

T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRKİYE'DE KAYIT DIŞI EKONOMİNİN AZALTILMASINDA
VERGİ DENETİMİNİN YAPISI, ÖNEMİ VE GELİŞİMİ

Yüksek Lisans Tezi

Alpaslan DOĞAN

MUHASEBE VE FİNANS YÖNETİMİ ANABİLİMDALI
MUHASEBE VE DENETİMİ PROGRAMI

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Fatma PAMUKÇU

ŞUBAT / 2015

T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



TÜRKİYE'DE KAYIT DIŞI EKONOMİNİN AZALTILMASINDA
VERGİ DENETİMİNİN YAPISI, ÖNEMİ VE GELİŞİMİ

Yüksek Lisans Tezi

Alpaslan DOĞAN

(Y1012.070030)

MUHASEBE VE FİNANS YÖNETİMİ ANABİLİMDALİ
MUHASEBE VE DENETİMİ PROGRAMI

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Fatma PAMUKÇU

ŞUBAT / 2015



T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

Yüksek Lisans Tez Onay Belgesi

Enstitümüz Muhasebe ve Finans Ana Bilim Dalı Muhasebe ve Denetimi Programı Y1012.070030 numaralı öğrencisi ALPASLAN DOĞAN'ın "TÜRKİYE'DE KAYIT DIŞI EKONOMİNİN AZALTILMASINDA VERGİ DENETİMİNİN YAPISI, ÖNEMİ VE GELİŞİMİ" adlı tez çalışması Enstitümüz Yönetim Kurulunun 27.01.2015 tarih ve 2015/02 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından *Öy.b.c.l.i.g.i* ile Tezli Yüksek Lisans tezi olarak *Kabul* edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi :26/02/2015

1)Tez Danışmanı: Doç. Dr. Fatma PAMUKÇU

2) Jüri Üyesi : Prof. Dr. Gülümser ÜNKAYA

3) Jüri Üyesi : Doç. Dr. Abdullah Kadir DABBAĞOĞLU

Not: Öğrencinin Tez savunmasında **Başarılı** olması halinde bu form **imzalanacaktır**. Aksi halde geçersizdir.

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum " Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılmasında Vergi Denetiminin Yapısı, Önemi ve Gelişimi" adlı çalışmanın, tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel ahlâk ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Bibliyografya'da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve onurumla beyan ederim. (15.02.2015)

Alpaslan DOĞAN

ÖNSÖZ

Gelir İdaresi Başkanlığı'nda 2003 yılından beri yaptığım görevime ve Türkiye'nin vergi denetim yapısına olumlu katkı sağlaması açısından başladığım yüksek lisans programı ile yazdığım tezin kişisel gelişimime de büyük katkıları oldu. Dünyadaki diğer ekonomilerde olduğu gibi Türkiye'de de kayıtdışı ekonomi olgusunu dengede tutmanın temel aracı vergi denetimidir. Bu yönüyle vergi denetiminin geçmişten günümüze gelişimi ve geleceğe gidişi son derece önemlidir. Tezimizin yazılış amacı da tüm bu sebepler üzerine kurulmuştur. Bu süreçte bana yardımlarını esirgemeyen değerli tez danışmanım Doç. Dr. Fatma PAMUKÇU Hanım ve kıymetli hocam Prof. Dr. Gülümser ÜNKAYA Hanım başta olmak üzere, jüri üyeleri ile emeği geçen tüm hocalarım, destek veren tüm kuruluşlar ve ilgililere en kalbî duygularıyla teşekkür ederim. Ayrıca yaşamım boyunca beni sabırla destekleyen ve yardımlarını esirgemeyen başta değerli eşim ve çocuklarım olmak üzere aileme, arkadaşlarıma ve milletimize şükranlarımı sunarım. Bu eseri yüce milletimize ithaf ediyorum.

Şubat / 2015

Alpaslan DOĞAN

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖNSÖZ.....	iii
İÇİNDEKİLER	iv
KISALTMALAR	viii
TABLolar LİSTESİ.....	ix
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	x
BELGELER LİSTESİ	xi
ÖZET.....	xii
ABSTRACT	xiv
1. GİRİŞ	1
2. EKONOMİ, DENETİM VE VERGİ DENETİMİ KAVRAMLARINA GENEL BİR BAKIŞ	4
2.1 Ekonomi Kavramı Ve Ekonominin Sınıflandırılması	4
2.1.1. Kayıt içi ekonomi	6
2.1.2. Kayıt dışı ekonomi.....	6
2.2. Kayıt Dışı Ekonomi Ve Özellikleri	7
2.3. Kayıt Dışı Ekonominin Ortaya Çıkış Sebepleri	8
2.3.1. Ekonomik ve malî sebepler	9
2.3.1.1. Vergi idaresi ve denetimden kaynaklanan sebepler	9
2.3.1.2. Vergi oranlarının yüksekliği	13
2.3.1.3. Vergi adâletinin eksikliği	14
2.3.1.4. Enflasyon	15
2.3.1.5. Vergi cezalarının caydırıcılığının yetersizliği	17
2.3.1.6. Gelir dağılımı etkisi.....	19
2.3.2. Siyasî sebepler	20
2.3.3. İdarî sebepler	21
2.3.4. Sosyal sebepler	22
2.3.5. Vergi ahlâkı	23
2.3.6. Mükelleflerin kamu harcamalarına bakış açısı	24
2.4. Kayıt Dışı Ekonominin Millî Ekonomiye Etkileri	25
2.4.1. Olumlu etkileri.....	26
2.4.2. Olumsuz etkileri.....	27
2.4.3. Türkiye’de kayıtdışı ekonominin boyutları	29
2.5. Türkiye’de Vergi Denetiminin Tarihsel Süreci.....	31
2.5.1. Osmanlı Devleti döneminden Cumhuriyet’e vergi denetimi.....	31
2.5.2. Günümüzde vergi denetimi.....	32
2.6. Vergi Denetiminin Sebepleri.....	35

2.6.1. Vergi denetimi kavramına genel bir bakış ve amaçları	35
2.6.2. Ekonomik sebepler	36
2.6.3. Sosyal sebepler	36
2.6.4. Malî sebepler	37
2.6.5. Hukuksal sebepler	38
2.7. Vergi Denetimine Fonksiyonel Bakış	39
2.7.1. Adâlet fonksiyonu	39
2.7.2. Eğitim fonksiyonu	40
2.7.3. Araştırma fonksiyonu	41
2.7.4. Önleme ve düzeltme fonksiyonu	42
2.8. Vergi Denetiminin Özellikleri	42
2.8.1. Hesap denetimini kapsama	42
2.8.2. Dış denetim olma	43
2.8.3. Hukuksal olma	44
2.8.4. Yaptırım gücüne sahip olma	44
2.8.5. Tarafsız olma	45
3. TÜRKİYE’DEKİ VERGİ DENETİMİNİN SINIFLANDIRILMASI VE UYGULANMASI	47
3.1. İncelenen ve İnceleyen İlişkileri Yönünden Sınıflandırma	47
3.1.1. Dış denetim	47
3.1.2. İç denetim	48
3.2. Denetim Kapsamına Göre Sınıflandırma	49
3.2.1. Tam inceleme	49
3.2.2. Kısa inceleme	50
3.2.3. Sınırlı inceleme	50
3.3. İncelemenin Kaynağı Açısından	51
3.3.1. Normal inceleme	51
3.3.2. Olağan dışı inceleme	52
3.3.3. Karşıt inceleme	53
3.4. Türkiye’de Vergi Denetiminin Türleri	53
3.4.1. Arama	54
3.4.2. Beyanname incelenmesi ve yoklama	55
3.4.2.1. Beyannamelerin incelenmesi	55
3.4.2.2. Yoklama	56
Yoklamanın amacı ve önemi	57
Yoklamanın kapsamı	57
Yoklama yöntemleri ve zamanı	58
Yoklama yapmaya yetkili olanlar	59
Yoklama sonuçlarının değerlendirilmesi	59
3.4.3. Yaygın ve yoğun vergi denetimi	60
3.5. Vergi İncelemesi	61
3.5.1. Tanımı, önemi ve niteliği	61
3.5.2. Vergi incelemesinin amacı	62
3.5.3. İncelemenin kapsamı	64
3.5.4. Vergi incelemesinin yapılacağı yer	65

3.5.5. Vergi incelemesine tâbi olanlar	66
3.5.6. Vergi incelemesi yapmaya yetkililer	67
3.5.7. Vergi incelemesinin zamanı	67
3.6. Bilgi Toplama.....	68
3.6.1. Yasal düzenleme	69
3.6.2. Bilgi verme	69
3.6.3. Bilgi vermekten imtina edilmesi ve yaptırımlar	70
3.7. Vergi İnceleme Teknikleri.....	71
3.7.1. Karşıt inceleme	72
3.7.2. Analitik inceleme	72
3.7.3. Malî tabloların analiz edilmesi	73
3.7.4. Vergi dairelerindeki bilgilerden yararlanma.....	74
3.7.5. Fiilî envanter ve randıman	74
3.7.6. Mükelleflerle ilişkisi olan gerçek ve tüzel kişilerden alınacak bilgi ve belgeler	76
3.8. İncelemenin Yapılması Esnasında Uyulması Gereken Kurallar	76
3.8.1. Kimlik ibraz etme	76
3.8.2. İnceleme hazırlığı	77
3.8.3. İncelemeye başlama.....	77
3.8.4. İncelemenin zamanı	78
3.8.5. İncelemenin planlanması ve yapılması	79
3.8.6. İncelemenin sonuçlandırılması	81
4. TÜRKİYE’DE VERGİ İNCELEMESİ İLE GÖREVLİ BİRİMLERİN YAPISI	83
4.1. Vergi İncelemesi Yapan Birimlerin 646 Sayılı Khk İle Değişmeden Önceki Yapısı.....	83
4.2. 646 Sayılı Khk İle Yapılandırılan Vergi Denetim Kurulunun Yapısı Ve Görevleri.....	84
4.2.1. 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Vergi Denetim Kurulu’nun ihdas edilmesi, yapısı ve görevleri.....	84
4.2.2. Vergi müfettişliği mesleği	87
4.2.2.1. Tanımı ve genel esaslar	87
4.2.2.2. Mesleğe alınmaları	88
4.2.2.3. Atama, görev ve sorumlulukları.....	89
4.2.2.4. Teşkilat içindeki yeri ve teşkilat yapıları	91
4.2.2.5. Çalışma usul ve esasları	92
4.3. Diğer İncelemeye Yetkililer	93
4.3.1. Müdür ve Vergi Dairesi Müdürleri.....	93
5. VERGİ İNCELEMESİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	95
5.1. Vergi İncelemesinde Aksaklıklar ve Çözüm Yolları.....	95
5.2. Uygulamadan Doğan Aksaklıklar ve Çözüm Yolları.....	96
5.2.1 İnceleme elemanlarının yetiştirilme sorunları ve sayısal yetersizliği.....	96
5.2.2 Vergi incelemelerinde branşlaşma.....	98
5.2.3 Verimsiz incelemelerin tasnif edilmesi	99

5.2.4 Vergi danışma	99
5.2.5 Otomasyon uygulamasından kaynaklanan sorunlar	100
5.2.6. Yaygın ve yoğun denetimlerde karşılaşılan sorunlar.....	101
5.2.7. Vergi istihbaratı ile ilgili sorunlar.....	102
5.3. Başka Nedenlerden Kaynaklanan Sorunlar ve Çözüm Yolları	103
5.3.1. İnceleme elemanlarının mevzuatı takip etmede karşılaştığı sorunlar	103
5.3.2. Devletin inceleme elemanlarına bakışı	104
5.3.3. Eğitimin vergi incelemesindeki rolü	106
5.3.4. Vergi aflarının etkisi	107
5.3.5. Vergi mevzuatındaki istisna ve muafiyetlerin sadeleştirilmesi	109
5.3.6. Diğer aksaklıklar ve çözüm yolları	109
6. TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİNİN GELİŞİMİ.....	112
6.1. Türkiye’de Geçmişten Günümüze Vergi Denetiminde Sağlanan İlerlemeler	112
6.2. Vergi Denetim Birimlerinin Dış Etkenlerden Korunması.....	114
6.3. Vergi Denetiminde Değerlendirme ve Performans Ölçümü	116
6.4 Vergi Denetiminin Planlama ve Koordinasyonunda Sağlanan İlerlemeler... 117	
6.5. Vergi Denetiminde Gelişmiş ve Konjonktüre Uygun Denetim Tekniklerinden Etkin Bir Şekilde Yararlanılması.....	118
6.6 Denetim Elemanlarının Sayılarının ve Niteliklerinin Artırılması	120
6.7. Dış Denetim ile İç Denetimin Ayırıştırılması.....	122
7. SONUÇ.....	124
KAYNAKÇA	128
EKLER.....	137
Ek-1 Günümüzde Uygulanan Gelir Vergisi Tarifesi.....	137
Ek-2 Vergi Kanunlarına İstinaden 2015 Yılında Uygulanan Usulsüzlük Cezaları (TL)	138
Ek-3 Vergi Kanunlarına İstinaden 2015 Yılında Uygulanan Özel Usulsüzlük Cezaları (TL)	139
Ek-4 Vergi Denetim Kurulunun Görev Ve Yetkileri	141
Ek-5 Vergi Müfettiş Yardımcılarının Yeterlilik Sınavı Konuları	142
Ek-6 Vergi Müfettişlerinin Görev ve Yetkileri	146
ÖZGEÇMİŞ.....	148

KISALTMALAR

a.g.e.	:Adı Geçen Eser
a.g.r.	:Adı Geçen Rapor
a.g.t.	:Adı Geçen Tez
a.g.y.	:Adı Geçen Yönetmelik
EFQM	:Avrupa Kalite Yönetimi Vakfı
Evdo	:Elektronik Vergi Dairesi Otomasyonu
GİB	:Gelir İdaresi Başkanlığı
GSMH	:Gayrisafi Millî Hâsıla
GSYİH	:Gayrisafi Yurt İçi Hâsıla
GV	:Gelir Vergisi
KDV	:Katma Değer Vergisi
KE	:Kayıtdışı Ekonomi
KHK	:Kanun Hükümünde Kararname
KPSS	:Kamu Personeli Seçme Sınavı
KV	:Kurumlar Vergisi
MB	:Maliye Bakanlığı
MTV	:Motorlu Taşıtlar Vergisi
ÖTV	:Özel Tüketim Vergisi
SGP	:Satılma Gücü Paritesi
TBMM	:Türkiye Büyük Millet Meclisi
TFRS	:Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TL	:Türk Lirası
TMS	:Türkiye Muhasebe Standartları
TÜİK	:Türkiye İstatistik Kurumu
TÜFE	:Tüketici Fiyatları Endeksi
ÜFE	:Üretici Fiyatları Endeksi
VDK	:Vergi Denetim Kurulu
VİMER	:Vergi İletişim Merkezi
VUK	:Vergi Usul Kanunu
YMM	:Yeminli Malî Müşavir

TABLULAR LİSTESİ

Sayfa

Tablo 2. 1 Gelir İdaresi Başkanlığı Ocak-Haziran 2013-2014 Dönemi Harcamaları	10
Tablo 2.2 1994-2014 Yılları Arası Tüketici Fiyatları Endeksi Bir Önceki Aya Göre Değişim 12 aylık toplam %	16
Tablo 2. 3 Yaş Grubuna Ve Yıllara Göre İşgücü Durumu (Bin) (15 Yaş Üzeri)	19
Tablo 2. 4 Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Boyutlarını Ölçmeye Yönelik Yapılan Tahminler	30
Tablo 2. 5 Gsyih, Genel Bütçe Vergi Gelirleri ve Vergi Yüğü.....	37
Tablo 5.1 Vergi Denetim Kurulu Kadro Durumu.....	97
Tablo 5.2 Vergi Müfettişlerinin Hizmet Süreleri İtibarıyla Dağılımı	105
Tablo 5.3 Dolaylı Ve Dolaysız Vergilerin Dağılımı [2004-2012] (Milyon TL)....	110

ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa

Şekil 2.1 Gelir İdaresi Başkanlığı 2014 Yılı Taşra Toplam Boş / Dolu Kadro Durumu. 12	
Şekil 4.1 Vergi Denetim Kurulu Organizasyon Şeması	86

BELGELER LİSTESİ

Sayfa

Belge 2. 1 25 Temmuz 1879 tarihli “İrade-i Seniye” 32

TÜRKİYE'DE KAYIT DIŞI EKONOMİNİN AZALTILMASINDA VERGİ DENETİMİNİN YAPISI, ÖNEMİ VE GELİŞİMİ

ÖZET

Toplumsal hayatımızı idame ettirdiğimiz günümüzde, hiç Şüphesizdir ki hayat standartlarımız malî olgularla belirlenmektedir. Ekonominin gelişerek geldiği dünyada bireylerin günlük hayatlarındaki gereksinimlerinin karşılanması; mal ve hizmet üretimine katkıda bulunarak, bunun karŐılıđında gelir elde etmesiyle mümkündür. Çift taraflı etkisi bulunan kayıtdışı ekonomi, gerek gelişmiş gerekse az gelişmiş tüm ekonomilerin temel sorunlarından biridir.

Kayıtdışı ekonomiyi en düşük seviyeye getirerek bu dengede kalmasını sağlamanın idarî yönden en temel aracı vergi denetimidir. Etkin bir vergi denetiminin kayıtdıŐılıđı gidermesi için, Türkiye'nin malî idaresinin güçlü ve dinamik bir yapıda olması gereklidir. Klasik devlet idaresinin sınırlandırdığı vergi idaresinin, etkinliğinin azalacağı kanaatindeyiz. Bu açıdan; vergi idaresinin tüm unsurlarıyla özel sektöre endekslenmesi ve etkinliğinin artırılması, hem gelir adâleti yönünden hem de gelişme yönünden büyük önem arz etmektedir.

Tezimizde; Türkiye'de kayıtdışı ekonominin unsurları, boyutları ve bunun azaltılması için, vergi denetim yapısı geçmişten günümüze ele alınmaya çalışılmıştır. Vergi denetim yapısının; Osmanlı Devleti'nden günümüze kadar geçirmiŐ olduğu tüm süreçler, yapısal sorunlar ve geleceğe doğru gidişi ana hatlarıyla incelenmiŐ ve görülen sorunlarla ilgili çözümler önerileri sunulmuŐtur. AraŐtırmalarımız teorik

varsayımlardan yola çıkılarak başlamış olup, günümüzdeki etkilerinin görülmesi açısından çeşitli sonuçlar ve istatistik verilere başvurulmuştur. Hedefimiz; kayıtdışı ekonomiyi azaltarak dengede tutmak için vergi denetiminin öneminin anlaşılması ve karşılaşılan bazı sorunlarda ne gibi çözüm yollarının aranması gerektiğinin bilinmesidir.

Tüm bu bilgiler ışığı altında Türkiye’de vergi denetim sisteminin gidişatı hakkında da kısa bir gözlem ve değerlendirme yapılmıştır. Yapısal sorunların çözümü; zaman ve ekip çalışması gerektirmektedir. Türkiye’nin vergi denetiminin yapısal sorunlarının, orta vadede tüm vergi idaresinin çalışanları ve toplumun diğer bireylerinin katılımıyla çözüleceği görüşünderiz.

Anahtar Kelimeler : Kayıtdışı Ekonomi, Vergilendirme, Vergi Denetimi, Muhasebe, İnceleme, Malî İdare, Vergi Müfettişi, Gelir İdaresi

**INFORMAL ECONOMY THE REDUCTION IN TURKEY
TAX STRUCTURE OF THE AUDITOR, THE IMPORTANCE AND
DEVELOPMENT**

ABSTRACT

As We sustain our social life today, there is no doubt that our standard of living is determined by financial cases. It is possible to meet the needs of individuals in their daily lives by contributing to the production of goods and services and earning income in return in the evolving World economy. Double sided effects of informal economy is one of the main problems of the developed as well as underdeveloped economies.

The main administrative instrument for bringing and keeping the lowest level of the informal economy is tax audits. Under the assumption of an efficient tax auditing removes informality, Turkey's financial management is required be strong and dynamic. We believe that classical state administration perspective limits the efficiency of the tax administration, In this respect; increasing the efficiency and indexation of tax administration to the private sector in all aspects are the utmost importance in terms of development both in terms of revenue and justice.

In our thesis; it is tried to treat the elements, size and structure of the informal economy in Turkey as well as the structure of tax audit body for the reduction of the informal economy from past to present. The structure of tax audit body from the Ottoman Empire to the present day and future structural problems were examined

with the right guidance and common solutions were presented for the problems. Though our research has begun starting from the theoretical assumptions, in order to see the current impacts, various results and statistical data were resorted to. Our goal is understanding the importance of tax audits by reducing the informal economy to keep the balance and knowing that what kind of solutions are needed for encountered some similar problems.

Beneath the light of all this information, it is also made a brief observation and evaluation of the progress of tax audit system in Turkey. The solution of structural problems; requires time and teamwork. Turkey structural problems of the tax audit, we believe will be resolved with the participation of other members of the staff and the community of the entire tax administration in the medium term.

Keywords: Informal Economy, Taxation, Tax Audit, Accounting, Analysis, Financial Management, Tax Inspector, Revenue Administration

1. GİRİŞ

Ekonomi kavramının kelime anlamı eskiden, bir evin mal varlığını idare etme sanatı olarak bilinirdi. O zamanlarda etki alanı bir ev kapasitesinde olan ekonomi kavramı, bugün bütün dünyayı etkilemekte ve ilgilendirmektedir. Ekonomi kavramı geçmişten günümüze çok yönlü olarak gelişerek şimdiki anlamını kazanmıştır.

Denetim kavramı ise; yine eskiden beri bir işletmede yürütülen muhasebe çalışmalarının denetimi (auditing) olarak açıklanmaktadır. Teknik ve ekonomik gelişmelere bağlı olarak malî kayıtların muhasebeleştirilmesinin karmaşık bir hal almasıyla birlikte denetim daha gelişmiş bir düzeyde bilgi ve tecrübe gerektiren bir uzmanlık alanı olarak karşımıza çıkmaktadır. Günümüzde sâdece ekonomi alanında değil sosyal, kültürel vb. her alanda uygulamaya konulması gereken bir kavramdır.

Devletin kamu hizmetlerini gereği gibi yapabilmesi için çeşitli gelirlerinin bulunması gerekir. Vergiler bu gelirlerin büyük bir kısmını oluşturmaktadır. Vergi gelirleri temel ekonomik göstergelerin dengede tutulmasını sağlama da önemli bir araçtır. Anılan nedenlerle vergi gelirleri, sağladıkları fonksiyonlar yönünden son derece önemli bir ekonomik faktördür. Vergi denetimi; genel olarak ödenmesi gereken vergileri tespit etmek ve sağlamak amacıyla bir malî denetim türüdür. Vergi denetimiyle işletmelerin malî işlemlerinin tamamı incelenmekte ve verginin doğru hesaplanmasının sağlanması amaçlanmaktadır. Bu yönüyle ekonomideki denetim türlerinin en etkili ve önemli olanı vergi denetimidir.

Dünyanın gelişmiş ekonomilerinde çok çeşitli denetim teknikleri uygulanmakta ve bu alanda her geçen gün fazlalaşan denetim modelleri geliştirilmektedir. Teknoloji ve iletişimin bir hayli gelişmesi, bilgilerin saklanması

ve iletilmesinin kolay olması nedeniyle devletin vergi denetimi yapması daha kolay olmaktadır. Örneğin, tapu sicil kayıtlarının Tapu ve Kadastro Bilgi Sistemi “Takbis” sistemiyle vergi idaresine bağlanması sonucunda mükelleflerin sahip olduğu gayrimenkullerin tespit edilmesi çevrimiçi olarak bilgisayar üzerinden yapılabilmektedir.

Vergi denetimi uygulamasının bu kadar önem kazanmasının sebepleri arasında; refah seviyesini yükseltmek, ekonomiyi güçlü ve sağlam bir temele oturtmak, sosyal ve malî politikaları sağlıklı bir şekilde uygulayabilmek, gelir dağılımında adâleti sağlamak, uygulanan politikalarının etkilerini araştırarak çeşitli önlemler alabilmek ve kayıt dışı ekonomiyle mücadelede başarılı olabilmek gibi çok sayıda sebepler gösterilebilir. Günümüzün çoğu gelişmiş ekonomilerinde olduğu gibi Türkiye’de de kayıt dışı ekonomi mevcut bulunmaktadır. Gelişmiş ekonomilerde daha düşük seviyelerde bulunan kayıt dışı ekonomi kanımızca Türkiye’de yüksek düzeylerde seyretmektedir. Bu fiilî durum karşısında yapılması gereken; vergi denetimi düşük oranlarda olduğundan bu alanda ciddi reformların yapılması gerektiğini düşünmekteyiz. Bu anlamda gelişmiş ekonomilerinin vergi denetim teknikleri örnek alınarak vergi denetim yapısı revize edilmelidir.

Tezimizin amacı; dünyanın güçlü devletleri arasına girebilmenin temel şartları arasında bulunan vergi denetiminde etkinliğin sağlanması hususunda aksayan yönlerin tespit edilerek, bu aksaklıkları ortadan kaldıracak reformların yapılabilmesi amacıyla alınması gerekli tedbirleri göstermektir. Bu yönüyle tezimiz; genel ekonomik bir bakışla Türkiye’de vergi denetiminin geçmişten günümüze gelişimi, günümüzdeki yapısı, denetimde karşılaşılan sorunlar ile bunların giderilmesi için alınacak tedbirlerin tespit edilmesi hususları teorik olarak ele alınmıştır.

Tezimizin birinci bölümünde kayıtdışı ekonominin vergi denetimi ile giderilebileceği konusu ele alınarak çalışmamızın amacı ele alınacaktır. İkinci bölümünde ekonomi ile denetim kavramı ve vergi denetimine genel bir bakış açısından çeşitli açıklamalar yapılacaktır. Üçüncü bölümünde, Türkiye’deki vergi denetiminin sınıflandırılması ve uygulanması incelenecek ve denetimin genel yapısı ele alınacaktır. Dördüncü bölümünde, Türkiye’de vergi incelemesi ile görevli birimlerin yapısı araştırılıp daha çok bu yapıyla ilgili eleştirel gözlemlerimiz sunulacaktır. Beşinci bölümünde, vergi denetiminde karşılaşılan sorunlar ve çözüm

önerileri belirtilerek tezimizin ana teması bu bölüm ve beşinci bölümde şekillendirilecektir. Altıncı bölümde, Türkiye’de vergi denetiminde geçmişten günümüze sağlanan ilerlemelerle gelecekte nasıl bir vergi denetimi olacağı hususları irdelenecek ve genel bir değerlendirme yapılacaktır. Yedinci bölümde sonuç itibarıyla tezimizin genel bir değerlendirilmesi yapılarak çalışmamızın özeti niteliğinde bir çıktı ortaya konulacaktır.

2. EKONOMİ, DENETİM VE VERGİ DENETİMİ KAVRAMLARINA GENEL BİR BAKIŞ

2.1 Ekonomi Kavramı Ve Ekonominin Sınıflandırılması

Ekonomi, kıt kaynakların sonsuz ihtiyaçları nasıl karşılayacağını inceleyen bir bilim dalıdır. Ekonomi hakkında günümüze kadar birçok farklı tanımlar yapılmıştır. Yapılan bu tanımlar konjoktüre bağılı olarak yetersiz hâle gelmiştir. Teknolojik, sosyal vb. gelişmelere bağılı olarak insanların yaşam biçimleri, ihtiyaçları, tüketim ve üretim yöntemleri değışerek gelişmekte, bu değışim ve gelişim karşısında ekonomi kavramı da buna paralel olarak değışmektedir.

Ekonomi kavramı ünlü ekonomist Sheila C. Dow tarafından şu şekilde tanımlanmıştır: Ekonomi sözcüğü; eski çağlarda "*oikia*" (Yunanca: ev) ve "*nomos*" (Yunanca: kural) köklerinden gelir, "ev yönetimi" anlamındadır. Günümüzde ekonomi; üretim, ticaret, dağıtım ve tüketimden oluşan insan aktivitesidir. Ekonomi belli bir bölge içindeki ekonomik sistemden oluşur. Bu sistem o bölgedeki işgücünü, sermayeyi, doğal kaynakları, üretim, ticaret ile dağıtımda rol alan ekonomik kuruluşları ve o bölgedeki mal ile hizmetlerin tüketimini içerir. Bir ekonomi teknolojik evrim, tarih ve sosyal organizasyon ile coğrafya, doğal kaynaklar, gelir ve ekoloji gibi ana faktörlerin birleşmesiyle oluşur (Dow 2005).

İktisatçılar tarafından klasik ekonomi anlayışının 1776'da Adam Smith'le başladığı kabul edilir. Adam Smith 1723-1790 yıllarında yaşamış İngiliz filozof ve iktisatçıdır. Dünyada ekonomi ve doğal olaylarda bir denge olduğunu ve bu dengenin

gözlemlerle tespit edilebileceğini söyler. Ulusların Zenginliği isimli eserinde, daha önce yapılamamış olan, tutarlı ve kapsamlı bir iktisat modeli ortaya koymuştur.

İktisatçılar tarafından ekonomik sistemin üretim kaynakları olarak: Toprak (doğal kaynak), sermaye, emek ve girişim (bilgi) gösterilmiştir. Sanayi Devrimi öncesinde toprak tek üretim aracıdır. İnsanlar toprağı işleyerek geçimlerini sağlar ve üretimleri de sâdece tarımsal ürünlerdir. Bu nedenle toprak, savaşların başlıca sebepleri arasında yer almaktadır.

Sanayi Devrimi ile birlikte üreticiler makineleşmiş ve seri üretime geçerek, tarımsal üretim tekeli ortadan kaldırmıştır. Sanayi Devrimi, 18. yüzyılda başlayıp emeğin verimliliğini en üst seviyeye çıkartarak kitlesel üretime geçiş imkânı vermiş, bu sayede insanlık tarihinin en büyük sosyal dönüşümü olmuştur. Bu dönemde ekonomik sistemin kaynakları arasına ağırlıklı olarak makinalarla donatılmış fabrikalar, bu makinalarda çalışan işçiler ve onları idare eden müteşebbis sermaye sahipleri girmiştir. 20. yüzyıldan itibaren, bilgisayar ve teknoloji alanında sağlanan gelişmeler de günümüzde en etkili ekonomik unsurun bilgi olması sonucunu doğurmuştur.

Sanayi Devrimi anlayışındaki ekonomi günümüzde insan beynine ve bilgiye dayanmaktadır. Ekonomi kavramı, bilginin ve insan aklının sınır tanımamasından dolayı çok fazla kaynağa sahiptir. Bu nedenle ekonomi de sınırlı değil sınırsız kaynakların idaresini inceleyen bilim dalı olma yönünde hızla ilerlemektedir.

Ekonominin yukarıda zikredilen tanımlamaları ve özellikleri ışığında ekonomi açısından bir genelleme yapılacak olursa;

- Amaç kıt kaynakların sonsuz ihtiyaçları karşılaması bakımından en yüksek performansın elde edilmesidir.

- Toplumunu oluşturan bireylerin davranışlarını inceleyen sosyal bir bilimdir.

- Bireylerin üretim ve tüketim faaliyetlerinin yapılışını inceler.

-Kişilerin diğer kişilerle arasındaki emtiaların değişiminin (alış-veriş) ve servetin incelenmesidir.

-Toplumların gelişim ve değişimlerini inceleyen bir bilim dalıdır.

Ekonominin tanımı ve özelliklerini bu şekilde sıraladıktan sonra sınıflandırılması izleyen konularda yapılacaktır.

2.1.1. Kayıt içi ekonomi

Kayıt içi ekonomi; kamu kurumları tarafından genel kurallara göre denetlenen, resmî olarak kayıt altına alınmış, resmî belgelerle ispat edilen ve devletin gayrisafi millî hâsılasına giren iktisadî faaliyetlerdir.

Tanımı yapılan kayıt içi ekonomi devletin normal ekonomik sistem içerisinde varsaydığı ve olması gereken ekonomi türüdür. Toplumdaki iktisadî ve malî yapının işleyişinin dengede olduğu kayıt içi ekonomi her devletin ulaşmak istediği bir durumdur. Bu nedenle tezimiz içerisinde bu tür üzerinde fazlaca durulmayacaktır.

2.1.2. Kayıt dışı ekonomi

Kayıt dışı ekonomide, iktisadî faaliyetler gerçekte fiilî olarak yapılmasına rağmen bu faaliyetler kayıt altına alınmamaktadır. Bu faaliyetler kamu kurumlarının denetimi dışında kalır ve bunlardan kaynaklanan gelirler ise gayrisafi millî hâsıla hesaplamalarında dikkate alınmaz.

Bu yönüyle kayıt dışı ekonomi dünyadaki tüm ekonomilerin en büyük sorunlarından biri hâline gelmiştir. Toplumdaki olumsuz etkileri ve sonuçları dikkate alınacak olursa; kayıt dışı ekonomiyle mücadele politikalarının başarıyla uygulanabilmesi hedeflenmelidir. Tezimizin ana temasını oluşturan vergi denetiminin en belirgin unsurlarından biri olan kayıt dışı ekonomi ayrıntılı olarak ilerleyen bölümlerde incelenecek ve kısaca “KE” olarak adlandırılacaktır.

2.2. Kayıt Dışı Ekonomi Ve Özellikleri

Kayıtdışı ekonomi, ekonomistlerin en çok üzerinde durduğu ve iktisadî teknikler geliştirdiği bir konudur. KE bu yönüyle ilgi ve alâkanın odaklandığı alanların başında gelir. KE kendi etki alanından başka; siyasî, sosyal, psikolojik vb. birçok alanla yakın ilişki içerisindedir. Ekonomik sorunların kaynağını teşkil eder ve KE'nin çözümü; nedenleriyle sonuçlarının karşılaştırılmasıyla ölçülebilir. Az gelişmiş ülkelerin ekonomik sorunları içerisinde ayrı bir önemi ve yeri vardır. Olumsuz yönlerinin fazlalığı yanında olumlu yönleri de bulunmaktadır.

1950'den itibaren tüm dünyada KE önemli bir gündem maddesi olmuştur. Her ülkenin üretim ve tüketim yapısına bağlı olarak farklı şekillerde ortaya çıkmaktadır. Tüm ekonomistlerce ittifak edilen anlayışla KE; beyan dışı, gayrisafi millî hâsıla hesaplamalarında yer almayan, gelir etkisi bulunan, doğru bir şekilde istatistikî verilere dayanmayan, malî altyapıyla tespit edilip ölçülemeyen, her türlü iktisadî faaliyet olarak adlandırılabilir (Derdiyok, 1993).

Yasa dışı iktisadî faaliyetlerin ülke yasalarında herhangi bir şekilde yasaklanmasının burada bir önemi bulunmamaktadır. Devlet tarafından yasak edilmiş ve konusu suç teşkil eden bir alım-satım vs. sonucunda ortaya ekonomik anlamda bir potansiyel ortaya çıkıyorsa, bu olay KE alanına girer. Özellikle bireylerin bu tür yasadışı faaliyet göstererek cezaî müeyyideye çarptırılmaları korkusuyla kayıt dışı oldukları bilinen bir gerçektir.

Ekonomist Osman ALTUĞ iktisadî faaliyetlerin hangi türlerinin KE'nin kapsamında olduğunu şu şekilde belirtmiştir;

- "Vergi ödememek amacıyla muhasebe kayıtlarında yer almayan ve maliye idaresinden saklanan işlemler. (Fatura ve benzeri belge kullanmaksızın yapılan mal veya hizmet alım satımı, sahte muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belgelerle yapılan mal ve hizmet alım satımı, herhangi bir şekilde kaydı tutulmayan ve miktarı bilinmeyen vergiden muaf veya müstesna kazanç ve iratlar, menkul veya gayrimenkul sermaye iratlarının hiç beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi vb.)

- Yasadışı olması nedeniyle maliye idaresine bildirilmeyen işlemler. (Kaçakçılık, uyuşturucu ticareti, fuhuş, kumar, tefecilik, hırsızlık, yolsuzluk vb. faaliyetler)

- Gümrük vergisini az ödemek için noksan beyan olunan ihracat ve ithalat işlemleri.

- Piyasaya intikali gerekmeyen ve evlerde aile fertlerinin yaptıkları faaliyetler. (Tarımsal faaliyetler, tamirler, ev işleri vb.) - Aile bütçesine direkt katkı sağlayan küçük çaplı faaliyetler. (Çocuk bakıcılığı, ev temizliği, özel ders verme, part-time çalışma karşılığı elde edilen gelirler vb.)” (Altuğ, 1994).

Gelişmiş ekonomilerde kamu gelirleri içerisindeki vergi gelirlerinin payı yüksek düzeydedir. Buna karşın, KE'nin olduğu ekonomilerde bu oran daha düşük seviyelerde bulunmaktadır. Vergi gelirleri devlet harcamalarının büyük bir kısmını oluşturmaktadır. KE'nin düzeyi vergi gelirlerinin toplam gelir içerisindeki payı ile doğrudan bağlantılı ve güçlü bir göstergesidir. KE'nin bir sonucu olarak vergi gelirlerinin toplam gelir içerisindeki payının düşmesi yetersiz gelir seviyesini daha da düşürücü etki yapacaktır. Bunun sonucu olarak devlet borçlanma yolunu seçecek ve böylece ekonomideki enflasyonist baskı etkisini artıracaktır. Ekonomideki büyümenin en temel şartlarından kayıt dışı ekonominin çözüme kavuşturulması, doğrudan ülkenin vergi politikalarıyla bağlantılıdır. İlerleyen bölümlerde KE'nin ortaya çıkış nedenleri araştırılarak, bunların ekonomiye olan etkileri incelenecektir.

2.3. Kayıt Dışı Ekonominin Ortaya Çıkış Sebepleri

KE'nin ortaya çıkışının ülkenin içinde bulunduğu; ekonomik, siyasî, sosyal, kültürel, ahlâkî vb. birçok nedenleri bulunmaktadır. Bu nedenlerin bazıları etkilerine göre en önemli olanlarından başlayarak aşağıda sıralanmıştır.

2.3.1. Ekonomik ve malî sebepler

Kayıt dışı ekonominin şüphesiz ki en önemli sebepleri ekonomik ve malî sebeplerdir. İnsan ihtiyaçlarının bitmeyip giderek artan bir eğilim göstermesi sonucunda, kişilerin harcanabilir gelir düzeylerinde arzuladıkları seviyeye ulaşabilmeleri açısından en temel göstergedir. Kendi arasında birçok farklı sebepleri bulunduğundan bu bölüm ayrıntılı olarak incelenecektir.

2.3.1.1. Vergi idaresi ve denetimden kaynaklanan sebepler

Türkiye’de vergi toplamakla görevli kurum Gelir İdaresi Başkanlığı’dır. Vergi denetimiyle ilgili kurum ise Maliye Bakanlığı’na bağlı Vergi Denetim Kurulu’dur. Tezimizin büyük bir kısmını oluşturan bu kurumların yapısı diğer bölümlerde ayrıntılı olarak ele alınacağından, burada ayrıntılara girilmeyecektir. Tezimizin bundan sonraki bölümlerinde Maliye Bakanlığı kısaca MB, Gelir İdaresi Başkanlığı ise GİB şeklinde tanımlanacaktır.

Vergi idaresinin sorunlarının başında; Gelir İdaresinin özerklik sorunu bulunmakta idi. Daha önce MB bünyesinde Gelirler Genel Müdürlüğü olarak teşkilatlanan Gelir İdaresi, 5345 sayılı kanunla daha özerk bir yapıya kavuşturulmaya çalışılmıştır. Söz konusu kanunun amacı; “gelir politikasını adâlet ve tarafsızlık içinde uygulamak; vergi ve diğer gelirleri en az maliyetle toplamak; mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak; mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirleri almak; saydamlık, hesap verebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkililik ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapmak üzere Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığının kurulmasına, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin esasları düzenlemektir” şeklinde ifade edilmiştir (5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, 2005).

5345 sayılı kanunla Gelir İdaresi tam özerk bir yapıya kavuşturulamamış, ancak daha önceki hantal yapısından kurtulmaya doğru bir ilerleme sağlamıştır. Bura da özerklikten kasıt; vergi toplamayla görevli kuruluşun esasında, kanunlardan aldığı

yetkiyi tam ve etkili bir şekilde kullanabilmesidir. Söz konusu kanun ile Gelir İdaresi gene MB'na bağlı bir kurum statüsünde kalmıştır. Vergi politikalarını üretme konusunda yeteri derecede bir etkisi bulunmayıp sâdece uygulayan bir kurum olarak tanımlanmıştır. Bu yönüyle KE ile mücadelede vergi idaresi olarak GİB vergi politikası açısından çokta etken bir konumda bulunmamaktadır. Gelir İdaresinin yapısını düzenleyen yasaların KE'ye uygun hâle getirilmesi uygun olacaktır.

Vergi idaresinde fiziki imkânlarının yetersizliği ve teknolojik donanımdan kaynaklanan yetersizlikler de KE ile mücadele de olumsuz etki yapmaktadır. Özellikle bilgisayar ağındaki yavaşlıktan kaynaklanan bilgi akışı, vergi dışı kalan faaliyetleri tespit etmede yetersiz kalmaktadır. GİB'in bütçe durumuna aşağıdaki tablodan bakılacak olursa (GİB Kurumsal Malî Durum ve Beklentiler Raporu, 2014);

Tablo 2. 1 Gelir İdaresi Başkanlığı Ocak-Haziran 2013-2014 Dönemi Harcamaları

Ödenek Türü	2013 Yılı	2014 Yılı	Artış %
PERSONEL GİDERLERİ	755.922.637	835.692.985	10,55
SGK DEVLET PRİMİ GİDERLERİ	127.298.890	145.389.111	14,21
MAL VE HİZMET ALIM GİDERLERİ	117.938.244	114.402.096	-3
CARİ TRANSFERLER	5.287.099	5.890.340	11,41
SERMAYE GİDERLERİ	10.260.562	17.984.373	75,28
TOPLAM	1.016.707.433	1.119.358.905	10,1

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2014 Yılı Kurumsal Malî Durum Ve Beklentiler Raporu, s. 16

Rapora göre harcamaların önemli bir bölümünün personel giderine ayrıldığı görülmektedir. Şu hâliyle GİB bütçesinde bir önceki yıla göre % 10,55 artışla 835.692.985 TL olarak planlanmıştır. Mal ve hizmet alımları konusunda, vergi idaresinin KE ile mücadelede donanım ve ekipman için yeteri kadar kaynak aktaramadığı görülmektedir. TBMM'ne sunulan 2015 yılı Bütçe Kanununa göre GİB'e personel gideri için 1.636.462.00, sosyal güvenlik devlet primi için

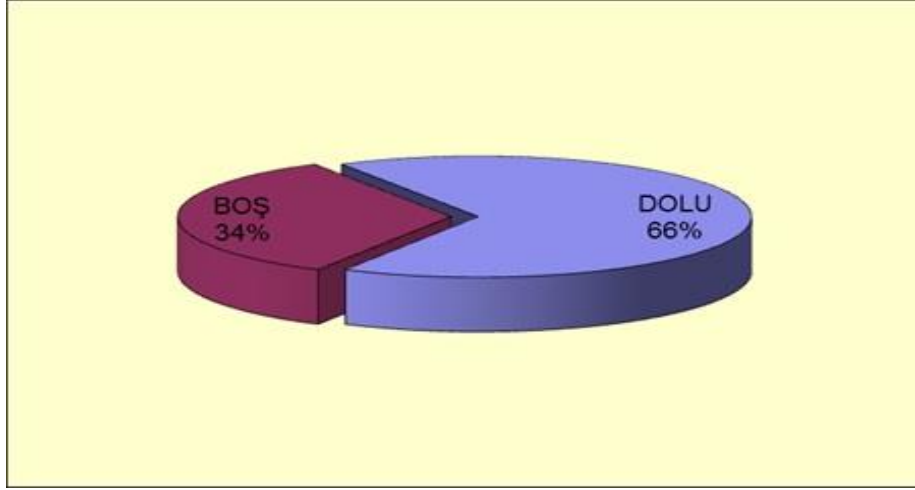
284.595.00, mal ve hizmet gider için 245.857.00, cari transfer için 11.409.00 TL kaynak aktarılması öngörülmüştür (Merkezî Yönetim Bütçe Kanunu ve ekleri, 2015).

Mükelleflerin kayıt altına alınmasında en önemli argüman bilgi teknolojisidir. Bilgisayar donanımı ve yazılımında sağlanan ilerlemeler burada vergi idaresinin elini güçlendirici etkiler sağlamaktadır. Evdo sisteminin (Elektronik Vergi Dairesi Otomasyonu) geliştirilmesiyle mükelleflerin incelenmesi ve denetlenmesi daha kolay hâle gelmiştir. Özellikle; kişilerin mal ve sermaye hareketlerinin banka vb. kuruluşlardan, sahip olduğu menkul ve gayrimenkullerin elektronik ortamda izlenebilmesi kayıtdışı faaliyetleri tespit etmede çok büyük yarar sağlayacaktır. Ayrıca; mükellef faaliyetlerinin iyi bir şekilde izlenebilmesi ve mükelleflerle irtibat kurulabilmesi açısından, vergi dairelerinin mükellefin faaliyet yerlerine yakın yerde olması gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen açıklamaların yanında, KE ile alâkalı çalışmalar sâdece GİB'in görevi olmayıp diğer kurum ve kuruluşların da (emniyet, belediyeler, özel idare vb.) görevli olması mutlaktır. Bu kuruluşlarla vergi idaresi arasındaki koordinasyon KE ile mücadelede etkinliği artıracaktır. GİB tarafından yayınlanan kayıtdışı ekonomiyle mücadele stratejisi eylem planına göre; KE ile ilgili hangi kuruluşun hangi eylemle sorumlu olduğu, koordinatör kuruluşun adı, ve eylemin amacı ve uygulama takvimi yer almaktadır. Bu plana göre KE ile mücadelede sâdece GİB değil hemen hemen tüm kuruluşlara görev düşmektedir (GİB Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı, 2011).

Fizikî ekipman ve donanım sorunlarının yanında personelin özlük hakları, ücret düzeyi, liyakat, görevde yükselme vb. birçok sorunların da KE ile mücadelede etkin rolü bulunmaktadır.

Personel yönetimi açısından bakıldığında, GİB taşra teşkilâtında 60.330 adet toplam kadronun 40.060'ı dolu 20.270'i boş bulunmaktadır. %66 doluluk oranıyla çalışan GİB'in, yasa ile kendisine verilen görevleri yerine getirmek için planlanan personel sayısının altında kaldığı gözlenmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı Toplam Boş/Dolu Kadro Durumu, 2010). Aşağıdaki şekilde GİB personelinin doluluk durumu gösterilmektedir.



Şekil 2. 1 Gelir İdaresi Başkanlığı 2014 Yılı Taşra Toplam Boş / Dolu Kadro Durumu

Kaynak: www.gib.gov.tr / Tanıtım/ İnsan Kaynakları, 25.12.2014

Personelin sâdece kadro doluluğu önemli olmayıp, çalıştıkları alanda periyodik olarak eğitime tâbi tutulmaları gerekmektedir. Ayrıca burada görev ve sorumluluk bakımından personelin izlenmesi, performansına göre çeşitli görevlere verilmesi, KE ile kat edilen mesafenin ölçülmesi gerekmektedir. KE ile mücadelenin teknik olarak yapılması şarttır. Burada söz konusu tekniklerin kaynağını fiilî durum, bilgi ve yasalar oluşturmaktadır. İzlenecek stratejinin şekillenmesi bakımından eldeki verilerin iyi değerlendirilerek, ortaya çıkabilecek beklenmedik durumlara göre ve plan dâhilinde strateji sürekli olarak güncellenmelidir.

Sonuç olarak KE ile mücadeleye vergi idaresi yönünden genel bir bakış açısıyla; yüksek performans hedefine ulaşılması için gerek donanım, gerekse de personel yönünden iyileştirmeler yapılmalıdır. Süreçler dâhilinde yapılacak düzenlemeler ile personelin eğitimi yüksek bir standartta yapılmalı ve sonuçları izlenmelidir. Tarafımızca GİB' in bu yönden önemli adımlar attığı düşünülmektedir. Mevzuat eğitimlerinin personele belirli aralıklarla verilmesinin yanı sıra, görevde yükselme sınavlarına hazırlık aşamasında verilen eğitimler teknik anlamda personele katkı sağlamaktadır. Ayrıca sunulan hizmet kalitesinin artırılması yönünden toplam kalite ve mükemmellik modeli eğitimi olan EFQM Modeli (Avrupa Kalite Yönetimi Vakfı) eğitiminin personele verilmesi de bu yönde tarafımızca izlenen olumlu bir gelişme olarak değerlendirilmektedir.

2.3.1.2. Vergi oranlarının yüksekliği

Dünyada tüm ekonomilerde vergi kamu harcamalarının kaynağını teşkil ettiği kadar, maliye politikasının etkin bir aracı olarak da kullanılmaktadır. Ekonomiye etkisi bakımından vergi oranları önemli bir araçtır. Yatırımcıların harcanabilir gelir düzeyini doğrudan etkilemesi bakımından, vergi oranlarının büyüme ve KE'ye önemli bir etkisi bulunmaktadır. Vergi oranları yükseldikçe kişilerin harcanabilir gelir düzeyi düşüş gösterecek bunda yatırım oranlarını düşürücü etkisi olacaktır. Sektörde faaliyet gösteren kişi ve kuruluşlar yaptıkları yatırım oranında belirleyici olacaklarından, harcanabilir gelir düzeyini maksimum seviyede tutmaya çalışacaklardır. Vergi oranlarının yüksek oluşu nedeniyle mal ve hizmet satışlarını gizlemeye çalışacaklardır. Malî idareye kayıtlı bulunmalarına rağmen gizlenen bu ekonomik faaliyetler kayıtdışı kalacaktır. KE bu yönüyle; sâdece belge üzerinde kayıtlı olmayan değil, malî idarece kaydı bilindiği halde bazı iş ve işlemlerinin kayıtdışı kalması bakımından iki yönlüdür.

Türkiye'de vergi oranları, uygulama bakımından çeşitlilik arz etmektedir. Sabit ve artan oranlı vergi tarifeleri mevcuttur. Gelir Vergisi (GV) %15 ila %35 arasında artan oranlı tarifeye uygulanmaktadır. GV tarifesi için ek-1'e bakınız.

1980 yılında %40'tan başlayarak maksimum %66 seviyesinde uygulanan artan oranlı tarife yıllar itibariyle düşüş göstermiş ve 1999 yılından bu yana %15'ten başlayarak maksimum %35 seviyesinde uygulanan artan oranlı tarifeye geçilmiştir.

Kurumlar Vergisi (KV) sabit oranlıdır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 32. maddesine göre KV oranı %20'dir (5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 2006).

Yıllar itibariyle Türkiye'de uygulanan KV tarifesi:

2014 - 2006 Yılları arasında % 20 oranında uygulanan KV, 2005 Yılında % 30, 2004 Yılı ve öncesinde % 30 + % 3 fon payı oranında uygulanmıştır.

Katma değer vergisi (KDV) mal ve hizmetin türüne göre %1, %8 ve %18 oranlarında uygulanmaktadır.

GV ve KV oranlarında yıllar itibariyle uygulanan tarifeye bakıldığında; doğrudan alınan bu vergilerde sağlanan düşüş ekonomik anlamda olumlu etki yapacak ve KE ile mücadelede hükümet ve vergi idaresinin elini güçlendirecektir. Ancak; 1988 yılında GV'nin genel bütçe vergi gelirleri içindeki payı % 33,7 düzeyinde iken 2013 yılında % 21,4 düzeyine düşmüştür. KV'nin genel bütçe vergi gelirleri içindeki payı 1988 yılında % 14,9 düzeyinde iken 2013 yılında % 8,6 düzeyine düşmüştür. Günümüz itibariyle dolaysız vergilerin toplam vergi gelirlerindeki payı % 33,7 dolaylı vergilerin payı ise % 63,7 seviyelerinde çıkmaktadır (GİB Çeşitli Vergi İstatistikleri, Gelir, Kurumlar Ve Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı, 2014). Bu gösterge; KE ile mücadelede dolaysız vergilerin etkinliğinin az olduğunu, daha çok dolaylı vergilerin etkin olduğunu göstermektedir. Buna bağlı olarak asıl önemli olanın burada dolaylı vergilerin etkisinin araştırılmasıdır.

Yukarıda bilgiler ışığında; KE'nin vergi oranları bakımından en önemli sebebinin, dolaylı olarak alınan vergilerin yüksekliğinin olduğu ortaya çıkmaktadır. Vergi kayıp ve kaçığının önüne geçebilmenin temel şartı; dolaysız vergilerin genel bütçedeki payını yükselterek, denetim alanını daha elverişli hâle getirmektir. Zira dolaylı vergilerin denetimi zor ve maliyetli olmaktadır.

2.3.1.3. Vergi adâletinin eksikliği

Bir önceki konumuzda vergi oranlarından kaynaklanan sorunlara değinilmişti. Dolaylı vergilerin vergi adâleti üzerindeki olumsuz etkisi bu bölümde daha ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

Türkiye Cumhuriyeti (TC) anayasasında vergi ödevleri hakkında; “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı

sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir” denilmektedir (Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 1982).

Türkiye’de vergi adâletinin sağlanması anayasal güvence altına alınmıştır. Bu nedenle TC vatandaşı olan tüm kişiler, kurum ve kuruluşlar vergi adâleti yönünden görevli durumdadırlar. Bilindiği üzere dolaylı vergiler; az maliyetle alınabilen, mükelleflerin malî durumlarına bakılmaksızın hesaplanan vergilerdir. Mükellefler bu tür vergileri son kullanıcı üzerine yansıtırlar. Nihâî olarak bu vergileri ödeyen mükellefler maddî anlamda yüklenici durumdadırlar. Gelir düzeyine bakılmaksızın salınan bu vergiler adaletsiz bir uygulama yöntemi durumundadır.

Vergilemede yatay ve dikey eşitlik olarak iki çeşit eşitlik söz konusudur. Yatay eşitlik; aynı gelir düzeyini elde eden herkes aynı vergiyi ödemelidir. Dikey eşitlik ise; farklı gelir düzeyi elde eden herkes farklı vergi ödemelidir. Artan oranlı gelir vergisi uygulaması dikey eşitliği sağlamada kuvvetli bir araç durumundadır. Özellikle Katma Değer Vergisi (KDV) ve Özel Tüketim Vergisi (ÖTV); hem yatay hem de dikey eşitliği bozucu vergilerdir. Üzülerek belirtmek gerekir ki Türkiye’de toplam vergi gelirleri içinde % 63 düzeyinde bulunan dolaylı vergiler; hem kayıtdışı ekonominin etkisini artırmakta hem de vergi adâletini bozucu bir etki yapmaktadır.

2.3.1.4. Enflasyon

Enflasyon iktisadî olarak en basit anlamda; fiyatlar genel düzeyinde sürekli ve hissedilebilir bir artış olarak tanımlanır. Toplam arzın toplam talebi karşılamadığı durumlarda ortaya çıkmaktadır. Ekonomi politikalarının en önemli ölçütü durumundadır. Gerek gelişmiş gerekse az gelişmiş ekonomilerin en önemli ekonomik sorunu durumundadır. Enflasyonun ölçüm araçları; tüketici fiyatları endeksi (TÜFE), üretici fiyatları endeksi (ÜFE) ve satın alma gücü paritesidir (SGP). KE ile doğrudan alâkalı olan TÜFE tezimizde ölçüt olarak ele alınmıştır.

Türkiye’de yıllara göre tüketici fiyatları endeksi (TÜFE) değişim oranları aşığında gösterilmiştir:

Tablo 2.2 1994-2014 Yılları Arası Tüketici Fiyatları Endeksi Bir Önceki Aya Göre Değişim 12 aylık toplam %

Yıl	Oran
1994	78,70
1995	58,10
1996	60,20
1997	71,00
1998	54,30
1999	53,60
2000	33,50
2001	53,60
2002	26,50
2003	17,10
2004	8,90
2005	10,07
2006	9,29
2007	8,12
2008	9,67
2009	6,37
2010	6,27
2011	10,07
2012	6,02
2013	7,19
2014	8,53

Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu İstatistikleri, Tüketici Fiyatları Endeksi www.tuik.gov.tr, TÜFE Endeksi, 1994 ve 2003 Baz Yılı Artış Oranları Hesabı, Aylık Toplamlar, 26/12/2014

Tabloda görüldüğü üzere 90'lı yıllarda oldukça yüksek olan TÜFE, ilerleyen dönemlerde önemli ölçüde düşüşler göstererek, ekonomik açıdan istenilen seviyelere doğru gerilemiştir.

KE'nin etkin olduğu Türkiye'de enflasyon yüksek olduğu dönemlerde; kişilerin harcanabilir gelirini likit olarak elde tutma isteği az olacaktır. Enflasyonun sebep olduğu erozyon, likit varlıkları eritici etki yapacaktır. Bu nedenle; kişi ve kuruluşlar harcanabilir gelirini ölçülebilirliği zor olan mal, hammadde, gayrimenkul vb. varlıklara yatıracaktır. Kişilerin uhdesinde bulundurduğu bu varlıklar esasında ekonomik anlamda kullanılır ancak belgelere yansıtılmaz. Bunun sonucu olarak da KE'ye olumsuz yönde etki eder.

Enflasyonun bu olumsuz etkileri göz önüne alındığında; KE ile mücadelede yapılması gereken, enflasyonu düşük oranlarda ve ekonomiyi sarsmayacak düzeyde tutmaktır.

2.3.1.5. Vergi cezalarının caydırıcılığının yetersizliği

KE'nin en önemli sonuçları arasında olan etki malî etkidir. Vergi kayıp ve kaçığının bütçe gelirlerini düşürücü etkisi bulunmaktadır. Gerek vergi adâletinin sağlanması gerekse de bütçe gelirlerinin artırılması için, şüphesiz vergiyi ziyaa uğratanların cezalandırılmasıyla mümkün olacaktır.

Türkiye'de vergi ile alâkalı usul ve esaslar genel olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) ile yürütülür. Diğer vergi kanunlarında usullere ilişkin hüküm olsa da, genel çerçeve bu kanunda çizilmiştir. VUK'un 341. maddesinde; belirtilen durumlarda vergi ziyasına sebep olunması hâlinde, mükellef ya da vergi sorumlusu hakkında ziyaa uğrayan verginin bir katı oranında vergi ziyası cezası tatbik edilir. Bu cezaya aynı kanunun 359. maddesinde (kaçakçılık) belirtilen fiillerle sebep olunması durumunda bu ceza 3 kat, bu fiillere iştirak eden kişilere ise 1 kat olarak tatbik edilir. Vergi denetimine başlandıktan sonra veya takdir komisyonuna sevk edildikten sonra verilenler beyannameler hariç olmak üzere, kanunî süresinden sonra verilen beyannameler için bu madde hükmüne göre tatbik edilecek ceza %50 indirilerek uygulanır denilmektedir (213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 1961).

Ayrıca usul yönünden yapılan yanlışlıkların cezalandırılması usulsüzlük ve özel usulsüzlük olmak üzere aynı kanunun 352. ve 353. maddelerinde düzenlenmiştir. 2015 yılında Usulsüzlük cezaları, yapılan usulsüzlüğün çeşidine göre 2,60 TL ilâ 77 TL arasında uygulanmaktadır. Usulsüzlük cezaları tutarları için ek-2'ye bakınız. Özel usulsüzlük cezaları da çeşidine göre 200 TL ilâ 1.060.000 TL arasında uygulanmaktadır. Özel usulsüzlük cezaları tutarları için ek-3'e bakınız.

Ek-3'te bulunan tablolarda uygulanan özel usulsüzlük cezalarının kanımızca yeterince caydırıcı olduğu düşünülmektedir. Ancak ek-2 de bulunan tabloda uygulanan usulsüzlük cezalarının tutarına bakıldığında, bunların yeterince caydırıcı olmadığı gözlenmektedir. Örneğin vergi ve harç beyannamelerini süresinde vermeyen bir gelir vergisi mükellefine resen kesilecek usulsüzlük cezası $17 \times 2 = 34$ TL tutarındadır. Bunun ne kadar caydırıcı olduğu ortadadır. Günümüzde beyannamelerin verilmemesinde özel usulsüzlük cezaları tatbik edilmekte olup, yaptırım noktasında etkisi görülmeye başlanmıştır.

Cezaların miktar yönünden caydırıcılığının azalmasının bir diğer etkisi de, zaman zaman çıkarılan af yasalarının sonuçları arasındadır. Cezai müeyyideyle karşı karşıya kalan mükellef, burada af yasası beklentisiyle hareket etmekte ve böylece de ticari işlemlerinin birçoğunu kayıtdışı bırakmaktan çekinmemektedirler. Sayılan bu durumların başka ülke ekonomilerindeki cezai yaptırımlarla karşılaştırılması hâlinde; Türkiye'nin özellikle gelişmiş ekonomilerin çok gerisinde kaldığı görülmektedir. Amerika, Avrupa ülkeleri vb. gelişmiş ekonomilerde ticari işlemlerin kayıtdışı bırakılması hâlinde bırakın para cezalarını; işyerinin kapatılması, vatandaşlık haklarının ellerinden alınması ve hapis cezası gibi birçok yaptırım uygulandığı söylenmektedir.

Şu halde KE ile mücadelenin etkin bir şekilde yapılabilmesi için; kayıp ve kaçığın tespiti hâlinde önemli tutarda para cezalarının yanında, diğer parasal olmayan cezalarında uygulanması gerekir. Vergi affı gibi yasalardan mümkün olduğunca uzak durulmalı, çok gerekli olduğu durumlarda ise aynı konuyla ilgili tekrar af yasası çıkarılmayacağı şeklinde hükme bağlanmalıdır.

2.3.1.6. Gelir dağılımı etkisi

KE'nin bir diğer nedeni de gelirin birey ve kuruluşlar arasında eşit dağılmamasıdır. Aynı iş kolunda faaliyet gösteren değişik mükelleflerin sermaye ve işgücü yapıları farklıdır. Piyasaya sundukları mal ve hizmetin miktar ve kalite yönünden farklı üreticiler tarafından elde ettikleri kazanç, işgücü ve sermayelerine bağlıdır. Büyük sermaye sahibi müteşebbisler sektörde daha etkin rol oynar ve piyasayı aynı derecede etkiler. Sermayesi az olan ve işgücü yapıları da düşük olan müteşebbisler ise; kârlarını maksimize etmek ve sektörde söz sahibi olabilmek için ödeyecekleri vergiyi saklamak isterler. Aynı zamanda çalıştırdıkları işçileri de kayıtdışı istihdam ederek, mal ve hizmet üretim maliyetlerini minimum seviyelere çekmek isterler. Bu sâyede gelir düzeylerini artırarak malî yapılarını büyütmeyi hedefler. Gelir dağılımının bu yönde etkisi sonucu küçük çapta işletmeler daha çok kayıtdışı çalışırlar. Aşağıdaki tabloda yıllara ve yaşa göre işgücüne katılım bilgileri verilmiştir.

Tablo 2. 3 Yaş Grubuna Ve Yıllara Göre İşgücü Durumu (Bin) (15 Yaş Üzeri)

YIL	YAŞ ARALIĞI											Toplam
	15-19	20-24	25-29	30-34	35-39	40-44	45-49	50-54	55-59	60-64	65+	
2013	1,364	2,363	3,614	4,065	3,633	3,328	2,679	1,878	1,218	716	664	25,524
2012	1,338	2,309	3,591	3,965	3,511	3,218	2,551	1,813	1,17	707	648	24,821
2011	1,378	2,319	3,573	3,795	3,399	3,054	2,459	1,722	1,104	657	650	24,11
2010	1,351	2,114	3,454	3,562	3,231	2,881	2,268	1,56	988	595	590	22,594
2009	1,298	2,03	3,328	3,327	3,044	2,681	2,1	1,448	905	543	574	21,277
2008	1,351	2,133	3,454	3,249	3,05	2,615	2,042	1,398	841	503	558	21,194
2007	1,324	2,168	3,381	3,189	2,974	2,583	1,984	1,324	794	484	533	20,738
2006	1,353	2,18	3,274	3,14	2,903	2,528	1,953	1,289	787	468	547	20,423
2005	1,348	2,207	3,188	3,056	2,823	2,486	1,909	1,227	765	459	599	20,066
2004	1,335	2,219	3,041	3,007	2,758	2,416	1,817	1,162	763	483	631	19,632
2003	1,475	2,302	3,545	3,331	2,839	2,463	1,894	1,253	795	576	672	21,147
2002	1,696	2,439	3,54	3,255	2,771	2,407	1,884	1,209	826	631	695	21,354

Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu, İşgücü İstatistikleri Veri Tabanı istatistikleri, 2002 ve sonrası işgücüne katılım veri tabanı.

www.tuik.gov.tr/isgucu

Yukarıda tabloda işgücüne katılım verileri resmî kayıtlara göre belirlenmiştir. Konumuzda bahsi geçen kayıtdışı işgücü burada bulunmamaktadır. Söz konusu bu işgücünün ne oranda mal ve hizmet üretime katıldığı tespit edilememektedir. Dolayısıyla bu ekonomik faaliyetlerin resmî olarak gayrisafi millî hâsılaya (GSMH) etkisi bulunmamaktadır. Türkiye’de daha çok küçük yaşta ve aile içi işgücünün ekonomiye kayıtdışı katıldığı kabul görmektedir. Bu şekilde istihdam edilen işgücü fiilî olarak ekonomiye girerek çıktı sağlar. Bu işgücünün işverene maliyeti düşük olduğundan kayıtdışı kalmaları sağlanmaktadır.

Sermayenin kayıtdışı kalması da aynı çerçevede değerlendirilmektedir. Küçük işletmeler kayıtlı sermayelerinin haricinde elde ettikleri sermayeyi kullanırlar. Ekonomik anlamda kayıtdışı sermayenin kullanma ve vergilendirme maliyetleri düşük olmaktadır. Bu nedenlerle, ticarete kullanılan sermayenin bir kısmı gizlenerek kâr maksimizasyonu sağlanmaya çalışılmaktadır.

2.3.2. Siyasî sebepler

Ekonomide zamana bağlı olarak iniş ve çıkışlar yaşanmaktadır. Bu çalkantı dönemlerinde vergileme, ekonomiye hâkim sermaye sahiplerinin baskılarından etkilenmektedir. Özellikle gelir etkisi yönünden bakıldığında; devlet gelir toplamada zorlandığı dönemlerde vergi oranlarında oynama, af yasası çıkartarak tahsilatı artırma gibi politikalar güder. Politikalar belirlenirken de bu gelirlerin alınacağı ticari kurum ve kuruluşların baskıları etken rol oynayacaktır. Vergi politikalarının ana çatısını oluşturan hükümetlerin ekonomik anlayışı bu baskıcı gruplarla kuracakları iletişimi etkileyecektir. Sermaye sahipleri bu politikalardan en az zararla çıkmak isteyecektir. Malî açıkları son kullanıcılara yansıtılan dolaylı vergilerle finanse edilerek kendi ödeyecekleri doğrudan vergileri azaltmak isteyeceklerdir. Söz konusu bu etki, ticaret erbabının siyaseti etkilemesi durumu olarak bilinmektedir.

Yukarıda sayılanların dışında; birde hükümetlerin yapacağı tüketim ve yatırım harcamalarına bağlı olarak gereksinim duydukları gelirleri elde etmek için uygulayacakları politikalar KE’de rol oynayacaktır. Özellikle kriz dönemlerinde

ekonomide gelir gider dengesinin sağlanması için çok tercih edilen bir uygulamadır. Seçim dönemlerinde uygulanan vergi politikaları daha esnek bir yapıdadır. Yatırım harcamalarındaki artışın telafi edilmesi, siyasî iktidarın seçim sonrası oluşturacağı politikalarla belirlenecektir. Bu politikaların sonucunda kayıtdışı istihdam ve üretim oluşacaktır.

Türkiye'nin idarî yapısına bağlı olarak; çeşitli dönemlerde koalisyon hükümetleri kurulmuştur. Birkaç partiden oluşan bu hükümetlerde siyasî düşünceler değişiklik göstermiştir. Buna bağlı olarak gelir politikaları da karmaşık bir hal almış ve uygulama sonucu ekonomiye kayıtdışı bir etkileri olmuştur.

2.3.3. İdarî sebepler

Kayıtdışı ekonomiye etki bakımından idare anlamında Türkiye'de hiç şüphesiz tüm kurumlar kastedilmektedir. Kalkınma Bakanlığı'ndan tutun Sosyal Hizmetler Çocuk Esirgeme Kurumu'na kadar birçok kurum ve kuruluşlar KE'ye etki eder. Ancak ekonomik anlamda direkt olarak bağlantısı olması bakımından burada bahsi geçen idare vergi idaresidir. Bilindiği üzere Türkiye'de mükelleflerin vergi ile ilgili işlemleri vergi dairelerinde yapılmaktadır. Mevzuatta; "Vergi Dairesi mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir" denilmektedir (Vergi Usul Kanunu, 1961). Tanımı yapılan bu idare elbette yegâne olmayacak, bunun yanı sıra birçok birim de vergi idaresini oluşturacaktır. Mükelleflerin temel vergi işlemleri vergi dairesinde yapılırken, il bazında vergi dairesi başkanlıkları, Türkiye genelinde de Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yetkisi altındaki tüm birimlerin koordinasyonunu sağlar, ikincil mevzuatı oluşturur. Denetim birimleri ise mükelleflerin vergiye olan uyumlarını denetleyerek, kayıp ve kaçığın tespit edilmesini sağlar. Bu anlamda KE'yi sayılan bu birimlerin tümü ilgilendirmektedir.

Maliye Bakanlığı'na bağlı yukarıda sayılan kuruluşların yanı sıra, KE açısından yapılan iş ve işlemlerin yasalara uygunluğunu denetleyen Vergi Mahkemeleri ve Danıştay da işlevi gereği vergi idaresi içinde sayılmalıdır. İdare ve yargının birbiri ile uyumlu çalışması hiç şüphesiz verimliliği artıracak, bu sâyede görev alanlarında etkinliği sağlayacaktır. Vergi idaresi görevini yürütürken yasalara

uymalı, mükellefler üzerinde yersiz baskı oluşturmamalı, kamu gelirlerini de zarar ve ziyana uğratmamalıdır. Vergi yargısı ise idarî işlemlerin mevzuata uygunlunu denetlemeli, âdil kararlar almalı, ne mükellef ne de idare taraflısı bir durum sergilememelidir. Etkin bir vergileme; vergi idaresi, vergi denetimi ve vergi yargısının dengeli, tutarlı ve profesyonelce işleyişi ile mümkündür. Bu üçlüden birinin iyi işlememesi, diğerlerinin de iyi işlememesine neden olur (Pehlivan, 1987).

KE ile mücadele açısından vergi idaresi dinamik bir yapıda olmalı, kendisini günün koşullarına göre yenilemeli, çağa ayak uydurmalıdır. Uygulanan mevzuat yasama organı tarafından konjonktüre göre sürekli olarak güncellenmelidir. Sosyal ve siyasî politikalar vergi ile mükellefin uyumunu sağlamaya yönelik olmalıdır. Bu anlamda Gelir İdaresi Başkanlığı'nın vizyon ve misyonuna uygun olarak geliştirdiği sosyal medya projesi olumlu bir adım olarak görünmektedir. Kurumun facebook, twitter vb. sosyal ağlarda temsil edilerek kaynaşmanın sağlanması hedeflenmiştir. Kurum adına oluşturulan web sitesinde çeşitli duyurular yayınlanmakta, vergi takvimi gibi mükelleflerin vergisel işlemlerini bildirir nitelikte yönergeler vb. etkinlikler bulunmaktadır (GİB Sosyal Medya, 2012). Şüphesiz bu sâyede bilgi iletişimi mükelleflerle daha hızlı ve etkin bir biçimde sağlanacaktır.

Vergi teşkilatı olabildiğince esnek bir yapıya kavuşturulmalıdır. Günümüzde Gelir İdaresi Personeli birçok lüzumsuz iş yüzünden etkin vergicilik yapamamaktadır. Devlet memuru anlayışının hâkim olduğu idarî yapı, katı kurallarla işletilmeye çalışılmaktadır. Online bilgisayar ağı bulunmasına rağmen, hâlâ yazışma yöntemi kullanılmaktadır. Bunun yanında internet vergi dairesi, e-beyanname vb. birçok yazılım sâyesinde; Gelir İdaresi birçok kırtasiyecilik işlemlerden kurtulmuştur. E-devlet projesi içerisinde tüm birimlerle bilgi alış verişi sağlanarak birçok işlem artık elektronik ortamda yapılmaktadır. Vergi idaresinin bu anlamda çok önemli adımlar attığı ve geleceğe dönük projeler ürettiği görülmektedir.

2.3.4. Sosyal sebepler

Dünyada gelişen olayların hemen hemen tamamında sosyal etkenler söz konusudur. Ekonomik olayların altında da sosyal sebepler etkili olmaktadır.

Toplumdaki bireyler yaşamlarını sosyal yapılarına göre sürdürürler. Her toplumun kendine has birtakım ihtiyaçları vardır. Bu ihtiyaçların karşılanması hususunda ekonomi bilimi görevli bulunmaktadır.

KE'nin oluşumunda bireylerin şahsî ihtiyaçları ile kurum ve kuruluşların gereksinim duydukları emtiaların edinilmesindeki hususlar etkili olmaktadır. Ülke ekonomisinde doğal kaynakların varlığı ile işgücünün boyutları, KE'nin boyutlarını etkilemektedir. Doğal kaynak sıkıntısı çekilen ekonomilerde bu yönden dışa bağımlılık olduğundan, birey ve kuruluşlar girdi olarak kullandıkları bu doğal kaynakları belgelere yansıtmadan elde etmeyi ve kullanmayı amaçlayabilirler. Aynı durum işgücü içinde geçerlidir. İşgücünün azlığı durumunda, işgücü maliyetleri yükseleceğinden üreticilerin maliyetleri de artacaktır. Bu durumda üreticiler istihdamı kayıtdışı yapmayı hedefleyecektir. Her iki halde de KE açısından olumsuz bir durum ortaya çıkacaktır.

Bireylerin toplum yaşamını şüphesiz etkileyen malî durumlarıdır. Konjonktüre bağlı olarak insanların hayat standardı gelişme göstermektedir. Buna bağlı olarak tüketimleri de artmaktadır. Kullanılabilir gelirin artırılması yönünden; kişiler birçok faaliyetini kayıtdışı bırakmaktadır. Bunun en temel sebebi şüphesiz vergi oranlarına bağlıdır. Vergi indirimlerinin ekonomik büyüme ve etkinliği artıracığı üzerine kurulmuş iktisat akımı 1970' li yılların sonlarına doğru ortaya çıkmış olan Arz Yönlü İktisat' tır. Bu yıllarda Talep Yönlü İktisadın karşılaştığı sorunlara çözüm olarak vergi indirimleri politikasını öneren Amerikalı İktisatçı Arthur Laffer, vergi indirimleri sonucunda toplam piyasa üretiminin ve toplam vergi gelirlerinin artacağını savunmuştur (Aktan, 1994a). Özetle vergi oranların indirilmesi sonucu KE düşüş yönünde seyredecektir. Bu anlamda Türkiye'de bazı vergi oranlarının olumlu yönde indirildiği gözlenmektedir.

2.3.5. Vergi ahlâkı

Sosyal bilimcilere göre vergi ahlâkı, birçok sosyal ve kültürel faktörden etkilenen bir olgudur. Bunlardan vatandaşlık bağı ile bağlı olunan devletin yönetim şekli, devletin ve siyasal iktidarların bireysel ve toplumsal olarak kabulü ve güven

derecesi, millî ve manevî duygular, ülkedeki demokrasi gibi birçok sosyal ve kültürel faktör vergi ahlâkının oluşumunda, gelişiminde ve sürdürülmesinde önemli ölçüde etken kabul edilmektedir (Gencel & Kuru 2012). Vergi kanunlarının adaletli olarak yapılması ve uygulanması bu güven duygusunu sağlamlaştıracaktır. Bireyler ödedikleri verginin hakkaniyete uygun olduğunu düşünürlerse, vergiye uyumları iyi yönde etkilenecektir. Bu yönüyle vergi, aynı durumda olan herkesten eşit miktarda alınmalıdır. Mükellefler kendisinin âdil bir şekilde vergilendirildiğinin bilincinde olması gerekir. Daha önceki konularda belirtildiği üzere; vergi affi yasaları bu bilinci zedeleyecek niteliktedir. Zamanında ve tam olarak vergisini ödeyen bir mükellef, af yasası nedeniyle vergisini süresinde ödemeyen mükellefe göre hem erken hem de daha fazla vergi ödeme durumunda kalmaktadır. Hakkaniyet duygusunu son derece olumsuz etkileyen bu durum Türkiye’de zaman zaman uygulama alanı bulmaktadır. Örneğin, 2011 Şubat ayında çıkarılan 6111 sayılı kanun bu tür yasalardandır. Önemli oranda vergi affi düzenlemeleri getirmiştir.

Yukarıda verilen bilgiler ışığı altında vergi ahlâkından anlaşılan; mükelleflerin vergiyi yasal yaptırımlar karşısında zorla ödemek yerine, bunu toplumsal bir ödev sayarak genel ahlâk kuralları içinde görmesidir. Vergi kayıp ve kaçığının yüksek oranda olduğu durumlarda, mükelleflerin vergiye karşı olan motivasyonu düşecektir. Bunun önüne vergi denetimlerinin sık ve düzgün bir şekilde yapılarak geçilmesi gereklidir. Türkiye’de vergi inceleme oranının % 2-3 dolaylarında olduğu düşünüldüğünde; vergi kayıp ve kaçığının yeterince incelenmediğini düşünen mükelleflerin birçok ekonomik faaliyetini kayıtdışı bırakması kaçınılmazdır. Bu durum KE’yi olumsuz yönde etkileyecektir.

2.3.6. Mükelleflerin kamu harcamalarına bakış açısı

Ülke ekonomisinde toplanan vergiler kamu harcamalarında kullanılmaktadır. Her ne kadar bir maliye politikası aracı olarak piyasaya yön verme niteliği olsa da, temel olarak vergilerin salınış amacı toplumda böyle algılanmaktadır. Devlet harcamalarının toplum gereksinimlerine uygun olarak yapılması gerekir. Mükelleflerin ödedikleri vergiye uyumu bu harcamalara göre etkilenecektir. Sağlık, ulaşım, eğitim vb. birçok hayati önem taşıyan alanlarda devletin verdiği

hizmetler toplumun algısını etkilemektedir. Ödediği verginin kendisine hizmet ve yatırım olarak döndüğünü düşünen ve gören mükellefler, vergiyi daha istekli bir şekilde ödeyecektir. Mükelleflerde devletin etkin çalışmadığı, kaynakların israf edildiği kanısı yerleşmişse, devlete olan bağlılık duygusu, ardından da vergi ahlâkı zayıflayacaktır. Yolsuzluklar bunun etkisini daha da artırır (Durusoy, 2003).

Vergiler alınırken kimin ne oranda ödeyeceği kanunlarla belirlenir. Ancak devlet harcamaları yapılırken, kimin ne oranda hizmetten faydalanacağı belirtilmemiştir. Bu durumda vergiyi fazla ödeyen bir mükellef az ödeyene göre daha az hizmet alabilmektedir. Sosyal adâlet ilkesinin gereği olan bu durum, birçok mükellefin vergiye olan uyumunu zedelemektedir. Kendisinin fazla vergi ödediği halde az hizmet aldığını düşünen bir mükellef, ticari faaliyetlerini kayıtdışı bırakmak isteyebilecektir. Hükümetlerin en büyük handikaplarından biri olan bu durum gerek gelişmiş, gerekse az gelişmiş tüm ekonomilerin başlıca sorunları arasında yer almaktadır. Bireylerde bu algının değişmesi, içinde bulunulan sosyal ve psikolojik yönlerden kültüre bağlıdır. Kültür bir toplumun tarihsel süreç içinde ürettiği ve kuşaktan kuşağa aktardığı her türlü maddî ve manevî özelliklerin bütünü olarak ele alınmaktadır. Kültür, bir toplumun kimliğini oluşturur, onu diğer toplumlardan farklı kılar. Kültür, toplumun yaşayış ve düşünüş tarzıdır (Genel Sosyoloji Sitesi, Kültürün Tanımı, 2012). Tanımından da anlaşılacağı üzere bireylerin kültürü olgunlaştıkça; ödedikleri verginin kendisine hizmet karşılığı olarak ölçmeyecek, toplanan vergilerle tüm toplumun sosyal ve ekonomik gereksinimlerinin karşılandığını düşünecektir.

2.4. Kayıt Dışı Ekonominin Millî Ekonomiye Etkileri

Kayıtdışı ekonominin tezimizin başından itibaren olumsuz yönlerinden bahsedilmiştir. Ülke ekonomilerinde etki olarak en çok bu olumsuz yönler ağır basmaktadır. Kayıtdışı ekonominin olumsuzluklarının yanında, az da olsa olumlu etkileri bulunmaktadır. KE'nin sosyal, malî, çalışma hayatı ve ekonomik birçok faktör üzerinde olumlu olumsuz etkileri bulunmaktadır. Aşağıdaki bölümlerde bunlar ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

2.4.1. Olumlu etkileri

Tezimizin bu bölümünde KE'nin olumlu etkileri incelenecektir. En başta maliyet unsuru burada etkili olmaktadır. KE sonucu, kısa dönemde maliyetlerin düşüşü yönünde etkilerinin olacağı öngörülmektedir. İstihdamı artırıcı etkisi olduğu varsayılmaktadır. Şöyle ki, kısa dönemde KE ile işçi maliyetleri düşecektir. Sosyal güvenlik primi, vergi vb. maliyetler olmayacağından bu farklardan işveren ile işçi faydalanacaktır. Bunun sonucu olarak da işgücünün üretime katılımı artacak ve istihdamda bir yükseliş söz konusu olacaktır. Tezimizin KE'nin sosyal sebeplerinin anlatıldığı bölümde vergi indirimlerinin toplam piyasa üretimini ve toplam vergi gelirlerini artacağını savunmuştuk. Aynı etkinin burada istihdamın kayıtdışı çalışması sonucu oluşması söz konusudur (Aktan, 1994b). İşgücü maliyetlerindeki düşüş istihdama olumlu olarak yansıtacaktır. Üretim ve istihdamdaki maliyet düşmesi sonucu, ülke ekonomisinin dış piyasalara karşı rekabet gücü artacaktır.

Kayıtdışı ekonomi durumunda GSMH'nin da büyümesi çeşitli iktisatçılar tarafından savunulmaktadır. Konu ile ilgili Adam ve Ginsburg adlı iktisatçılar Belçika ekonomisi üzerine yaptıkları çalışmalarında, resmî bir ekonomi ile kayıtdışı ekonominin büyümesi arasında aynı yönde bir ilişki bulmuş ve belirli varsayımlarla (örneğin kayıtdışı ekonomiye daha düşük giriş maliyetleri) genişletici bir malî politikanın hem kayıtlı, hem de kayıtdışı ekonominin her ikisinde de olumlu bir etkiye sahip olduğu sonucuna varmışlardır (Çetintaş & Vergil 2003). Bu varsayım altında KE ile yürütülen ticari faaliyetlerin millî hâsılayı artırıcı ve ekonomik büyümeyi sağlayıcı etki göstereceği öngörülmektedir. Bununla birlikte büyüme ve istihdam yönünden kesin ve net ölçümler bulunmamaktadır. Varsayımlar ile fiilî durum arasında farklı sonuçlar çıkması doğal karşılanmalıdır.

Farklı bir açıdan olumlu etkiye bakıldığında; KE'nin toplumsal olayları tölere etmesi görülebilir. Şöyle ki; ekonomik kriz ortamlarında, KE ile ekonomiye üretim ve tüketim yönünden katkı sağlanacaktır. Piyasa şartlarında kayıt altındaki bir işletmenin maliyetlerine göre düşük olan kayıtdışı faaliyetler daha çok genişlemeye neden olacaktır. Bu etki sonucu toplam arz ve toplam talebin canlanması ve büyüme sağlanacaktır. Kriz dönemlerinde toplumu oluşturan bireyler bu genişleme

sonucunda ekonomik olarak biraz daha rahatlayacak ve olumsuz davranışlardan uzak duracaktır.

KE'nin her ne kadar olumlu etkileri olsa da, kısa vadede birtakım faydalar uzun vadede daha başka sorunlara yol açacaktır. Öncelikle millî gelir hesaplamalarında yer almaması nedeniyle, gerçek anlamda bir veri elde edilemeyecektir. Ayrıca vergileme yönünden etkilerine bakıldığında gelir dağılımında adaletsizliğe yol açacaktır. Sonraki bölümde bunlar ele alınacağından burada konuya ayrıntılı olarak değinilmeyecektir. Sonuç olarak KE'nin faydaları da olsa zararlarının büyüklüğü hesaplandığında, ülkelerin bu sorunu çözme yönünde gayret göstermesi toplumun geleceği için çok önemlidir.

2.4.2. Olumsuz etkileri

KE'nin malî, sosyal, siyasî, hukukî vb. birçok yönden olumsuz etkileri bulunmaktadır. Sayılan bu sınıflamalardan bazılarının sonuçları, diğerlerinin nedenlerini de oluşturabilmektedir. Bu açıdan çapraz bir etkileşim söz konusu olabilmektedir. Ülkelerin en büyük sorunlarından birini teşkil etmesi bakımından, üzerinde titizlikle durulması gereken bir konudur. Olumsuz etkiler bu bölümde ayrı ayrı ele alınacaktır.

En önemli olumsuz etkilerin başında, gelir dağılımındaki adâleti bozması gelmektedir. Kayıt altında faaliyet sürdüren işletmeler vergi ödemeleri ve sosyal güvenlik prim ödemeleri gibi birçok yasal kesintilerin baskısı altında bulunmaktadır. Devlete ödenmesi gereken kesintiler nedeniyle kayıt altında bulunan mükelleflerin gelirlerinde bu oranda eksilme meydana gelecektir. Kayıtdışı çalışan mükelleflerin bu tür kesintileri bulunmadığından, kesintilerini ödeyen mükelleflere göre gelirleri bu oranda fazla olacaktır. Bu durum her iki mükellefin gelir dağılımı açısından eşitliğini bozacaktır.

İkinci etkisi vergi gelirleri yönündendir. Kayıtdışı yapılan ekonomik faaliyetler nedeniyle; aslında fiilî olarak vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Ancak bu faaliyetlerden alınması gereken vergiler devletin kasasına girmemektedir. Vergi gelirlerinde azalmaya yol açan bu durumda devletin bütçe açıkları meydana

gelecektir. Bütçe açıkları ya borçlanma ya da emisyonla (para basma) kapatılabilmektedir. Borçlanma ile yapılan finansman nedeniyle faiz ödemeleri ve borçlanma maliyetleri artacaktır. Bu etki sonucunda da enflasyonist baskı oluşacaktır. Emisyonla yapılan finansmanın ise doğrudan enflasyonist etkileri olacaktır. Gerek para basma gerekse borçlanma yöntemi; makroekonomik olarak faiz oranlarında artış, yatırım harcamalarında düşüş, enflasyon olarak birçok olumsuz etkiler doğuracak ve bu durum uzun vadede ülke ekonomisinde ciddi sıkıntılar meydana getirecektir (Sarılı, 2002).

Üçüncü etkisi sosyal güvenlik sistemi yönündendir. Kayıtdışı işletmelerde çalışan işçilerin sosyal güvenlik kesintileri ilgili kurumlara aktarılmadığı için bu kurumların gücü ve etkinliği azalmaktadır. Devletin sosyal politikalarının en etkin aracı olan sosyal güvenlik kurumları bu nedenle misyon ve vizyonlarını reel anlamda gerçekleştiremeyecektir. Bu durumun sosyo-ekonomik birçok olumsuz etkileri mevcuttur. Dünyanın gelişmiş ekonomilerinin politikaları sosyal devlet ilkesi üzerine kurulmuştur. Sosyal politikaların uygulanabilirliği ise sosyal güvenlik kurumlarının etkin ve verimli çalışmasına bağlıdır.

Dördüncü etki millî hâsıla yönündendir. Kayıtdışı faaliyetlerin çokluğu, ülke ekonomisinde millî gelirin tam ve düzgün olarak hesaplanmasını ve gelirin adaletli dağıtımının ölçülmesini engelleyecektir. Ayrıca büyüme ve işsizliğin gerçek anlamda ölçülmesini etkileyecektir. Ekonomi politikalarını planlayıp uygulayan hükümetlerin bu anlamda ellerini güçlendirecek veriler reel olarak oluşmayacaktır. Bu nedenle ülkede sosyal ve siyasî anlamda olumsuzluklar baş gösterecektir.

Beşinci etki hukuk yönündendir. KE'nin ülke ekonomisindeki fazlalığı nedeniyle; kayıt altında bulunan işletmelere karşın kayıtdışı işletmelerin varlığı, ülkedeki hukuk politikalarının etkinliğini bozucu etki oluşturacaktır. Yasalarla sınırlanmış birçok alanın denetimi bu yüzden yapılamayacaktır. Sosyal bir vazife olan verginin tam ve zamanında ödenmemesi sonucu hukuk kuralları gereği gibi işletilemeyecektir.

Yukarıda sayılan bu etkilerden başka birçok olumsuz etki bulunmaktadır. Burada önem arz eden bazılarına değinilmiştir. Görüldüğü üzere olumlu etkilerinin kısa vadede faydaları bulunsa da, olumsuz etkileri göz önüne alındığında KE'nin

uzun vadede ÷lke ekonomisini derinlemesine bozucu y÷nleri bulunmaktadır. Kayıt altına alınması ise ekonomi politikalarının yanında, vergi denetiminin etkinliğine bağlıdır.

2.4.3. T÷rkiye’de kayıtdışı ekonominin boyutları

Kayıtdışı ekonomi yapısı itibariyle ölçülebilme yönünden sıkıntıların yaşandığı bir alandır. Dünyada tüm ÷lkelerde KE’nin varlığı kabul edilmekte ancak büyüklüğü tam ve doğru olarak ölçülememektedir. Zira adından da anlaşılacağı üzere, ekonomi faaliyetlerinde bunlar kayıt altında değildir. KE’nin hangi alanda ne oranda olduğunun ölçümünün reel olarak yapılması oldukça güç olmaktadır. Ölçüm sırasında baz aldığımız millî gelir KE yüzünden gerçeğı yansıtamamaktadır.

KE’yi ölçmenin doğrudan ve dolaylı birçok yöntemi bulunmaktadır. Doğrudan ölçme anketlerle yapılmaktadır. Dolaylı ölçme yöntemleri arasında millî hâsılanın karşılaştırılması, para politikası yaklaşımıyla ölçüm, vergi denetimi yaklaşımıyla ölçüm, istihdam yaklaşımıyla ölçüm ve ekonometri yöntemiyle ölçüm gösterilmektedir (Şimşek, Temel & Yazıcı 1994). Sayılan bu yöntemler KE’ye farklı yönlerden yaklaşarak boyutunu ve millî gelire oranını ölçmeye çalışmaktadır. Ancak verilerin makro boyutta olması ve ÷lke ekonomisindeki fiilî durumu tam olarak yansıtabilmesinin imkânsızlığı nedeniyle bu yöntemlerle ölçülen KE’nin büyüklüğü tam olarak gerçeğı yansıtmamaktadır.

Türkiye’de kayıtdışı ekonomiyi ölçmeye yönelik birçok çalışmalar yapılmaktadır. Yapılan çalışmalar sonucunda tahmin edilen sonuçlar yıllara göre aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 2. 4 Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Boyutlarını Ölçmeye Yönelik Yapılan Tahminler

Araştırmacılar	Tahmin yöntemleri	Yılı	Kayıtdışı Eko./GSMH(%)
ALTUĞ O.	Kayıtdışı Ücret Yaklaşımı	1992	35
DERDİYOK T.	Parasalcı Yaklaşım	1984	27,3
	Vergi Yaklaşımı		
	- Vergi inceleme	1991*	40,4
	- En Düşük Vergi Oranı	1991*	7,78
	- Sıfır Vergi Oranı	1991*	26,2
HAKİKİOĞLU D.	Parasalcı Yaklaşım		
	- Ekonometrik	1984	137,8
ÖZSOYLU A.F.	GSMH Yaklaşımı	1990	7,5
	Parasalcı Yaklaşım		
	- Sabit Oran Yaklaşımı	1990	11,5
	- İşlem Hacmi Yaklaşımı	1990	11,5
KASNAKOĞLU Z.	Parasalcı Yaklaşım		
	- Ekonometrik (1)	1990	7,748
		1991	9,338
		1992	7,244
		1993	9,069
KOÇOĞLU	Duyarlılık Analizi	1987	19,6-26,5
Yılmaz ILGIN	Nakit Oranı	1998	83,1
	Nakit Oranı	1993	54,3
	Ekonometrik	1992	45,3-53,9
TEMEL A.	Harcamalar Yaklaşımı	1991	1,5
	Vergi Yaklaşımı	1991	16,4
YAZICI K.	Parasalcı Yaklaşım		
	- Sabit Oran Yaklaşımı	1991	1,91
	- İşlem Hacmi	1991	1,91
	Yaklaşım Ekonometrik	1991	7,88

(1) Farklı Varsayımlara Göre

(*) GSYİH’ya göre

Kaynak: Ayşegül ŞİMŞEK, Adil TEMEL, Kuddusi YAZICI, Kayıtdışı Ekonomi Tanımı, Tespit Yöntemleri ve Türk Ekonomisindeki Büyüklüğü, DPT Yayını, Ankara Eylül 1994, s. 27.

Tablodan anlaşılacağı üzere farklı oranlara bakıldığında Türkiye’de kayıtdışı ekonominin yüksek boyutlarda olduğu tahmin edilmektedir. Araştırmacıların kullandığı aynı yöntemlere göre aynı dönemde farklı sonuçların olduğu

görülmektedir. Prof. Dr. Friedrich Schneider vergi değişkenlerini kullanarak “nakit para talebi” yaklaşımı ile yaptığı hesaplamada, Türkiye’deki kayıtdışı ekonominin GSMH içindeki payını 1999’da yaklaşık % 28 olarak tahmin etmiştir (Seçkin, 2000).

Sonuç olarak; ekonominin yapısındaki karmaşıklık ve ölçmede karşılaşılan sorunlar nedeniyle, KE’nin boyutlarını tespit etmede kullanılan yöntemler tam olarak reel sonuçları verememektedir. Ancak, yetersizde olsa ekonomi politikalarını oluşturma hususunda bu verilerden faydalanılarak etkinliğin sağlanması hedeflenmelidir.

2.5. Türkiye’de Vergi Denetiminin Tarihsel Süreci

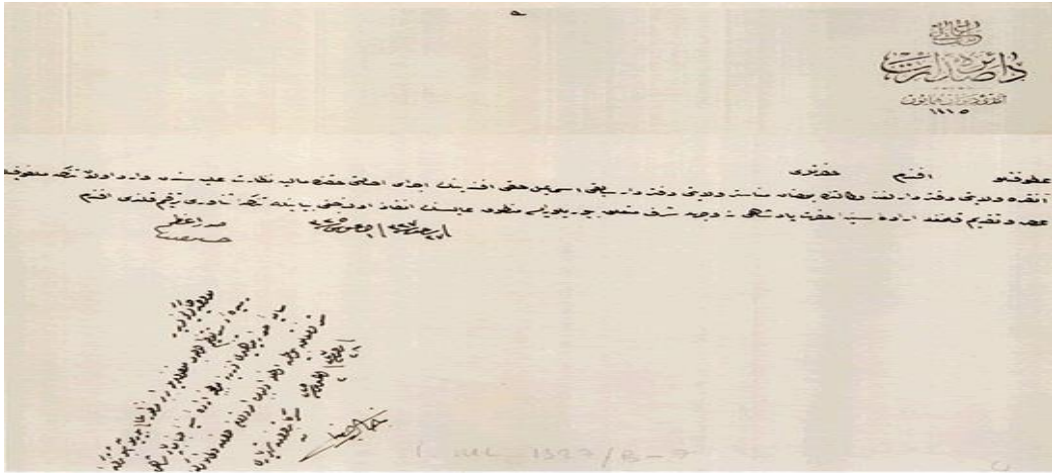
Tezimizin bu bölümünde Osmanlı Devleti’nin modern ekonomiye geçmeden önce kurmuş olduğu vergi denetimi ve bu yapının günümüze kadar gelişimi konu edilecektir.

2.5.1. Osmanlı Devleti döneminden Cumhuriyet’e vergi denetimi

Tarihsel süreç içerisinde Osmanlı Devleti malî sistemi, toprak üzerine kurulmuş bir yapı olarak bilinmektedir. Toprak üzerinden elde edilen gelirler ile devletin ihtiyacı olan giderler karşılanmıştır. Toprak üzerine kurulu sistemin gelişmesi, devletin savaş ve fetih ile elde ettiği başarıya bağlıdır. Devletin gider kalemleri içerisinde büyük payı askerî harcamalar oluşturmaktaydı. Tanzimat döneminden itibaren artan askerî harcamaların finansmanı, savaşlardan kaynaklanan olumsuz sonuçların neticesinde giderek karşılanamamaya başlamıştır (Ayman Güler, 2006). Bütün bunların sonucunda Avrupa’nın Osmanlı Devleti’nde giderek büyüyen faaliyetlerin simgesi ve taşıyıcı gücü "Düyun-u Umumiye İdaresi " büyük boyutlara ulaşan Osmanlı borçlarının, Avrupalı alacaklılara geri ödenmesini kontrol etmek üzere kuruldu. Osmanlı Devleti bu döneme girdiğinde artık yarı sömürge bir ülke durumundaydı. Maliyenin iflası ve bir müddet sonra 1881’de "Muharrem Kararnamesi" ile kurumlaşan Düyun-u Umumiye İdaresi Osmanlı Hükümeti’nin bir

müessesesi gibi işlem görmesine rağmen, hükümete karşı değil, kendi hissedarlarına karşı sorumluydu. Fransız, İngiliz, İtalyan, Avusturya ve Osmanlı temsilcilerinden oluşan Düyun-u Umumiye İdaresi, devletin hükümrانlık haklarını zedeleyen, malî kaynaklarını kontrol altına alan uluslararası bir idare şekli idi ki; adeta devlet içinde başka bir devlet niteliği taşıyordu (Yıldırım, 2001). Bu yapının sonucu olarak, Osmanlı malî sisteminin denetimi bir nevi yabancıların eline geçmiş bulunuyordu.

Tanzimat döneminden itibaren Osmanlı malî idaresinin içinde bulunduğu dar boğaz neticesinde, devletin en büyük gelir kalemini oluşturan vergilerin denetim altına alınması amacıyla bir birim kurulması gerekliliği hâsıl olmuştur. Bu nedenle devrin maliye nazırı tarafından hazırlanan ve padişah II. Abdülhamid tarafından onaylanan 25 Temmuz 1879 tarihli “İrade-i Seniye” ye dayanılarak çıkarılan “Teftiş Muamelatı Maliye Nizamnamesi” ile “Heyet-i Teftiş-i Maliye” (Maliye Teftiş Kurulu) kurulmuştur (Maliye Teftiş Kurulunun Kuruluşuna İlişkin İrade-i Seniye, 2013). Kuruluşunun ardından bu heyet tarafından Osmanlı malî sistemi denetim altına alınmaya başlamıştır. Aşağıda İrade-i Seniye şekil olarak gösterilmiştir.



Belge 2. 1 25 Temmuz 1879 tarihli “İrade-i Seniye”

Kaynak: <http://www.mmd.org.tr/>, “İrade-i Seniye”

2.5.2. Günümüzde vergi denetimi

Osmanlı Devletinin dağılmasının ardından 23 Nisan 1920 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) kurularak Cumhuriyet idaresine geçilmiştir. Osmanlı

Devleti Döneminde 25 Temmuz 1879 tarihinde kurulan “Heyet-i Teftişiye-i Maliye” (Maliye Teftiş Kurulu) Cumhuriyet döneminde de faaliyetlerine devam etmiştir. 1926 yılında ihdas edilen ve 1914 tarihli Temettü Vergisi'nin yerini alan Kazanç Vergisi ve Umumi İstihlak Vergisi ile malî yapının denetime tâbi tutulması ihtiyacı hâsıl olmuştur. Bu nedenle 1879 tarihinde kurulan Maliye Teftiş Kurulu Cumhuriyet tarihinin ilk vergi inceleme birimi konumuna gelmiştir.

Cumhuriyetin ilanından sonra kronolojik olarak Maliye Bakanlığı ve vergi denetimi ile ilgili gelişmelerden bazıları Maliye Bakanlığı'nın internet sitesinde;

“(1923)- Lozan Antlaşması imzalandı. Bu antlaşma ile kapitülasyonlar kaldırıldı. Türkiye malî bağımsızlığını kazandı. Düyun-ı Umumiye idaresinin gelir toplama yetkisi sona erdi.

(1928)- Ankara Ulus'ta Maliye Bakanlığı merkez binası hizmete açıldı.

(1932)- Gümrük ve İhisarlar Bakanlığı kuruldu, gümrük ve tekel teşkilatı Maliye Bakanlığından ayrıldı.

(1934)- Vergi uyuşmazlıkları hakkında karar vermek üzere bazı illerde Maliye Bakanlığına bağlı Muvazzaf Vergi İtiraz Komisyonları ile Ankara'da Vergiler Temyiz Komisyonu kuruldu.

(1936)- Maliye Vekâleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında 2996 sayılı Kanun kabul edildi. Bu kanunla; merkez ve taşra teşkilatının görevleri tespit edildi. Maliye Tetkik Kurulu, Bütçe ve Malî Kontrol Genel Müdürlüğü, Genel Müdürlük Kontrolörleri ve Defterdarlık Kontrol Memurları (Denetmenler) kuruldu.

(1945)- 4709 sayılı Kanunla Hesap Uzmanları Kurulu kuruldu.

(1946)- 4910 sayılı Kanunla Maliye Vekâleti Maliye Bakanlığı olarak değiştirildi. Vasıtasız Vergiler ve Vasıtalı Vergiler Genel Müdürlükleri kaldırılarak Gelirler Genel Müdürlüğü kuruldu. “Zat İşleri Müdürlüğü” “Özlük İşleri Müdürlüğü'ne dönüştürüldü.

(1982)- Maliye Bakanlığına bağlı Vergiler İtiraz ve Temyiz Komisyonları kaldırılarak vergi uyuşmazlıklarına bakmakla görevli vergi mahkemeleri ile Bölge İdare Mahkemeleri kuruldu.

(1983)- 178 sayılı Maliye ve Gümrük Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK ile Personel ve İdarî İşler Genel Müdürlüğü, Personel Genel Müdürlüğü olarak yeniden örgütlendi.

(1998)- Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (VEDOP) yapıldı.

(2003)- Muhasebe-i Umumiye Kanunu yürürlükten kaldırılarak 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu kabul edildi.

(2004)- Maliye Bakanlığına bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu kuruldu.

(2005)- Maliye Bakanlığına bağlı olarak Gelir İdaresi Başkanlığı kuruldu. Gelirler Genel Müdürlüğü kaldırıldı.

(2006)- 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu bütün hükümleriyle yürürlüğe girdi ve uygulanmaya başladı.

(2006)- Maliye Bakanlığı merkez teşkilatında ana hizmet birimi olarak Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü kuruldu.

(2007)- Maliye Bakanlığında iç denetim birimi kuruldu ve i denetçi atamaları yapıldı.

(2011)- 646 sayılı KHK ile Vergi Denetim Kurulu kuruldu” (Maliye Bakanlığı Bakanlık Tarihçesi, 2013) Şeklinde belirtilmiştir.

Kronolojide görüldüğü üzere malî yapının kurulum ve gelişimi, çeşitli olaylara bağlı olarak sağlanmıştır. Maliye Teftiş Kurulu ile başlayan vergi denetimi, Maliye Bakanlığının gelişim ve değişimine bağlı olarak farklı birimlere ayrılarak Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenlerinin de vergi denetimine katılımı ile denetim yapısı farklı bölümlere ayrılmıştır. 2011 yılında çıkarılan 646 sayılı KHK ile vergi denetim birimleri tek çatı altında Vergi Denetim Kurulu olarak örgütlenmiş ve günümüzdeki Őeklini almıştır.

2.6. Vergi Denetiminin Sebepleri

Tezimizin bu bölümünde Türkiye’de vergi denetiminin hangi sebeplerle uygulandığı konuları üzerinde durulacaktır.

2.6.1. Vergi denetimi kavramına genel bir bakış ve amaçları

Ülkenin ekonomik ihtiyaçlarını karşılamanın temel kaynağını oluşturan vergilerin; tam ve usulüne uygun olarak ödenip ödenmediği, vergi incelemesinin konusunu oluşturmaktadır. Vergi incelemesinin maksat yönünden tanımı yasa; beyan edilmesi gerekli vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması şeklinde tanımlanmıştır (Vergi Usul Kanunu, 1961). Yasadaki tanımına bakıldığında vergi incelemesinde; önce vergilerin doğruluğunun tespit edilmesi, doğru beyan edilmemişse gerekli yaptırımın sağlanması gerekmektedir. Şu halde vergi incelemesi sonuç olarak bir yaptırım aracı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi denetiminin genel bir tanımı yapılmakla birlikte esas olarak kayıtdışı ekonomi ile ilişkisinin belirtilmesi gerekmektedir. Kayıtdışı işlemlerin çokluğu Türkiye’de had safhada vergi kaybına yol açmaktadır. Öyle ise vergi denetiminin tanımını; kayıtdışı ekonominin önlenmesi amacıyla yapılan inceleme olarak yapmak da mümkündür. Buradan hareketle vergi denetimini; kayıtdışı ekonomiyi önlemek, vergilerin doğruluğunu araştırmak ve sağlamak amacıyla yapılan inceleme olarak tanımlayabiliriz.

Türkiye’deki malî yapının ayakta kalabilmesi ve vergi düzeninin sağlıklı işleyebilmesi doğru ve sağlam bir vergi incelemesinin yapılmasına bağlıdır. Ülkelerin ekonomik ve sosyal yapısına uygun yasalar yürürlükte bulunsa ve Gelir İdaresinin işleyişi mükemmel olsa bile, vergi denetiminin yapılmaması ya da olması gereken nitelik ve etkinlikte uygulanmaması, sistemin zaman içinde bozulması ve doğru işlememesine neden olur (Bilen & Irmak 2007). Vergi incelemesinin amaçları bazı yönleriyle ilerleyen bölümlerde ele alınacaktır.

2.6.2.Ekonomik sebepler

Devletin temel görevleri arasında ekonomik sistemin idare edilmesi, önemli bir yer tutmaktadır. Ülkenin kalkınma ve büyümesinin önünü açmak ve geleceğinin teminini sağlamak makroekonomik politikalara bağlıdır. Devletin gelirlerinde verginin payının düşmesi, vergi oranlarının artırılması borçlanma ve enflasyon gibi olumsuz sonuçlar doğuracaktır. Bu nedenle, ekonomideki dengenin sağlanması için vergilerin amacına uygun bir şekilde toplanması ve kullanılması gereklidir. Bu nedenle, vergi kayıp ve kaçağı sorunu üzerinde durmayı, dolayısıyla vergi incelemesine önem vermeyi zorunlu kılmaktadır (Lodos & Aydın 2007).

Vergi gelirlerinde hedeflerin tutturulamaması sonucu, bütçe açıklarının borçlanma ve emisyon ile karşılanması ekonomide istikrar ve gelir dağılımını olumsuz yönde etkileyecektir. Sonuç olarak vergi incelemesinde etkinliğin sağlanması; kayıtdışı ekonomiyi ortadan kaldıracı etki sağlayacak bu sâyede kısa ve uzun vade de genel ekonomik istikrar sağlanacaktır.

2.6.3.Sosyal sebepler

Devletin işleyişinin temel amacı insanların sosyal yaşamlarını düzenlemek üzerine kurulmuştur. Öncelikli olarak gelir dağılımında adâletin sağlanması başlıca görevlerdendir. Vergi tarifelerinde artan oranlı uygulama ile yüksek gelirli mükelleflerden elde edilen gelire düşük gelirli insanların hayat standardını yükseltmek amaçlanmaktadır. Sosyal devletin bu uygulaması geliri farklı olan bireylerin refah düzeyini dengede tutmada yararlı olacaktır (Türk, 1975). Verginin elde edilen gelire göre ödenmesini sağlayıcı en etken araç vergi denetimidir.

Vergi kanunlarında aksak giden yönlerin ve boşlukların olması, mevzuatın çok derin ve çeşitli olması, vergi oranlarını artırarak kamu gelirlerinin artışının hedeflenmesi, mevzuatta birçok istisna ve muafiyetin bulunması da vergi incelemesinin gerekliliğini ortaya koymaktadır (Özdemir, 1998). Şöyle ki; mükelleflerin kanunun lafzına bakarak vergi ödevlerini yerine getirmede çeşitli problemleri ortaya çıkmaktadır. Kanun açıklayıcısı durumunda bulunan tebliğ,

özelge vs. ikincil mevzuat ile yapılan düzenlemelerin hem mükelleflerce anlaşılması güç olmakta, hem de bunların takibi zorlaşmaktadır. En kolay yöntem olarak vergi oranlarının artırılması da, mükelleflerin bu ödevlerden kaçınması ve vergi kaçırmasına etki etmesi nedeniyle; vergi uyumunun denetimi son derece hayati önem taşımaktadır.

Sonuç olarak vergi incelemesinin sonuçları bakımından; etkileri sosyal yaşamı doğrudan etkilediği için vergi denetimi hem adâletin sağlanması, hem de yukarıda zikredilen nedenlerden dolayı ülke ekonomilerinin vazgeçilmez politikası konumundadır.

2.6.4.Malî sebepler

Malî yönden; ekonominin can damarı olan finansmanın sağlanması için, ülke gelirlerinde vergilere büyük bir görev düşmektedir. Büyüyen ekonomi ve artan ihtiyaçların karşılanması vergi gelirlerinin de artışını beraberinde getirmektedir. Dolaylı vergilerin tabana yayılarak alınması gelir sağlama da kolay bir yöntem olsa da vergi adâleti açısından olumsuz sonuçlar doğurmaktadır. Bu yönden verginin doğrudan kaynaklardan alınmasından yola çıkılarak, dolaysız vergi gelirlerinin artırılması için yapılması gereken vergi incelemesine verilmesi gereken önemi göstermektedir. Yıllar itibariyle millî hâsıla ve vergi yükünü gösterir tablo aşağıda verilmiştir.

Tablo 2. 5 Gsyih, Genel Bütçe Vergi Gelirleri ve Vergi Yükü

	GSYH	VERGİ GELİRLERİ	VERGİ YÜKÜ
	(1998 BAZLI)		(%)
YILLAR	(1)	(2)	(2/1)
2002	350.476.089	65.188.479	18,6
2003	454.780.659	89.893.112	19,8
2004	559.033.026	111.335.368	19,9
2005	648.931.712	131.948.778	20,3

Tablo 2.5 (Devam) Gsyih, Genel Bütçe Vergi Gelirleri ve Vergi Yüğü

2006	758.390.785	151.271.701	19,9
2007	843.178.421	171.098.466	20,3
2008	950.534.251	189.980.827	20,0
2009	952.558.579	196.313.308	20,6
2010	1.098.799.348	235.714.637	21,5
2011	1.298.062.004	284.490.017	21,9
2012	1.434.711.587	317.188.767	22,1
2013	1.565.180.962	367.517.727	23,5

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İstatistikleri, Bütçe Gelirleri, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_2.xls.htm , 19/11/2014

Tablodan görüldüğü üzere; GSYİH 2002 yılında 350.476.089.000 TL iken vergi gelirleri %18,6 oranında 65.188.479 TL olmuştur. 2013 yılında bu tutar 1.565.180.962 TL iken vergi gelirleri %23,5 oranında gerçekleşmiştir. Buradan Türkiye'nin malî açıdan millî hâsıladaki artışın ve bunun içindeki vergi gelirlerinin oranındaki artışın bulunduğu görülmektedir. Sonuç itibariyle, ülkenin millî gelirinde payı artan vergilerin inceleme altına alınmasının, malî etkinliği artıracığı kanaatindeyiz.

2.6.5.Hukuksal sebepler

Temel olarak vergi denetiminin vergi adâletini sağlamak olduğu görüşüyle bu konu tarafımızca ele alınmıştır. Aynı gelir düzeyini elde eden mükelleflerin istisnalar dışında aynı vergiyi ödemesi esastır. Ayrıca yüksek gelir elde eden mükelleflerin ödediği vergilerin düşük gelirli olana göre daha fazla vergi ödemesi gerekmektedir. Bununla vergi incelemesi ile sağlanabileceği gerçektir. Öyle ise gerek yatay gerekse dikey olarak vergi adâletinin sağlanması için yapılması gereken vergi denetimi konusunun hukuksal boyutunu gündeme getirmektedir. Mevzuatta vergi incelemesinin maksadı; beyan edilmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırarak,

tespit etmek ve ödenmesini sağlamak olarak tanımlanmıştır (Vergi Usul Kanunu, 1961).

Vergi denetimi devletin ihtiyaç duyduğu gelirlerinin toplanmasının sağlanmakla birlikte, tüm mükelleflerin vergi kanunlarına uyumunun sağlanması için de son derece önemlidir. Hukuk devleti ilkesi çerçevesinde mükelleflere âdil bir biçimde vergi kanunlarının uygulanması gerekmektedir. Bu ise vergi incelemesinin etkin bir şekilde yapılması ile mümkündür (Çelikkaya & Tekin 2007).

Kayıtdışı olarak faaliyet gösteren mükelleflerin şüphesiz hukukî yönden vergi adâletini bozucu etkisi bulunmaktadır. 1982 Anayasası'nın 10. Maddesi gereğince kayıt altında çalışan her mükellef gibi kayıtdışı çalışanlarında aynı düzeyde eşit olarak vergilendirilebilmesi gerekmektedir. Zira kayıtdışılığın vergi avantajlarından yararlanarak gelir adâletinin bozulması yönünde etki göstereceklerdir. Bu durumun engellenmesi ve adâletin sağlanması ancak vergi denetimi ile mümkün olacaktır.

Sonuç olarak devletin ihtiyaç duyduğu gelirin âdil bir şekilde elde edilebilmesi, kayıtdışı çalışan mükelleflerin kayıt altına alınabilmesi, eşitliğin sağlanabilmesi ve idarenin keyfî uygulama yapmaması için ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılarak sağlanması, konumuzun hukukî boyutunun önemini ortaya koymaktadır.

2.7. Vergi Denetimine Fonksiyonel Bakış

Bu bölümde vergi denetiminin özellikleri, tarihsel gelişimi ve sebepleri yönünden Türkiye'nin ekonomik ve toplumsal yapısındaki üstlendiği fonksiyonları incelenecektir.

2.7.1. Adâlet fonksiyonu

Günümüzde neredeyse bütün anayasalarda ve uluslararası sözleşmelerde eşitlik ilkesine yer verilmektedir. Eşitlik, hukukun genel ilkelerindedir ve temelinde

insan onurunun yattığı kabul edilen bir haktır (Erdoğan, 2003). Toplumda her ferдин eşit şartlarda vergi ödeme ve hizmetten yararlanma hakkı anayasaların temel vazgeçilmezi olmaktadır.

Vergi denetiminin sebepleri arasında gösterdiğimiz eşitlik ve adâletin sağlanması açısından yapılması gereken vergi incelemesinin, mükelleflerin harcanabilir gelir düzeyini doğrudan etkilemesi bakımından çok önemli bir fonksiyonu bulunmaktadır. Zira vergi denetiminden ödenecek vergisinde artış ve kesilen ceza mükellefin ekonomik faaliyetlerini etkileyecek sonuçlar gösterir.

Kayıtdışı ekonomi gelir dağılımında önemli etkiye sahiptir. Kayıtdışı ekonomi hem gelir dağılımında adâleti bozabilir hem de tersinden gelir dağılımında ki adaletsizliğin kayıtdışı ekonomiye yol açabileceği ileri sürülmektedir. Düşük geliri bireylerin gelirlerini artırmak amacıyla kayıtdışı istihdama yönelmesi ve özellikle kırsal alanlardaki kadın ve çocukların kayıtdışı ekonomik faaliyetlerde bulunması kayıtdışı ekonomiyi artırmaktadır (Us, 2004). Bu yönüyle vergi denetimi bireylerin vergi dışı kalan harcanabilir gelirini etkileyerek doğrudan onların toplumsal yaşamını etkileyecektir. Dolayısıyla vergi denetimi hukuksal açıdan adâleti sağlama fonksiyonunu icra etmektedir.

2.7.2.Eğitim fonksiyonu

Toplumları geleceğe taşıyan, bireyleri topluma kazandıran ve toplumsal gelişmişliğin lokomotif şüphesiz ki eğitimidir. Eğitimin sayılamayacak kadar üstün ve erdemli özellikleri bulunmaktadır. Zira her işin başı eğitimden geçmektedir.

Eğitimin önemine burada kısaca değinildikten sonra, vergi denetiminin eğitimle ilgisi de önem arzeden bir konudur. Mükelleflerin vergiye uyumunun sağlanması açısından, onların bilinçlendirilmesi ve eğitilmesi gerekmektedir. Vergi bilincinin oluşması ve devamı için gerekli altyapının oluşturulması gerekmektedir. Bu yönüyle vergi denetimlerinin yapılması mükelleflerinin mevzuat yönünden bilgili olmalarını tetikleyecektir (Akdoğan, 1979). Zira mevzuata aykırı matrah beyan eden mükellefin resen vergi tarhına maruz kalacağı endişesi, onların yükümlülüklerini doğru ve zamanında yerine getirmesini sağlayacaktır. Bunun sağlanması ise

mükellefin vergiye uyumu konusunda gerekli eğitimi almış olmasına bağlıdır. Sonuç itibariyle yapılan vergi denetimleri, mükellefin vergi açısından eğitiminde olumlu katkı sağlayacaktır.

2.7.3.Araştırma fonksiyonu

Ekonomik faaliyetler sonucunda, mükelleflerin elde ettikleri kazançların vergilendirilmesi beyan esasına dayanmaktadır. Beyana dayalı olarak tahakkuk ettirilen vergilerin doğruluğunun tespiti, inceleme ve araştırma ile mümkün olmaktadır. Bu araştırmadan maksat; mükelleflerin yanılma, hile yapma hata vb. durumların ortaya çıkarılarak bunların düzeltilmesi ve önlenmesidir. Eğer vergi idaresi, vergi denetimi aracılığıyla mükelleflerin beyanlarını kontrol edemezse; önceki cümlede zikrettiğimiz vergi kanunlarına aykırı davranışları araştırıp, bulup, tespit edip ortaya çıkaramıyorsa vergi incelemesinin sonuçları olan bir takım yaptırımlar işletilemeyecek demektir (Şeker, 1994). Bu durumda da vergi ödemelerinde adâletin bozulması ve cezaların caydırıcılığının kalmaması sorunları ile karşı karşıya kalınır.

Yukarıda bahsedilen bilgiler ışığı altında vergi denetiminin yapılmış olmasıyla; mükelleflerin araştırılması, incelenmesi fonksiyonu icra edilmiş olur. Araştırma fonksiyonun etkinliği, vergi denetimine bağlıdır. Araştırma genel anlamıyla denetime alınan mükelleflerin defter, belge ve kayıtlarında yapılan; yanılma, hata ve hilelerin dolayısıyla tahakkuk eden verginin doğruluğunun saptanmasına yönelik olup, defter kayıtları ve belgeler üzerinden ya da bunlar dışındaki donelerin toplanması olarak ifade edilmektedir (Denetim İlke ve Esasları, 1996a).

Sonuç itibariyle; vergi denetimiyle toplumsal yaşamın temel olguları arasında yer alan araştırma fonksiyonu yerine getirilmiş olur.

2.7.4. Önleme ve düzeltme fonksiyonu

Önceki bölümde değindiğimiz araştırma fonksiyonunun maksadına ulaşması bakımından, sonucunda önleme ve düzeltme fonksiyonunun yerine getirilmesi gerekmektedir. Vergi denetimlerinin mükellef bazında başlaması ile sonuçlanması belirli bir zaman gerektirmektedir. Ayrıca mükellefin belirli aralıklarla denetimin tekrar ettirilmesi gerekmektedir. Burada maksat; mükellefin herhangi bir vergi kayıp ve kaçığının ortaya çıkması hâlinde, maruz kalacağı yaptırımların sâdece bir defa olmadığı ve bunun tekrar edeceği algısının oluşturulması içindir.

Düzeltilme ve önleme fonksiyonu; yukarıda bahsi geçen konular ışığında, incelenen vergilerin eksikliğinin giderilmesi, hataların düzeltilmesi aşaması olarak karşımıza çıkmaktadır. Burada maksat vergi denetimi sonucunda cezai tarhiyatın varlığıyla mükelleflerin başvurabilecekleri yasadışı vergi uygulama ve beyan verilmesinin önünü kesmektir (Özker, 2002). Bu fonksiyon yerine getirildiğinde mükellefin denetimiyle ilgili nihaî sonuca varılmış, hedefe ulaşılmış olacaktır.

2.8. Vergi Denetiminin Özellikleri

Bu bölümde vergi denetiminin; Hesap Denetimini Kapsama, Dış Denetim Olma, Hukuksal Olma, Yaptırım Gücüne Sahip Olma, Tarafsız Olma özellikleri anlatılacaktır. Vergi denetiminin bunların dışında daha birçok özelliği bulunmaktadır. Ancak tezimizin kayıtdışı ekonomiyi önlemede denetimin rolünün ele alınması konusunu oluşturması nedeniyle, bu konuların ele alınması uygun görülmüştür.

2.8.1. Hesap denetimini kapsama

Tezimizin vergi denetimini ele alması bakımından; söz konusu denetimin teknik olarak bir hesap denetimi olduğu varsayımıyla hareket edilmektedir.

Hesap denetimi; mükelleflerin malî tablolarının devletin malî ve hukukî mevzuatı çerçevesinde, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre düzenlenmiş muhasebe kayıtlarından gerçeği yansıtan bir yaklaşımla hazırlanıp hazırlanmadığının tespit edilmesine yönelik denetim ve bunun sonucunda yazılı bir rapora bağlama işlemi olarak tarif edilmektedir. Bu yönüyle mükellefin üretmiş olduğu mal veya hizmetin üretim ve kalite standartlarına uyup uymadığının konumuz açısından bir önemi bulunmamaktadır. Bizim için en önemli kriter; ekonomik faaliyet sonucunda elde edilen gelirin, malî tablolara aktarılırken bunun mevzuata uygun olup olmadığının denetlenmesidir. Bu da bizim yapmamız gereken denetimin defter kayıt ve hesaplarıyla sınırlı olması gerektiğini göstermektedir. Üretilen mal veya hizmetin standartlarına uygun olup olmadığı başka bir denetim alanına girecek ve konumuz olan vergi denetimini ilgilendirmeyecektir.

2.8.2. Dış denetim olma

Vergi denetimleri hem bağımsız denetçiler hem de devlete bağlı denetim elemanları tarafından yapılmaktadır. Bu yönüyle denetimden anlaşılması gereken husus, denetimin vergiyi veren mükellef ile alan idarenin dışında kişi veya kişilerce yapılması gerektiğidir. Kanunlarımızda dış denetim iki kategoride yapılmaktadır. 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik Ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu kapsamında yapılan denetim bağımsız dış denetimdir. VUK 135. Md. kapsamında yapılan denetim ise vergi idaresi açısından dış denetim olarak yapılmaktadır.

Konumuzu ilgilendiren denetim türü Vergi Usul Kanunu kapsamında yapılan denetimdir. Bu kanunda vergi inceleme yetkisi dağılımı şu şekilde düzenlenmiştir: Vergi denetimi Vergi Müfettişleri ile bunların yardımcıları, vergi dairesi müdürleri veya vilayetin en büyük mal memuru tarafından gerçekleştirilir. Gelir İdaresi Başkanlığının teşkilatlarında müdür kadrolarında görev yapanların her hal ve takdirde vergi denetim yetkisi bulunmaktadır (Vergi Usul Kanunu, 1961). Öyleyse tezimize konu olan dış denetimi yapan inceleme elemanları Vergi Müfettişleri ve Gelir İdaresi'ndeki müdürlerdir. Denetim elemanlarının bunun dışında bir de iç denetim yetkisi bulunmakta olup tezimizin diğer bölümlerinde ele alınacaktır.

Dış denetimin yapılması konusunda usul olarak, vergiyi beyan eden mükellef ile tahakkuk ettiren memurun denetiminin bu kişilerin dışındaki denetçiler tarafından yapılması benimsenmiştir. Bu denetim anlayışı tahakkuk ettirilen verginin doğruluğunun araştırılıp tespit edilmesi konusunu kapsamaktadır.

2.8.3. Hukuksal olma

Devletin işleyişi temel olarak kanunlara dayalı olarak yürütülmektedir. Vergi denetimi de devletin vergi kanunlarına dayanılarak yapılmaktadır. Malî mevzuatın vatandaşlık hukukuna dayanak teşkil eden yazılı metin anayasadır. Nitekim T.C. Anayasası'nda vergi ödevi hakkında "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir" denilmektedir (Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 1982).

Vergi ödevleri anayasal olarak belirlendikten sonra bu ödevlerin yerine getirilmesi her bir vergi türü ve usulleri açısından diğer vergi kanunları ile düzenlenmiştir. Örneğin, gerçek kişilerin yıllık gelirleri 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile düzenlenir. Bu kanunların uygulama ayrıntıları ise tüzük, tebliğ, genelge, yönetmelik, özelge vb. ikincil mevzuata göre belirlenir. Tüm bu yasal düzenlemeler vergi uygulamalarının olduğu gibi denetimlerinde hukuksal bir alt yapıya dayanılarak yürütüldüğünü ifade etmektedir.

2.8.4. Yaptırım gücüne sahip olma

Beyana dayalı olarak geliştirilen vergi sisteminde mükellefler ödenmesi gereken vergiyi gereğinden farklı bir şekilde beyan edebilirler. Bu da diğer mükelleflere göre vergi adâletinde bozulmaya yol açacaktır. Vergi denetimi ile

mükelleflerin beyan ettikleri vergide usulsüzlük tespit edilmesi hâlinde mükellef hakkında cezaî yaptırım olması gerekmektedir. Beyannamesini süresinde ve doğru olarak veren bir mükellefe göre beyanını eksik veya süresinden sonra veren mükellefin bir tutulmaması esastır. Bu nedenle usulsüz beyan veren mükellefe cezai yaptırım uygulanması gerekir.

Denetime alınan bir mükellefin vergi incelemesi gerek mükellefin işyerinde gerekse de dairede yapılsın usulsüzlüğün cezalandırılması gerekir. Vergi incelemesinin dairede yapılması hâlinde defter ve belgelerini öngörülen sürede mazereti olmaksızın ibraz etmeyenlere bir yandan maddî cezai yaptırım (özel usulsüzlük cezası) diğer yanda ise hürriyeti bağlayıcı ceza (kaçakçılık cezası) yaptırımını uygulanmaktadır. Kaçakçılık cezası uygulaması gereğince defter ve belge ibraz etmeyen mükellefler hakkında Cumhuriyet Savcılıklarına suç duyurusunda bulunulur (Bilici, 2004a).

Özetle mükelleflerin incelenmesi sonucunda tespit edilen usulsüzlüklerin yaptırıma tâbi tutulması hukukî bir gerekliliktir. Kanunların işlerliğini bu tür yaptırımlar sağlamaktadır.

2.8.5. Tarafsız olma

Vergiye doğuran olayın meydana gelmesiyle birlikte mükellefin hak ve ödevleri başlamış olacaktır. Mükellefin bu hak ve ödevlerinin denetimi ise devlet adına inceleme elemanları tarafından yapılır. İnceleme elemanları bu yetkilerini kullanırken kanun ve kurallara göre hareket eder. Amacın kamuyu veya mükellefi korumak olmaması gerekir. Gerçekte net olarak ödenmesi gereken verginin tespit edilerek âdil bir vergilemenin yapılması gereklidir.

Tarafsızlık ilkesi gereği vergi idaresi tarafından mükellef adına tarh ve tahakkuk ettirilen verginin hatalı veya yanlış olması hâlinde düzeltme yapılması gereklidir. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda vergi hatalarının nasıl düzeltileceği gösterilmiştir. Bu kanun çerçevesinde hataların neler olduğu, nasıl düzeltileceği ve izlenecek usul ve esaslar yer almaktadır (Vergi Usul Kanunu, 1961).

Sonuç olarak; gerek vergi kanunları gerekse vergi denetimi uygulanırken ne kamu yararı ne de mükellef yararı gözetilmeksizin mevzuatın gereği ne ise onun icra edilmesi gerekir. Bu gereklilik tarafsızlık ilkesinin hukukî dayanağını oluşturmaktadır.

3. TÜRKİYE'DEKİ VERGİ DENETİMİNİN SINIFLANDIRILMASI VE UYGULANMASI

Tezimizin bu bölümünde Türkiye'de uygulanmakta olan vergi incelemesinin sınıflandırılması ele alınacaktır.

3.1. İncelenen ve İnceleyen İlişkileri Yönünden Sınıflandırma

Denetimin yapılış şekli ve yetkililer yönünden ele alınmasında, iç ve dış denetim olarak iki kategori bulunmaktadır. Bu iki sınıflandırma tezimizde ayrı ayrı inceleme konusu yapılacaktır.

3.1.1. Dış denetim

Dış denetim, vergiyi ödemekle yükümlü mükellefin denetim altına alınması demektir. Bu tür denetim Vergi İdaresi'ndeki denetim elemanları tarafından yapılabildiği gibi, bağımsız dış denetçiler tarafından da yapılabilmektedir. Tezimize esas olan, denetim elemanları vasıtasıyla yapılan denetimdir. Vergi Usul Kanunu'nda vergi incelemesinin amacı; beyan edilmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması tespit edilmesi ve sağlanması olarak ifade edilmektedir (Vergi Usul Kanunu, 1961). Dış denetim genel uygulamanın dışında bağımsız denetçiler tarafından da yapılmaktadır. Bağımsız dış denetim; "denetlenen kuruluşa ait finansal tabloların, bağımsız bir denetçi tarafından tarafsız bir şekilde, kanıt toplama ve değerlendirme yöntemleri ile denetim standartlarına uyularak, daha önceden

saptanmış olan ilke ve kurallara uygunluğu açısından incelenmesi sonucu ulaşılan görüşlerin işletme ilgililerine ve kullanıcılara iletilmesidir” şeklinde tanımlanabilir (Bayazıtlı, 1991) . Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere bağımsız dış denetim sonucu sâdece vergi idaresi veya mükellefe değil diğer ilgililere de bildirilir. Bağımsız dış denetimin vergi idaresi için mutlak bağlayıcılığı yoktur. Vergi idaresi tarafından yapılan denetim, Vergi Usul Kanunu’na göre vergi matrahının doğru olarak belirlendiğine yönelik yapılan denetim türüdür.

Dış denetim yapılış usulüne göre tanımlandıktan sonra dış denetim yapmaya yetkili olanlar hakkında bilgi edinilmesi yararlı olacaktır. Bağımsız dış denetimi yapacaklar hakkında kanunda “Denetçi, ancak ortakları, yeminli malî müşavir veya serbest muhasebeci malî müşavir unvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilir” denilmektedir (6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 2011). Vergi idaresi bünyesinde denetim yapacaklar; Vergi Müfettişleri ile bunların yardımcıları, vergi dairesi müdürleri ve vilayetin en büyük mal memuru tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığı’nda müdür kadrolarında görevliler her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine sahiptir olarak düzenlenmiştir (Vergi Usul Kanunu, 1961).

Sonuç olarak, dış denetimden anlaşılması gereken ödenmesi gereken verginin ve malî tabloların doğruluğunun araştırılmasıdır. İzleyen bölümde dış denetimden farklı olan iç denetim ele alınmıştır.

3.1.2. İç denetim

İç denetim vergi idaresinde çalışan personel üzerinde yapılan denetimdir. Mükellefin ödenecek vergisinin denetimi bu alana girmemektedir. İç denetim, Gelir İdaresi birimlerinin mevzuata uygun olarak davranıp davranmadıklarının, doğru, adaletli, ekonomik ve etkin bir şekilde çalışıp çalışmadıklarının tespit edilmesi olarak tanımlanabilir (Güran, 1997). İç denetim yapmaya yetkililer vergi müfettişleridir. İlgili mevzuatta vergi müfettişlerinin görevleri “Bakanlık ile bakanlığa bağlı, ilgili ve ilişkili kurum ve kuruluşlarda, Bakan eliyle kurula verilen denetim, teftiş, inceleme ve soruşturmaları yapmak” şeklinde ifade edilmektedir (Maliye Bakanlığı Vergi

Denetim Kurulu Yönetmeliği, 2011). Vergi müfettişleri bu görevlerini, Vergi Denetim Kurulu adına görevlendirilerek yaparlar.

5018 Sayılı Kanunu'na göre ise iç denetimin tanımı “kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir” olarak ifade edilmektedir (5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2003). Bu kanun kapsamındaki iç denetim İç Denetçiler tarafından yerine getirilmektedir.

Yukarıda sayılan iç denetim kavramlarının her ikisi de özünde aynı şeyi ifade etmektedir. Sonuç itibariyle yapılan kamu hizmetinin gereğine göre yapıp yapılmadığı hususlarının denetlenmesi, iç denetimin konusunu oluşturmaktadır.

3.2. Denetim Kapsamına Göre Sınıflandırma

Vergi denetimi kapsamı yönünden tezimizde üç farklı yöntem olarak tam, kısa ve sınırlı inceleme üzerinde durulacaktır.

3.2.1. Tam inceleme

Tam inceleme tanım olarak; mükelleflerin tâbi olduğu bir vergi türü ile ilgili, vergilendirme dönemi bazında bütün işlem ve faaliyetlerinin kanunlara uygunluğunun araştırılması, matrah unsurlarının tamamının incelenerek ödenmesi gereken verginin doğruluğunun tespit edilmesi olarak tanımlanır. Örnek olarak, sâdece ticari ve ziraî kazancı bulunan bir gelir vergisi mükellefinin bir hesap döneminde hem ticari hem de ziraî faaliyetlerinin incelenmesi durumunda tam vergi incelemesi söz konusu olur (Denetim İlke ve Esasları, 1996b).

Tam vergi incelemesi bir hesap döneminde yapılan faaliyetlerin tüm aşamalarında yapılır. Bu nedenle oldukça zaman alıcı ve masraflı bir yöntemdir. Fiilî olarak tam inceleme yapılması, denetim elemanı yetersizliği nedeniyle az oranda yapılabilmektedir. 01/01/2013 - 31/12/2013 tarihleri arasında yapılan vergi incelemeleri sonucunda 71.352 mükellef incelemeye tâbi tutulmuştur (Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu, 2013a). 2014 yılında 55.284 mükellefin incelemeye tâbi tutulduğu baz alındığında, inceleme sayısında bir düşüş olduğu gözlenmiştir. 2014 yılı sonu itibariyle vergi müfettiş ve yardımcıları için açılan 14.247 adet kadronun 9.214 adedi dolu bulunmaktadır (Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu, 2014a). 2014 yılında açılan sınavlarla dolu vergi müfettiş ve yardımcı kadrosunda önemli oranda artışlar olmuştur. Ancak bu rakamlara bakıldığında, inceleme yapılan mükellef sayısının tam olarak incelenebilmesi zor görünmektedir.

3.2.2. Kısa inceleme

Vergi denetiminde tam incelemenin daraltılmış kapsamda yapılışı kısa inceleme ile olmaktadır. Tam incelemede vergi matrahı bütün halde incelenirken; kısa incelemede bir vergilendirme döneminde, mükellefin ödemesi gereken vergi karşısında, vergi matrahını oluşturan unsurlardan bir veya birkaç tanesi incelenir. Bir önceki konumuzda verilen örnekte; ticari ve ziraî kazancı bulunan bir gelir vergisi mükellefinin bir hesap döneminde hem ticari hem de ziraî faaliyetlerinin incelenmesi durumunda tam vergi incelemesi söz konusu oluyordu. Bu mükellefin sâdece ticari veya sâdece ziraî kazancı inceleniyor ise bu kısa inceleme olmaktadır (Binbirkaya, 2006a). Bu tür kısa incelemeler dar anlamlı inceleme işlemi olarak karşımıza çıkmaktadır.

3.2.3. Sınırlı inceleme

Kısa incelemede mükellefin matrah unsurlarının bir veya birkaç kısmı incelenmekteydi. Sınırlı incelemede ise matrah unsurlarının bir kısmının belirli bir konu ile alâkalı olarak incelenmesidir. Bu duruma örnek olarak; bir mükellefin

hem ticari hem de ziraâ kazancı bulunması hâlinde, ticari kazancında zarar mahsubunun incelenmesi gösterilebilir. Ya da aynı şekilde bir mükellefin amortisman hesaplamalarının incelenmesi örnek gösterilebilir (Denetim İlke ve Esasları, 1996c). Sınırlı incelemeler belirli bir konuya münhasır incelemelerdir.

3.3. İncelemenin Kaynağı Açısından

Tezimizin bu bölümünde inlemenin yapılma gerekçesi kaynağına göre ele alınmıştır. Normal, olağandışı ve karşıt inceleme olarak üç tür üzerinde değerlendirmeler yapılmıştır.

3.3.1. Normal inceleme

Mükelleflerin beyannamelerinin veya defter ve belgelerinin belirli bir kritere göre rutin olarak incelenmesi normal inceleme olarak tanımlanmaktadır. Bu inceleme türü genel esaslara göre yapılır. Mükellef hakkında herhangi bir olağandışı duruma dayanmaksızın, önceden belirlenmiş kriterlere göre yapılır. Örneğin, avukatların serbest meslek kazancından elde ettiği gelirlerin incelenmesi veya yıllık gelir vergisi beyannamesinde mahsubu yapılan zararların incelenmesi durumu gibi işlemler normal incelemelerdir.

Gelir İdaresi teşkilatlarında pos cihazından yapılan ödemelerin vergi beyannamelerinde gösterilip gösterilmediği elektronik olarak incelenmektedir. Pos cihazından ödeme yapıldığı halde beyan edilmeyen tutarlar hakkında istenilen izahatlar yeterli görülmediği takdirde, gerekli vergi tarhiyatları idarece yapılmaktadır. Bu işlemler herhangi bir inceleme emrine gerek kalmaksızın rutin olarak yapılmaktadır.

Sonuç olarak kurumun altyapısına bağlı olarak; mükellefler gerek beyan tutarları gerekse sektörel olarak zamanla incelemeye tâbi tutulmaktadır. Bu incelemeler normal inceleme türüne girmektedir.

3.3.2. Olağan dışı inceleme

Olağan dışı inceleme; normal incelemenin aksine bir tespite dayanılarak yapılır. Herhangi bir sebebe dayanmaksızın yapılan incelemeler dışında bir sebebe dayanılarak yapılır. Bu tür incelemeler, önceden belirlenmiş bazı ilke ve kriterlere göre seçilmemiş olup, vergi kaçakçılığına dair hakkında ihbar, bilgi ve bulgular olan mükellefler nezdinde başlatılan incelemelerdir. Örneğin, daha önce oluşturulmuş ilke ve kriterlere göre belirlenmemiş olup, vergi kaçırdığına dair hakkında şikâyet, ihbar, bilgi ve belge olan mükellefler hakkında bu duruma istinaden başlatılan incelemeler olağan dışıdır (Topçu, 2005).

Vergi inceleme ile görevli kuruluşlar ve kişilerce vergi kaçırıldığına dair alınan ihbar ve tespitlere göre mükellefler hakkında yapılan bütün özel incelemeler bu alanda bulunmaktadır. Olağan dışı inceleme önce, mükellefe söz konusu incelemenin gerekçesinin bildirilmesi ile başlar. İşlem sonunda Vergi inceleme tutanağı düzenlenir ve bir nüshası mükellefe verilerek inceleme bitirilir (Aytekin 2007). Sonuç olarak bu tutanak işlem gerektirmiyorsa hıfzedilir, gerektiriyorsa tarhiyat işlemlerine başlanılır. Buradan anlaşılacağı üzere olağan dışı incelemeler çoğunlukla mükellefin incelemenin bir parçası olduğu türdendir. Olağandışı incelemeler sonucunda 1905 sayılı Kanun uyarınca 2014 yılı içerisinde ihbarda bulunan 296 kişiye ödenmek üzere toplam 6.202.554 TL ihbar ikramiyesi ödeneği, ilgili vergi dairelerine gönderilmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2014). Bu türlü ihbarlı incelemelerin sonucunda, ihbarcıya tazminat ödenmesi esastır.

Sonuç itibariyle mükelleflerin hem belirli kriterlere dayalı olarak normal incelemesi, hem de ihbar vb. bulgulara dayanılarak olağanüstü incelemesi yapılmaktadır. Olağanüstü incelemeler sonucunda da ihbar eden kişilere hak etmesi hâlinde ihbar ikramiyesi verilir.

3.3.3. Karşıt inceleme

Tezimizin önceki konularında değinilen inceleme türleri doğrudan mükellef üzerinde yapılan incelemelerdir. Karşıt inceleme ise dolaylı olarak mükellefler üzerinde yapılır. Karşıt inceleme; yapılmakta olan vergi incelemeleri nedeniyle, tespit edilen bazı konularda mükellefin dışındaki ilişkili mükellefler hakkında yapılan vergi incelemesidir.

Karşıt inceleme sırasında, vergiyi doğuran olayların tarafları üzerinden incelenen mükellef ile bu mükellefle ilişkide olan diğer kişiler arasındaki incelenen olayları kanıtlayıcı belgelerin doğruluğunun teyit edilmesi, vergi inceleme elemanları tarafından bir gereklilik olmaktadır. İnceleme elemanları karşıt inceleme sâyesinde; incelediği mükellefin beyan ettiği verginin kaynağına inebilmekte ve bu şekilde kendi inceleme işlemine veri oluşturabilmektedir (Binbirkaya, 2006b).

Karşıt incelemeler sonucunda, mükellefler çapraz denetime tâbi tutulmaktadır. Bunun sonucunda mükellefle ilişkide olan diğer mükelleflerin denetimi de yapılmış veya yapılacak duruma gelmiş olmaktadır. Vergiyi doğuran olayın tüm taraflar nezdinde etraflıca araştırılabilmesi karşıt incelemelerin etkin ve yaygın bir şekilde yapılmasına bağlıdır. Türkiye’de bağımsız denetim firmalarınca; özellikle tam tasdik incelemeleri ve KDV iadelerinde, karşıt inceleme sıklıkla kullanılan bir yöntemdir.

3.4. Türkiye’de Vergi Denetiminin Türleri

Tezimizin bu bölümünde Türkiye’de uygulanmakta olan vergi denetimi türleri arama, beyanname incelemesi ve yoklama ile yaygın ve yoğun vergi denetimi olarak üç başlıkta incelenecektir.

3.4.1. Arama

Vergi denetiminde bilgi ve belgelere ulaşmada fiilî aşamalardan bir tanesi aramadır. Arama; vergi kaçırma suçları olması hâlinde bununla ilgili donelerin elde edilmesi için mükellefin ve ilişkide bulunanların evlerinin, işyerlerinin ve üzerlerinin araştırılmasını ifade eder (Akdoğan, 1998). Mükellefin işyerinden maksat, ticari faaliyetini yürüttüğü her türlü bina ve yerlerdir.

Aramaya gerek duyulan durumlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir;

-Mükellefin bir mazerete dayanmaksızın, çeşitli sebeplerle defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmemesi,

-Vergi incelemesi esnasında, mükellefin vergi suçunu işlediğini açıklayacak başka maddî tespitlerin elde edilmesi,

-İhbarın doğruluğu tespit edildikten sonra, ihbar konusu hususların, defter ve belgelerin boyutunu aşması hâlinde ve buna benzer başka sebeplerden dolayı aramalı inceleme yapılabilir (Gökay, 1994).

Denetim sırasında arama yapılması ilgili kişileri zedeleyici bir durumdur. Bu nedenle arama yapılması belirli kriterlere bağlanmıştır. Mevzuata göre; aramanın yapılabilmesi için:

“1. Denetim elemanlarının buna sebep göstermesi ve gerekçeli bir yazıyla arama kararı vermesi için yetkili sulh hâkiminden talep etmesi;

2. Sulh hâkiminin talep edilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi şarttır.

İlişkileri nedeniyle bazı şahıslar nezdinde ve yerlerde yapılmasına gerek gösterilen aramalardan birine karar vermeye yetkili olan sulh hâkiminin, bunlardan diğer sulh hâkimlerinin yetkisine dâhil bulunanlar hakkında da karar verme yetkisi bulunmaktadır.

Yapılan ihbar nedeniyle arama sonucunda ihbar sabit olmazsa üzerinde arama yapılan şahıs ihbar edenin adının verilmesini isteyebilir. Bu durumda, Vergi Dairesi ihbarcının ismini arama yapılan şahsa vermeye mecburdur” (Vergi Usul Kanunu, 1961).

Özetle; vergi denetimleri sırasında arama yapılması bazı durumlarda gerekli olabilmektedir. Bu yöntem, denetimin sağlam temelli ve adaletli olmasını sağlamaya yöneliktir. Ancak; arama yapmanın sonuçları ve etkileri nedeniyle, bu yönetime ihtiyaç duyulmadığı takdirde başvurulmamasının daha iyi olacağını düşünmekteyiz.

3.4.2. Beyanname incelenmesi ve yoklama

Tezimizin bu bölümünde beyannamelerin denetimi ve yoklama ile ilgili hususlara yer verilecektir. Beyan denetimi bir süreç gerektirmediğinden üzerinde kısa durulacaktır. Yoklama ise daha kapsamlı bir süreç gerektirdiği için ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

3.4.2.1. Beyannamelerin incelenmesi

Beyannamelerin incelenmesi esas itibariyle; mükellefin kendisini incelemek anlamındadır. Bilindiği üzere Türkiye’de vergilendirmede temel esas beyana dayalıdır. Mükellef ödenmesi gereken vergiyi idare tarafından belirlenen zamanlarda beyan etmekle yükümlüdür. İşte bu noktada yapılan, mükellefin vergiye uyumunun doğrudan denetlenmesidir.

Bu denetimde beyannamelerin revizyona tâbi tutulması gerekmektedir. Beyanname revizyonu; beyannameler ve ekindeki bilgiler esas alınarak ödenmesi gereken verginin doğru bir şekilde beyan edildiğini araştırıp, tespit ederek bunu sağlamak ve hatanın tekrarlanmasını engellemeyi ifade etmektedir. Vergi istatistiklerine göre mükellefler beyanname düzenlerken fazlaca hata yapmakta olduklarından, kompleks inceleme tekniklerine gerek kalmadan, bu yöntem ile eksik ve yanlış beyannamelerin tespit edilebilmesidir (Maliye Bakanlığı, Yıllık Beyanname Üzerinde Yapılacak Revizyonun Esaslarına Ait Ders Notları, 1971). Bu denetim tekniği Vergi Dairesi personeli ve denetim elemanları tarafından kullanılmaktadır.

Beyannamelerde maddî hatalar Evdo Sistemi (Elektronik Vergi Dairesi Otomasyonu) üzerinden otomatik olarak denetlenmektedir. Örneğin Katma Değer Vergisi (KDV) beyannamesinde önceki dönemden devir eden KDV hatalı yazılmışsa

Elektronik Beyannameyi Evdo kabul etmemektedir. Ancak beyan edilen tutarın eksik veya hatalı olup olmadığının denetimi bizzat personel tarafından yapılmaktadır. Fiilî olarak Vergi Dairesi'nde bu denetim, Vergi Dairesi Müdürü'nün inceleme yetkisine dayanılarak tarama kontrol servisince yapılmaktadır. Bu servis doğrudan Vergi Dairesi Müdürü'ne bağlı olup, yapılacak işlemlere esas teşkil eden tutanak veya raporun Vergi Dairesi Müdürü tarafından imzalanması gerekmektedir (Vergi Daireleri Kuruluş Ve Görev Yönetmeliği, 1994). Vergi dairesi personeli dışında asıl işi denetim olan vergi müfettişleri de VUK. 135. maddesi gereği beyanname kontrolü ve revizyonu yapmaktadırlar.

Beyanname denetim ve revizyonu vergi incelemesi olarak görülmemektedir. Beyannamedeki eksiklik veya yanlışlığın inceleme birimi ve mükellef ile karşılıklı olarak saptanması ve mükellefin düzeltme beyanıyla söz konusu olumsuzlukların düzeltilmesi amaçlanmaktadır. Ancak mükellef beyan düzeltme yoluna gitmez ise o takdirde vergi idaresince re 'sen vergi tarhı, inceleme tutanağı, takdir komisyonu kararı, rapor vb. belgelere dayanılarak yapılır. Buradan çıkan sonuca göre; her ne kadar beyan denetimi klasik bir inceleme olamasa da, sonuçları yönünden mükellef üzerinde inceleme baskısı oluşturmaktadır.

Özetlenecek olursa; vergi incelemesi yapılmadan verilen beyannamelerin doğruluğunun araştırılması ve sağlanması beyanname incelemesi olarak tanımlanmaktadır. Vergi incelemesi olmasa bile, bu uygulama sonucunda mükellefi beyanname düzeltmeye zorlamaktadır. Bu şekilde inceleme elemanlarının iş yükünün azaltılması hedeflenmektedir. Yaygın ve etkili bir denetim aracı olarak sıklıkla başvurulan bir yöntemdir.

3.4.2.2 Yoklama

Yoklama, Vergi Dairelerinin temel işlevlerinden birisi olup aşamaları itibariyle ayrıntılı olarak bu bölümde ele alınacaktır.

Yoklamanın amacı ve önemi

Yoklama vergi denetimi konusunda fiilî durum tespiti olarak kullanılan bir yöntemdir. Mükelleflerin hâlen çalışıp çalışmadıkları, ne işle meşgul oldukları, çalışanları, üretip sunduğu mal ve hizmetlerini tespit etmeye yönelik yapılmaktadır. Nitekim vergi mevzuatında yoklamanın amacı; mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddî hâdiseleri, kayıtları ve konuları araştırmak ve tespit etmektir şeklinde ifade edilmektedir (Vergi Usul Kanunu, 1961). Kanunun lafzında da bu durum açıkça zikredilmiştir. Yoklama da esas olarak fiilî olayların, kayıtların ve durumların tespit edilmesi amaçlanmaktadır. Yoklama sonucu yapılan tespitlere istinaden mükellef hakkında bilgi sahibi olunur.

Yoklama yalnızca mükelleflerin işe başlama, işi bırakma ve iş değişikliği ile sınırlı olmayıp, yoklamada asıl amaç vergiyi doğuran olay ile ilgili birçok hususu tespit etmektir (Bilen, 2009). Bu nedenlerle yoklamanın konusu çok geniştir. Mükellefin hemen her olayını tespit etmeye yönelik olarak yapılır.

Yukarıda sayılan amaçlarla yapılan yoklama, mükellef hakkında vergi idaresince yapılacak işlemlerin altyapısını oluşturacaktır. Bu yönüyle mükellef hakkında yapılan bu tür iş ve işlemler done teşkil etmektedir. Adaletli bir vergilendirme yapmak için, vergi idaresinin elinde mükellefin olayları ile ilgili sağlam verilerin olması gerekmektedir. Bu veriler yoklama ile sağlanır. Yoklamada elde edilen verilere göre mükellef hakkında işlem tesis ettirildiği zaman, daha âdil bir vergileme yapılması sağlanmış olacağı varsayılmaktadır.

Yoklamanın kapsamı

Konusu bakımından hemen her alanda yoklama yapılabileceği bir önceki bölümde ifade edilmiştir. Yoklama işlemin yapılışındaki şekilden dolayı, belirli bir zaman dilimine ait tespiti ifade eder. Örneğin gidilen saatte çalışan adedi, çalışanların ücretleri, stok miktarı, makine teçhizat vb. gibi sâdece yoklamanın yapıldığı anda ki tespitleri ifade edecektir (Saban, 2009). Bu yönüyle yoklama; yapıldığı dönemi

kapsayıcı olup, önceki ve sonraki fiilî durumun da aynı olduğunu göstermeyecektir. Zaman kavramı yönünden yoklama çok kısa bir dönemi ifade eder.

Yoklamanın yapılış gerekçelerinde, mükellefin ekonomik faaliyetleri yönünden yasalarda herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır. Mükellefiyetin açılışı, kapanışı, işçilere yönelik tespitler, düzeltme, takdir, çeşitli malların tasfiyesi gibi sonuçlar doğurabilmektedirler (Söyler, 1995). Bu gibi mükellefin hukukî durumunda değişiklik meydana getirecek işlemlerin temel verisini yoklamalar oluşturmaktadır.

Yoklamaların mükellefin işletme bütünlüğü yönünden de kapsamı geniştir. Mükellefin iş merkezinin, şubelerinin, imalathanelerin, depo vb. tüm işletme bölümlerinin tamamında veya bir bölümünde yoklama yapılabilir.

Yoklama yöntemleri ve zamanı

Yoklama yapılırken gizlilik esastır. Fiilî durumu görmek için habersiz yapılır. Ayrıca zaman sınırlaması bulunmamaktadır. Memurun mesai saatinin bitmesinden sonra da yoklama yapılabilir (Vergi Usul Kanunu, 1961). Uygulamada yoklama bildirilmeden tespit yapılmaktadır. Örneğin; kimi zaman belediyelerin nikâh defterlerinden düğün salonlarını gelirlerini takip eden özel yetkili vergi yoklama memurları, kimi zaman da işadamı gibi lüks bir villaya talip olarak pazarlık yapıyor. Amaç, özel yetkili vergi yoklama memurlarının alıcı gibi davranarak müteahhitlerle pazarlık yaparak lüks villaların gerçek satış bedelini tespit edebilmektir (Milliyet Gazetesi İnternet Sitesi, Vergi denetiminde ilginç yöntemler tahsilatı artırdı, 2013). Görüldüğü üzere gerçek durumu tespit etmede çeşitli yöntemler kullanılabilir.

Mevzuata göre “Yoklama fişinin iş yerinde düzenlenmesi zorunludur. Yapılan yoklamalar hem idare hem de mükellefe veri olabilmesi için iki nüsha olarak düzenlenir. Tarih yazılır. Hem yoklamayı yapan personel, hem de mükellef tarafından imzalanır. Eğer mükellef imzadan imtina ederse, keyfiyet yoklama fişinde belirtilerek jandarma, polis, muhtar ve ihtiyar meclisi üyelerinden birine imza ettirilir” denilmektedir (Vergi Usul Kanunu, 1961). Yoklama fişinin ilk nüshası nezdinde yoklama yapılan mükellef ya da yetkili kıldığı kişiye bırakılır. Bu kişiler bulunamadığı takdirde bilinen adresine 7 gün içinde posta yoluyla gönderilir.

Yoklama fişlerinin diğer nüshaları işlem yapılmak üzere ilgili vergi dairesine gönderilir (Vergi Usul Kanunu, 1961). Mükellefin tarh dosyasında bir nüshası saklanır.

VUK'ta normal yoklama dışında, toplu yoklama da yapılabilmektedir. Kanunda; vergi uygulamalarının gerektirdiği durumlarda tek bir yoklama fişi yerine yoklama cetvellerinin düzenlenmesi ve bunun sonuçlarının toplu olarak ifade edilmesi yoluna gidilebilir. Yoklama cetvellerinin kullanılmasının gerekli olduğu durumları Maliye Bakanlığı kararlaştırır. Yoklama cetveli kullanılan durumlarda ihtilafli hâdiseler yoklama fişi yerine geçen ayrı bir tutanak ile tespit edilir denilmektedir (Vergi Usul Kanunu, 1961).

Yoklamanın esas ve usulleri belli kriterlere göre çizilmekle birlikte, uygulamada fiilî olarak öngörülmeven şekillerde de yapılabilmektedir.

Yoklama yapmaya yetkili olanlar

Yoklama yetkili kişilerce yapılır. Kanunda yoklamaya yetkililer; “Yoklama Memurları, Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, Vergi Dairesi Müdürleri, Vergi incelemesine yetkili olanlar ve Gelir uzmanları” olarak sayılmıştır (Vergi Usul Kanunu, 1961). Sayılanların dışında başka bir personelin yoklama yapma yetkisi bulunmamaktadır.

Yoklama sonuçlarının değerlendirilmesi

Yapılan yoklamaların değerlendirilmesi talep eden birimlerce yapılır. Hangi gerekçelerle yoklama yapılmışsa o gerekçelere göre yoklama fişleri incelenerek gerekli işlemler yapılır.

Yoklama faaliyeti sonucunda mükelleflerin vergi kanunlarına göre defter ve belgelerini düzenleyip düzenlenmediği ve belgelerin yasanın öngördüğü şekil şartına uyup uymadığı araştırılır. Burada maksat, vergi kayıp kontrolünden çok yasalara uygunluğunun kontrolüdür. Yoklama sonucunda yasalara uygun tanzim edilmeyen

belgelere istinaden mükellef özel usulsüzlük, vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezaları ile cezalandırılır (Bayazıtlı & Çakıcı 1986).

Yoklama sonucunda örneğin; tespit edilen işçilerin beyan edilmemesi sonucunda Sosyal Güvenlik Kurumu'na bildirilerek gerekli işlemlerin yapılması sağlanır. Görüldüğü üzere yoklama sonuçlarının değerlendirilmesi sâdece vergi idaresinde değil, gerektiğinde başka kamu kurumlarınca da yapılmaktadır.

3.4.3. Yaygın ve yoğun vergi denetimi

Yaygın ve yoğun vergi denetimi adından da anlaşılacağı üzere; ödenmesi gereken vergiyi mükellefin doğru beyan edip etmediği, mükellefin ekonomik olaylarının tespit edilmesi ve usulsüzlüklerin cezalandırılmasını ifade eder. Bu denetim maddî bir denetim türüdür.

Yaygın ve yoğun vergi denetiminde amaç; vergi kayıp ve kaçığı ile ilgili delil ve izler silinmeden, anında yapılacak denetimlerle, vergiyi doğuran olayın gerçek yönüyle kayıtlar arasında bağlantı kurulması ve vergi ziyasına neden olacak fiillerin zamanında önlenerek cezalandırılmasıdır (Şeker, 1994). Yaygın ve yoğun vergi denetimi an itibariyle yapılır ve elde edilen veriler mükellef hakkında yapılacak re'sen vergi tarhına done teşkil eder. Denetimin yapıldığı zamandan öncesi ve sonrası yaygın ve yoğun vergi denetiminin alanına girmemekte olup, bunlar vergi incelemesi ile tespit edilmektedir. Ayrıca yaygın ve yoğun vergi denetimi ile mükellefin sâdece defter ve belgelerine bağlı kalarak denetim yapılması engeli aşılmaktadır. Bu denetim türü işlerlik kazandığı takdirde ekonomik veriler daha çok çeşitli kaynaktan elde edilmiş olacaktır. Yaygın ve yoğun vergi denetimi türü sonucunda bir diğer amaç ise; mükellefin denetimler sonucunda, defter ve belge düzenine uyumunun zorlanması ve böylece kayıt düzeninde istikrarın ve kayıt dışılığın önlenmesinin sağlanmasıdır (Kılıçdaroğlu, 1981).

Yaygın ve yoğun vergi denetimleri Gelir İdaresi'nde özel yoklama yetki belgeli memurlar esas olmak üzere yoklamaya yetkililer tarafından yapılmaktadır. Vergi incelemeye yetkili olanlar ile özel yoklama yetki belgeli memurların Vergi Usul Kanunu 127. maddesi gereğince tüm maddî olayları tespit etme yetkisi

bulunmaktadır. Ancak bunların dışındaki diğer yoklamaya yetkililerin günlük hâsılatı tespit ve nakil vasıtalarını durdurarak kontrol etme yetkileri bulunmamaktadır (168 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 1985). Görüleceği üzere yoklama ile yaygın ve yoğun vergi denetimi arasında küçük uygulama farklılıkları bulunmaktadır. Bu denetimi tam kapsamlı olarak yapmaya yetkililer vergi incelemeye yetkili olanlar ile özel yoklama yetki belgeli memurlar olarak görevlendirilenlerdir.

Özetle, vergi incelemesine temel olması ve an itibariyle mükellefin ekonomik durumunu tespit edilmesi açısından yaygın ve yoğun vergi denetimleri son derece önemlidir. Ancak bu denetim türünün mükellefin tüm ekonomik faaliyetlerini kapsamayacağı gözden kaçırılmamalıdır.

3.5. Vergi İncelemesi

Tezimizin ana temasını oluşturan ve gelişiminin incelendiği vergi denetimi konusu bu bölümde bazı yönleriyle ele alınarak araştırılacaktır.

3.5.1. Tanımı, önemi ve niteliği

Vergi incelemesi genel anlamı itibariyle çeşitli şekillerde ifade edilebilir. En kısa tanımıyla vergi incelemesi mevzuatta; beyan edilmesi gereken vergileri araştırıp, tespit edip, sağlamak olarak ifade edilmektedir (Vergi Usul Kanunu, 1961). Bu tanımı daha farklı olarak, beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla mükelleflerin defter, kayıt ve belgeleri, envanteri üzerinden yapılan derinlemesine bir araştırma olarak ifade edebiliriz (Öncel, Kumrulu & Çağan 1992). Vergi incelemesi sadece defter, kayıt ve belgelerle sınırlı değildir. Gerekli olduğu zaman bunların yansıttığı ya da defter ve kayıtlarda hiç gösterilmeyen işlemlerin gerçek yönünün araştırılması, saptanması, değerlendirilmesi ve ödenmesi gereken verginin doğruluğunun sağlanmasını da içermektedir.

Vergi incelemesi yapılması neden gereklidir? Beyana dayalı vergi sisteminde vergi incelemesi son derece önemlidir. Zira beyan edilen vergilerin denetlenmediği algısı, mükellefleri vergi kaçakçılığına yönlendirebilecektir. Denetime tâbi olmadığını düşünen mükellef ödenmesi gereken vergiyi azaltarak kullanılabilir gelirini artırmak için eksik veya yanlış beyanda bulunabilecektir. Bunun yanında beyannamesini tam ve doğru olarak veren mükellef ise vergi kaçırarak mükellefe göre zarara uğrayacaktır. Bu yönüyle ülke ekonomisinde vergi adâletinin sağlanması için son derece önem arz etmektedir.

Vergilerin fonksiyonlarından biri gelir dağılımının düzeltilmesidir. Bu fonksiyon; gelir, tüketim ya da servet bakımından ödeme gücü yüksek olanlardan daha fazla vergi alınması ve devlet tarafından elde edilen bu gelirlerin düşük gelir düzeyindeki kişilerin refahını artırıcı alanlarda kullanılması suretiyle yerine getirilmektedir. Verginin gelir dağılımı üzerinde meydana getirmesi beklenen etkisi, şüphesiz vergi kaçakçılığının yaygınlığını büyük ölçüde ortadan kaldırmaktadır (Türk, 1997). Toplum yaşamının hedeflenen düzeye gelinmesinde kuşkusuz vergi incelemesi önemli yer tutmaktadır.

Vergi incelemesi nitelik olarak, kayıt denetimi olarak yapılır. Mükellefin iş ve işlemlerinin tam ve doğru olarak defter ve belgelere yansıtıldığı denetlenmesidir. Mükellefin ürettiği mal ve hizmetlerin kalitesi, genel hukuk ve ahlâk kurallarına uygun olup olmayışı vergi incelemesinin konusuna girmemektedir. Önemli olan bu faaliyetlerden sağlanan gelirlerin vergisel boyutudur. Mükellef mal satımı ve hizmetini ne şekilde yerine getirirse getirsin, sonuç olarak vergi incelemesi açısından elde edilen gelirin beyan edilmesi gereklidir.

3.5.2 Vergi incelemesinin amacı

Vergi incelemesinde temel amacın, her mükellefin eşit şekilde vergi ödemesini sağlamak olduğu daha önceki bölümümüzde belirtilmiştir. Şüphesiz ki denetim kavramı içerisinde en önemli rolü vergi incelemesi almaktadır. Burada bilinmesi gereken; vergi incelemesinin sâdece ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması olarak değerlendirilmemelidir. Vergi incelemesi sâdece,

vergi kayıp ve kaçacağını tespit etmeye yönelik değildir. İncelemede, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu araştırılıp, tespit edilmekle birlikte, vergi mükellef ve sorumlularının doğru vergi ödemeleri de sağlanır. Vergi incelemesi yapmaya yetkili elemanlar, inceleme konusu vergiyle ilgili gerçek matrahı; defter, belge, kayıt ve hesapların incelenmesinin yanı sıra, fiilî durumları araştırıp incelemek suretiyle de yapabilirler (Ceyhan, 2014). Görüldüğü üzere esas itibarıyla vergi incelemesinde sonuç önemlidir.

Vergi incelemesi çoğunlukla mükellefe ek vergi ile sonuçlansa da bazen durum bunun tersine de gelişebilmektedir. İnceleme sonucunda mükellefin fazla vergi ödediği anlaşıldığı takdirde bunun mükellefe iadesi söz konusudur. Burada amaç sâdece vergi idaresi açısından değil mükellef açısından da gözetilmektedir.

Vergi incelemesi sonucunda eksik ve yanlış beyan tespit edildiği takdirde bunun telafisi hem mükellefin hem de idarenin lehine olabilmesi, vergi mevzuunda ispat niteliği taşımaktadır. Böylelikle hem mükellefler hem de idarenin iş ve işlemleri yasal olarak teyit edilmiş olur. Buna ek olarak mükellefin vergi konularında eğitim düzeylerinin artırılması ve yanlış bilgilerin ortaya çıkarılması gösterilebilir.

Vergi incelemesinin bütçe denkliliği açısından da büyük önemi bulunmaktadır. Türkiye’de kamu yatırım ve harcamaları vergi gelirlerinin büyük çoğunluğunu oluşturduğu bütçe ile yapılmaktadır. Öngörülen vergi gelirlerinin sağlanması da vergi incelemesinin etkin bir şekilde yapılmasına bağlıdır.

Bir diğer amaç da eksik ve yanlış beyanda bulunan mükellef hakkında yaptırım uygulanarak, mükellefin bir daha vergi kayıp ve kaçığına yönelmesinin engellenmesidir. Böylelikle vergisini tam ve eksiksiz beyan eden mükellefle eksik beyan eden mükellef arasında adâletin teşkil etmesi sağlanır. Vergi incelemelerinin yeteri kadar yapılmaması veya yanlış yapılması, bazı mükelleflerin vergi kaçırmalarına imkân tanıyacaktır. Böyle durumlarda ise bir taraftan vergide eşitlik ve adâlet ilkelerinin bozulmasına yol açacak, diğer taraftan sosyal ve ekonomik yapı üzerinde de olumsuz etkiler oluşturacaktır (Kızılot, 2000). Vergi incelemesinin temel amacı burada kendini göstermektedir.

Vergi incelemesinde bir diğer amaç etkinliktir. Bu anlamda vergi incelemesinin idarenin etkinliğini sağlamada önemli bir rolü bulunmaktadır. İdare,

vergi sistemini âdil olarak uygulayıp vergi kayıp ve kaçakçılığı ile mücadelede, vergi gelirlerini yeterli bir düzeyde sağlamada ve vergi yükümlülüklerinin mükellef tarafından kendiliğinden yerine getirilmesinin teşvikinde en etkin bir konumdadır (Karyağdı, 2006). İdare kullanmış olduğu vergi incelemesi aracıyla etkinliğini artırmış olacaktır.

Özetle; Türkiye’de vergi incelemesi sâdece vergi gelirlerini artırmak amaçlı olmayıp bunun daha farklı boyutları bulunmaktadır. Ülke ekonomisi ve sosyal hayatın güçlendirilmesi için vergi incelemesi vazgeçilmez bir araçtır.

3.5.3. İncelemenin kapsamı

Tezimizin daha önceki bölümlerinde incelemenin kapsam yönünden sınıflandırılması yapılmıştır. Buna göre vergi incelemesi tam, kısa ve sınırlı olarak yapılabilmektedir. Denetim tekniği açısından yapılan bu sınıflandırma incelemenin yapılış yönünden bölümlenmeye tâbi tutulmuştur.

Vergi incelemesi kapsam yönünden burada daha farklı yönlerden ele alınacaktır. Öncelikle usul olarak vergi incelemesi yapılırken sâdece mükellefin defter kayıt ve belgelerine dayanılarak yapılamayacağıdır. VUK’ta “İncelemeye yetkililerce gerek görülmesi hâlinde inceleme, işletmeye dâhil olan iktisadî varlıkların fiilî envanterinin çıkarılmasına ve beyannamelerinde gösterilmesi gereken hususların araştırılmasına da götürülebilir” denilmektedir (Vergi Usul Kanunu, 1961). Şu halde vergi incelemesi esnasında diğer kaynaklara başvurulabilmektedir.

Kapsam yönünden diğer bir bakış açısı ise, vergilerin türü yönündendir. Burada yapılacak incelemeye tâbi olan vergiler merkezi yönetim bütçe gelirini oluşturan vergilerdir. Belediye ve yerel yönetim bütçe gelirini oluşturan vergiler bu incelemenin kapsamı dışındadır. Belediye bünyesinde vergi incelemeye yetkili personel bulunmamaktadır (Kartal & Demirci 1999).

Vergi incelemesinde incelenecek olanlar tüm hususlardır. Yemin dışında tüm delil ve ispat araçları ile şahit ifadeleri done olarak kullanılabilir (Baykara, 2010). Bu

tür incelemeye dayanak teşkil eden belgelerin usulüne uygun tanzim edilmesi gerekmektedir.

Vergi inceleme elemanlarının çalışma alanları da mevzuat çerçevesinde çizilmiştir. Kural olarak vergi müfettişleri coğrafi olarak Türkiye genelinde bakan adına inceleme yapma yetkisine sahipken, müdür kadrolarında bulunanlar görev sınırları içinde inceleme yapabilmektedirler. Vergi Denetim Kurulu tarafından çıkarılan Görev Yerleri İtibarıyla Vergi Müfettişleri Yer Değiştirme Yönetmeliği'nde bu hususlar ayrıntılı olarak çerçelenmiştir.

Özetle vergi incelemesi kapsam yönünden çeşitli açılardan ele alınmalıdır. İnceleme şekilleri itibarıyla ele alındığı gibi kapsam yönlerinden de Türkiye'de uygulama farklılıkları bulunmaktadır.

3.5.4. Vergi incelemesinin yapılacağı yer

Vergi denetimi, asıl olarak denetime tâbî mükellefin iş yeri adresinde yapılır. İş yerinin uygun olmaması, işin terk ve ölüm gibi mecburî hallerde denetimin iş yerinde yapılması mümkün olmazsa ya da mükellef ve vergi sorumluları tarafından istenilmesi hâlinde denetim dairede yapılabilir (Vergi Usul Kanunu, 1961). Bu şekilde dairede yapılacak inceleme için inceleme elemanı tarafından mükellefe gün ve saat bilgisi içeren bir davet mektubu gönderilir. Uygulamada vergi incelemesi genellikle dairede yapılmaktadır.

İncelemenin iş yerinde yapılmasından maksat; vergi inceleme elemanının işin yapıldığı yeri görmesi, iş kapasitesi, işin türünün anlaşılması, işyeri büyüklüğünün görülmesi ve bunun gibi ekonomik işlevlerin işin yapıldığı yerde bizzat tespit edilmesidir (Bilici, 2004b). Bütün bunların işlerlik kazanabilmesi için incelemelerin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yerde yapılması öngörülmüştür. Ancak vergi incelemelerinin fiilî kapasite vb. yönlerden ele almayı defter, belge ve kayıtlara göre yapılması hâlinde bu tür tespitlere fazlaca ihtiyaç duyulmamaktadır.

Mükellefin işyerinde inceleme yapmaya müsait bir yer olmaması hâlinde, işletmenin dışında bir büronun inceleme elemanına tahsis edilmesi gereklidir. Ancak

mükellefin böyle bir imkânı da bulunmadığı takdirde inceleme dairede yapılır. Sayılan bu yerlerin dışında inceleme yapılmamalıdır (Nas, 2012a).

İncelemenin dairede yapılması hâlinde, mükellefin defter ve belgelerini belirlenen zaman dâhilinde ibraz etmeleri gerekir. Aksi halde ibraz edilmemiş sayılır. İbraz yükümlülüğü yazının tebliğinden itibaren başlar. Bu nedenle inceleme belge ibrazının yapılmasıyla dairede başlamış sayılması esastır.

3.5.5. Vergi incelemesine tâbi olanlar

Dar anlamında vergi incelemesine vergi mükellefleri tâbidir. Ancak tabiiyet genel anlamda görülmektedir. Mevzuatta incelemeye tâbi olanlar; evrak ve vesikaları koruma ve ibraz etmekle yükümlü olan, hesap ve defter tutan, gerçek ve tüzel kişilerdir şeklinde açıklanmıştır (Vergi Usul Kanunu, 1961). Görüldüğü üzere öncelikli olarak vergi beyan eden mükellefler incelemeye tâbidir. Belge düzenleyen, defter tutan vergi sorumluları birinci planda incelemeye tâbi olmaktadır.

Vergi sorumlularına ek olarak, vergi kayıp ve kaçağına iştirak eden kişilerde incelemeye tâbidir. Vergi işlemlerini mevzuata uygun yapmayan noter ve memurlarda cezai müeyyideye tâbidir. Örneğin Damga Vergisinde durum böyledir.

Burada aslen vergi sorumlusu üzerinden incelemeye başlanması gereklidir. Vergi sorumluları ve iştirakçilerin dışında mükellefle ilişkili olan gerçek ve tüzel kişilerde ikinci derecede incelemeye tâbidir. Örneğin rapor okuma komisyonu üyeleri ve malî polis bu türden incelemeye tâbidir (Baykara, 2007).

Sonuç olarak; incelemeye tâbi olanlar anlam olarak nezdinde inceleme yapılan gerçek ve tüzel kişiler olarak belirtilmekle birlikte, konuyla ilgili olan diğer kişi ve kuruluşlar da bu kapsamda sayılmaktadır.

3.5.6. Vergi incelemesi yapmaya yetkililer

Tezimizin önceki bölümlerinde belirtildiği üzere VUK'ta vergi incelemesi Vergi Müfettişleri ve bunların yardımcıları ile müdür kadrolarında bulunanlar tarafından yapılır denilmektedir (Vergi Usul Kanunu, 1961).

Vergi incelemesinin yasal geçerliliğinin olması için incelemeye yetkililer tarafından yapılması gereklidir. Diğer kamu kurumlarının denetim ve incelemeye yetkili personeli tarafından yapılan incelemelerin burada bir geçerliliği bulunmamaktadır (Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi, 2007). Bu tür başka kurum incelemelerinin vergi inceleme elemanları tarafından tanzim edilecek rapora bağlanması gereklidir.

3.5.7. Vergi incelemesinin zamanı

Vergi incelemesine başlanması esas olarak mükellefe bildirilmeden yapılır. Nitekim mevzuatta bu konu; vergi incelemesinin yapılacağı zamanın mükellefe önceden haber verilmesi mecburi değildir. İnceleme, sonucu hâsıl olmamış hesap dönemi de içinde, tarh zamanaşımı süresinin sonuna kadar her zaman yapılabilir. Önceden incelemeye tâbi tutulmuş veya re 'sen matrah takdir edilmiş olması tekrar inceleme yapmaya ve gerektiğinde tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez şeklinde düzenlenmektedir (Vergi Usul Kanunu, 1961). Bu kanun maddesinden görüldüğü üzere inceleme mükellefe haber verilmeden, 5 yıllık tarh zamanaşımı süresi içinde her zaman yapılabilmektedir.

Önceden haber verme ile ilgili VUK'ta "İnceleme elemanı istediği takdirde mükellefe inceleme yapacağını bildirebilir. Ancak delil vs. şeyler toplayabilmek için mükellefin işyerine baskın yapılması gerekiyorsa haber verilmemesi gereklidir" denilmektedir (Akdoğan, 2008). Haber verilmesi hâlinde delillerin karatılması durumu söz konusu olabilecektir.

Vergi incelemeleri içinde bulunulan dönemi takip eden 5 yıllık zamanaşımı süresine bağlı olmakla birlikte bu süreyi kesen durumlar vardır. Bu durumlar mevzuatta "Vergi dairesi tarafından matrah takdiri yapılması için takdir

komisyonuna başvurulması, zamanaşımını keser. Kesilen zamanaşımı söz konusu komisyon kararının vergi dairesine gönderilmesini takip eden günden itibaren kaldığı yerden tekrar işler. Ancak işlemeyen süre hiçbir şekilde 1 yıldan fazla olamaz. Şarta bağlı istisna veya muafiyet uygulamaları sonucu kısmen veya tamamen alınmayan vergilere ilişkin zamanaşımı süresi, istisna veya muafiyet şartlarının ihlâl edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlar. Damga vergisine tâbi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı dolduktan sonra faydalanılması hâlinde söz konusu evraka ait vergi alacağı yeniden doğar” şeklinde belirtilmiştir (Vergi Usul Kanunu, 1961). Mücbir sebep hâlinde tarh zamanaşımı işlemeyen süreler kadar uzamaktadır (Vergi Usul Kanunu, 1961). Bu özel durumlarda süreler kesilerek yeniden işlemeye başlamaktadır. Bu zaman diliminde tarh zamanaşımı süresi geçtikten sonra da mükellef hakkında vergi incelemesi yapılabilmektedir.

3.6. Bilgi Toplama

Mükellef hakkında uygulanması gereken vergi incelemesinde tam ve sağlam veriler toplanması gerekir. Bilgi toplama, vergi inceleme süreci içerisinde yapılmaktadır. Vergi incelemesinin âdil ve verimli bir şekilde yapılabilmesi, vergiyi doğuran olayın tespitinin yanında, vergi alacağının üzerinden hesaplanacağı matrahın tam ve doğru olarak tespit edilebilmesi için bilgi toplama müessesesinden yararlanılması çok önem arz etmektedir (Organ, 2008a). Bilgi toplama sürecinin etkin ve objektif bir şekilde yapılması vergilendirme de adâleti ve eşitliği sağlama açısından vazgeçilmez bir unsurdur.

Bilgi toplama faaliyeti mükellefin vergiye uyumunun artırılmasında da önemli bir rol almaktadır. Hakkında vergi incelemesi yapılabileceği ve bunun içinde kendisinden ve ilişkili olduğu gerçek ve tüzel kişilerden bilgi toplanabileceğini düşünen bir mükellef defter kayıt ve düzenine özen gösterecektir. Böyle bir durum alım satım yapan her iki mükellefi etkileyici, vergiyi güvence altına alıcı bir etki oluşturacaktır. Bu yönüyle bilgi toplama süreci önemli ve vazgeçilmez bir araç olmaktadır. Bilgi toplama sürecinin bazı yönleri aşağıda incelenecektir.

3.6.1. Yasal düzenleme

Hakkında vergi incelemesi yapılan bir mükellef, inceleme elemanı tarafından istenilen bilgi ve belgeleri ibraz etmek zorundadır. İbraz zorunluluğu ilgili mevzuatta; kamu kurum ve kuruluşları, mükellefler veya bunlarla muamele yapan diğer gerçek ve tüzelkişiler, Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesine yetkililerin talep ettikleri bilgileri vermeye mecburdur. Bilgiler söz ile olduğu gibi yazı ile de istenilir. Sözle talep edilen bilgileri vermeyenlere durum yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine uygun bir süre verilir. Bilgi almak için ilgililer vergi dairesine zor kullanılarak getirilemez. Memleket dışı ayrıcalıklardan yararlanan yabancı devlet memurları bilgi vermek mecburiyetine tâbi değildir şeklinde düzenlenmiştir (Vergi Usul Kanunu, 1961).

Yasa maddesinden görüldüğü üzere bilgi verme yükümlülüğü kanun maddesi ile sabittir. Bu yükümlülüğü yerine getirmeyen mükellefler hakkında Vergi Usul Kanunu mükerrer 355. Md. gereği özel usulsüzlük cezası ile cezalandırılır. Mükellefe bu amaçla verilecek süre aynı yasanın 30. maddesi gereği 15 günden az olamaz.

Mükelleflerin bilgi verme zorunluluğu edimin yerine getirilmesi ile alâkalıdır. Kanun metninden anlaşılacağı üzere, bu amaçla mükellef zorla getirilemeyecektir. Bu halde bilgi toplama müessesesi, usul ve şekil yönünden yasal bir zeminde yürütülmektedir.

3.6.2. Bilgi verme

Önceki bölümde değinildiği üzere mükellef; vergi inceleme elemanına gerekli bilgi ve belgeleri vermek durumundadır. Mükellefin vereceği bilgiler yazılı veya sözlü olabilmektedir. Mükelleften istenilecek bilgiler yazılı olarak istenilmişse yazılı, sözlü istenilmişse sözlü olarak bilgi verilmelidir. Sözle verilen bilgiler inceleme raporuna ek olmak üzere tutanağa bağlanarak karşılıklı olarak imza altına alınır. Mükellef tarafından verilecek bilgilerin, kendisine tanınan kanunî süre içerisinde verilmesi gerekmektedir.

3.6.3. Bilgi vermekten imtina edilmesi ve yaptırımlar

Bilgi verme yükümlülüğü ile ilgili daha önceki bölümümüzde yasal düzenlemeye yer verilmiştir. Vergi Usul Kanunu 148. maddesinde kendisinden bilgi istenilen mükellef bundan imtina edemeyecektir. Bilgi vermediği takdirde cezai müeyyideye tâbi olacaktır. Ancak anılan kanunun bir diğer maddesinde bunun bazı istisnaları sayılmıştır. Yasal düzenlemeye göre; bilgi talep edilen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarla düzenlenmiş mahremiyeti ileri sürerek, bilgi vermek sorumluluğundan kurtulamazlar.

Fakat:

1. Telefon, Posta ve Telgraf İdaresinin muhaberele hakkında tutmaya mecbur buldukları mahrem bilgiler bunun dışındadır.

2. Doktorlardan, dişçilerden, sağlık memurlarından ve ebelerden kişilerin hastalıklarının ayrıntılarına ilişkin bilgiler istisnadır.

3. Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine verilen işler veya görevleri dolayısı ile görevli oldukları hususların verilmesi istenemez; ancak, bu yasak müvekkillerin isimleri ile vekâlet ücreti ve giderlerine ilişkin hususlar verilmek zorundadır.

4. Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 88'inci maddesi gereğince gösterilmesi veya verilmesi serbest olmayan evrakın içeriği hakkında bilgi istenemez. Ancak, vergi ile alâkalı olmak üzere, bu tür evraka istinaden ortaya çıkan borçlara ilişkin bilgiler istenebilir şeklinde istisnalar düzenlenmiştir (Vergi Usul Kanunu, 1961).

Görüldüğü üzere genel anlamda bilgi vermekten imtina edilemeyeceği esas olmakla birlikte yukarıda sayılan hallerde bilgi vermekten imtina edinilebilir. Sayılan bu istisnai durumlar, mükelleflerin iş ve meslek yaşamları ile ilgili bulunmayıp özel yaşamlarını ilgilendiren durumlarla ilgilidir.

Bilgi verme ödevi ile ilgi cezai müeyyide yine anılan kanunla düzenlenmiştir. Bu görevi yerine getirmeyen mükellefe; özel usulsüzlük cezası tatbik edilir. Bu

hususun uygulanması açısından bilgi ve ibraz görevinin yerine getirilmesinde yapılacak tebliğlerde bilginin edinilmesi için verilen sürede bilgi verilmemesi, eksik veya yanlış bilgi verilmesi veya belge ibraz etmek için verilen süre ile defter ve belgelerin zamanında ibraz edilmemesi hâlinde haklarında yasanın cezaî hükümlerinin tatbik edileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır. Özel usulsüzlük cezası tatbik edilmesine karşın ödevlerini yapmayanlara tekrar belirli bir süre verilmesiyle bu ödevleri yerine getirmeleri tebliğ edilir. Verilen sürede bu ödevlerin yapılmaması hâlinde yukarıda zikredilen özel usulsüzlük cezaları bir kat fazlasıyla uygulanır denilmektedir (Vergi Usul Kanunu, 1961).

Kanun maddesinden de görüldüğü üzere bu edimi yerine getirmeyen mükellefe para cezası tatbik edilmektedir. Ancak mükellefin zorla daireye getirilerek bilgi vermesinin sağlanması söz konusu değildir. Her iki tebliğ kendisine ulaştığı halde bilgi vermeyen mükellef hakkında hürriyeti bağlayıcı ceza verilememektedir. Bu nedenle bazı durumlarda mükellef para cezasını ödemeyi göze alarak bundan imtina edebilmektedir (Yıldız, 2014). Hapis cezaları kaçakçılık suçu olduğunda tatbik edilebilmektedir.

3.7. Vergi İnceleme Teknikleri

Tezimizin bu bölümünde Türkiye’de uygulanmakta olan vergi inceleme teknikleri konusu ele alınacaktır. Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak şüphesiz belli birtakım usul ve esaslara göre yapılmaktadır. Bu usul ve esasların çeşitli tekniklere göre yapılması vergiyi çeşitli yönlerden incelemenin altyapısını oluşturmaktadır.

Genel olarak, vergi incelemeleri defter ve belgeler üzerinden yapılmaktadır. Bu inceleme genel muhasebe ilkelerine göre yerine getirilir. Bununla birlikte, gelişen dünyada vergi incelemesi de buna paralel olarak çeşitli yollarla farklı usullere göre yapılabilmektedir. İlerleyen bölümlerimizde bu teknikler ele alınacaktır.

3.7.1. Karşıt inceleme

Karşıt inceleme konusu tanımı ve özellikleri itibariyle tezimizde daha önce incelenmiştir. Konuya burada denetim tekniği açısından tekrar değinilecektir.

Karşıt inceleme, yapılmakta olan vergi incelemeleri nedeniyle, tespit edilen bazı konularda mükellefin dışındaki ilişkili mükellefler hakkında yapılan vergi incelemesidir. Esas itibariyle bu yöntem mükellefin vergi işlemlerinin diğer mükellefle olan ilişkilerine bakılarak teyit edilmesi amacını gütmektedir. Bu sâyede incelemeye çeşitli doneler sağlanmış olacaktır.

Karşıt incelemeler vergi inceleme elemanları tarafından yapılabildiği gibi yeminli malî müşavirlerce de yapılabilmektedir. Vergi inceleme elemanları tarafından yapılan karşıt incelemelerde vergi mahremiyeti söz konusu değildir. Ancak YMM'ler tarafından yapılan karşıt incelemelerde vergi mahremiyeti söz konusu olmaktadır. Bu nedenle bu incelemelerde YMM'ler tasdik edecekleri hususlarda inceleme yapabilmektedirler. Bununla birlikte, tasdik konusu sınırlı olmak şartıyla, YMM'ler doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlar nezdinde her çeşit karşıt incelemeyi yapabileceklerdir (Yeminli Malî Müşavirlik KDV İadesi Tasdik Normları, 2014). Bu incelemelerin hem yasal alt yapısı hem de tekniği yönünden denetim elemanları ile YMM yönünden farklılıkları bulunmaktadır. Bu nedenle Vergi Usul Kanunu 135. Madde kapsamında yapılan karşıt inceleme ile YMM tarafından yapılan karşıt inceleme aynı değildir. Ancak neticeleri itibariyle benzer sonuçlar doğurmaktadır.

3.7.2. Analitik inceleme

Analitik incelemeler hesaplardaki rakamların karşılaştırılması ile yapılan inceleme tekniğidir. Bu inceleme kavramı “Mükellefin malî işlemlerinde ve hesaplarında ortaya konulacak normal sonuçlarda, olabilecek değişmelerin tespit edilmesi maksadıyla, cari hesaplarının yıllık veya aylık olarak verimlilik, tüketim, randıman, üretim, kapasite kullanımı vb. yönlerden; önceki dönem işlemleriyle,

kapasite raporlarındaki rakamlarla, bütçe sonuçlarıyla veya sektör ortalamalarıyla, teknolojik hususlar dikkate alınarak yüzdesel istatistik yöntemler uygulanarak çıkan verilerin olması gereken verilerle karşılaştırılması ve değerlendirilmesidir” şeklinde tanımlanmaktadır (Yeminli Malî Müşavirlik Denetim Ve Tasdik Normları, 2014).

İnceleme tekniği yönünden bakıldığında bu teknikler YMM tarafından kullanılan tekniklerdir. Ödenmesi gereken verginin doğruluğunu tespit etmekten ziyade, çıkan sonuçlarla olması gereken sonuçların rakamsal ifadelerle yorumlanması esastır. Bu nedenle vergi inceleme elemanları tarafından sıkça kullanılan teknikler arasında bulunmamaktadır.

YMM’ler bu tekniği tasdik işlemlerinde raporu hazırlayacağı tarihe kadar uyguladığı gibi diğer denetim türlerinde her zaman uygulayabilmektedir.

3.7.3. Malî tabloların analiz edilmesi

Denetim teknikleri arasında inceleme elemanınca verilerin teyit edilmesini sağlamak amacıyla kullanılan bir inceleme türüdür. Malî tablo analizi; işletmelerin genel malî tabloları (Bilanço ve Gelir Tablosu) ile ek malî tablolarının cari ve önceki dönemlerinin hem kendi içinde hem de dönemler arası olarak değerlendirilmesi, karşılaştırılması ve yorumlanması olarak tanımlanır (Sevim, 2001). Bu sâyede işletmelerin malî işlemlerinin istatistiki olarak incelenebilmesi amaçlanır.

Mükelleflerin geçmiş dönemlerden beri kârlılık, verimlilik ve performanslarının dönemler itibariyle karşılaştırılması özellikle incelemenin sağlam temelli ve reel bir sonuca varacak şekilde yapılmasını sağlayacaktır. Bu analiz tekniği mükellefle aynı iş kolunda faaliyet gösteren diğer mükelleflerle karşılaştırılmasına da imkân sağlayacaktır. Örneğin bir işletmenin öz sermayesinin, borçlarının ve kârlılık oranlarının bu tablolardan incelenmesi denetim elemanına mükellefin vergi kayıp ve kaçığına yol açıp açmadığı hususunda veri oluşturacaktır.

Malî tablo analizi aşağıdaki tekniklerle yapılır;

-Dikey Analiz (Yüzdesel Analiz)

-Yatay Analiz (Karşılaştırmalı Tablo Analizi)

-Trend Analizi (Eğilim Oranı Analizi)

-Oransal Analiz (Karagül, 2014).

Yukarıda zikredilen denetim teknikleri burada malî tablo analizinin ne şekillerde yapıldığını göstermek için verilmiştir. Kullanılan tekniklerin ayrıntısına girilmeyerek malî tablo analizinin bazıları gösterilmiştir. Görüldüğü üzere malî tablo analizi çeşitli yöntemlerle yapılarak verilerin sağlıklı bir şekilde değerlendirilebilmesine imkân tanımaktadır.

3.7.4. Vergi dairelerindeki bilgilerden yararlanma

Vergi idaresinin mükellef hakkında zaman zaman yapmış olduğu fiilî tespitler bulunmaktadır. Bunlar yoklama, tutanak ve beyanname gibi çeşitli unsurlardan oluşmaktadır. Özellikle yoklamalarda tespit edilen hususlar mükellefin iş ve işlemlerinin o an itibariyle fiilen ne olduğunun karşılıklı imza altına alınarak belirlenmesini sağlamaktadır.

Mükellefin tarh dosyalarında bulunan açılış, kapanış yoklamaları mükellefiyetin ne zaman başlayıp ne zaman sona erdiğini tespit için düzenlenir. Bu şekilde işe başlama ve bırakmanın belirtileri araştırılmaktadır (Gelir Vergisi Mükelleflerinde İşe Başlama- İşi Bırakma El Kitabı, 2007). Ayrıca mükellefin getirmiş olduğu çeşitli resmî ve gayri resmî belgeler de mükellefin vergi karşısındaki durumunu tespit etmede yarar sağlayacaktır.

3.7.5. Fiilî envanter ve randıman

Envanter çıkarma; mükellefin malî yapısı içerisinde bulunan varlıklarının ve borçlarının sayılması ve ölçülmesi olarak tanımlanabilir. Vergi mevzuatında da “envanter çıkarmak, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir. Şu kadar ki, ticari teamüle göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutat olmayan malların değerleri tahminen tespit olunur. Mevcutlar, alacaklar ve borçlar

işletmeye dâhil iktisadî kıymetleri ifade eder” denilmektedir (Vergi Usul Kanunu, 1961). Ticaret mevzuatında ise; “Her tacir, ticari işletmesinin açılışında, taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker belirten bir envanter çıkarır” denilerek bu işlemin yasal bir zemine göre yapılması gerektiği belirtilmektedir (6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 2011).

Envanter çıkarmada maksat ölçmek olduğuna göre, bunun beyanname ve malî tablolarla karşılaştırılması gereklidir. Böylelikle fiilî envanter ile ödenmesi gereken vergileri gösteren beyan ve tabloların birbiriyle ölçülmesi ve doğruluğunun tespit edilmesi amaçlanmaktadır. Bu tür bir karşılaştırma dönemsel olarak yapılabileceği gibi, önceki dönemlerle cari dönemin karşılaştırılması olarak da yapılabilmektedir.

Randıman ise verimliliğin ölçülmesidir. Randıman, imal edilen mallar ile bu mallar için kullanılan direkt madde ve yardımcı madde arasındaki rakamsal ilişki ve miktar yönünden denge olarak ifade edilebilir (Demir & Hacırustemoğlu 2002). Diğer bir ifadeyle, üretimde kullanılan belli miktardaki hammadde ve belli başlı üretim teknikleriyle, belli miktarda mamul madde üretilebilmesidir. Örneğin 20 kg zeytinin hasat edildikten sonra basit usulde ortalama 4 kg zeytinyağı sıkıldığı varsayılır. Bu ölçüm zeytinyağında randıman olarak bilinmektedir. Zeytinyağı imalatı yapan bir firmanın zeytin alımları ile zeytinyağı üretiminin randıman yönünden araştırılması vergi incelemesinde daha sağlıklı sonuçlar verecektir.

Gerek envanter gerekse randıman incelemelerinde; mükellefin alım satımlarını gösteren her türlü defter, belge ve raporların esas alınarak fiilî ölçümlerin yapılması ve bunların mükellefin tanzim ettiği beyanname ve tabloları ile karşılaştırılması gerekir. Bu karşılaştırma sonucunda fiilî durum ile defter ve belge üzerindeki durumun doğruluğu teyit edilir. Bunun sonucunda da ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu ölçülmüş olmaktadır.

3.7.6. Mükelleflerle ilişkisi olan gerçek ve tüzel kişilerden alınacak bilgi ve belgeler

Tezimizin daha önceki bölümlerinde bilgi edinme konusu incelenmiştir. Bundan maksat mükellefin malî yönden denetiminin her yönüyle araştırılması idi. Vergi Usul Kanunu 148. Maddesinde bilgi verme ile ilgili düzenleme yapılmıştır. Buna göre bazı istisnalar dışında vergi idaresi ve inceleme elemanlarına gereken bilgilerin verilmesi yasal olarak düzenlenmiştir.

Mevzuata göre, kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylara ilişkin Maliye Bakanlığı ve Vergi Dairesi'nce kendilerinden istenecek bilgileri belirli aralıklarla devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar şeklinde düzenlenmiştir (Vergi Usul Kanunu, 1961). Buradan anlaşılacağı üzere resmî kurumların vergi idaresince istenecek bilgileri verme yükümlülüğü bulunmaktadır. Bu bilgi ve belgeler mükellefin vergi yönünden denetimine yardımcı olmaktadır.

Aynı şekilde mükellefle ticari ilişkisi bulunan diğer mükelleflerden de teyit amacıyla bilgi ve belge istenilir. Böyle bir durumda da muhatap olan diğer gerçek kişilerin bu yükümlülüğü yerine getirme zorunluluğu bulunmaktadır. Bilgi ve belge alımında asıl maksat ödenmesi gereken verginin doğruluğunun tespit edilmesidir.

3.8. İncelemenin Yapılması Esnasında Uyulması Gereken Kurallar

Vergi denetimlerinin yapılması esnasında uyulması gereken kurallar çeşitli yönleriyle tezimizin bu bölümünde ele alınacaktır.

3.8.1. Kimlik ibraz etme

Hüviyet ibraz etme gerçek ve tüzel kişiler açısından aidiyet olgusunu gösterir. Bu nedenle, denetim elemanının incelenecek mükellefe kendisinin hangi kuruma mensup olduğunu gösterir belgeyi ibraz etmesi gerekir.

Vergi kanunlarında hüviyet ibraz etme yükümlülüğü; yoklama ile görevlilerin üzerinde yetkilerini gösteren fotoğraflı resmî bir kimlik bulunur. Yoklama görevlileri bu belgeyi, kendilerinden istenilmese bile, hakkında yoklama yapılan mükellefe gösterirler. Toplu yoklama yapılması durumunda kolbaşının bu kimliği göstermesi yeterlidir şeklinde düzenlenmiştir (Vergi Usul Kanunu, 1961). İnceleme esnasında ise “Vergi incelemesi yapanlar, yanlarında memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı resmî bir vesika bulundururlar ve gittikleri yerde işe başlamadan evvel bu vesikayı ilgililere gösterirler” şeklinde düzenlenmiştir (Vergi Usul Kanunu, 1961). Yasada açıkça belirtildiği üzere denetim elemanının kimliğini mükellefe istemese de ibraz etmekle yükümlülüğü bulunmaktadır.

3.8.2. İnceleme hazırlığı

Vergi incelemesine başlayacak olan denetim elemanı çeşitli hazırlıkları yaparak işlemlere başlar. Yönetmelikte hazırlık aşaması; vergi incelemeye yetkililer, vergi incelemesine başlamadan evvel, hakkında inceleme yapacakları mükelleflere ve konularla alâkalı olarak görev yazısıyla verilen belgeler ile ilgililerin vergi dairesindeki dosyalarını incelerler. Ayrıca, gerekli olduğu takdirde haricî araştırmalar da yaparak mükellefin faaliyetleri, iş ve iş kolları ile çalışma usulleri hakkında bilgi edinirler şeklinde ifade edilmiştir (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2011).

Görüldüğü üzere, denetim elemanları mükellefin tarh dosyasının genel bir taramasını evraklar üzerinden yaparak hazırlıklara başlamaktadır. Mükellefin faaliyet gösterdiği sektörlerin incelemeye katkı yapması açısından araştırılması gereklidir. Ayrıca işin mahiyetine göre denetimin nerede yapılacağı konusunda, inceleme elemanının bir planlama yapması da faydalı olacaktır.

3.8.3. İncelemeye başlama

İncelemeye başlama; vergi incelemesine yetkililer, kendilerine bu görevin tevdi edilmesinden itibaren en fazla 10 gün içinde incelemeye başlarlar. Bu süre

zarfında incelemeye başlanılamaması durumunda bu hususu gerekçeli bir yazı ile bağlı bulunulan birime tebliğ eder. İlgili birim, işe başlanılamamasında haklı bir sebebin var olması hâlinde en fazla 10 gün ek süre verebilir veya inceleme işini başka bir inceleme elemanına da devredebilir. Vergi incelemesine yetkililer tarafından mükellefe ya da bulunduğu iş koluna yönelik olarak girilen her türlü incelemeler, araştırmalar, bilgi istemeler ve yazışmalar gibi çeşitli faaliyetler işe başlandığının göstergesidir (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2011).

Vergi incelemesi, mükellef hakkında düzenlenecek incelemeye başlama tutanağı ile başlar. Tanzim edilen tutanağın bir örneği mükellefe verilir. Tutanağın diğer nüshası inceleme elemanının bağlı olduğu birime, diğer bir nüshası da mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilir. İncelemeye başlama zamanı, mükellefin tutanağa imza attığı tarihtir. Mükellefin tutanağa imza atmaması hâlinde ise tutanağın vergi dairesine ulaştırıldığı tarih incelemeye başlama tarihidir. Bu tür durumlarda incelemeye başlama tutanağının bir örneği ayrıca mükellefin bilinen adresine vergi dairesi tarafından gönderilir. Mükellefin inceleme tutanağını imzalamaması veya mükellefe ulaşılamaması incelemeye başlamaya engel teşkil etmemektedir (Aykın, 2011). Hakkında incelemeye başlanılan mükellefin tutanağın vergi dairesine gelmesinden sonra elektronik ortamda bu işleme ilişkin kayıt yapılarak tutanak mükellefin tarh dosyasında saklanır.

3.8.4. İncelemenin zamanı

Tezimizin önceki bölümlerinde belirtildiği üzere Vergi Usul Kanunu'nun 138. maddesi gereğince, nezdinde inceleme yapılacak mükellefe haber verilme zorunluluğu bulunmamaktadır. Anî baskın gibi durumlar dışında incelemeyi haber verme yetkisi inceleme elemanındadır. Burada takdir yetkisinin kullanılması yasal sınır içerisindedir. Vergi Usul Kanunu 115. maddesi gereğince vergi alacağımın doğumunu izleyen yılın başından itibaren 5 yıllık tarh zamanaşımı süresi içerisinde her zaman inceleme yapılabilmektedir. Aynı kanun maddesi gereğince takdire sevk ve damga vergisi için tarh zamanaşımın istisnaları bulunmaktadır. Takdire sevk zamanaşımını kestiği gibi, damga vergisinde de zamanaşımı yeniden doğar (Vergi

Usul Kanunu, 1961). Bu duruma göre zamanaşımı süreleri göz önüne alınarak vergi incelemesi mükellefe haber verilmeksizin her an yapılabilmektedir.

Mücbir sebeplerden dolayı tarh zamanaşımı süresi uzayabilmektedir. Bu durumlarda da uzayan süre sonuna kadar incelemeler yapılabilmektedir. Bir mükellef hakkında daha önce vergi incelemesinin yapılmış olması tekrar inceleme yapılmasına engel değildir. Zamanaşımı süresi içerisinde aynı mükellef mükerrer vergi incelemesine tâbi tutulabilmektedir. Daha önce incelenen bir mükellef hakkında tekrar vergi incelemesi yapıldığı takdirde ikmalen ve re 'sen vergi tarhı yapılabilmektedir (Nas, 2012b).

3.8.5. İncelemenin planlanması ve yapılması

Vergi incelemesinin planlanması aşaması denetimle görevli birimler tarafından yapılmaktadır. Yapılacak vergi denetimleri bir plan ve program dâhilinde yapılmalıdır. Böylelikle hedeflenen inceleme sayıları ve miktarlarına ulaşılması kolaylaşacaktır. Yapılacak incelemeler sektörel olacak ise buna göre planlamanın yapılması gereklidir. Ne kadar mükellef incelenecek, bu incelemeler tam mı yoksa kısa mı olacak, bu işle görevli kaç adet denetim elemanı görevlendirilecek ve incelemelerin bitirilme süresi ne olacak bunların planlanması gerekmektedir.

İncelemelerin sınıflandırılması mevzuatta “söz konusu inceleme ve denetimle görevli birim, iş yükünün fonksiyonel ayrımı, denetimin gücünün verimli ve etkin kullanılması ile vergi incelemesinde koordinasyonun ve etkinliğin sağlanması amacıyla, 24 üncü maddede sayılan gruplandırma haricinde veraset ve intikal tasfiye, iade ve mahsup, vergisi, kaynak kullanımını destekleme fonu ile diğer incelemelerin dağılımına ilişkin oran ve hadler belirlemeye, yapılan teftiş, soruşturma, inceleme ve denetimler esnasında meydana gelen vergi inceleme taleplerinin, bu oran ve hadlere bağlı olmaksızın yürütülmesine, karşıt incelemelerin yapılmasına ve incelemelerle ilgili başka usul ve esasları belirlemeye yetkilidir” şeklinde düzenlenmiştir (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2011).

Görüldüğü üzere Vergi Denetim Kurulunca denetimlerin yürütülmesi ve planlanması ihtiyaca göre yapılmaktadır. Bu planlama yapılırken iş yükü, coğrafi özellikler, denetim kadrosunun yapısı göz önüne alınır.

VUK'ta vergi incelemelerinin yapılacağı yer ve zaman hakkında “Vergi incelemeleri esas itibariyle mükellefin işyerinde yapılır. Ancak zaruri hallerde incelemenin mükellefin işyerinde yapılması hâlinde, inceleme dairede yapılabilmektedir. Bu durumda denetim elemanı tarafından defter ve belgelerin ibrazı için mükellefe yazı yazılır. Mükellefe belge ibrazı için belirli bir mühlet verilir” denilmektedir (Vergi Usul Kanunu, 1961). İncelemenin mükellefin işyerinde yapılması durumunda denetim elemanı mesai saatleri içerisinde görev yapabilir. Ancak mükellefin izni dâhilinde mesai saatleri dışında da inceleme yapılabilmektedir.

İncelemeler imkân dâhilinde en kısa sürede bitirilir. Usul olarak “İncelemeye başlama tarihinden sonra, tam inceleme yapılması durumunda en çok 1 yıl, sınırlı inceleme yapılması durumunda ise en çok 6 ay içinde incelemenin bitirilmesi gerekir. İncelemenin süresi içerisinde tamamlanamayacağı durumlarda süre sonundan itibaren en geç 10 gün önce başvurmak kaydıyla 6 aya kadar ek süre verilebilir” denilmektedir (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2011).

Vergi incelemesinin yapılması esnasında gerekli görülen durumlarda inceleme tutanağı düzenlenebilir. Yönetmelikte bu hususlar hakkında;

“(1) Vergi incelemesine yetkililer, inceleme sırasında gerekli görülen durumlarda, vergilendirme ile ilgili hâdiseleri ve hesap durumlarını tutanak ile tespit ve tevsik edebilir.

(2) İlgililerin itirazları varsa bunlar da tutanağa yazılır. Tutanakta inceleme elemanının kanaatini gösteren hüküm, yorum ve ifadelere yer verilmez.

(3) Tanzim edilen tutanakların birer örneğinin tutanakları imza eden taraflara verilmesi zorunludur.

(4) Vergi incelemesine yetkililer, ilgilileri tutanaklara imza atmak için zorlayamazlar. İlgililer tutanakları imzalamaktan imtina ettikleri halde tutanakta söz

konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını içeren defter ve belgeler, hakkında inceleme yapıldandan rızası gözetilmeksizin alınır ve inceleme sonucunda tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadara geri verilmez. İlgili taraflar her zaman bu tutanakları imza ederek defter ve belgelerini geri alabilir.

(5) Konusu suç teşkil eden defter ve belgelere mükellefin rızası aranılmaksızın el konulur.

(6) El konulan defter ve belgeler yazı ile mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilerek bu dairece muhafaza altına alınır. Vergi dairesi, gönderilen defter ve belgelerin saklanması konusunda gereken tedbirleri alır” denilmektedir (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2011).

İnceleme elemanları mükellefin tüm işyerini gezip üretimlerini denetleyebilir. Bu esnada mükellefin işlerinin aksatılmaması esastır. Denetim elemanları nezdinde vergi incelemesi yaptığı mükellefin bilgilerini vergi mahremiyeti gereğince 3. kişilere veremezler.

Yukarıda zikredilen esaslar çerçevesinde vergi incelemesi yürütülerek süresi içerisinde sonuçlandırılır.

3.8.6. İncelemenin sonuçlandırılması

Vergi incelemeleri başladığı andan itibaren en kısa sürede bitirilmelidir. Eğer incelemeler tam ise 1 yıl sınırlı ise 6 ayı geçemez. Vergi incelemeleri zamanında bitirilemeyecek olursa bitim tarihinden önce en fazla 6 ay ek süre talep edilebilir (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2011). Söz konusu incelemeye istinaden düzenlenen raporların denetim birimine teslim edildiği tarih incelemenin sonuçlandığı tarihtir. Bu uygulamada temel unsur incelemenin en kısa zamanda yasal süre içerisinde tamamlanabilmesidir.

Vergi incelemesi mükellef nezdinde aramalı olarak yapılıyor ise, defter ve belgelerin alım tarihinden itibaren en geç 3 ay içerisinde tamamlanıp tutanak düzenlenerek mükellefe iade edilmesi gerekmektedir. Aksi durumlarda sulh mahkemesi kararıyla süre uzatılabilir (Vergi Usul Kanunu, 1961). Bu durum

mükellefin ticari hayatının olumsuz yönde etkilenmemesi için son derece önemlidir. En azından sürenin uzamasının mükellef üzerinde psikolojik baskı oluşturacağı düşünülmelidir.

Vergi incelemeleri fark ile sonuçlanabileceği gibi farksız da sonuçlanabilir. İnceleme sonucunda mükellefin beyanının doğru olduğu görülürse kabul raporu tanzim edilir. Eğer inceleme sonunda fark tespit edilmişse bu durum mükellef ile inceleme elemanı arasında düzenlenecek tutanağa bağlanarak inceleme raporuna eklenir (Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi Broşürü, 2007). Tanzim edilen raporun mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine gelmesiyle, rapora istinaden gerekli işlemler yapılarak mükellefe tebliğ edilir. Mükellefin düzenlenen tutanağa itirazı var ise bunlar tutanağa yazılır. Mükellefler tutanakları imzadan imtina ettikleri hallerde tutanakta söz konusu edilen olay ve hesap durumlarını içeren eden defter ve belgeler, nezdinde inceleme yapılanın rızası aranılmaksızın el konulur ve inceleme sonucunda tarh edilen vergiler ile kesilen cezalar kesinleşinceye kadar iade edilmez. İlgililer her zaman bu tutanakları imza ettikleri halde defter ve belgelerini iade alabilirler (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2011).

Denetim birimleri, incelemenin öngörülen süre içerisinde bitirilmesini sağlayacak gerekli tedbirleri almak zorundadır. İncelemenin başka bir inceleme elemanına devredilmesi gerekli olduğunda, vergi incelemesi kalan süre zarfında sonuçlandırılır. Sınırlı incelemenin daha sonradan ortaya çıkan nedenlerle tam incelemeye dönüşmesi hâlinde incelemenin süresi, sınırlı incelemeye başlama tarihi esas alınarak hesaplanır (Nas, 2012c). Bu gibi durumlar inceleme elemanlarının görevleri esnasında tespit ettikleri bilgi ve belgelere dayanabileceği gibi, denetim biriminin tasarrufta bulunmasıyla da olabilmektedir.

Görüldüğü üzere, vergi incelemesinin başlaması ve bitirilmesi hususları belli başlı usul ve esaslara bağlanmıştır. Burada hem idarenin hem de mükellefin uyması gereken birçok kurallar bulunmakla birlikte tezimizde önem arz eden konular ele alınmıştır. Türkiye’de yasa ve yönetmeliklerde yapılan son değişikliklerle vergi denetiminin oldukça kısa zamanda ve etkin bir şekilde yapılabilecek zemine oturduğu söylenebilir.

4. TÜRKİYE'DE VERGİ İNCELEMESİ İLE GÖREVLİ BİRİMLERİN YAPISI

Tezimizin bu bölümünde Türkiye'de vergi denetimi ile görevli kuruluşların yapısı ve görevleriyle ilgili düzenlemeler incelenecektir.

4.1.Vergi İncelemesi Yapan Birimlerin 646 Sayılı Khk İle Değişmeden Önceki Yapısı

Türkiye'de vergi incelemesiyle görevli kuruluşlar 2011 yılına kadar çok başlı bir yapıda bulunmaktaydı. Merkez ve taşra örgütü olarak iki ayrı denetim birimi bulunuyordu. Merkezî denetim elemanları kendi aralarında üçlü bir yapıda örgütlenmişti. Taşrada ise Vergi Denetmenleri vergi incelemesi yapmakla görevli bulunmakta olup buldukları ilin Vergi Dairesi Başkanına bağlı olarak görev yapıyordu. Merkezi denetim elemanları Gelirler Kontrolörleri, Hesap Uzmanları ve Maliye Müfettişleri olarak üç ayrı unvan inceleme ile görevliydi. Gelirler Kontrolörleri Gelir İdaresi Başkanlığı'na, Hesap Uzmanları ve Maliye Müfettişleri ise Maliye Bakanı'na bağlı olarak inceleme yapmakla görevliydi (178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 1983).

Yukarıda sayılan dört ünvan ve bunların yardımcıları vergi incelemelerini yapmakla görevli olup bunun dışında bir de Gelir İdaresi Başkanlığı'nda görevli Müdür ve Vergi Dairesi Müdürleri inceleme yetkisi bulunan kadrolar arasındaydı. Bu

kadrolarda bulunan personelin ise kendi birimlerinde vergi incelemesi yapma görevi bulunuyordu.

646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Vergi Denetim Kurulu ihdas edilerek merkez ve taşrada bulunan denetim birimleri lağvedilmiştir. 10/07/2011 tarihi itibariyle vergi incelemeye Vergi Denetim Kurulu ile Müdür kadrolarında bulunan personel yetkili kılınmıştır.

4.2. 646 Sayılı Khk İle Yapılandırılan Vergi Denetim Kurulunun Yapısı Ve Görevleri

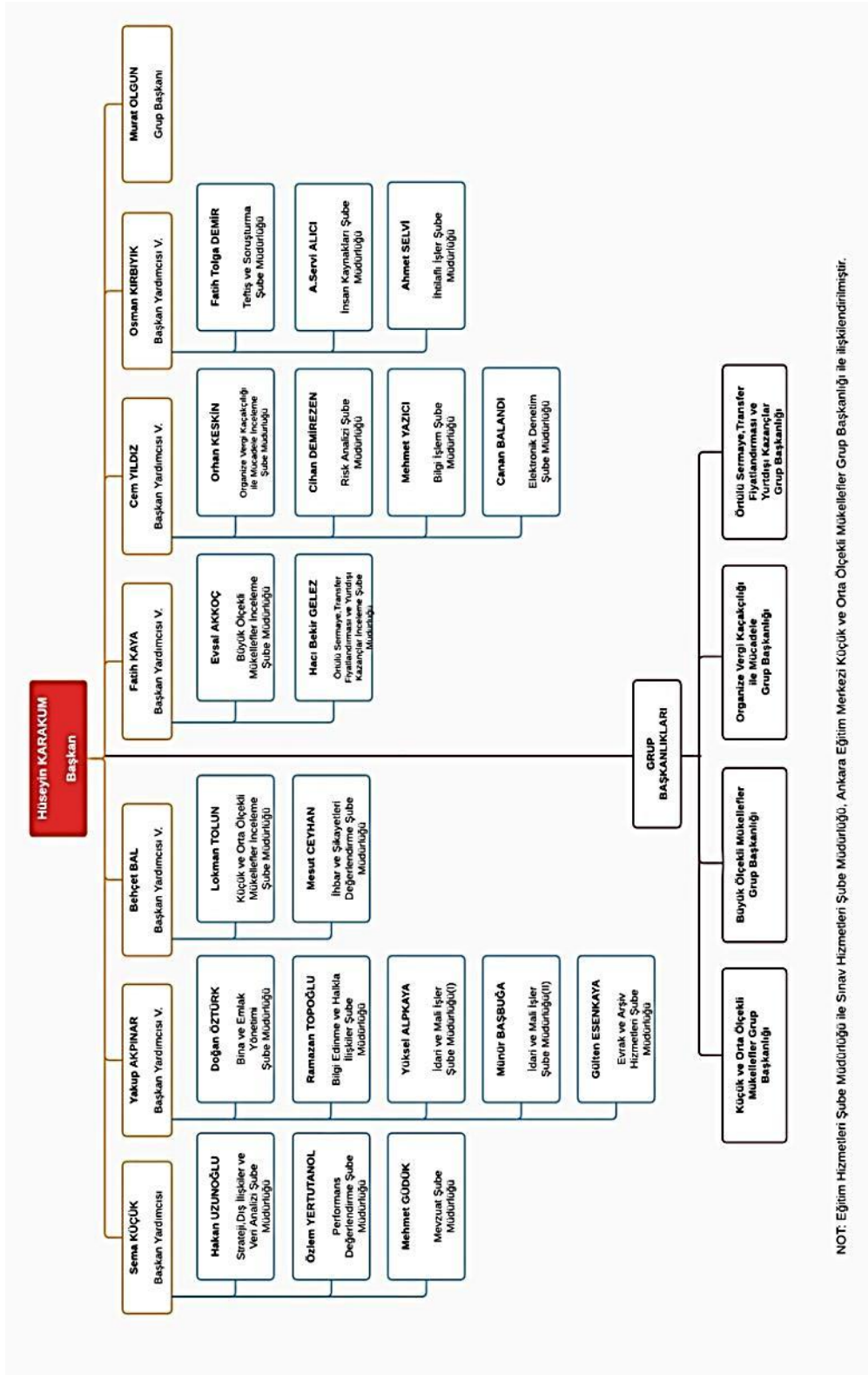
Türkiye’de Maliye Bakanlığı’na bağlı vergi denetimi ile görevli birimler 646 sayılı Kanun hükmünde kararname ile lağvedilerek, yerine Vergi Denetim Kurulu ihdas edilmiştir. Kuruluş tarihinden bu yana Maliye Bakanlığı adına vergi denetimi bu kurul tarafından yapılmaktadır. Tezimizin bu bölümünde kurulun yapısı ve incelemeye yetkililer ana hatlarıyla ele alınacaktır

4.2.1. 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Vergi Denetim Kurulu’nun ihdas edilmesi, yapısı ve görevleri

Mevzuata göre Vergi Denetim Kurulu’nun (VDK) kuruluş amacı, “Vergi incelemesi ve denetimine ilişkin temel politika ve stratejileri belirlemek ve uygulanmasını sağlamak” olarak belirlenmiştir (646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, 2011). Mevzuatın lafzından görüleceği üzere VDK sâdece vergi denetimi yapmayacak, aynı zamanda buna ilişkin temel politika ve stratejilerin belirlenmesi görevini de yerine getirecektir. Daha önce 4 ayrı denetim biriminden kaynaklanan sorunların ortadan kaldırılmasını sağlamak için kurul tek yetkili organ olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kurulun yapısı ve yetki alanı kendi kanununda düzenlenmiştir. VDK teşkilat olarak Maliye Bakanı’na bağlıdır. Görevlerini bakan adına yürütür. Kurul; Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Müfettişlerinden oluşmaktadır (646

Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, 2011). Yasa hükmüne göre kurul içerisinde çeşitli daire başkanlıklarının kurulması kararlaştırılmıştır. Aşağıdaki şemada kurulun günümüzdeki yapısı görevliler itibariyle gösterilmektedir.



Şekil 4.1 Vergi Denetim Kurulu Organizasyon Şeması

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı İnternet

Sitesi, <http://www.vdk.gov.tr/default.aspx?nsw=Z+6pklmGt7s6YHvRqIc19g==H7deC+LxBI8=&nm=1005> , 01/12/2014

Vergi Denetmenleri, Gelirler Kontrolörleri, Hesap Uzmanları ve Maliye Müfettişlerinin lağvedilmesiyle oluşturulan kurul; vergi incelemelerini yukarıda sayılan görevleri KHK ve yönetmelik çerçevesinde yerine getirmektedir. Bu yönüyle kurulun sâdece vergi incelemesi yapmak için kurulmadığı, misyon itibariyle önceki çok başlı denetim birimlerini bir araya getirdiği görülmektedir. VDK'nın kuruluş yasasında sayılan görev ve yetkileri için ek-4'e bakınız.

4.2.2. Vergi müfettişliği mesleği

Vergi Denetim Kurulu'nu oluşturan kadro temel olarak Vergi Müfettişleridir. Tezimizin bu bölümünde, Vergi Müfettişliği meslekî ve idari açıdan incelenecektir.

4.2.2.1. Tanımı ve genel esaslar

En klasik tanımı; Maliye Bakanı adına Türkiye'de vergi incelemesi yapan, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştıran ve sağlayan kamu görevlisi olarak yapılabilir. 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu'nda kariyer meslek grubunda yer alırlar.

Vergi Müfettişleri asli görevi olan vergi incelemesinin yanı sıra, teftiş ve soruşturma görevlerini de yürütür. Maliye Bakanlığının farklı denetim birimlerinin birleştirilmesiyle oluşturulmuştur. Geçmişte Gelirler Kontrolörü, Hesap Uzmanı, Vergi Denetmeni ve Maliye Müfettişi olarak görev yapan denetim personeli, günümüzde Vergi Müfettişi adını almıştır (Wikipedi Ansiklopedi, Vergi Müfettişi Tanımı, 2014). Yukarıda zikredildiği gibi daha önce çoklu yapıda olan vergi denetim birimleri 6111 Sayılı KHK ile tek çatı altında birleştirilmiştir.

Tanımından da anlaşılacağı üzere müfettişler sâdece vergi incelemesi yapmaz, bunun yanında personelin teftiş ve soruşturmalarını da yaparlar. Bu işleme vergi hukuku literatüründe iç denetim denilmektedir. Vergi Müfettişleri iç denetim yetkilerini haiz olmaları nedeniyle de Gelir İdaresi Teşkilatı bünyesinden bağımsız şekilde teşkilatlanmıştır. Dış denetim yapmaya yetkili gelir teşkilatı bünyesinde çalışan Vergi Dairesi Müdürleri ise iç denetim olan teftiş ve soruşturma yetkilerine

aslî olarak haiz değildirler. Ancak görevlendirilmeleri hâlinde soruşturma yapmaktadırlar.

4.2.2.2. Mesleğe alınmaları

Vergi Müfettişleri meleğe sırasıyla KPSS (Kamu Personeli Seçme Sınavı), Vergi Denetim Kurulu tarafından yapılan yazılı ve sözlü sınavlarda başarılı olmak suretiyle mesleğe Vergi Müfettiş Yardımcısı olarak alınırlar.

VDK tarafından yapılacak sınavda sınav konuları yönetmelikte;

“1) İktisat: İktisadi Düşünceler Tarihi, Mikro ve Makro İktisat, Türkiye Ekonomisi, Uluslararası İktisat ve İktisadi Kuruluşlar, Para Teorisi ve Politikası.

2) Maliye: Vergi Teorisi ve Türk Vergi Sistemi, Kamu Maliyesi, Maliye Teorisi ve Maliye Politikası.

3) Muhasebe: Maliyet Muhasebesi, Malî Tablolar Analizi, Genel Muhasebe, Şirketler Muhasebesi.

4) Hukuk: Borçlar Hukuku, Ceza Hukuku ve Ceza Muhakemeleri Usulünün Genel Esasları, Medeni Hukuk (Aile Hukuku ve Miras Hukuku hariç), Anayasa Hukuku, İdare Hukukunun Genel Esasları ve İdarî Yargı, Ticaret Hukuku (Deniz Ticareti ve Sigorta Hukuku hariç).

5) Yabancı Dil: İngilizce, Almanca veya Fransızca dillerinden herhangi birisi olarak belirtilmiştir.

Yazılı sınavdan 65 puan ve üzeri alarak başarı sağlayan adaylar için;

a) Özgüveni, ikna kabiliyeti ve inandırıcılığı,

b) Genel kültürü ve Genel yeteneği,

c) Bir konuyu kavrama özetleme, ifade etme yeteneği ve muhakeme gücü,

ç) Temsil kabiliyeti, Liyakati, bilgi düzeyi, davranış ve tepkilerinin mesleğe uygunluğu,

d) Teknolojik ve Bilimsel gelişmelere açıklığı, hususlarında sözlü sınav yapılır .

Yazılı ve sözlü sınavlardan ortalama 65 puandan aşağı olmamak üzere adaylar VDK tarafından mesleğe alınmaya hak kazanır” denilmektedir (Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, 2011). Vergi Müfettiş Yardımcıları mesleğe alınma aşamasında, puan sırasına göre ilk %5 dilimde yer alanlar B, C ve Ç grubu başkanlıklarına geri kalanlar ise A grubu başkanlığına atanır.

Vergi Müfettiş Yardımcıları’ndan 18 aylık yardımcılık sürecini tamamlayanlar, yetki sınavına tâbi tutulurlar. Bu sınavda başarılı olanlar, inceleme yetkisi alarak Yetkili Müfettiş Yardımcısı olarak re’sen inceleme, teftiş ve soruşturma yapabilirler. Üç yıllık yardımcılık döneminden sonra yapılan yazılı yeterlik sınavında başarılı olanlar Vergi Müfettişliği ’ne atanırlar. Yardımcılık dönemi dâhil Vergi Müfettişi kadrosunda en az 10 yıl görev yapan, yeterlilikten sonraki dönemde en az 3 yıl performans değerlendirmesine tâbi tutulmuş olan ve yapılan performans değerlendirmelerinde başarılı bulunanlar, Vergi Başmüfettişi kadrosuna atanır (Wikipedi Ansiklopedi, Vergi Müfettişi, 2014). Vergi Müfettişleri bu süreç zarfında yetişerek inceleme alanında uzmanlaşmaktadırlar. Bu süreçte Müfettiş Yardımcıları usta-çırak ilişkisi içerisinde bulunurlar. Müfettiş yardımcılarını kendisini yetiştiren müfettişe “Üstad” kelimesi ile hitap ederler.

Vergi Müfettiş Yardımcıları mesleğe alındığı andan itibaren 3 yıllık süre zarfında çeşitli meslekî eğitimlere tâbi tutulurlar. Bunlardan ağırlıklı olanı vergi mevzuatıdır. Vergi Müfettişleri atanma ve yetiştirilme süreçleri boyunca etik kurallar çerçevesinde meslekî bilgi ve becerilere sahip olurlar.

4.2.2.3. Atama, görev ve sorumlulukları

Vergi Müfettiş Yardımcıları, 3 yıllık yeterlilik dönemleri boyunca temel mevzuat eğitimi ve fiilî çalışmaları sonucunda yeterlilik sınavına girmeye hak kazanırlar. Yeterlilik sınav konuları için ek-5’e bakınız.

Sınavda başarı gösterenler Vergi Müfettişi kadrosuna atanır. İlgili yönetmelikte “Ayrıca yeterlilik sınavında A grubunda bulunan yardımcılardan en

başarılı %5 diliminde yer alanlar, B, C, Ç gruplarına atanır. A grubuna atananlar VDK Başkanlığı tarafından; B, C ve Ç gruplarına atananlar ise Bakan tarafından Grup Başkanlıklarında görevlendirilir” denilmektedir (Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, 2011). Ataması yapılan Vergi Müfettişleri yardımcılık döneminde olduğu gibi görevlerini kanun, tüzük ve yönetmeliklere göre yaparlar. Vergi Müfettişlerinin görev ve yetkileri için ek-6’ya bakınız.

Görev ve yetkiler yönünden ek-6’da sayılan “ı” bendinde gösterildiği şekliyle Müfettiş kadrosuna atananlar Bakan’ın lüzum gördüğü işleri yapmakla mükelleftirler.

Müfettişlerin görevlerini yerine getirirken aşağıdaki temel sorumluluklara sahip olarak kurallara uymaları gereklidir;

“a) Yetkili makamlar tarafından verilen iş ve görevleri süresinde ve eksiksiz olarak tamamlarlar.

b) Mesleğin gerektirdiği saygınlığı ve güven duygusunu sarsacak davranışlarda bulunamazlar.

c) Refakatine verilen Vergi Müfettiş Yardımcılarının en iyi şekilde yetişmesine özel bir önem verirler ve bu amaçla refakat boyunca Vergi Müfettiş Yardımcılarının meslek ve hizmet gereklerine uygun şekilde yetişmelerini gözetirler.

ç) Teftiş edilen birimin faaliyetlerini aksatmayacak şekilde teftiş yaparlar.

d) Meslektaşlarına, diğer kamu görevlilerine ve ilgili diğer şahıslara karşı nazik, ölçülü ve saygılı davranırlar.

e) İnceleme, teftiş ve soruşturma görevli buldukları sırada, bu işlerle ilgili bulunanlara konuk olamazlar, doğrudan veya dolaylı olarak soruşturma ile ilgili olanların hizmet ve ikramlarını kabul edemezler, bunlarla alışveriş yapamazlar, borç alıp veremezler.

f) Başkanlıkça izin verilmedikçe; Başkanlık adına panel, sempozyum ve komisyonlara, kurs ve seminerlere katılamazlar, yayın yapamazlar, beyanda bulunamazlar, mesai saatleri içerisinde lisansüstü eğitim ve doktora yapamazlar, bu amaçla verilen kurslara katılamazlar” (Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, 2011).

657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu gereğince genel memur yetki ve

sorumluluklarına Müfettişler tâbi bulunmaktadır. Bu kurallara uymayan Müfettişler atamaya yetkili amirleri tarafından zikredilen kanun hükümleri çerçevesinde kovuşturulurlar.

4.2.2.4. Teşkilat içindeki yeri ve teşkilat yapıları

Vergi Müfettişleri VDK içerisinde en alttan başlayarak en üst kademelere kadar her türlü görevlerde bulunurlar. Kısaca idarî yapısı kurumun resmî internet sitesinde ‘‘Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, doğrudan Bakana bağlı olarak Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Müfettişlerinden (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı) oluşur. Kurul’un merkezi Ankara’dır.

Vergi Müfettişlerinin lke çapındaki çalışma esasları, devamlı ve geçici görev yerlerine uygun şekilde düzenlenmiştir. Vergi Müfettişleri gerek devamlı, gerekse geçici inceleme yerlerinde ekip hâlinde veya tek başlarına çalışırlar.

Vergi Müfettişlerinin sürekli çalışma yerleri gruplardır. Kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde, uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması amacıyla uygun görülen yerlerde Bakan onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere grup başkanlıkları kurulabilir’’ şeklinde tarif edilmiştir (Vergi Denetim Kurulu İnternet Sitesi, İdarî Yapı, 2014).

Görüldüğü zere Bakana bağlı olarak kurul hâlinde ve kendi içinde çeşitli kademeler hâlinde oluşturulmuş bir teşkilat yapısına bağlı olarak çalışma durumu söz konusudur. Kuruluş mevzuatında Vergi Müfettişinin Bakana bağlı olarak çalışması ngrlmş olsa da, VDK’ya bağlı olarak sistematik bir yapılanma hâlinde görev yapması söz konusudur. Ancak incelemeleri Bakan adına yapmaktadırlar.

VDK’nın doğrudan Maliye Bakanına bağlı olmasının bağımsız denetim uygulamasını bozucu nitelikte olduğu söylenebilir. Ancak, kamu kurum ve kuruluşlarının kendi görev alanlarına giren konularla ilgili vergi müfettişlerinin görevlendirilmesini talep edemeyeceği hükmü yeni yasal düzenlemede yer almaktadır. Söz konusu hüküm, denetim elemanlarının bağımsız denetim yapabilmelerine imkân sağladığı söylenebilir (Rakıcı, 2011).

4.2.2.5. Çalışma usul ve esasları

Denetimin zamanında ve etkin bir şekilde yerine getirilebilmesi için, incelemelerin bir plana dayalı olarak yapılması gerekmektedir. Bu çerçevede iş ve turne programı, VDK Başkanlığı tarafından hazırlanır. Hazırlanan genel çalışma planı Bakan tarafından onaylanarak kesinleşir (Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, 2011).

Kurul yönetmeliğinde “Hazırlanan programlara göre geçici çalışma görevleri turne esasına göre belirlenir. Turne yerleri, Başkanlıkça, iş hacmi ile inceleme ve teftiş bakımından arz ettikleri önem ve özelliklere göre belirlenir. Bu yerler tek başına bir il veya ilçe merkezi olabileceği gibi, ilçeler ile beraber bir il veya civar il veya ilçelerden toplu bir bölge olarak da tespit olunabilir” denilmektedir (Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, 2011).

Çalışma turnelerinin süresi, inceleme elemanının hizmet yılına göre 2 ila 4 ay arasında değişmektedir. Müfettişler işin mahiyetine göre gerek görülen durumlarda ekip hâlinde de görev yapabilirler. Yönetmelik kapsamında; yabancı dil bilme şartıyla müfettişler yurt dışında görevlendirilebilir.

Vergi Müfettişleri yaptıkları çalışmalar sonucunda çeşitli belge, tutanak ve raporlar düzenlerler. Bu belge ve raporlara istinaden ilgili kişi, mükellef ve kurum hakkında gerekli işlemler yapılır.

Denetim elemanları görevlerini tamamladıktan sonra duruma göre;

- a) Vergi inceleme raporu,
- b) Vergi suçu raporu,
- c) Görüş ve öneri raporu,
- ç) Cevaplı rapor,
- d) Genel kuruluş raporu,
- e) Genel durum raporu,
- f) Ön inceleme raporu,

- g) Soruşturma raporu,
- ğ) Disiplin soruşturması raporu,
- h) Bilim raporu,
- ı) Yazı düzenlerler (Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, 2011).

Tanzim edilen raporlardan değerlendirmeye tâbi olanlar Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından incelenerek sonuca bağlanır ve ilgili birime işlem yapılmak üzere gönderilir. Grup Başkanlıkları bünyesinde rapor ve belgelerin yazışma düzeni için büro kurularak gerekli personel buralarda görevlendirilir.

Kurulda görev yapan denetim elemanlarının; izin, hastalık, vekâlet, istifa ve nakil hallerinde yapılacak görevlendirme Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'ne göre yapılır.

4.3. Diğer İncelemeye Yetkililer

Tezimizin bu bölümünde Türkiye'de VDK dışında vergi incelemeye yetkili birim ve kadrolar ele alınacaktır.

4.3.1. Müdür ve Vergi Dairesi Müdürleri

VDK'nın vergi incelemesinde temel yetkili kılınmasının yanında Gelir İdaresi bünyesinde de incelemeye yetkili kadrolar bulunmaktadır. Kanunda "Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir" denilmektedir (Vergi Usul Kanunu, 1961). Müdür kadrolarında bulunanlar bu yetkilerini Gelir İdaresi Başkanlığı adına kullanırlar.

Tezimizin daha önceki bölümlerinde de belirtildiği şekliyle Vergi Dairesi Müdürleri incelemeye yetkili olduklarından dolayı, aynı zamanda yoklamaya da

yetkilidirler. İnceleme yetkisini kullanan müdürler, bu yetkilerini Vergi Usul Kanunundaki esaslara göre kullanırlar. Bu anlamda müdürler incelemesini yoklama, arama, bilgi toplama ve vergi incelemesi araçlarıyla yapmaktadır.

Müdür kadrosunda bulunanların inceleme yetkileri, kendi dairesinin yetki alanı ile sınırlıdır. Bunun dışında inceleme yapamazlar. Ayrıca incelemeye yetkili müdürler tarafından yapılacak incelemeler belli başlı kurallara bağlanmıştır. Buna göre yıllar itibariyle; yıllık iş hacmi, aktif büyüklüğü veya öz sermaye büyüklüğüne göre incelenecek mükellefler A, B, C, Ç gruplarına ayrılmıştır ve müdür kadrolarında bulunanlar belirlenen hadlerin altında inceleme yapabilecektir. Bunun yanı sıra VDK belirlenen hadlerin dışında da görevlendirme yapabilme yetkisine sahiptir (Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Vergi İnceleme ve Denetim İç Genelgesi, 2014).

İstanbul ilinde müdürlerin denetim görevleri, Denetim Koordinasyon Müdürlüğü tarafından yerine getirilmektedir. Bu çerçevede ihbar, şikâyet ve inceleme talepleri bu birime gönderilip gerekli işlemler yapılarak sonuçlandırılır. İncelemeye yetkili müdürler, ilgili uygulama grup müdürlüğü tarafından onay almadan incelemeye başlayamamaktadır (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Tamimleri, 2012).

Açıklanan bilgilere göre; müdür kadrosunda bulunanlar her ne kadar VUK 135. Maddesinde inceleme elemanı olarak sayılmışsa da, yapılan ikincil mevzuat düzenlemeleriyle bu yetkiler belli şartlara ve makamlara bağlanmıştır. Bu durumda müdürler, incelemeyi ancak belli hadlerde ve üst birimler tarafından verilecek onay sonunda yapabileceklerdir. Sonuç itibariyle, VDK dışında kalan unsurların vergi denetimi yapmalarının genel olarak kısıtlanmış olduğu gözlenmiştir.

5. VERGİ İNCELEMESİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Tezimizin bu bölümünde Türkiye’de vergi denetimi yapılırken karşılaşılan sorunların bazıları ele alınacaktır. Denetimdeki aksamaların hem denetim birimlerinin kendi içinden hem de dış etkenlerden olan sebepleri incelenecektir. Etkin bir vergi denetimine geçiş için öncelikli olarak aksayan yönlerin tespit edilmesi icap etmektedir.

5.1. Vergi İncelemesinde Aksaklıklar ve Çözüm Yolları

Türkiye’de vergi sistemi dünyanın gelişmiş diğer ekonomilerinde olduğu gibi beyana dayalıdır. Şüphesiz ki böyle bir yapıda denetimi yapılmayan mükellefin beyanının doğru olarak kabul edilmesi gerekir. Aksinin tespit edilebilmesi için mükellef hakkında gerekli inceleme yapılmalıdır. Ülke ekonomisinde önemli derecede yer tutan mükellef kapasitesinin incelenmesi beraberinde bazı sorunları getirecektir. Türkiye’de gelirini yıllık beyanname ile beyan eden mükellef adedinin 4.771.596 olduğu göz önüne alındığında böyle bir sorunun büyüklüğü görülebilmektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistikleri, Aylar itibariyle mükellef sayıları, 2014). Bu potansiyelde bir mükellef kapasitesinin hiç şüphesiz vergi incelemelerinin hangi oranda yapılabileceği hakkında tahminî bir bilgi vermektedir.

Mükelleflerin harcanabilir gelir düzeyinin belirlenmesi vergi politikalarına ve bunun etkinliğine bağlıdır. Bu yönüyle vergi denetiminin etkin ve âdil bir şekilde yapılması, gelir dağılımının adaletli bir şekilde yapılmasını sağlayacaktır. Bu anlamda vergi denetiminde en önemli aksaklık kayıtdışı ekonomi alanında ortaya çıkmaktadır. Kayıtdışı ekonominin azaltılması, hem vergi denetiminin etkinliğini artıracak hem de gelir dağılımında adâletin sağlanmasında önemli rol oynayacaktır. Kayıtdışı ekonominin çözümü için öncelikle fiilî denetimlerin artırılması önemlidir. Bu sâyede mükellefin defter ve belgelerinde belirtilen durum ile fiilî durumu karşılaştırılıp, gerçek durum hakkında vergi idaresinin sağlam deliller elde etmesi sağlanacaktır.

Vergi denetiminin genel anlamda aksayan yönleri kısaca ele alındıktan sonra tezimizin ilerleyen bölümlerinde konu daha ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

5.2. Uygulamadan Doğan Aksaklıklar ve Çözüm Yolları

Türkiye’de vergi denetiminde yaşanan aksamaların birçoğu uygulamalardan kaynaklanmaktadır. Tezimizin bu bölümünde konu çeşitli yönleriyle ele alınacaktır.

5.2.1 İnceleme elemanlarının yetiştirilme sorunları ve sayısal yetersizliği

Vergi denetim elemanları kural olarak Maliye Bakanlığı’nda Vergi Denetim Kurulu’na yardımcı statüsünde sınavla alınırlar. Mesleğe atanan personele temel eğitim verilir (Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, 2011). Burada müfettiş yardımcılara her türlü kurs seminer ve mesleklerinde kullanacakları eğitimler verilir. Vergi mevzuatının çok geniş ve değişken olması müfettiş yardımcılarının verilen bu temel eğitimlerden alacağı verimi düşürmektedir. Özellikle sık sık mevzuat değişiklikleri denetim elemanlarının kendisini sürekli olarak güncel tutmasını gerektirmektedir. Bu nedenle eğitim sürelerinin daha fazla artırılarak belli aralıklarla bilgi tazeleme eğitimlerinin verilmesi bu noktada yarar sağlayacaktır. Ayrıca yardımcılık döneminde bir vergi müfettişinin refakatinde çalışan personel

burada usta çırak ilişkisi yöntemiyle vergi incelemesini öğrenmektedirler. Bu noktada kendisine yardımcı olarak verilen personele müfettişlerin denetim teknik ve usullerini etkin bir şekilde vermesi gereklidir.

Atandıktan sonra denetim elemanları 3 yıllık Vergi Müfettiş Yardımcısı olarak görev yaptıktan sonra yeterlilik sınavına tâbi tutulur buradan başarı elde edenler Müfettişliğe atanırlar (Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, 2011). Yeterliliği olarak atanan müfettişler artık kendi başlarına olabildiği gibi grup hâlinde de inceleme yapabilmektedir. Bu yönüyle denetim elemanlarının yetiştirilme sürecinden sonra gelişimleri bir noktadan sonra artık kendilerine bağlıdır.

Denetim elemanlarının sayıca yeterli seviyede bulunması da denetimin etkinliğini sağlayacaktır. 2014 yılı sonu itibariyle 9.214 kesin atanmış olan denetim elemanı sayısı 2014 yılında sınavlarla yapılan alımla daha da güçlendirilmeye çalışılmıştır (Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu, 2014b). Toplam kadro sayısının 14.243 olduğuna bakıldığında denetim elemanı sayısının daha da artırılabilceği anlaşılmaktadır. İncelemeye sevk edilen mükellef sayısı arttıkça denetim elemanı ihtiyacı doğmaktadır. 2011 yılında 16.267 olan incelenen mükellef adedi, 2012 yılında 46.845'e, 2013 yılında ise 71.352'ye çıkmıştır (Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu, 2013). 2014 yılında ise 55.284 mükellef incelenmiştir. Rakamlara bakıldığında incelenen mükellef sayısında ciddi bir artış görülmektedir. Bu sayıyı daha da artırabilmek ve incelemenin daha sağlam bir şekilde yapılabilmesi şüphesiz denetim elemanı sayısındaki artışa bağlıdır. Aşağıdaki tabloda denetim elemanı sayıları verilmiştir.

Tablo 5.1 Vergi Denetim Kurulu Kadro Durumu

UNVANI	TOPLAM	DOLU	BOŞ
Başkan	1	1	0
Başkan Yardımcısı	6	1	5
Vergi Başmüfettişi	891	295	596
Vergi Müfettişi	5.444	3.121	2.323
Vergi Müfettiş Yardımcısı*	7.905	5.796	2.109
TOPLAM	14.247	9.214	5.033

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2014, s:10, 31/12/2014 İtibariyle

Denetim elemanı sayısını artırmakla etkinliğin sağlanması tek başına yeterli olmayacaktır. Beyana dayalı vergi sisteminde mükellefin dolaylı vergilerinin takibi bilgisayar ortamında yapılabilmektedir. Bu açıdan vergi denetimi ile ilgili ekonominin genel yapısında bazı düzenlemelerin yapılması gereklidir. Aksi halde sâdece sayısal çoğunluğu artırmak sorunu tamamıyla çözemeyecektir (Çelik, 1996). Şu halde hem vergilendirme sisteminde düzenlemelerin yapılması hem de denetim elemanı sayısında artışın vergi denetiminde karşılaşılan sorunların çözümünde etkili olacağı kanaatindeyiz.

5.2.2 Vergi incelemelerinde branşlaşma

Türkiye’de vergi mevzuatı dünyada diğer ekonomilerdeki gibi oldukça geniş bir alana sahiptir. Vergi Kanunlarının uygulanması sırasında karşılaşılan sorunların giderilmesi için de yönetmelik, tebliğ, sirküler, özelge, genel yazılar vs. çeşitli ikincil kaynaklara başvurulmaktadır. Hal böyle iken, denetim elemanlarının tüm mevzuata hâkim olması ve yüksek düzeyde performans sergilemesi öngörülmemelidir. Zira bir konu hakkında çeşitli zamanlarda çok sayıda mevzuat yönünden değişikliğin olduğu bilinmektedir.

Yukarıda zikredilen sebeplerden dolayı, vergi incelemesi yapacak personelin bölümlere ayrılarak bu alanlarda uzmanlaşması ve performanslarının artırılması gerektiği kanaatindeyiz. Vergi incelemesinde etkinliği ve verimliliği artırıcı etki gösterecek finansal tablo analizi ve tekniklerin uygulanması ancak sektörel bazda mümkün olabilmektedir. Vergi incelemesinde branşlaşmanın hem verimliliği artırıcı hem de süre bakımından kazandıracığı faydalar gelişen ekonomilerin vazgeçilmezleri arasında yer almaktadır (Aslanoğlu & Yıldız 2007).

Her alanda olduğu gibi branşlaşma, yapılan incelemelerin hem sağlam hem etkin hem de zaman açısından olumlu yönde katkı sağlayacaktır.

5.2.3 Verimsiz incelemelerin tasnif edilmesi

Ödenmesi gereken bir verginin tam olarak beyan edilip edilmediğinin inceleme elemanları tarafından incelenmesinden önce, vergi daireleri bünyesinde bir ön incelemeden geçirilmesi gereksiz zaman kaybını önleyici etki gösterecektir. Aksi halde tahakkuk ettirildiği halde beyanname üzerinde görülemeyen, ön inceleme ile tespit edilebilen hususların incelemeye sevk edilmesi gereksiz yere inceleme elemanlarının iş yükünü artıracaktır.

Vergi Dairesi bünyesinde vergi incelemesine gerek görülüp görülmeyeceği, ya da inceleme yapılmadan düzeltme yoluyla yapılabilecek işlemler için Tarama Kontrol servisleri kurulmuştur. Mevzuatta Tarama Kontrol Servisinin görevleri arasında “Vergi Dairesi Müdürü veya Vergi Müdürü tarafından yazılı ya da sözlü olarak bildirilen tarama ve kontrol işlerini yapmak” sayılmıştır (Vergi Daireleri Kuruluş Ve Görev Yönetmeliği, 1994).

Denetim elemanlarının boş ve gereksiz yere meşgul olmalarını önlemek için, gerek Vergi Daireleri gerekse de diğer birimler tarafından yapılacak incelemelerin tasnif edilerek ayrılması zaman kaybı yönünden önem arz etmektedir.

5.2.4 Vergi danışma

Vergi mevzuatının geniş olması ve sıklıkla değişmesi nedeniyle takip ve uygulamasında çeşitli zorluklar yaşanmaktadır. Bu zorlukları aşmak için gerek mükelleflerin gerekse de vergi personelinin başvurabileceği bir birimin bulunması, uygulama birliği sağlanması için de son derece önemlidir.

Türkiye’de vergi ile ilgili hususları sormak ve danışmak için 25/12/2007 tarihinde Vergi İletişim Merkezi (VİMER) kurulmuştur. Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı’na bağlı çağrı merkezi olarak faaliyette bulunan Vergi İletişim Merkezi (444 0 189 - VİMER), vergi ile ilgili konularda bilgi danışma, ihbar yönetimi, geri arama, İngilizce elektronik posta yanıtlama ve Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV) işlemlerine ilişkin hizmetleri vermektedir. Vergi İletişim Merkezinin kuruluşundan bu yana etkin olarak sunduğu bilgi danışma hizmeti

kapsamında; Türk Vergi Mevzuatı ile ilgili konularda sorulan sorulara cevap verilmektedir.

Mükelleflerin bazı özel durumlarına ilişkin soruları ise Vergi İletişim Merkezi tarafından kayıt altına alınmakta ve ilgili soru kaydına yönelik gereken araştırmalar yapılarak oluşturulan bilgilendirme amaçlı cevabın iletilmesi için mükellefler üç (3) iş günü içerisinde Vergi İletişim Merkezi tarafından aranmaktadır (Gelir İdaresi Başkanlığı İnternet Sitesi, Vergi İletişim Merkezi Tanıtım, 2014).

Danışma merkezinin bu faaliyeti şüphesiz vergi alanında olumlu katkı sağlayacaktır. VİMER tarafından verilen hizmetlerin daha da geliştirilmesi ve verilen cevapların vergi idaresi açısından bağlayıcı hâle getirilmesi, kurumsallaşma ve gelişme açısından önem arz etmektedir.

5.2.5 Otomasyon uygulamasından kaynaklanan sorunlar

Çağımızda teknolojinin getirmiş olduğu yenilikler insan hayatını kolaylaştırıcı yararlar sağlamaktadır. Vergi denetimi alanında da teknolojik alt yapı kullanılmaktadır. Özellikle online sistemler vergi idaresinin en güçlü yönüdür. Mükellef tarafından bildirim ve beyannameler Türkiye’de elektronik ortamda gönderilmektedir. Bu şekilde kurulan bilgi bankası sâyesinde, vergi denetimi karşılıklı olarak elektronik ortamda yapılabilmektedir.

Örneğin mükelleflerin alım ve satımlarının 5.000 TL ve üzerini geçmesi hâlinde bu alım ve satımlar Ba ve Bs bildirim formları elektronik ortamda Gelir İdaresi Başkanlığına gönderilir (396 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 2010). İnceleme elemanları mükelleflerin beyanları ile alım satımlarını çapraz sorgu ile elektronik ortamda karşılaştırırlar. Bu sâyede mükellefin defter ve belgelerine bakmadan bilgiye erişim kolaylığı sağlanmış olmaktadır.

Mükelleflerin bazı alım satımları, satın alınan malın iadesi şeklinde olabilmektedir. Bunlar ise Bs ve Bs formlarında mükellefin beyanında normal alım satım gibi görünebilmektedir. Bunun için ek bilgi veya defter ve belgeler üzerinden denetime ihtiyaç duyulmaktadır. Bazen teknik alt yapıda aksamalar olabilmektedir. Bir mükellef nakil olduğu vergi dairesine vermesi gereken bildirimini elektronik

ortamda eski vergi dairesine verebilmektedir. Bu durumda da mükellef bildirimlerini vermemiş gibi görünmektedir.

Bu ve benzeri durumlarda otomasyon sistemi yeteri kadar incelemeye kaynak oluşturmayabilir. Bu gibi aksaklıkların izlenerek, gerekli önlemlerin alınmasının, nakil olduğu Vergi Dairesine bildirim gönderilmesinin, sağlıklı bir veri ortamının oluşturulmasının vergi denetimlerinin etkin ve verimli bir şekilde yapılmasını sağlayacağı kanaatindeyiz.

5.2.6. Yaygın ve yoğun denetimlerde karşılaşılan sorunlar

Tezimizin 3. Bölümünde yaygın ve yoğun vergi denetimi konusu incelenmiştir. Bu denetim türü fiilî durumun ortaya çıkarılması, çalışanların tespiti, stok durumu vs. birçok alanda yapılmaktadır. Ekonomik alanda sürekli olarak yaşanan değişikliğin neticesi olarak, yaygın ve yoğun vergi denetimini etkin bir şekilde tam ve doğru olarak yapabilmek oldukça zor olmaktadır.

Yaygın ve yoğun vergi denetimi ile görevli personel, görevini icra ederken (yoklama, arama, stok sayımı vs.) çeşitli zorluklarla karşılaşabilmektedir. Örneğin, işletme büyüklüğü fazla olan bir mükellefin stok denetimi bir hayli güç olacaktır. Bunun gibi bazen mükellefin stresli bir hâlinde yapılan denetimlerde, mükellefin personele zorluk çıkardığı ve kolluk kuvvetlerine başvurulması gerektiği gibi durumlar yaşanabilmektedir. Bazı denetimler de ise örneğin; kira gelirinin tespit edilmesi esnasında evde daha önce ikamet eden kiracının bulunmaması nedeniyle, önceki aylar da ödenen kiranın net olarak tespit edilememesi durumunda toplam iradın tespiti tam belirlenememektedir. Bunun gibi birçok durum sayılabilir.

Toplumsal hayatta her alanda karşılaşılabileceğimiz bu türlü sorunların ortadan kaldırılabilmesi için, bunlarla ilgili öncelikle iyi bir gözlem ve analiz yapılmalıdır. Daha sonra bu sorunların kaynağına gidilerek çözüm yöntemleri geliştirilip, iyileştirmeleri destekleyici adımlar atılmalıdır. Örneğin; mükellefin üzerindeki baskıyı azaltacak yöntemlerle denetim yapılması hâlinde personelle mükellefin arasında yaşanabilecek olumsuzluklar çözümlenebilir. Yaygın ve yoğun vergi denetimine gitmeden çeşitli kaynaklardan alınabilecek bilgilerle amaca ulaşılabilir.

Denetime gidecek personele; bu hususlarla ilgili uygulamalı bir eğitim verilerek olası sorunlar önceden çözülebilir. Bununla ilgili bir makalede, “vergi yönetiminin bu denetimlerden amaçlanan hedeflere yaklaşabilmesi için, bu konuya özgü özel bir örgüt mekanizması geliştirerek, bu örgütü uzun bir eğitimden geçirmesi yolundaki görüşlere de katılmak gerekir” denilmektedir (Yurteri, 2012).

Sonuç olarak yaygın ve yoğun vergi denetiminde karşılaşılan sorunların çözümünde izleyici, çözüm geliştirici ve destekleyici adımların atılması son derece önemli ve gereklidir.

5.2.7. Vergi istihbaratı ile ilgili sorunlar

Vergi denetiminin zamanında ve olması gereken yerde yapılabilmesinin şartlarından birisi de vergi istihbaratıdır. Vergi istihbaratından kastımız; kamu kurumları eliyle tarafsız ve gizli bir şekilde, mükelleflerin malî yapıları ve ekonomik faaliyetlerini tespit etmek için çeşitli kaynaklardan yapılan bilgi toplama ve değerlendirme yapılmasıdır.

Bilgi kaynağı, beyan esasına dayalı vergi sisteminde öncelikle mükellefin beyan ve bildirimleridir. Ancak mükellefin bu hususta usulsüz bir tavır sergilemesi ihtimali nedeniyle çapraz sorgu ve karşılaştırma yöntemleri benimsenmektedir. Bu anlamda Gelir İdaresi Başkanlığı Evdo Sistemi (Elektronik Vergi Daireleri Otomasyonu) en önemli veri kaynağı olmaktadır. Özellikle mükellef tarafından verilen Ba-Bs bildirimleri çapraz sorgu yöntemiyle önemli bir istihbarat yöntemi olmaktadır.

Bilgiye ulaşmak yönünden, çeşitli özel ve kamu verileri taranarak, verginin tam ve zamanında beyan edilmesi sağlanabilir. Bu yöntemin sağlanabilmesi için vergi teşkilatında bununla görevli bir birim bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı Teşkilat Kanununa istinaden Vergi İstihbarat Uzmanları ihdas edilmiştir. Söz konusu personel bilgi ve belge toplama ile görevli olup, yürütme işlemlerinden de sorumlu tutulmuşlardır (Vergi İstihbarat Uzmanlığı Görev, Yetki, Çalışma Ve Atama Yönetmeliği, 1997).

Vergi İstihbarat Uzmanı kadrosu ihdas edilmiş olmakla birlikte, bu kadro uygulamada desteklenmemiştir. Son yıllarda vergi teşkilatınca bu kadro için sınav açılmamış olup, fiilî olarak 4 personel görevli bulunmaktadır (Gelir İdaresi Başkanlığı, Taşra Teşkilatında Görev Yapan Personelin Dağılımı, 2013).

Yukarıda belirtilen açıklamalara bakıldığında vergi istihbaratı personel yönünden malî idarece ihmal edilmiş, bu görevin elektronik ve yazılı verilere bırakıldığı görülmektedir. Evdo sisteminin diğer kamu ve özel kurumlarca entegrasyonunun artırılması bu alanda etkinliği artıracaktır. Ayrıca Vergi İstihbarat Uzmanı kadrosu artırılarak, bu kadroya gereken önemin verilmesi yararlı olacaktır.

5.3. Başka Nedenlerden Kaynaklanan Sorunlar ve Çözüm Yolları

Tezimizin bu bölümünde, vergi teşkilatının genel uygulamasının dışında özel durumlarından kaynaklı sorunlar ile dışarıdan kaynaklı bazı sorunlar ve çözüm yolları incelenecektir.

5.3.1. İnceleme elemanlarının mevzuatı takip etmede karşılaştığı sorunlar

Türkiye’de ekonomik hayatın gelişimi ve değişimi nedeniyle, vergi mevzuatında sürekli olarak bir değişim söz konusudur. Enflasyon, fiyat endeksleri ve döviz kurlarına bağlı olarak; vergi oranları, istisna ve muafiyetler her yıl değişikliğe uğramaktadır. Bunun yanında ekonomik faaliyetlere çeşitli şekillerde müdahaleler sonucunda, mükelleflerin harcanabilir gelir düzeyini dengede tutabilmek için zaman zaman mevzuat değişikliğine gidilmektedir. Yasaların lafzının yeterli gelmediği durumlarda ikincil mevzuata (tebliğ, yönetmelik, sirküler, özgelgeler vs.) başvurulmaktadır. Her yıl bu ikincil mevzuat da değişikliğe uğramaktadır.

Mevzuatta yaşanan bu derece değişikliğin takip edilmesi de bir hayli zor olmaktadır. Günümüzde gerek Başbakanlık gerek Maliye Bakanlığı gerek Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından mevzuat metinleri internet sitelerinden yayınlanmaktadır. Sürekli yayım aboneliği ile yapılan değişiklikler isteyen kişilere

ücret mukabilinde ulaştırılmaktadır. Ayrıca e-mail (elektronik posta) yoluyla da mevzuat değişiklikleri alınabilmektedir. Ancak her ne kadar imkân bulursa da değişikliklerin sürekli izlenmesi gerekmektedir. Bu nedenle denetim elemanlarına kâğıt ortamında sürekli yayın aboneliği için ödenek tahsisi yapılabilir. Denetim elemanlarının cep telefonlarına bu değişiklikler cep mesaj yöntemiyle otomatik olarak duyurulabilir. Bunun yanında, akıllı telefonlar için uygulamalar geliştirilerek değişikliğin anında takip edilmesi sağlanabilir. Bu şekilde sistematik olarak takip etmenin vergi denetimini daha verimli hâle getireceği kanaatindeyiz.

5.3.2. Devletin inceleme elemanlarına bakışı

Devletin tüm çalışanlarına karşı bir standart yaklaşım sergilemesi temel esastır. Özel işletmelerde olduğu gibi performans ve verimlilik değerlendirme yapılması bu günkü yapı içerisinde mümkün değildir. Belli ölçüler dâhilinde çalışanların özlük hakları ve bireysel gelişimlerini iyileştirmek için bir sistem kurulmuştur. Bu sistemde genel ölçülerin dışında bazı özel ölçüler de devlet çalışanlarının değerlendirilmesinde esas alınmaktadır. Ancak subjektif ve reel bir değerlendirmenin esas alınması şu an itibariyle yapılamamaktadır.

Yukarıda sayılan varsayımlar ışığında; vergi denetimi yapan personelin kendine has ihtisas dalı bulunup bulunmadığına göz atmak gerekir. 657 Sayılı Devlet Memurları Kanununda malî hizmetler sınıfı veya malî denetim adı altında bir sınıf bulunmamaktadır. Bu anlamda bir ayırmadan söz edilemez. Ancak devlet hizmetinin sona ermesinin ardından denetim elemanlarının bir ayrıcalığı bulunduğu söylenebilir. Şöyle ki; Yeminli Malî Müşavirlik mesleği ruhsatını alabilmek için, malî müşavirlerde aranan 10 yıllık hizmet süresi vergi inceleme elemanlarının meslekte geçirdiği sürelerle sayılmaktadır (3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik Ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu, 1989). Bu durum sâdece yeterlilik sınavını vermiş ve belirtilen süre zarfında inceleme yetkisi olan personel için geçerlidir. Diğer devlet memurlarının bu ayrıcalığa sahip bulunmaması konumuz açısından bir farklılıktır.

Meslekî kariyer içerisinde denetim elemanlarının kendi arasında da bir sınıf farkı bulunmaktadır. Öncelikle VDK içerisinde A grubu ile B, C, Ç grup başkanlıklarında görevli müfettişler arasında hem kıdem hem de çalışma şekillerinde farklılıklar bulunmaktadır. Grup ayrımının dışında; yönetmelikte “yeterlilik süresi dâhil 10 yıl görev yapanlar performans değerlendirmesi şartıyla Vergi Başmüfettişi olarak atanırlar” denilmektedir (Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, 2011).

Görüldüğü üzere denetim elemanlarının kendi içerisinde bir sistematik sınıflandırmaya tâbi olduğu gibi görevleri dışında da birtakım ayrıcalıklara sahip olduğu söylenebilir. Ancak böyle bir ayrımın denetim elemanlarının meslekleri boyunca elde ettikleri kariyer ve ihtisas özelliklerini kapsayacak şekilde olmadığı düşüncesindeyiz. Maliye Bakanlığı bünyesinde olduğu gibi birçok devlet kuruluşunda üst düzey yöneticilik yapan müfettişlerden birçoğu 10 yıllık görevlerini tamamladıktan sonra özel kuruluşlarda malî yönetici olarak çalışmaktadırlar. Bu da devlet hizmetlerinde verimliliği ve sürekliliği azaltıcı etki göstermektedir. Aşağıdaki tabloda bu durum görülebilmektedir

Tablo 5.2 Vergi Müfettişlerinin Hizmet Süreleri İtibarıyla Dağılımı

HİZMET SÜRELERİ	PERSONEL SAYISI
0-5 Yıl	5.855
6-10 Yıl	1.342
11-15 Yıl	697
16-20 Yıl	270
21-25 Yıl	376
26-30 Yıl	358
30 Yıl ve Üzeri	316
TOPLAM	9.214

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2014, s:13, 31/12/2014 Tarihi İtibarıyla

Sonuç olarak vergi denetim elemanlarının gerek özlük hakları gerekse kariyer beklentileri açısından tam olarak tatmin edici bir şekilde değerlendirildiği söylenemez. Devletin kalıplaşmış hiyerarşik düzeni içerisinde performans

gözetilemediği ve özel sektörde daha iyi şartlarda istihdam imkânı bulunduğu müddetçe, vergi denetim elemanlarının erozyona uğramalarından kaçınılamaz. Bu nedenle yaptıkları incelemenin devlete katmış olduğu artı değer nispetinde vergi inceleme elemanlarının performans değerlendirmesi özlük hakları yönünden yapılmalıdır. Ancak iyileştirmelerin denetim elemanlarının özel kuruluşlara gidişinin tamamen önüne geçeceğini söylemek kanaatimizce yanlış olur. Burada ele alınması gereken tedbirlerin hayata geçirilmesinin söz konusu olumsuzlukları asgarî düzeye indireceğini düşünmekteyiz.

5.3.3. Eğitimin vergi incelemesindeki rolü

Toplumsal hayatın her alanında kendini gösteren ve bireylerin topluma adaptasyonunu sağlayan en temel unsur eğitimidir. Her işin başında eğitim bulunmaktadır. Gelişmiş toplumların temel dinamikleri eğitim odaklıdır. Bu çerçevede vergi ödemenin sosyal bir ödev olduğu da ancak eğitim ile bireylere aşılabilir.

Toplumda yaşayan bireyler, vergi veren mükellef olmanın yanında aynı zamanda toplanan vergilerden istifade eden konumdadırlar. Öyle ise bu bireylerin sosyal görevleri arasına vergi bilincinin iyi bir şekilde yerleştirilmesi vazgeçilmez bir olgudur. Aksi halde, vergi kaçırmanın sâdece maddî boyutu göz önüne alınır ki, bu da sâdece denetlenebilen alanlarda başarı sağlanması sonucunu doğurur. Bireylerin vergi ödevlerini dışarıdan bir zorlama olmaksızın, gönüllü olarak yerine getirmeleri içsel motivasyon olarak tanımlanmıştır (Aktan, 2012).

Vergi ödevlerini yerine getiren mükellefler ya ahlâkî duygularla hareket eder, ya da cezalandırma riski nedeniyle bu ödevlerini yaparlar. Her iki durumda da vergi bilinci söz konusu olup, temelinde eğitim yer almaktadır.

Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından gerek internet, gerek basılı yayın ve gerek televizyon programları aracılığı ile çeşitli zamanlar da vergi bilincin yönelik çalışmalara yapılmaktadır. Örneğin 24 Şubat - 2 Mart 2014 tarihleri arasında Vergi Haftası etkinliklerinde çok yönlü faaliyetler yapılmıştır. Yine Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından OECD Ankara Çok Taraflı Vergi Merkezinde

düzenlenen seminerlerde Türkiye’de ve başka ülkelerdeki vergi bilinci ve eğitimin önemi konuları işlenmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı Vergilendirme Bülteni, 2013).

Vergi teşkilatının bu yöndeki faaliyetleri olmakla birlikte, Türkiye’de tüm kamu ve özel kuruluşların bu konuya önem vermesi gerekmektedir. Vergi bilincine yönelik faaliyet gösteren kuruluşların desteklenmesi ve ödüllendirilmesi motive edici olacaktır. Ayrıca millî eğitim sisteminde ilköğretimden başlamak üzere verginin önemini konu alan derslerin konulmasının yararlı olacağı kanaatindeyiz.

5.3.4. Vergi aflarının etkisi

Vergi afları tüm dünyada olduğu gibi, Türkiye’de de zaman zaman başvurulan yöntemler arasındadır. Adından da anlaşılacağı üzere vergi affı; vergi ödevlerini zamanında ve/veya doğru olarak yerine getirmeyen mükellefler hakkında yapılan cezai işlemlerin yasama organı tarafından yapılan düzenleme ile ceza kapsamından çıkarılmasıdır. Genel olarak tahakkuk ettirilen cezaların terkin edilmesi ve faizlerin düşürülerek taksitlendirilmesi şeklinde yapılandırılmaktadır. Son yıllarda çıkarılan 6111 ve 6552 Sayılı Kanunlar buna örnek gösterilebilir. Bu düzenlemelere; kayıtlara girmeyen varlıkları kayıt altına almak için çıkarılan ve bu varlıklar üzerinden alınan vergi miktarını düzenleyen 5811 Sayılı Kanun da örnek olarak gösterilebilir.

Vergi aflarının olumlu yönü olduğu gibi olumsuz yönleri de bulunmaktadır. Vergi idaresi açısından af çıkarılması, belli miktarda ek vergiyle sonuçlanan yasa uygulaması sâyesinde ilgili dönem için denetim hakkından vazgeçilerek iş yükünün azaltılması olumlu etkidir. Bu sâyede inceleme yaparak işgücü ve zaman harcama yerine, yasal düzenlemeyle mükellefin kendiliğinden ek vergi beyan etmesi sağlanmaktadır. Bunun tersi yönde de mükellefin yararları bulunmaktadır. Mükellef belirtilen miktarda ek vergiyi tahakkuk ettirerek inceleme ve zaman kaybından kurtulmuş olacaktır (Eker, 2006). Mükellef böylece kendi malî yapısına bakarak gelecekte daha dikkatli olacaktır. Af yasalarında yapılan düzenlemeler ile mahkemelerde devam eden kovuşturmalar da sonuçlandırılarak yargı organının iş yükü azaltılmaktadır.

Olumlu yönlerinin dışında vergi aflarının olumsuz yönleri de bulunmaktadır. Ödenecek vergiyi zamanında ve doğru olarak beyan etmeyen mükelleflerin af yasası beklentisi içerisinde olması, bunların vergi ödevlerini zamanında yerine getirmemesi sonucunu doğurmaktadır. Bu durum zamanında ve tam olarak vergi ödeyen mükellefleri psikolojik açıdan olumsuz etkileyecektir. Konuyla ilgili bilimsel bir makale de “Vergi affı dürüst mükelleflere ve vergisel uyumda zafiyet gösteren mükelleflere otoritelerin yasaları uygulama güçleri hakkında benzeri sinyalleri gönderirken, af sonrası uyum bakımından tersine sinyal göndermektedir. Af, önceden dürüst davranan bazı mükelleflerde yarattığı haksızlık duygusu ile uyumsuz davranma sinyali vererek onları da vergi kaçırmaya teşvik edebilir. Vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflerden bazıları ise bir kez aftan faydalanınca vergi kaçırmanın daha riskli olduğunu düşünerek uyum düzeylerini artırabilirler” denilmektedir (Savaşan, 2006). Bu tür olumsuz etkilere rağmen olumlu sonuçlarını gözeten birçok gelişmiş ülkeler (Almanya, Fransa, İtalya vs.) af yasaları çıkararak vergi gelirlerini artırmakta ve tahsil gücünü ortadan kaldırmaktadır.

Görüldüğü üzere; vergi afları hem olumlu hem de olumsuz etkilere sahiptir. Vergi ödevlerini yasalara uygun olarak yerine getiren mükelleflerin psikolojik ve ekonomik yönden etkilenmemesi için, yasadan yararlanan mükelleflere bazı yaptırımlar getirilebilir. Örneğin vergi affından yararlanan bir mükellefin belli bir süre kamu ihalelerine girmesi engellenebilir. Ya da daha önce af yasasından yararlanıp mazereti olmaksızın vergi ödemesi yapmayanlar yeni çıkacak af yasasından yararlandırılmayabilir. Bir başka yöntem olarak da vergisini üst üste belli dönemlerde tam ve zamanında ödeyen mükelleflerin gelir ve kurumlar vergilerinden indirim yapılabilir.

Sonuç olarak; olumsuz yönlerinin yanında olumlu taraflarına bakılacak olursa, af yasaları vergi denetimleri açısından kolaylık sağlamaktadır. Ancak tabiatında olduğu üzere, vergi denetim mekanizmasının mükellef üzerindeki yaptırım gücünü azalttığı söylenebilir.

5.3.5. Vergi mevzuatındaki istisna ve muafiyetlerin sadeleştirilmesi

Vergi istisnaları; vergiye tâbi gelirlerin kendi kanunlarında belirtilen şart, miktar, had ve oranlarda vergi dışı bırakılmasıdır. Örneğin; gayrimenkullerin 2014 yılında bir takvim yılı için kiraya verilmesinden elde edilen gelirlerin 3.300 TL'si gelir vergisinden istisnadır (193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 1961). Bunun gibi maktu ve oransal istisnalar vergi kanunlarında fazlaca bulunmaktadır.

Vergi muafiyetleri ise; vergiye tâbi geliri bulunan kişi ve kurumların kendi kanunlarında belirtilen şart, miktar, had ve oranlarda vergi dışı bırakılmasıdır. Örneğin kanunda “Kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen şefkat, rehin ve yardım sandıkları, sosyal yardım kurumları, yoksul aşevleri, ceza ve infaz kurumları ile tutukevlerine ait iş yurtları, darülaceze atölyeleri, öğrenci yurtları, pansiyonları ve benzeri kuruluşlar kurumlar vergisinden muaftır” denilmektedir (5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 2006). Burada dikkat edilmesi gereken husus, aynı faaliyet kapsamında bulunan özel kuruluşların vergiye tâbi olduğudur.

Muafiyet ve istisnaların vergi mevzuatında bir hayli karmaşık yapıda olduğu aşikârdır. Vergiye tâbi bir olayın; istisna ve muafiyetler bakımından ayrı ayrı ele alınması, istisna kapsamında ise tam istisna mı yoksa kısmi istisna mı olduğu araştırılarak vergilendirme yapılmalıdır. Maktu istisna ve muafiyet tutarları her yıl yeniden değerlendirme oranında değişmektedir. Oransal tutarlar ise, yetkili kuruluşa göre TBMM, Bakanlar Kurulu veya Maliye Bakanlığı tarafından ekonomik şartlara göre değiştirilmektedir. Hal böyle olunca, istisna ve muafiyetleri takip etmek ve vergilendirme esaslarını bunlara göre oluşturmak zorlaşacaktır. Bu nedenle bu muafiyet ve istisnaların daha sade olması, bütün vergi mevzuatının istisna ve muafiyetlerini ayrı bir yasa ile düzenlenmesinin daha verimli ve faydalı olacağını düşünmekteyiz.

5.3.6. Diğer aksaklıklar ve çözüm yolları

Vergi mevzuatının genel uygulamalarında karşılaşılan sorunlar ve aksaklıklara tezimizin önceki bölümlerinde değinilmiştir. Vergi idaresinin iç işleyişi

ile ilgili sorunlar genel hatlarıyla incelenmiştir. Bu bölümde birbiriyle alâkalı uygulamalardan kaynaklı diğer sorunlar ele alınacaktır.

Özellikle kamu kurum ve kuruluşlarının iş ve işlemleri için çıkarılan ve değiştirilen yasa vb. ikincil mevzuatın, vergi mevzuatı ile uyumlu ve eşgüdümlü olarak çıkarılması gereklidir. Bu sâyede çıkabilecek çakışmaların önüne geçebileceği kanaatindeyiz.

Bir diğer açıdan; Türkiye’de alınan vergilerin çoğunun (%66 seviyesinde) dolaylı vergilerden oluştuğu göz önüne alındığında, vergi adâletine daha uygun dolaysız vergilere ağırlık verilmesinin psikolojik etkileri bakımından daha iyi sonuç vereceğini düşünmekteyiz. Zira bireylerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması için, vergide adâletin dolaysız vergiler yönünden sağlanması gerekir. Aşağıdaki tabloda dolaylı ve dolaysız vergilerin dağılımı verilmiştir.

Tablo 5.3 Dolaylı Ve Dolaysız Vergilerin Dağılımı [2004-2012] (Milyon TL)

	DOLAYLI VERGİLER	DOLAYSIZ VERGİLER	VERGİ GELİRLERİ TOPLAMI	VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAY (%)	
				DOLAYLI VERGİLER	DOLAYSIZ VERGİLER
2004	62.080,1	27.996,7	90.076,9	68,9	31,1
2005	74.256,4	32.672,8	106.929,2	69,4	30,6
2006	94.222,4	43.257,9	137.480,3	68,5	31,5
2007	100.991,5	51.843,6	152.835,1	66,1	33,9
2008	109.085,9	59.023,1	168.109,0	64,9	35,1
2009	111.307,8	61.132,7	172.440,4	64,5	35,5
2010	143.994,7	66.565,7	210.560,4	68,4	31,6
2011	171.752,3	82.056,9	253.809,2	67,7	32,3
2012	186.231,4	92.519,7	278.751,1	66,8	33,2

Kaynak: Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Malî Kontrol Genel Müdürlüğü, Bütçe Gelir ve Gider İstatistikleri, Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Dağılımı [2004-2012]

Vergi denetiminde Türkiye’de yaşanan en büyük sorunlardan biri de, denetimlerin cari olmayışıdır. VUK’ta öngörülen 5 yıllık zamanaşımı süresi nedeniyle vergi denetimleri genellikle zamanaşımına uğrayacak yılı inceleyip diğer dönemleri sonraya bırakma şeklinde yapılmaktadır. Bu uygulamayla verginin faizi yönünden mükellefi olumsuz etkilediği ve psikolojik yönden olumsuz etki yaptığı şüphesizdir. Ayrıca yargıya taşınarak usul yönünden reddedilen tarhiyatların zamanaşımına uğraması nedeniyle tahakkuk ettirilemediği sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu yüzden denetimler elden geldiği ölçüde cari yılda yapılmalıdır.

Bunun dışında mecbur kalınmadıkça af yasalarının çıkarılmaması vergi psikolojisi ve mükellefin uyumunu olumlu yönde etkileyecektir. Hepsinden önemlisi Türkiye’de vergi uygulamaları ve sonuçlarının diğer kalkınmış ülkeler ile karşılaştırılarak; kuvvetli ve iyileştirmeye açık yönlerinin tespit edilmesi, realist bir yaklaşım olacaktır. Bu konuda; Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yürütülen EFQM mükemmellik modeli (Avrupa Kalite Yönetimi Vakfı) kapsamında çalışmalar yapılarak mükemmellikte kararlılık belgesi alınmıştır. Bu çerçevede vergi alanında kapsayıcı adımların atılmaya başlandığı görüşünderiz.

6. TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİNİN GELİŞİMİ

Tezimizin önceki bölümlerinde; Türkiye’de kayıtdışı ekonomi, vergi denetimi ve yaşanan sorunlar ele alınmıştır. Bu bölümde, Türkiye’de vergi denetiminin gelişimi bazı yönleriyle ele alınacaktır.

6.1. Türkiye’de Geçmişten Günümüze Vergi Denetiminde Sağlanan İlerlemeler

Tezimizin bu bölümünde, kurumsal olarak vergi denetimi ile görevlendirilmiş birimlerin tarihsel süreç içerisinde gelişim ve değişimine değinilecektir. Dünyada sanayi devriminin etkisiyle 1800’lü yılların başından itibaren hızla gelişen bir sanayileşme hareketi başlamıştır. Sanayileşmenin getirmiş olduğu ekonomik gelişim, beraberinde vergi sisteminde kurumsallaşmayı gerekli kılmıştır. Beyan esasına dayalı vergilendirmenin denetimi de buna paralel olarak günümüze kadar sürekli olarak gelişme göstererek gelmiştir.

Türkiye’de vergi politikaları diğer ekonomilerde olduğu gibi maliye politikasının bir aracı durumundadır. Maliye politikaları aracılığıyla tahsil edilen vergileri kamu harcamalarının marjinal faydası ile aynı seviyeye getirerek ekonomide etkinliğin artırılması ve kamu harcamalarının dağıtılmasında dengenin sağlanması gibi hedefler gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır (Karakurt & Akdemir 2010). Bu özelliğiyle vergilendirme, maliye politikasında önemli bir rol almaktadır. İktisat teorilerinde; artan vergi yükünün harcanabilir gelir düzeyini azalttığı bu nedenle, yatırımlarda azalmanın olacağı öngörülmektedir. Dolayısıyla vergi politikaları ve denetimi, ülke ekonomisinde baş aktör olarak yer almaktadır.

Tezimizin daha önceki bölümlerinde değinildiği üzere; Türkiye'nin ilk denetim kadrosu padişah 2. Abdülhamit Han tarafından 1879 yılında İrade-i Seniye nizamnamesiyle Heyet-i Teftişiye-i Maliye (Maliye Teftiş Kurulu) kurularak oluşturulmuştur. İhdas edilen kurul inceleme teknikleri ve yapısal etkinlik gibi kriterler olmaksızın, genel denetim görevini üstlenmiştir.

1936 yılında Varidat Kontrolörlerinin ihdas edilmesiyle, vergi incelemesi Gelirler Genel Müdürlüğü bünyesinde yapılmaya başlanmıştır. Daha sonra 1946 yılında Gelirler Kontrolörü olarak değişen ünvanları ile Gelirler Genel Müdürlüğü'ne doğrudan bağlı olarak vergi denetimi yapmaya başlamışlardır. Vergi Denetmenleri 1946 yılında Varidat Memuru, 1950 yılında Vergi Kontrol Memuru, 1994 yılında ise Vergi Denetmeni ünvanını alarak denetim ve inceleme ile görevlendirilmişlerdir. Vergi Denetmenleri taşra teşkilatlarında vergi incelemesi yapmakla görevli kadrolar arasındaydı (Gelirler Kontrolörleri Derneği İnternet Sitesi, Cumhuriyet'in Vergi Denetimindeki İlk Görevlendirme: Varidat Kontrolörlüğü Ve Sonrasında Gelirler Kontrolörlüğü, 2014).

1926 yılında Kazanç Vergisinin uygulanmaya başlamasıyla, Cumhuriyet Dönemi'nin Osmanlı'dan sonra vergi inceleme müessesesi kurulmuştur. Vergilerdeki çeşitliliğin artmasıyla birlikte 1945 yılında Hesap Uzmanları Kurulu kurulmuş ve inceleme teknikleri kullanılmaya başlanmıştır. Oluşturulan yeni kurul ile matrah farkı bulma anlayışından, yeni ve yapıcı bir inceleme anlayışına geçilmiştir (Hesap Uzmanları Derneği İnternet Sitesi, Tarihçe, 2014).

Maliye Müfettişleri ile Hesap Uzmanları Maliye Bakanlığı'na; Gelirler Kontrolörleri Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı merkezi denetim elemanı olarak görev yapmıştır. Vergi Denetmenleri ise Gelir İdaresi Başkanlığı'nın taşra teşkilatına bağlı olarak inceleme yapmıştır. Merkezî ve taşra örgütü olarak sınıflandırılmış ve merkez örgütü içerisinde de üçlü yapıda olan vergi denetim birimleri, 2011 yılında çıkarılan 646 sayılı KHK ile birleştirilmiş ve inceleme elemanlarının tamamına Vergi Müfettişi ünvanı verilmiştir. Bu tarih itibarıyla Hesap Uzmanları Kurulu, Maliye Teftiş Kurulu ve Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı lağvedilmiştir (646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, 2011).

2011 yılından itibaren Maliye Bakanı'na bağlı olarak görevlendirilen kurul, önceki vergi inceleme elemanlarını bünyesine alarak günümüz itibariyle görevlerini yapmaktadır. Ancak bu kurul da kendi içerisinde başarı durumuna göre A, B, C, Ç grup başkanlıkları şeklinde görev ayırımına tâbi tutulmuştur.

Türkiye'de 1879 yılında oluşmuş bu güne kadar gelişen ve değişen bir vergi denetim yapısı karşımıza çıkmaktadır. Vergi incelemesinin sayısal boyutuna bakılacak olursa; 2013 yılında 71.352 mükellef nezdinde vergi incelemesi yapılmış olup, vergi incelemelerinin sayısı, 2011 yılına kıyasla yaklaşık 4,5 katına çıkmıştır (Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu 2013). Ancak 2014 yılında incelenen mükellef adedi 55.284'e düşmüştür. Günümüzde denetim (nda da önceki yıllara göre ciddi artışlar olmuştur. Nicelik yönünden gelişmeler daha ayrıntılı ve kapsamlı ele alınması gerektiğinden bu bölümde ele alınmamıştır. İstatistikî veriler ve denetim elemanı sayısındaki artışa bakıldığında, vergi denetimi alanında adımlar atıldığını ve işlem sayısının arttığını söylemek mümkündür. Ancak incelemenin kalite standartlarının geliştirilmesinin daha önemli olduğu kanaatindeyiz.

6.2. Vergi Denetim Birimlerinin Dış Etkenlerden Korunması

Devlet idaresinde görev yapan tüm personelin gerek hukukî gerekse idarî anlamda belirli standartlar altında çalışması, hukuk devletinin bir gereğidir. Bu standartların hukuk normları ile ana hatlarının oluşturulması TBMM'nin görev alanına girmektedir. Yasama organı çıkarmış olduğu kanunlar ile genel çerçeveyi belirlemektedir. Ancak bunun dışında idarî yapı içerisinde, bazı ikincil mevzuat düzenlemeleri yapılmaktadır. Tüzük, Yönetmelik gibi düzenlemeler ile yasaların lafzında açıklanamayan kural ve esaslar oluşturularak uygulamaya konulmaktadır. Tüzük çıkarma yetkisi yürütme organı Bakanlar Kurulu'na aittir (T.C. Anayasası, 1982). Anayasamızda "Başbakanlık, bakanlıklar ve kamu tüzelkişileri, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve tüzüklerin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelikler çıkarabilirler" denilmektedir (T.C. Anayasası, 1982). Görüldüğü üzere yürütme ile kamu kurum ve kuruluşları kendi görev alanıyla ilgili yönetmelikler yapabilmektedir.

Hukuk devleti ilkesi ve anayasada belirtilen ilgili maddeler gereği, çıkarılan tüzük ve yönetmeliklerin; anayasa ve yasalara aykırı olmaması gerekmektedir. Tezimizde bahsedilen vergi denetiminin dış etkenlere karşı korunmasından maksatlardan birisi, vergi denetimi ile ilgili çıkarılan yasa, tüzük ve yönetmeliklerin hukuk devleti ilkesi esaslarına göre çıkarılması ve günümüz şartlarına göre bunların revize edilmesi gerektiğidir. Çeşitli baskılar ve dış etkenlerden, yapılan bu yasal düzenlemelerin etkilenmemesi gerekmektedir. Örneğin ekonomik şartların zorlamasıyla vergi denetiminin düzenlenmesi arasında bir dengenin olması gereklidir. Maliye ve para politikalarının düzenlenmesi sırasında; harcanabilir gelir düzeyinin artırılması için vergi denetimin gevşek tutulması gibi popülist politikalarından uzak durulması gerektiği düşünülmektedir.

Öte yandan; vergi denetim elemanlarının idarî yönden VDK'ya bağlı olması bir yana, yaptıkları incelemeleri Maliye Bakanı adına yapmaları da dış etki yönünden eleştirel bir konudur. Zira VDK Başkanı vergi müfettişlerinin çalışmalarını denetlemek, onları görevlendirmek ve A grubunda bulunanların görev yapacağı başkanlıkları belirlemekle görevlidir (Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, 2011). Bunun yanında Bakan vergi müfettişleri üzerinde çeşitli yetkilere sahiptir. Kurulun yaptığı ve yapacağı işlemlerin birçoğu bakan onayına tâbidir. Hâliyle hem Bakan hem de VDK'nın denetim elemanları üzerinde etkileri bulunmaktadır. Bakan'ın siyasî kimliği, yaptıkları işlemlerde belirleyici unsur olmaktadır. Bazı incelemelerin önceden belirlenmiş denetim elemanlarına verilmesi ya da incelemenin bir denetim elemanından alınarak başka bir denetim elemanına verilmesi gibi sakıncalar oluşabilmektedir. Bu türlü olumsuz etkilerin giderilmesi için Bakan ve VDK'nın denetim elemanları üzerindeki yetkilerinin ayrıntılı bir mevzuat ile belirlenmesi, yetki ve görevlerin sınırının net olarak belirlenmesinin bu sorunları azaltacağı kanaatindeyiz. Benzer bir şekilde Merkez Bankası gibi özerk bir yapı model alınarak, bu yönde bir düzenleme yapılmasının da bu türlü sorunları ortadan kaldıracağı kanaatindeyiz.

İdarî ve malî açıdan bağımlı bulunan denetim elemanlarının, yukarıda zikredilen unsurların yanında bir de kendi sosyal, siyasî, ahlâkî değerlendirmeleri vardır. Vergi incelemesi yaparken bu türlü özelliklerini incelemeye yansıtmadan objektif bir inceleme yapılması gerekmektedir. Öngörülen esaslar çerçevesinde vergi

denetim elemanlarının, öteden beri süregelerek günümüz itibariyle de tam olarak objektif bir şekilde inceleme yaptığını söylemek mümkün görünmemektedir (Aslan, 2002). Bu çerçevede denetim elemanlarının gerek iç gerekse dış etkenlere karşı korunması, vergi denetiminde etkinliği artırıcı etki gösterecektir.

6.3. Vergi Denetiminde Değerlendirme ve Performans Ölçümü

Gelişen ve değişen dünya hayatında; yaşadığımız şartların ve gereksinimlerin bir sonucu olarak, değerlendirme ve performans kriterlerinin benimsenmesi vazgeçilmez unsurlar arasındadır. Şöyle ki; hizmet sunumu yapan gerek özel gerekse kamu kuruluşları, beklenmedik durumlar ve hedeflerden uzaklaşılması gibi hallerde alternatif bir çözüm yolu üretmek için kendi öz değerlendirme ve performans ölçümlerini yapmalıdırlar. Bu esas toplam kalite yönetiminin temel kriterlerine dayanmaktadır.

Vergi denetim birimlerinin yaptıkları inceleme ve sonuçlarının kamuya açıklanması, performans değerlendirilmesi yapılmasının şüphesiz büyük yararları bulunmaktadır. Hem incelemelerde verimliliğin artırılması, hem de yapısal sorunların izlenmesi ve önlem alınması noktasında performans kriteri belirleyici unsurdur. Kurumsal ve bireysel olarak denetim biriminin performans ölçümü yapıp, çıkan sonuca göre hak ve yükümlülükler belirlenmesi sonucu iyileştirici etki görülecektir. Bu uygulama ile vergi denetim birimi, kamuoyuna hesap verme yükümlülüğü ile kendi faaliyetlerini daha planlı, disiplinli ve bir program dâhilinde yürütmek suretiyle etkinlik ve verimliliğin artıracaktır. Bu anlamda vergi denetim birimlerinin yapmış olduğu işlemler ana hatlarıyla kamuoyuna açıklanmalıdır (Organ, 2008b).

Performans ve değerlendirmenin denetim elemanları üzerinde de çeşitli etkileri olacaktır. İş yükü yönünden özverili çalışanların ödüllendirildiği, görevlerini yeterince önemseyen personelin ise olumsuz not aldığı bir sistemin daha âdil olacağı kanaatindeyiz. Performans değerlendirmesinin yapılması çalışma barışının en temel bazda sağlanmasına yönelik bir araç olacaktır. VDK'nın personelin iş performansına

yönelik değerlendirmeyi kullanma amacı “Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcılarının, kendilerine verilen görevleri yerine getirirken mesleğin gerektirdiği şekilde sorumluluk bilinciyle hareket edip etmedikleri, çalışma arkadaşları ve iş çevresiyle uyumlu olup olmadıkları gibi hususlara ilişkin eksikliklerinin giderilmesine ve yeteneklerinin geliştirilmesine yardımcı olmak amacıyla Grup Başkanlarının yapacağı değerlendirmelerin, performans değerlendirmesinde kullanılması amaçlanmaktadır” şeklinde ifade edilmektedir (Vergi Denetim Kurulu Performans Değerlendirme Sistemi Yönetmeliği, 2011). Konu ile ilgili vergi denetim birimlerinde performans değerlendirmesinin bazı yönlerden yapıldığı görülmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde; vergi denetim biriminin performansa yönelik çeşitli yasal düzenlemelerinin olduğu görülmektedir. Ancak bu değerlendirmelerin objektif bir biçimde yapılması ve fiilî olarak sonuçlarının görülmesi gerekmektedir. Aksi halde kâğıt üzerinde kalacak bir düzenlemenin sonuca yönelik bir iyileştirme ve verimlilik artışı sağlayacağından bahsedilemeyeceği kanaatindeyiz.

6.4 Vergi Denetiminin Planlama ve Koordinasyonunda Sağlanan İlerlemeler

Klasik vergi idaresi yapısında vergi denetimi, üst makama bağlı ve kendi içerisinde hiyerarşik düzen bulunan bir yapıdadır. Bu sistemin çevresel faktörler ile kıyaslanması, iyiye veya kötüye giden yollarının belirlenmesi şüphesiz çağdaş bir yapılanma ile mümkün olacaktır. Bu çerçevede vergi denetimi, belirli bir plan dâhilinde ve koordineli bir şekilde yapılmalıdır.

2011 yılında Vergi Denetim Kurulu ihdas edilene kadar, denetim birimleri çok başlı yapıda faaliyet gösteriyordu. Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı, Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı ve Gelir İdaresi Teşkilatı’nda müdür kadrolarında bulunanların her birisinin kendine has bir planlama ve çalışma metodu bulunmaktaydı. Bu birimlerin koordinasyonu Bakanlık tarafından yapılırsa da herhangi bir temel usul bulunmamaktaydı. VDK’nın göreve başlamasıyla bu çok başlı yapı ortadan kaldırılarak birleştirilmiş ve

koordinasyon görevi bu kurula verilmiştir. Kurul Yönetmeliği'nde başkanın görev ve yetkileri arasında “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” sayılmaktadır (Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, 2011). Bu madde hükmünden anlaşılacağı üzere vergi denetimi bir plan dâhilinde yapılmakta ve bunun yürütülmesi VDK'na bırakılmaktadır.

646 sayılı KHK düzenlemesinin temel unsuru vergi denetim birimlerinin birleştirilmesidir. Bu sâyede çok başlı sistemde bulunan koordinasyon sorunu halledilmiş bulunmaktadır. Müfettiş ünvanında bulunan tüm denetim elemanları VDK'nın koordinasyonu altında faaliyet göstermeye başlamıştır. Ancak Gelir İdaresi Teşkilatı'nda müdür kadrolarında bulunanların inceleme hususunda eksiklik bulunduğu kanaatindeyiz. Zira tezimizin dördüncü bölümünde incelendiği üzere, müdürlerin incelemeleri Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bir takım düzenlemelerine bırakılmaktadır. Bu durumda, denetimin koordinasyonunun zayıf yönü olarak karşımıza çıkmaktadır.

Sonuç itibariyle; geçmişten günümüze vergi denetiminde planlama ve koordinasyon yönünden bir iyileşme olduğu kanaatindeyiz. Ancak bu koordinasyona Gelir İdaresi'ndeki müdürlerin de dâhil edilmesi yararlı olacaktır. Denetimin planlaması yapılırken de ülkenin maliye ve para politikalarının gözden geçirilmesi ve konjonktürel gelişmelerin gözetilmesinde büyük yararlar bulunacağı göz ardı edilmemelidir.

6.5. Vergi Denetiminde Gelişmiş ve Konjonktüre Uygun Denetim Tekniklerinden Etkin Bir Şekilde Yararlanılması

Tezimizin daha önceki bölümlerinde incelendiği üzere; vergi denetiminin etkin ve sağlıklı bir biçimde yürütülebilmesi, sağlam ve zamanında bilgi akışının gerçekleşmesi ile mümkün olacaktır. Bilgi alımında düzenli bir veri akışı

sağlandıktan sonra, bunların uygun yöntemlerle bir şemaya bağlanmasıyla mevzuata uygunluk denetiminin yapılması çeşitli tekniklerle mümkün olabilmektedir.

Günümüzde vergi denetim teknikleri; vergi inceleme elemanlarının çeşitli uygulamaları sonucunda zamana bağlı olarak gelişmiştir. Bunlardan bazılarına kısaca değinilecektir.

-Defter ve belge incelemesi, en temel tekniktir. Vergi mevzuatının gereği olarak tüm ticari işlemlerin belgeye dayandırılması ve bunların yasal defterlere işlenmesi esasına dayalı olarak uygulanan denetim tekniğidir. Bu alanda Maliye Bakanlığı, 5766 Sayılı Kanununun 17. Maddesine dayanarak 421 sayılı VUK Genel Tebliği ile elektronik fatura ve elektronik defter uygulamaları yapmaya başlamıştır (421 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 2012). Bu düzenlemenin tüm mükelleflere uygulanması ile verimli, sağlam ve çabuk bir denetim yapılabilmesinin önü açılacaktır.

-Karşılaştırma ve aritmetik inceleme tekniği, vergi inceleme yapılan mükellefin defter ve belgelerinin kayıtlarının birbiriyle karşılaştırılması ve matematiksel olarak doğrulanması yöntemidir. Eski dönemlerde elle tutulan kayıtlarda çok zorunlu olan bu uygulama, bilgisayarlı muhasebe yönteminin işletmeler tarafından kullanılmasıyla büyük oranda önem kazanmış ve sonuca olumlu katkı sağlamaya başlamıştır. Günümüzde vergi beyannamelerinin elektronik ortamda verilmeye başlanmasından itibaren özet karşılaştırma geçmiş dönemler baz alınarak elektronik ortamda yapılmaktadır. Örneğin bir önceki dönemden devreden KDV tutarının hatalı olması hâlinde E-Beyan sistemi beyannameyi kabul etmemektedir. E-Defter sisteminin entegre olmasıyla bu denetim, kayıt yönünden de yapılabilecektir.

-Bilgi Toplama ve Doğrulama, incelemeye tâbi konu hakkında verilerin elde edilmesi ve doğruluğunun kontrol edilmesi tekniğidir. Vergi idaresinin hem içinden hem de dışından elde edilen verilerin beyan edilen vergilerle örtüşmesi esasına dayanmaktadır. Günümüzde Evdo sistemi sayesinde bilgiler elektronik ortamda online olarak alınabilmektedir. Beyannamelerin de elektronik ortamda verilmesi nedeniyle bu teknik kolayca uygulanabilmektedir. E-Devlet projesi kapsamında tüm kamu idarelerinin verileri bir havuzda toplanarak, karşılıklı olarak bilgi alışverişi ve

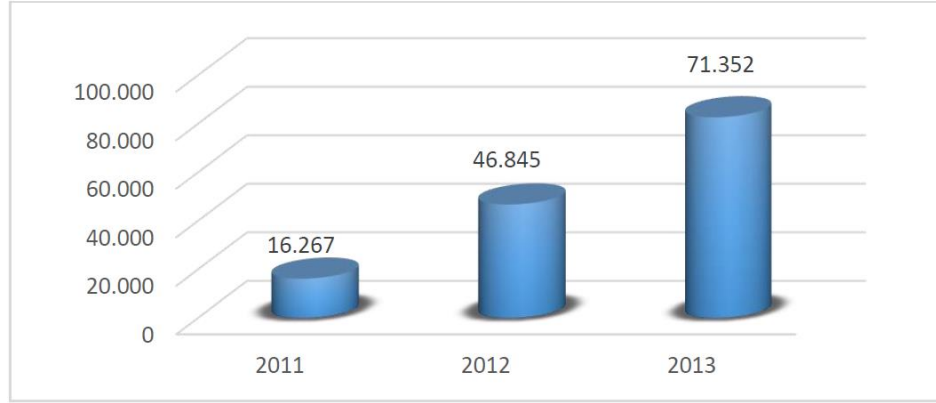
doğrulamasının yapılması mümkün hâle gelmektedir. Örneğin kredi kartı ile yapılan satışların bilgisi Gelir İdaresi Başkanlığı'na gönderilerek; KDV beyannamelerindeki 45 nolu satıra eklenmeyen tutarlar Vergi Dairelerine otomatik olarak iletilmektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı İnternet Sitesi, Kredi Kartı Satış (POS) Cihazı ile Yapılan Satışlar ve KDV Beyannamesinin 45 No'lu Kredi Kartı ile Tahsil Edilen Teslim ve Hizmet Bedellerin KDV Dâhil Karşılığını Teşkil Eden Bedel Satırına İlişkin Açıklama, 2014). Bu uygulama sâyesinde kredi kartı ile yapılan satışların tamamının vergilendirilmesi amaçlanmaktadır.

Yukarıda sayılanların dışında daha birçok teknik uygulanmakta olup, bunların günümüzde konjonktürel olanlarından bazıları kısaca ele alınmıştır. Kat edilen bu ilerlemeler vergi denetiminde olumlu ve verimli bir etki oluşturacaktır. Ancak bu türlü adımların daha fazla atılmasının ve özel kurumlarında bu entegrasyona dâhil edilmesinin faydalı olacağı kanaatindeyiz.

6.6 Denetim Elemanlarının Sayılarının ve Niteliklerinin Artırılması

Tezimizin beşinci bölümünde bu konu ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Sayısal olarak yetersizlik ve incelemelerdeki yığılmanın önüne ancak denetim elemanı sayısının artırılmasıyla geçilebilecektir. Ancak nicelik yönünden artış yetmeyip nitelik yönden de ilerlemenin sağlanması gerekmektedir.

Toplam kadro adedinin 14.247 olduğu VDK'nın 2014 sonu itibariyle 9.214 adedi doldurulmuştur (Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu, 2014c). 2014 yılı içerisinde yapılan alımlar ile bu sayı daha da artırılmıştır. Bu durum önceki yıllar baz alındığında, önemli miktarda bir denetim elemanı sayısı artışı olduğunu göstermektedir. Aşağıdaki şekilde incelenen mükellef sayıları gösterilmektedir.



Şekil 6.1 VDK 2011, 2012, 2013 Yıllarında İncelenen Mükellef Sayısı
Kaynak: Vergi Denetim Kurulu 2013 Faaliyet Raporu, s. 45

2011 yılından 2013 yılına incelenen mükellef adedindeki artış göz önüne alındığında, denetim elemanı sayısındaki artışın yapılan incelemeyi de artırdığı açıkça görülecektir. 2014 yılındaki alımlar ve bilgi akışında elektronik sistemden yararlanma oranındaki yükseliş dikkate alınır, vergi denetimlerinin daha da artırılacağı söylenebilir.

Denetim elemanlarının sayısının yanında niteliklerinde de bir yükseliş hedeflenmelidir. Niceliğin nitelikle desteklenmesi hâlinde, yapılan incelemelerin veriminde de bir iyileşme baş gösterecektir. Bunun çeşitli boyutları ile ele alınması ve destekleyici adımların atılması gereklidir. Örneğin denetim elemanlarının belirli periyotlarda çeşitli eğitimlere tâbi tutulması, özlük haklarının iyileştirilmesi, performanslarının ölçülerek buna göre çeşitli hak ve yükümlülüklerle tâbi tutulması vb. birçok yöntemle niteliklerinin iyileştirilmesi sağlanabilir. Bunların yanında denetim elemanlarına işlerini yaparken yazışma, evrak takibi vs. konularında yardımcı olacak personelin görevlendirilmesinin denetime ivme kazandıracığı ve denetim elemanının incelemeye daha iyi odaklanacağı kanaatindeyiz.

Yukarıda belirtilenlere ek olarak önemli bir husus da, denetim elemanlarının çeşitli konularda uzmanlaşması gösterilebilir. Bu sâyede denetim elemanı yaptığı incelemenin konusuna daha vâkıf olacak ve incelemesini daha kısa sürede yapacaktır. Uzmanlaşma vergi mevzuatının konularında olabileceği gibi, ekonominin

çeşitli sektörlerinde de olabilir. Örneğin kimyasal madde üretimi yapan bir firmayı inceleyen müfettişin; firmanın alım satımlarının yanında, üretilen kimyasal maddelerin çeşidi ve miktarları hakkında da bilgi sahibi olması vergi incelemesine derinlik kazandıracaktır. Bu hususta denetim elemanı alırken, bazı meslek dallarından tercih yapılmasının önü açılmıştır. Nitekim VDK Yönetmeliği'nde yapılan değişiklik ile müfettiş yardımcılığına giriş sınavına katılacakların alan bilgisi tercihinin yanında “En az dört yıllık lisans eğitimi veren mühendislik fakültelerinin lisans bölümleri ile Eğitim, Fen ve Edebiyat Fakültelerinin Matematik, İstatistik, Fizik, Kimya, Biyoloji, Fen Bilimleri ile Fen ve Teknoloji bölümlerinden ya da bunlara denkliği yetkili makamlarca kabul edilen dört yıllık fakültelerden birini bitirmiş olmak” şartı getirilmiştir (Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, 2011). Bu uygulama ile çeşitli fen bilimleri konularında uzmanlığı bulunanların denetim elemanı yapılarak, denetime nitelik yönünden farklılık katacağı görüşünderiz.

Sonuç olarak vergi denetim elemanlarının nicelik ve nitelik yönünden zenginleştirilmesi; hem vergi denetiminin yaygınlaşarak artmasını sağlayacak, hem de yapılan incelemelerin daha verimli olmasını sağlayacaktır.

6.7. Dış Denetim ile İç Denetimin Ayrıştırılması

Tezimizin üçüncü bölümünde, iç ve dış denetim konusu ele alınmıştır. Dış denetim kavram itibariyle; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması ve sağlanması (vergi incelemesi) olarak tanımlanmaktadır. İç denetim de kavram olarak; idarenin iç işleyişinin mevzuata uygun olarak yapılıp yapılmadığının denetimi olarak tanımlanmıştır.

Dış denetim görevi 646 Sayılı KHK ile vergi müfettişleri ve Gelir İdaresi Başkanlığı'ndaki müdürlere verilmiştir. Vergi Müfettişleri, dış denetimin yanında VDK yönetmeliğine göre iç denetim yapmakla da görevlidirler. Gider mevzuatında ise iç denetimi İç Denetçiler yapmaktadır. Bu bölümde bahsi geçen iç denetçiler olmayıp, Vergi Müfettişlerinin yapmış olduğu teşkilat içi denetimdir. Yani vergi incelemesinin dışında yapmış oldukları teftiş, soruşturma ve kovuşturma görevleri

bulunan denetim elemanlarıdır. Vergi Müfettişlerine bu ikincil görevleri VDK yönetmeliği ile düzenlenmiştir (Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, 2011).

Vergi teşkilatında iç denetimin, denetim elemanları tarafından yapılması tarafımızca uygun bulunmamaktadır. şöyle ki; denetim elemanlarının yetiştirilme şartları ve çalışma esasları dış denetim (vergi incelemesi) zerine kuruludur. İç denetim ile ilgili düzenleme, yetiştirilme süresince sâdece yeterlilik sınavında bulunan birkaç yasal mevzuattan ibarettir (Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, 2011). Uygulamada Vergi Müfettişleri dış denetim üzerine ağırlık verilerek yetiştirilmektedir. Bu anlamda, soruşturma kovuşturma ve teftiş görevlerinin ayrı bir kurula verilerek bu alanda uzmanlaştırılması daha yararlı olacaktır. şu da unutulmamalıdır ki, iç denetim yapacak personelin vergi mevzuatı yönünden de iyi yetiştirilmiş olması gerekir. Çünkü soruşturma yaparken teftişi vergi mevzuatı yönünden yapacaktır. Bu yönüyle; vergi müfettişlerinden görevlendirilecek iç denetim görevlilerinin dış denetim konusunda bilgili olması ve iç denetimin dış denetimden ayrı bir yapıda olması gerekir. Bu sâyede iki türlü denetim birbirinden ayrılacak ve her görevli kendi alanında uzmanlaşacaktır.

Ayrıca dış denetim yapan denetim elemanına iç denetim görevi verilmesi, motivasyonunu bozucu etki yapacaktır. Hem soruşturma, hem vergi incelemesini bir arada yürüten denetim elemanının dikkatinin dağılma ihtimali bulunacağından görevini eksik ve yanlış yapabileceği endişesi bulunmaktadır (Aydemir, 1995). Halk tabiriyle “bir koltukta iki karpuz taşıma” bu konuyu kısaca özetlemektedir.

Sonuç itibariyle dış denetim ve iç denetimi yapmakla görevli personelin ayrılması ve kendi alanında uzmanlaşması kanaatimizce daha iyi sonuçlar verecektir. Böylece hem vergi incelemesi hem de teftiş, soruşturma gibi i denetimlerde hata payının düşeceği görüşünde yiz.

7. SONUÇ

Tezimizde; Türkiye’de kayıtdışı ekonomi ile boyutu ve bunları önlemede vergi denetiminin yapısı, gelişimi, önemi ve bu alanda sağlanan ilerlemeler çeşitli yönleriyle ele alınmıştır.

Kayıtdışı ekonomi her ülkede var olduğu gibi Türkiye’de de bulunmaktadır. Ekonominin yapısı gereği, kayıtdışılık kaçınılamayan bir olgudur. Gelişmiş ekonomilerde kayıtdışı ekonomi oldukça alt seviyelerde seyretmektedir. Ancak az gelişmiş ve gelişmekte olan ekonomilerde daha yüksek oranlarda var olmaktadır. Bunun en temel nedeni; vergi denetiminin etkinliği ve verimliğindeki başarıdır. Etkin bir vergi denetimi olan ekonomilerde kayıtdışı ekonomi her zaman düşük oranlarda bulunur. Düşük oranlarda ve kontrol altında tutulabilen kayıtdışı ekonominin; olumsuz yönlerinin yanında olumlu yönleri de bulunduğundan, olabildiğince düşük oranlarda kontrol edilebilecek kayıtdışı ekonominin en önemli unsuru, etkin ve verimli bir vergi denetim yapısı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Osmanlı Devleti’nden günümüze Heyet-i Teftiş-i Maliye (Maliye Teftiş Kurulu) ile başlayan; Cumhuriyetin kurulmasıyla birlikte Maliye Bakanlığı bünyesinde Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı, Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı’nda müdür kadrolarında bulunan birimler tarafından yapılan vergi denetimi 2011 yılı itibariyle VDK’nın kurulmasıyla birlikte günümüzdeki yapısına kavuşmuştur. Günümüz itibariyle incelemeye yetkili kadrolar Vergi Denetim Kurulu ile Gelir İdaresi Başkanlığı’nda görevli müdürlerdir. Tezimizde öngörülen hususlar ve gelişmeler neticesinde; ilerleyen zamanlarda müdürlerin vergi denetim yetkisinin kısıtlanarak, sâdece ve tek yetkili birimin VDK olacağı düşünülmektedir. Uzmanlaşma yönünden bunun

faydaları olmakla birlikte, iş yükü yönünden VDK'na ağırlık vereceği göz ardı edilmemelidir.

Vergi denetiminin siyasî, sosyal, malî ve hukukî nedenleri bulunmakla birlikte en önemli neden ekonomiktir. Zira insanların yaşamlarının temelinde ekonomik durum önemli bir yer tutmaktadır. Ülkelerin konuya ilişkin bakış açısı da bu yönde belirmektedir. Vergi denetiminin sonuçları itibariyle; adâleti sağlama, eğitim, araştırma fonksiyonlarının yanında daha da önemlisi önleme ve düzeltme fonksiyonudur. Bu anlamda vergi denetimi, sebeplerden yola çıkarak toplum için önemli olan yukarıdaki bazı sonuçlara ulaşmaktadır. Sebep ve sonuç ilişkisi yönünden vergi denetimi tüm ekonomilerin vazgeçilmez bir unsuru olmuştur ve olacaktır.

Türkiye'de yapıma usullerine göre; çeşitli yönlerden sınıflandırılan vergi denetimi, en yaygın ve nihaî etkileri bakımından dış denetim (vergi incelemesi) şeklinde gerçekleşmektedir. Vergi incelemesi yapılırken ise çeşitli teknikler ve usuller dâhilinde hareket edilmektedir. 2011 yılında yürürlüğe giren Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ile vergi incelemeleri günümüzde uygulanan bu esaslar belirlenmektedir. Bu sâyede, gelişmiş ekonomilerin denetim standartları yakalanmaya çalışılmıştır. Tarafımızca, bu yönde daha fazla düzenleme yapılacağı ve bunun da olumlu sonuçlar doğuracağı düşünülmektedir.

Vergi denetiminde etkinlik ve verimliliğin önünde çeşitli engeller bulunmaktadır. Bunlar başlıca; denetim elemanlarının sayısal yetersizliği, denetimde branşlaşma, vergi danışma, incelemelerin tasnifi, otomasyon eksiklikleri, vergi istihbaratı, dış etkenler ve vergi afları gibi birçok yönden tezimizde ele alınmıştır. Bu sorunların bazıları yapısal olmakla birlikte bazıları da bireysel olmaktadır. Burada en önemli husus, yapısal sorunların ortadan kaldırılmasıyla birlikte bireysel sorunların da çözüme kavuşacağıdır.

Denetim elemanları sayısal yönden, özellikle 2012 yılından bu yöne önemli oranda artış göstermiştir. VDK'nın 14.247 adet toplam kadro miktarının günümüzde 9.214 doluluğa çıkmasıyla, sayısal yönden bir iyileşme olmuştur. Ancak bu sayının yetersiz olduğu, etkinlik ve verimliliğin sağlanması yönünden bu sayının 20.000

olması gerektiği araştırmalarımız sonucunda ortaya çıkmaktadır. Sayısal yeterlilik yanında niteliksel olarak da denetim elemanlarının yetiştirilmesi gerekmektedir. Vergi denetiminde yeterli derece de branşlaşma sağlandığı yönünde bir tespitimiz bulunmamaktadır. Bu yönden, denetimlerde branşlaşmaya gidilmesinde yarar bulunmaktadır.

Vergi danışma için 2006 yılında VİMER'in kuruluğu, bu alanda atılmış önemli bir adımdır. Ancak vergi mevzuatının karmaşıklığı ve sürekli değişkenliği nedeniyle, VİMER'in sağladığı hizmetler tam olmamakla birlikte zaman zaman gecikmelere rastlanılmaktadır. Bu durumun önüne azamî derecede geçilmesinde fayda bulunmaktadır. Evdo ve E-Devlet sistemi ile otomasyon sorunları azaltılmış ve önemli ölçüde bir veri akışı kurulmuştur. Ancak bunun tüm kamu ve özel kuruluşlar yönünden sağlanması daha yararlı ve etkili olacaktır. Vergi istihbaratı yönünden bir gelişme sağlanamadığı gözlenmiştir. Vergi aflarının çeşitli faydalarının yanında olumsuz etkileri bulunduğundan, bu konuda adım atılmadan önce üzerinde ciddiyle durulmalıdır. Gelişmiş ekonomilerde vergi aflarının yaygın olarak kullanıldığı da göz ardı edilmemelidir.

Vergi denetiminde performans değerlendirmesinin yapılması son derece gereklidir. Ayrıca vergi denetimlerinin bir plan dâhilinde yapılması, sonuçların değerlendirilerek iyileştirilmelerin yapılması açısından önem arz etmektedir. Türkiye'de bu anlamda kurumsal olarak düzenlemelerin yapıldığı görölmektedir. Bu düzenlemelerin daha da yaygınlaştırılarak işlerlik kazandırılması önemli bir husustur. Dış denetim ile iç denetimin birbirinden ayrılması gerektiği tezimizde ortaya konulmuştur. Türkiye'de bu anlamda destekleyici adımların atılmadığı ve dış denetim yapan görevlilerin aynı zamanda iç denetim yaptığını görmekteyiz. 2014 yılında VDK tarafından 309 adet soruşturma yapılmış olması, bu durumun göstergesidir.

Vergi denetim birimlerinin ekonomik, siyasî ve hukukî yönden güvence altında bulunması ve bu etkenlerden olabildiğince korunması çok önemli bir husustur. Bu konuda kurumsal anlamda bağlılık ve hukukî tasarruflar yönünden birtakım eksikliklerin bulunduğu gözlenmiştir. Bu alanda destekleyici adımların atılması ve vergi denetiminin Merkez Bankası gibi daha özerk bir yapıya kavuşturulması faydalı olacaktır.

Sonuç itibariyle; Türkiye’de ve tüm dünyada kayıtdışı ekonomi önemli bir sorun olup, bu sorunun çözümünde vergi denetimlerinin etkin bir şekilde yapılmasının faydaları olacaktır. Kurumsal ve bireysel anlamda, bu açıdan Türkiye’de geçmişten günümüze destekleyici adımlar atılmış olup gelecekte daha fazla iyileştirmelerin yapılacağı düşüncesindeyiz. Zira beklenmedik durumlara hazır olabilmek ve dünyadaki gelişmelere ayak uydurabilmek için en önemli stratejik araçlardan birisi vergi denetimidir. Gerek ülke içerisinde gerekse uluslararası ilişkiler yönünden ekonominin kontrol altında tutulabilmesi ve devam ettirilebilmesi sağlam bir vergi denetim sistemi ile mümkün olacaktır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- Akdoğan, A. 2008, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara
- Akdoğan, A. 1979, **Vergi İncelemesi**, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü , Yayın No:127/8, Kalite Matbaası, Ankara
- Akdoğan, A. 1998, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gazi Kitabevi, 2. Baskı, Ankara
- Aktan, C.C. 1994, **Çağdaş Liberal Düşüncede Politik İktisat**, Doğu Matbaası, 1. Baskı, Ankara
- Altuğ, O. 1994, **Kayıtdışı Ekonomi**, Cem Ofset Matbaacılık, İstanbul, 1. Baskı,
- Aydemir, Ş. 1995; **Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul
- Çelikkaya, A. Ve Tekin, F., 2007; **Vergi Denetimi**, Seçkin Yayıncılık , 2. Baskı, Ankara
- Erdoğan, M. 2003, **Anayasal Demokrasi**, Siyasal Kitabevi, 5. Baskı, Ankara
- Gökay, Y. 1994 , **İşletmelerde Vergi Denetimi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Yüksek Okulu, Boyut Yayıncılık, 1. Baskı, İstanbul
- Karyağdı, N. 2006, **Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresinde Vergi İncelemesi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Ümit Ofset Matbaacılık , Yayın No:371, Ankara
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını 1996, **Denetim İlke Ve Esasları**, “Vergi Mevzuatı Açısından Denetim İlke Ve Esasları”, 1. Baskı, 1. Cilt, İstanbul
- Organ, İ. 2008, **Vergi Denetimi Ve Türkiye Uygulaması**, Gazi Kitapevi, 1. Baskı, Ankara
- Öncel, M., Kumrulu, A. Ve Çağan, N. 1992, **Vergi Hukuku**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını , No: 494, Ankara
- Saban, N. 2009, **Vergi Hukuku**, Beta Yayınları, 5. Baskı İstanbul
- Sevim, Ş. 2001, **Malî Tablolar Analizi**, Ekspres Matbaası, Kütahya

Şeker, Hn., 1994, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, Beta Yayınları, Yayın No: 436, 1. Baskı, Şubat, İstanbul

Türk, İ. 1997, “**Amaçlar, Araçlar Ve Çağdaş Bütçe Teorileri Maliye Politikası**”, Turhan Kitabevi, Ankara, 11. Baskı

DERGİ VE SÜRELİ YAYINLAR

Aktan, C.C. 2012, “Vergi Psikolojisinin Temelleri Ve Vergi Ahlâkı”, Çimento Endüstrisi İşverenleri Sendikası, **Çimento İşveren Dergisi**, İstanbul, Sayı: Ocak, S:15

Aslan, A., “Vergi Denetim Sistemi Ve Hesap Uzmanları Kurulu” , Haziran Sayı: 250, **Vergi Dünyası Dergisi**, 2002, İstanbul, S: 5

Aslanoğlu, S. Ve Yıldız, S., 2007, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi Olgusu, Bu Olguyu Azaltmaya Yönelik Çözüm Arayışları Ve Bir Öneri: Rasyo Analizi Yoluyla Etkin Bir İnceleme Sisteminin Oluşturulması”, **Sosyo Ekonomi Dergisi**, Yıl:3, Sayı: 2, S: 142

Aykın, H. 2011, “Vergi İncelemesi Ne Zaman Başlar? Vergi İncelemesine Başlama Tutanağında Mükellefin İmzasının Olmaması İncelemeye Engel Midir?”, **Yaklaşım Dergisi**, Ankara, Sayı: 220, S: 31

Ayman Güler, B. 2006, “Yönetimde Özerklik Sorunu: Düyunu Umumiye Meclisi İdaresi 1881-1948”, **Memleket Siyaset Yönetim Dergisi**, Ankara, Sayı:1, S: 97-121

Baykara, B. 2007, “Vergi İncelemesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, İstanbul, Eylül, S: 18

Baykara, B. 2010, “Vergi İncelemesinin Belli Sürede Bitirilmesine İlişkin Hükümün Hukuki Niteliği”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:216, Ankara, S.177

Bilen, İ.C. 2009, “Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama Müessesesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, İstanbul, Şubat, Sayı: 330, S. 115

Bilici, K. 2004, “Defter Belge İbrazı Kapsamında Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yerin Tayini”, **Vergi Sorunları Dergisi**, İstanbul, Sayı:191, S: 89

Çelik, G. 1996, “İnceleme Oranının Düşüklüğü”, **Maliye Ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Ankara , Mart, Sayı:219, S.19-22

Çetintaş, H. Ve Vergil, H. 2003, “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Tahmini”, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, Cilt:4, Sayı:1, İstanbul, S.18-19

Demir, V. Ve Hacırüstemoğlu, R. 2002, “Madde Ve Malzeme Maliyetlerine Vergisel Yaklaşım”, **Malf Çözüm Dergisi**, İstanbul, Ekim-Kasım-Aralık , Sayı: 61, S:15

Derdiyok, T. 1993, “Türkiye’nin Kayıtdışı Ekonomisinin Tahmini”, **Türkiye İktisat Dergisi**, Mayıs, Sayı:14, S. 54

Durusoy, S. 2003, “Siyasî Ve Ekonomik Yozlaşmanın Yansıması: Yolsuzluk Ekonomisi”, **Banka Ve Malf Ekonomik Yorumlar Dergisi**, İstanbul, Mart Sayı: 468, S: 53

Gencil, U. Ve Kuru, E. 2012, “Vergi Kültürü Ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi”, **Yönetim Bilimleri Dergisi**,, Çanakkale , Cilt: 10, Sayı: 20, S. 29-60

Güran, M.C. 1997, “Vergi Yönetimi Ve Denetimi Açısından Bankacılık Sektörü”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Ankara, Sayı:194, S:17

Karakurt, B. Ve Akdemir, T. 2010, “Kurallı Maliye Politikası: Türkiye’de Kurallı Maliye Politikası Örnekleri”, **Maliye Dergisi**, Ankara, Ocak-Haziran, Sayı 158, S:232

Kartal, Z. Ve Demirci, A. 1999, “Vergi İncelemesi Ve Kapsamı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 211, Ankara, S:50

Kılıçdaroğlu, K. 1981, “Yaygın Vergi Denetimi Ve Karşılaşılan Sorunlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, İstanbul, Sayı: 1, S: 17

Kızılot, Ş. 2000, “Vergi İnceleme Sonuçları Ve Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Ankara, Sayı: 91, Temmuz, S: 6

Nas, A. 2012, “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Ankara, Cilt:61, Ss.1337-1368

Özdemir, E. 1998, “Vergi Kaçakçılığı Ve Nedenleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, , İstanbul, Sayı:2, S.30

Özker, A.N. 2002, “Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı Ve Denetime Özgü Beklentiler”, **Akdeniz Üniversitesi İktisadi Ve İdarî Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:4, Antalya, S: 177

Pehlivan, O. 1987, “Vergi Yönetiminde Etkinlik, Etkinliğe Tesir Eden Faktörler”, **Yeni İş Dünyası Dergisi**, Ocak, S. 87

Rakıcı, C. 2011, “Vergi Denetiminin Yeni Yapısı Ve Denetimin Kayıtdışı Önlleme Fonksiyonu”, **Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Zonguldak, Cilt 7, Sayı: 14, S.353

Sarılı, M.A. 2002, “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri Ve Kayıtlı Hâle Getirilebilmesi İçin Alınması Gereken Tedbirler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ağustos, Sayı: 167, İstanbul, S: 145-146

Savaşan, F. 2006, “Vergi Aflarına Mükellef Tepkisi: Türkiye’de Vergi Aflarından Kimler Faydalanıyor?”, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Kocaeli, Sayı: 2, S: 154

Seçkin, S. 2000, “Gölgedeki Ekonomi”, **Capital Dergisi**, İstanbul, Haziran, S. 86

Söyler, İ. 1995, “Vergi Yoklamasının Hukuki Sonuçları”, **Maliye Sigorta Dergisi**, Ankara, Sayı: 208, S: 29

Şimşek, A., Temel, A. Ve Yazıcı, K. 1994, "Kayıtdışı Ekonomi Tanımı, Tespit Yöntemleri Ve Türk Ekonomisindeki Büyüklüğü", **İktisat , İşletme Ve Finans Dergisi**, Eylül, Bilgesel Yayıncılık, S. 10-33

Yıldırım, İ. 2001, “Ondokuzuncu Yüzyıl Osmanlı Ekonomisi Üzerine Bir Değerlendirme (1838-1918)”, **Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Elazığ, Cilt: 11, Sayı: 2, S: 313-326

Yurteri, İ. 2012, “Türk Vergi Sisteminde Yoklama Ve Yaygın Ve Yoğun Vergi Denetimi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Ankara, Sayı:100, S:267

BROŞÜR VE EL KİTAPLARI

Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayını, 2007, **Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi**, Kasım, Yayın No: 50, Ankara

Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, **Gelir Vergisi Mükelleflerinde İşe Başlama- İş Bırakma El Kitabı**, 2007, Ankara, Yayın No: 20

Gelir İdaresi Başkanlığı, **Vergilendirme Bülteni**, 2013, Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı, Ankara, Sayı: 7, Ağustos, s:29,30

MEVZUAT

168 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, T.C. Resmî Gazete, Tarih:31/12/1985, Sayı:18975

178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, T.C. Resmî Gazete Tarih:14/12/1983, Sayı: Mük. 18251

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, T. C. Resmî Gazete, Tarih: 06/01/1961, Sayı: 10700

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, T.C. Resmî Gazete Tarih : 10/1/1961 Sayı : 10703

285 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, T.C. Resmî Gazete Tarih: 30/12/2013, Sayı: 28867

2015 Yılı Merkezî Yönetim Bütçe Kanunu ve ekleri, T. C. Resmî Gazete Tarih:26/12/2014 Sayı:29217 (Mükerrer)

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik Ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu, T.C. Resmî Gazete Tarih: 01/06/1989, Sayı: 3568

396 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, T.C. Resmî Gazete Tarih: 04/02/2010, Sayı: 27483

421 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, T.C. Resmî Gazete Tarih: 14/12/2012, Sayı: 28497

5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu, T.C. Resmî Gazete, Tarih: 24/12/2003, Sayı :25326

5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun, T.C. Resmî Gazete Tarih: 16/5/2005, Sayı : 25817

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, T.C. Resmî Gazete Tarih: 21/06/2006, Sayı: 26205

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, T.C. Resmî Gazete Tarih:14/02/2011 Sayı:27846

646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, T.C. Resmî Gazete Tarih: 10/07/2011 Sayı:27990

Gelir İdaresi Başkanlığı, **İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Tamimleri**, Seri: A, Sıra No: 110

Gelir İdaresi Başkanlığı, **Vergi Daireleri Kuruluş Ve Görev Yönetmeliği**, T.C. Resmî Gazete Tarih: 24/12 /1994 Sayı: 22151

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Vergi İstihbarat Uzmanlığı Görev, Yetki, Çalışma Ve Atama Yönetmeliği**, T.C. Resmî Gazete Tarih: 10/01 /1997, Sayı: 22873

Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, **Vergi İnceleme ve Denetim İç Genelgesi**, Sıra No: 2014/1

Maliye Bakanlığı, **Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği**, T.C. Resmî Gazete Tarihi: 31.10.2011 Sayısı: 28101

Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurulu, **Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik**, T.C. Resmî Gazete Tarih: 31/10/2011, Sayı:28101

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, T.C. Resmî Gazete Tarihi: 09/11/1982 Sayısı: 17863

İNTERNET SİTELERİ

Yıldız, A.M., Gelirler Kontrolörü, **“Bilgi Vermekten İmtina Edilmesinde Uygulanacak Ceza”**, Web Makâle, <http://www.yildizymm.com/YILDIZ%20YMM%20INTERNET/YAYINLARIMIZ/MAKÂLELER/BILGI%20VERMEYE%20ILISKIN%20ESASLAR%20VE%20BILGI%20VERMEME%20DURUMUNDA%20UYGULANACAK%20CEZA.pdf>, 2013

Karagül, A.A., **“Finansal Tablolar Analizi Sunumu”**, Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Öğretim Üyesi, <http://www.esmmmo.org/docs/armanazizkaragulanaliz.pdf>, ss.4, 2013

Gelir İdaresi Başkanlığı İnternet Sitesi, Vergi İletişim Merkezi Tanıtım, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1208#>, 2013

Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistikleri, **Aylar itibâriyle mükellef sayıları**, 2014/11. Ay itibâriyle (Gelir, Kurum, Basit Usul ve GMSİ mükellefleri), http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/20141.htm, 2014

Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistikleri, Çeşitli Vergi İstatistikleri, Tablo : 61, **Gelir, Kurumlar Ve Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı**, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_61.xls.htm, 2014

Gelir İdaresi Başkanlığı, İnternet Sitesi, “**Kredi Kartı Satış (POS) Cihazı ile Yapılan Satışlar ve KDV Beyannamesinin 45 No’lu Kredi Kartı ile Tahsil Edilen Teslim ve Hizmet Bedellerin KDV Dahil Karşılığını Teşkil Eden Bedel**” Satırına İlişkin Açıklama,

http://www.gib.gov.tr/index.php?id=720&tx_ttnews%5Btt_news%5D=1105&tx_ttnews%5BbackPid%5D=718&cHash=1159b0b79f, 2013

Gelir İdaresi Başkanlığı, İnternet Sitesi, **Taşra Teşkilatında Görev Yapan Personelin Dağılımı** (31/12/2013) İtibariyle,

<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=716>, 2014

Gelir İdaresi Başkanlığı, **Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı** (2011-2013), Ankara, www.gib.gov.tr/Tanitim , 2011

Gelir İdaresi Başkanlığı, Web Sayfası, **Sosyal Medya**, <http://sosyal.gib.gov.tr>, 2014

Gelir İdaresi Başkanlığı, Web Sayfası, İnsan Kaynakları, **Gelir İdaresi Başkanlığı 2010 Yılı Toplam Boş / Dolu Kadro Durumu**, Ankara,

<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=711> ,2013

Gelirler Kontrolörleri Derneği, İnternet Sitesi, **Cumhuriyet’in Vergi Denetimindeki İlk Görevlendirme: Varidat Kontrolörlüğü Ve Sonrasında Gelirler Kontrolörlüğü**, http://www.gelkontarihce.org/?page_id=29, 2014

Genel Sosyoloji Sitesi, **Kültürün Tanımı**, <http://www.sosyoloji.gen.tr/kultur-nedir.html>, 2014

Maliye Müfettişleri Derneği İnternet Sitesi, **Maliye Teftiş Kurulunun Kuruluşuna İlişkin İrade-i Seniye**, <http://www.mmd.org.tr/ustmenu/maliye-teftis-kurulu/maliye-teftis-kurulunun-kurulusuna-iliskin-irade-i-seniye>, 2014

Mesap Uzmanları Derneği, İnternet Sitesi, **Tarihçe**, <http://www.hud.org.tr/icerik/tarihce>, 2014

Milliyet Gazetesi İnternet Sitesi, “**Vergi denetiminde "ilginç yöntemler" tahsilati artırdı**”, <http://ekonomi.milliyet.com.tr/vergi-denetiminde-ilginc-yontemler-tahsilati-artirdi/ekonomi/ekonomidetay/08.02.2012/1499579/default.htm>, 2012

Ceyhan M., Web Makâle, “**Vergi İncelemesi Hakkında Bilinmesi Gerekenler**”, http://www.alomaliye.com/murat_veyhan_vergi_incelemesi.htm, 2013

Dow,S.C., “**Ekonominin Tanımı**”, Post Keynesyen İktisat Dergisi , <http://tr.wikipedia.org/wiki/Ekonomi>, 27 (3), 2005, s. 385-391, 2013

T.C. Maliye Bakanlığı Resmî İnternet Sitesi, **Bakanlık Tarihçesi**, <http://www.maliye.gov.tr/Tarihce/Bakanlık%20Tarihcesi%20.pdf>, 2014

Vergi Denetim Kurulu, İnternet Sitesi, **İdarî Yapı**
<http://www.vdk.gov.tr/default.aspx?nsw=Y/dkfWCgR00AeV0QSKUxiQ==H7deC+LxBI8=&nm=1004>, 2014

Wikipedi Ansiklopedi, **Vergi Müfettişi Tanımı**,
http://tr.wikipedia.org/wiki/Vergi_m%C3%BCfetti%C5%9Fi, 2014

RAPORLAR

Gelir İdaresi Başkanlığı Yayınları, **2014 Yılı Kurumsal Malî Durum ve Beklentiler Raporu**, 2014, Ankara

Gelir İdaresi Başkanlığı, **2013 Yılı Faaliyet Raporu**, Ankara

Gelir İdaresi Başkanlığı, **2014 Yılı Faaliyet Raporu**, Ankara

Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurulu, **2013 Yılı Faaliyet Raporu**, Ankara

Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurulu, **2014 Yılı Faaliyet Raporu**, Ankara

TEZLER

Bayazıtlı, E. 1991, **Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması**, Ankara Üniversitesi, S.B.E. İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, s.9

Binbirkaya, İ. 2006, **Türkiye’de Vergi Denetimi ve Kayıtdışı Ekonomi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s:17-18

Eker, C. 2006, **Türkiye’de Vergi Aflarının Sosyal ve Ekonomik Etkileri**, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, s: 2

Topçu, H.İ. 2005, **Vergi Denetimi Beyan Dışı Ekonomi İlişkisi İstanbul Örneği**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, S.B.E, s: 31

DİĞER KAYNAKLAR

Bayazıtlı , E. ve Çakıcı, L. 1986, “Yeminli Malî Müşavirlik Mesleği” , **VIII. Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumu 30 Nisan-3 Mayıs 1986 Bodrum**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara, No:556, s. 162

Bilen, Y. ve Irmak, N. 2007, “Türkiye’de Vergi Denetiminin Yeniden Yapılanması ve Bir Öneri, Kamu Giderlerinin Finansmanı Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Denetimi”, **Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları**, Ankara, Seri: 14, Mart, s.126

İstanbul Yeminli Malî Müşavirler Odası Dokümanı, **Yeminli Malî Müşavirlik Denetim ve Tasdik Normları**, 2014, İstanbul, s.31

İstanbul Yeminli Malî Müşavirler Odası Dokümanı, **Yeminli Malî Müşavirlik KDV İadesi Tasdik Normları**, 2014, İstanbul, s:21

Lodos, K. ve Aydın, Ş. 2007, “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Kontrol Memurluğu, Kamu Giderlerinin Finansmanı Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Denetimi”, **Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi**, Ankara Mart, Sayı:14, s.166

Maliye Bakanlığı, Eğitim Dokümanları, **Yıllık Beyanname Üzerinde Yapılacak Revizyonun Esaslarına Ait Ders Notları**, 1971, Güneş Matbaası, Ankara , s.5

Us, V. 2004, “Kayıtdışı Ekonomi Tahmini Yöntem Önerisi: Türkiye Örneği”, **Türkiye Ekonomi Kurumu, Tartışma Metni**, Ankara, Haziran, Sayı: 17, s: 11

EKLER

Ek-1 Günümüzde Uygulanan Gelir Vergisi Tarifesi

11.000 TL'ye kadar	% 15
27.000 TL'nin 11.000 TL'si için 1.650 TL, fazlası	% 20
60.000 TL'nin 27.000 TL'si için 4.850 TL (ücret gelirlerinde	
97.000 TL'nin 27.000 TL'si için 4.850 TL), fazlası	% 27
60.000 TL'den fazlasının 60.000 TL'si için 13.760 TL (ücret gelirlerinde	
97.000 TL'den fazlasının 97.000 TL'si için 23.750 TL),fazlası	% 35

Kaynak: 213 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Md. 103

Ek-2 Vergi Kanunlarına İstinaden 2015 Yılında Uygulanan Usulsüzlük Cezaları (TL)

<u>I. derece usulsüzlükler</u>	
2- Sermaye şirketi dışında kalan birinci sınıf tüccarlar ve serbest meslek	77
3 - İkinci sınıf tüccarlar	39
4- Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tâbi olanlar	18
5- Kazancı basit usulde tespit edilenler	10,60
6- Gelir vergisinden muaf esnaf	4,80
<u>II. derece usulsüzlükler</u>	
2- Sermaye şirketi dışında kalan birinci sınıf tüccarlar ve serbest meslek	39
3 - İkinci sınıf tüccarlar	18
4- Yukarıdakiler dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tâbi olanlar	10,60
5- Kazancı basit usulde tespit edilenler	4,80
6- Gelir vergisinden muaf esnaf	2,60

Kaynak: 442 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, T.C. Resmî Gazete
Tarih: 30/12/2014 sayı: 29221

Ek-3 Vergi Kanunlarına İstinaden 2015 Yılında Uygulanan Özel Usulsüzlük Cezaları (TL)

Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması	
1- Fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu verilmemesi, alınmaması	200
- Bir takvim yılı içinde her bir belge nev'ine ilişkin olarak kesilecek toplam ceza	106.000
2- Perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerin düzenlenmemesi, kullanılmaması veya bulundurulmaması	200
- Her bir belge nev'ine ilişkin olarak her bir tespit için toplam ceza	10.600
- Her bir belge nev'ine ilişkin bir takvim yılı içinde kesilecek toplam ceza	106.000
4- Maliye Bakanlığınca tutulma ve günü gününe kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin; bulundurulmaması, günü gününe kayıt yapılmaması, yetkililere ibraz edilmemesi ile levha bulundurma ve asma mecburiyetine uyulmaması	200
6- Belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve malî tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ilişkin kural ve standartlara uymayanlara	4.800
7- Kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerde kullanılma zorunluluğu getirilen vergi numarasını kullanmaksızın işlem yapanlara	250
8- Belge basımı ile ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen matbaa işletmecilerin	770
-Bu bent uyarınca bir takvim yılında kesilecek toplam özel usulsüzlük cezası	150.000

Ek-3 (Devam) Vergi Kanunlarında 2015 Yılında Uygulanan Özel Usulsüzlük Cezaları (TL)

9- 4358 sayılı Kanun uyarınca vergi kimlik numarası kullanma zorunluluğu getirilen kuruluşlardan yaptıkları işlemlere ilişkin bildirimleri, belirlenen standartlarda ve zamanda yerine getirmeyenlere	1.060
10- 127 nci maddenin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına	770
Bilgi vermekten çekinenler ile 256, 257 ve mükerrer 257. madde hükmüne uymayanlar için ceza	
1-Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında	1.300
2-İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında	660
3-Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında	330
Tahsilat ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymayanlara bir takvim yılı içinde kesilecek toplam özel usulsüzlük cezası	1.060.000

Kaynak: 442 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, T.C. Resmî Gazete
Tarih: 30/12/2014 sayı: 29221

Ek-4 Vergi Denetim Kurulunun Görev Ve Yetkileri

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

Kaynak: 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, T.C. Resmî Gazete Tarih: 10/07/2011, Sayı:27990, md: 20

Ek-5 Vergi Müfettiş Yardımcılarının Yeterlilik Sınavı Konuları

“(A) Grup Başkanlıklarında görevlendirilen Vergi Müfettiş Yardımcılarının yeterlik sınav soruları aşağıdaki konu gruplarından hazırlanır:

a) Muhasebe

- 1) Genel Muhasebe, Şirketler Muhasebesi, Maliyet Muhasebesi
- 2) Malı Tablolar Analizi
- 3) Tekdüzen Hesap Planı ve işleyişi, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ile Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve bu standartların uygulaması

b) Vergi İnceleme Usul ve Uygulamaları

- 1) 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve diŐer gelir kanunları kapsamında yapılan vergi incelemeleri
- 2) Revizyon teknikleri

c) Vergi Hukuku ve Özel Hukuk

- 1) Her türlü vergi, resim ve harçlara ait kanunlar, usul kanunları ve vergilendirmeye ilişkin diŐer mevzuat ve uygulamaları
- 2) 2577 sayılı İdarı Yargılama Usulü Kanunu, 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve uygulamaları
- 3) Ticaret Hukuku
- 4) 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun ve ilgili mevzuat

ç) Gider ve Millı Emlak Mevzuatı

- 1) 5018 sayılı Kamu Malı Yönetimi ve Kontrol Kanunu
- 2) 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu (malı hükümler)
- 3) 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu
- 4) 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu
- 5) 6245 sayılı Harcırah Kanunu

6) Devlet mallarının edinimi, idaresi ve elden çıkarılmasına ilişkin mevzuat

d) Teftiş ve Soruşturma Usul ve Esasları

1) 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu

2) 3628 sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu

3) 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun Genel Hükümleri ile kamu görevlilerine özgü suçlara ilişkin hükümleri ve ilgili diğer mevzuat

4) 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun

5) Maliye Bakanlığı ve bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşlarına dair teşkilat kanunları ile ilgili diğer mevzuat

6) 5176 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ve ilgili mevzuat

7) 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun ve ilgili mevzuat

8) Teftiş usulleri

(B), (C) ve (Ç) Grup Başkanlıklarında görevlendirilen Vergi Müfettiş Yardımcılarının yeterlik sınav konuları;

a) Muhasebe ve Finans

1) Genel Muhasebe, Şirketler Muhasebesi, Bankacılık Muhasebesi, Maliyet Muhasebesi

2) Malî Tablolar Analizi

3) Tekdüzen Hesap Planı ve işleyişi, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ile Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve bu standartların uygulaması

4) Finansal analiz teknikleri ve finansal matematik

b) Vergi İnceleme Usul ve Esasları

- 1) 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında yapılan vergi incelemeleri
- 2) Revizyon teknikleri
- 3) Örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ve yurtdışı kazançların dağıtımına ilişkin inceleme ve revizyon teknikleri
- 4) Organize vergi kaçakçılığıyla mücadele yöntemleri

c) Vergi Hukuku ve Özel Hukuk

- 1) Her türlü vergi, resim ve harçlara ait kanunlar, usul kanunları ve vergilendirmeye ilişkin diğer mevzuat ve uygulamaları
- 2) 2577 sayılı İdarî Yargılama Usulü Kanunu, 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve uygulamaları
- 3) Uluslararası Vergi Anlaşmaları
- 4) Ticaret Hukuku

ç) Kambiyo, Finansal İşlemler ve Suç Gelirleriyle Mücadele Mevzuatı

- 1) Dış Ticaret ve Kambiyo Hukuku
- 2) 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun ve ilgili mevzuat
- 3) Yabancı sermayeyi teşvik mevzuatı
- 4) 5411 sayılı Bankacılık Kanunu
- 5) 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu
- 6) 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu
- 7) 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname
- 8) 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun

d) Gider Mevzuatı

- 1) 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu
- 2) 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu

- 3) 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu
- 4) 6245 sayılı Harcırah Kanunu
- 5) 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu (malî hükümler)

e) Millî Emlak Mevzuatı

- 1) Devlet mallarının edinimi, idaresi ve elden çıkarılmasına ilişkin mevzuat
- 2) 4271 sayılı Türk Medeni Kanununun Eşya Hukukuna ilişkin hükümleri

f) Teftiş ve Soruşturma Usul ve Esasları

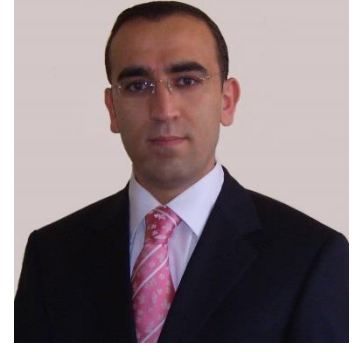
- 1) 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu
- 2) 3628 sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu
- 3) 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun Genel Hükümleri ile kamu görevlilerine özgü suçlara ilişkin hükümleri ve ilgili diğer mevzuat
- 4) 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun
- 5) Maliye Bakanlığı ve bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşlarına dair teşkilat kanunları ile ilgili diğer mevzuat
- 6) 5176 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ve ilgili mevzuat
- 7) Teftiş usulleri.

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, T.C. Resmî Gazete Tarihi: 31.10.2011
Sayısı: 28101, md: 31-32

Ek-6 Vergi Müfettişlerinin Görev ve Yetkileri

- a) Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak.
- b) Bakanlık ve bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşlarında, Bakan tarafından Kurula verilen inceleme, teftiş, denetim ve soruşturmaları yapmak.
- c) 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun, karar ve tebliğlere göre incelemeler yapmak.
- ) 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının nlenmesi Hakkında Kanun ve ilgili mevzuat kapsamında incelemeler yapmak.
- d) 492 sayılı Harçlar Kanununa göre harçları tahsile yetkili memurların hesaplarını teftiş etmek, teftiş ettikleri birim personeli hakkında görüş bildirmek.
- e) Malı mevzuat ve bu mevzuatın uygulanmasına ilişkin görüş ve önerilerini Başkanlığa bildirmek.
- f) Başkanlıkça görevlendirilmeleri hâlinde iktisat, maliye, işletmecilik ve malı denetim gibi konularda araştırma ve etütler yapmak.
- g) Başkanlıkça görevlendirilmeleri hâlinde Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcılarının meslekı alanda yetkinliklerini artırıcı konferans, kurs, seminer gibi çalışmalara katılmak.
- đ) Refakatlerine verilecek Vergi Müfettiş Yardımcılarının meslekte yetişmesini sağlamak; liyakat, temsil, çalışma azmi ve başarıları hakkındaki değerlendirmelerini Başkanlığa intikal ettirmek.
- h) Başkan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak.
- ı) Bakan tarafından Kurula verilen her türlü görevi yapmak.

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, T.C. Resmı Gazete Tarihi: 31.10.2011
Sayı: 28101, md: 38



ÖZGEÇMİŞ

1975 Yozgat / Çayıralan doğumluyum. İlköğrenimimi Sarıkaya Barbaros İlköğretim Okulu, lise öğrenimimi Sarıkaya Lisesi'nde tamamladım. 2000 yılında İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Maliye Bölümü'nden mezun oldum. Ticarî alanlarda çeşitli meslekler yaparak öğrenim hayatım boyunca kişisel kazanımlar edindim. 2003 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı'nda Gelir Uzman Yardımcısı olarak göreve başladım. 2007 yılında yeterlilik sınavını vererek Gelir Uzmanlığı mesleğine atandım. Hâlen İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nda Gelir Uzmanı olarak görev yapmaktayım. Evli ve 2 çocuk babasıyım.