

T.C.
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

TÜRKİYE’DE VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARININ
ÖNLENMESİNDE VERGİ DENETİMİNİN MALİ ETKİNLİĞİ

Şefika ALTINTAŞ
0930214383

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN
Dr. Öğr. Üyesi İsmail Sadık YAVUZ

ISPARTA - 2019



SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



YÜKSEK LİSANS TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Düzeltilme Sonrası Girecek Öğrenci

Öğrencinin Adı Soyadı	Şefika Altıntaş
Anabilim Dalı	Maliye ABD
Tez Başlığı	Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi ve Etkinliği
Yeni Tez Başlığı ¹ (Eğer değişmesi önerildi ise)	Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Mali Etkinliği

Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği hükümleri uyarınca yapılan Yüksek Lisans Tez Savunma Sınavında Jürimiz 26.09.2017 tarihinde toplanmış ve yukarıda adı geçen öğrencinin Yüksek Lisans tezi için;

☒ OY BİRLİĞİ

☐ OY ÇOKLUĞU²

ile aşağıdaki kararı almıştır.

☒ Yapılan savunma sınavı sonucunda aday başarılı bulunmuş ve tez **KABUL** edilmiştir.

☐ Yapılan savunma sınavı sonucunda aday başarısız bulunmuş ve tezinin **REDDEDİLMESİ** kararlaştırılmıştır.

TEZ SINAV JÜRİSİ	Adı Soyadı/Üniversitesi	Kabul/Ret	İmza
Danışman	Dr. Öğr. Üyesi İsmail Sadık Yavuz	☒ Kabul ☐ Ret	
Jüri Üyesi	Dr. Öğr. Üyesi Serdar Çiçek	☒ Kabul ☐ Ret	
Jüri Üyesi	Dr. Öğr. Üyesi Murat İsmen	☒ Kabul ☐ Ret	
Jüri Üyesi		☐ Kabul ☐ Ret	
Jüri Üyesi		☐ Kabul ☐ Ret	

¹ Tez başlığının DEĞİŞTİRİLMESİ ÖNERİLDİ ise yeni tez başlığı ilgili alana yazılacaktır. Değişme yoksa çizgi (-) konacaktır.

² OY ÇOKLUĞU ile alınan karar için muhalefet gerekçesi raporu eklenmelidir.

YÖK LİSANSÜSTÜ EĞİTİM-ÖĞRETİM VE SINAV YÖNETMELİĞİ Madde 9- (7) Tezi başarısız bulunarak reddedilen öğrencinin yükseköğretim kurumu ile ilişkisi kesilir. (8) Tezi hakkında düzeltme kararı verilen öğrenci en geç üç ay içinde düzeltmeleri yapılan tezi aynı jüri önünde yeniden savunur. Bu savunma sonunda da başarısız bulunarak tezi kabul edilmeyen öğrencinin yükseköğretim kurumu ile ilişkisi kesilir.

SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “TÜRKİYE’DE VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARININ ÖNLENMESİNDE VERGİ DENETİMİNİN MALİ ETKİNLİĞİ” adlı çalışmanın, tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadar ki bütün süreçlerde bilimsel ahlak 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.

Şefika ALTINTAŞ

(ALTINTAŞ, Şefika, *Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Mali Etkinliği*, Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2019)

ÖZET

Kamu gelirleri içerisinde yer alan vergi devletin en önemli finansman kaynağıdır. Devletin finansman kaynağı olan vergi mükellefler için yük olarak algılanmakta bu durum ise mükelleflerin yasalara uygun şekilde veya yasalara aykırı hareket ederek vergi kayıp ve kaçaklarına yol açmasına sebep olmaktadır.

Vergi kayıp ve kaçaklarının devlet gelirlerinde önemli azalışlara sebep olması denetimi gerekli kılmaktadır. Vergi denetimin temel amacı vergi kayıp ve kaçakları ile mücadele ederek bunu en aza indirmektir. Vergi kanunlarına uyulup uyulmadığı, verginin doğruluğunu araştırmak ve tespit etmek için yapılan vergi denetiminin etkin bir şekilde yapılması gerekmektedir.

Etkin bir vergi denetiminin sağlanması vergi idaresi ve vergi denetim yapısının etkin bir şekilde oluşturulması ile mümkün olmaktadır. Mükelleflerin vergi kayıp ve kaçaklarına neden olan sebeplerin saptanması, bunları önlemede yapılan vergi denetimi, vergi denetiminin mali etkinliği ve mali etkinliğin artırılması için yapılması gerekenler çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

Türkiye’de vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde vergi denetiminin mali etkinliği ile ilgili literatürde yer alan çalışma, bilgi ve istatistiksel verilerin kullanılmasıyla bir değerlendirme yapılmıştır. Kayıtdışı mücadelede izlenen politikaların olumlu sonuçlar verdiği ancak yeterli olmadığı sonucuna varılmıştır. Vergi denetiminin mali etkinliği özelinde yapılan değerlendirmeler neticesinde 2013 yılında etkinliğin sağlandığı, etkinliğin en düşük olduğu yılın ise 2017 yılı olduğu sonucuna varılmıştır. Yapılan bu değerlendirmeyi ilgili yılların kayıtdışı verileri de desteklemektedir. Değerlendirme neticesinde Türkiye’de vergi denetiminde mali etkinliğin yeterli düzeyde olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Kayıp ve Kaçakları, Vergi Denetimi, Denetimde Etkinlik.

(ALTINTAŞ, Şefika, *The Fiscal Effectiveness of Tax Audit in Preventing Tax Losses in Turkey*, Master Thesis, Isparta, 2019)

ABSTRACT

The tax, which is included in public revenues, is the most important source of funding of the state. The tax, which is the source of government funding, is perceived as a burden for taxpayers; this causes taxpayers to act in accordance with or against the law, resulting in tax losses and evasion.

The fact that tax losses and evasion result in significant reductions in government revenues makes the audit necessary. The main purpose of tax audit is to minimize this by tackling tax losses and leaks. The tax audit should be carried out effectively in order to investigate and determine the accuracy of the tax, whether or not the tax laws have been complied with.

The provision of an effective tax audit is made possible by the effective creation of a tax administration and tax audit structure. Determination of the causes of tax losses and evasion, tax audit in preventing these problems, financial efficiency of tax audit and what needs to be done to increase financial efficiency are the main subjects of the study.

An assessment was made using information and statistical data in the study. It was concluded that the policies followed in the fight against the informal economy yielded positive results but were not sufficient. As a result of the assessments made on the financial effectiveness of the tax audit, it was concluded that fiscal efficiency was well achieved in 2013 and that the worst year of activity was 2017. This assessment is supported by the informal economy data of the relevant years. As a result of the evaluation, it was concluded that the financial efficiency of the tax audit in Turkey was insufficient.

Keywords: Tax, Tax Losses and Evasions, Tax Audit, Effectiveness in Auditing.

İÇİNDEKİLER

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI	i
YEMİN METNİ.....	ii
ÖZET.....	iii
ABSTRACT.....	iv
İÇİNDEKİLER	v
KISALTMALAR	x
TABLOLAR	xi
ŞEKİLLER.....	xiii
ÖNSÖZ	xiv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARINA İLİŞKİN TEORİK ÇERÇEVE

1.1. Verginin Tanımı	4
1.2. Verginin Tarihi Gelişimi.....	6
1.3. Verginin Amaçları.....	8
1.3.1. Mali Amacı	9
1.3.2. Ekonomik Amacı	10
1.3.3. Sosyal Amacı	10
1.4. Vergi Kaybı	11
1.5. Vergi Kaçakçılığı	12
1.6. Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri.....	12
1.6.1. Hukuki Nedenler.....	13
1.6.1.1. Kanunların Basit ve Anlaşılır Olmaması, Vergi Kanunlarının Sık Sık Değişikliğe Uğraması.....	13
1.6.1.2. Vergi Sistemi Tercihi ile İlgili Sorunlar.....	14
1.6.1.3. Kanundaki Boşluklardan Kaynaklanan Sorunlar	14
1.6.1.4. Kanunların Hazırlanması ve Değiştirme Süreci.....	15
1.6.1.5. Vergi Cezalarının Caydırıcılığı Sorunu	16
1.6.2. Mali ve Ekonomik Nedenler.....	16
1.6.2.1. Vergi Oranları	17

1.6.2.2. Vergi Yüğü.....	17
1.6.2.3. Vergi Harcamaları.....	18
1.6.2.4. Vergi Afları.....	18
1.6.2.5. Gelir Dağılımında Adalet.....	21
1.6.2.6. Enflasyon.....	21
1.6.3. İdari Nedenler.....	22
1.6.3.1. Vergi İdaresinin Yapısı.....	22
1.6.3.2. Vergi Denetimleri.....	23
1.6.4. Sosyal ve Psikolojik Nedenler.....	24
1.6.5. Siyasi Nedenler.....	25

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİNİN KURUMSAL YAPISI VE TÜRKİYE UYGULAMASI

2.1. Vergi Denetimi.....	26
2.2. Vergi Denetiminin Amacı.....	27
2.2.1. Mali Amacı.....	27
2.2.2. Ekonomik Amacı.....	28
2.2.3. Sosyal Amacı.....	29
2.2.4. Hukuki Amacı.....	30
2.3. Vergi Denetiminin Özellikleri.....	30
2.3.1. Tarafsız Bir Denetim Olması.....	30
2.3.2. Yaptırım Gücüne Sahip Olma.....	31
2.3.3. Hesap Denetimine Benzemesi.....	31
2.3.4. Hukuki Bir Denetim Olması.....	31
2.3.5. Dış Denetim Olma.....	32
2.4. Vergi Denetim Fonksiyonları.....	32
2.4.1. Araştırma Fonksiyonu.....	32
2.4.2. Düzeltici (Eğitici) Fonksiyonu.....	33
2.4.3. Önleme Fonksiyonu.....	33
2.5. Vergi Denetim Yöntemleri.....	34
2.5.1. Yoklama.....	34
2.5.2. Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi.....	40
2.5.3. Vergi İncelemesi.....	46

2.5.3.1. İncelemenin Kapsamına Göre Vergi İncelemesi.....	48
2.5.3.2. İncelenecek Vergi Yükümlüsü Sayısı Bakımından Vergi İncelemesi	50
2.5.3.3. İncelemenin Yapıldığı Yer Bakımından Vergi İncelemesi.....	51
2.5.3.4. İncelemenin Kaynağı Açısından Vergi İncelemesi.....	51
2.5.4. Arama.....	52
2.5.5. Bilgi Toplama	53
2.5.5.1. Vergi Dairesi Otomasyon Sistemi (VEDOP).....	55
2.5.5.2. VEDOP ile Geliştirilen Proje ve Uygulamalar	56
2.5.5.2.1. Vergi Dairesi Otomasyonu (VDO- E-VDO).....	56
2.5.5.2.2. Elektronik Banka Tahsilâtı İşleme Sistemi (EBTİS)	57
2.5.5.2.3. E- Beyanname	58
2.5.5.2.4. Veri Ambarı (VERİA).....	59
2.5.5.2.5. Elektronik Muhasebe Kayıtları Arşivi (EMKAS).....	59
2.5.5.2.6. E- Haciz	59
2.5.5.2.7. E- Fatura	60
2.5.5.2.8. İnternet Vergi Dairesi	61
2.5.5.2.9. E-Defter	62
2.5.5.3. VEDOP'un Bilgi Toplama Müessesine ve Vergi Denetimlerine Katkısı	63
2.6. Vergi Denetim Türleri.....	65
2.6.1. Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri	65
2.6.1.1. Mali Tabloların Denetimi.....	65
2.6.1.2. Uygunluk Denetimi.....	66
2.6.1.3. Faaliyet Denetimi	66
2.6.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri	67
2.6.2.1. İç Denetim.....	67
2.6.2.2. Dış Denetim	68
2.7. Vergi Denetiminin Yapısı	68
2.7.1. 2011 Yılı Öncesi Vergi Denetiminin Yapısı.....	69
2.7.1.1. Maliye Teftiş Kurulu.....	69
2.7.1.2. Hesap Uzmanları Kurulu.....	70
2.7.1.3. Gelirler Kontrolörleri	70
2.7.1.4. Vergi Denetmenleri	71

2.7.1.5. Vergi Dairesi Müdürleri	72
2.7.2. 2011 Yılı Sonrası Vergi Denetiminin Yapısı.....	72

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARININ ÖNLENMESİNDE VERGİ DENETİMİNİN MALİ ANLAMDA ETKİNLİĞİ

3.1. Etkinlik Kavramı.....	75
3.2. Vergi Denetiminde Etkinlik.....	76
3.3. Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasını Etkileyen Faktörler	76
3.3.1. Örgütlenmeden Kaynaklanan Faktörler.....	77
3.3.2. Vergi Mevzuatı	78
3.3.3. Vergi Denetim Elemanlarının Sayısı ve Niteliği	78
3.3.4. Otomasyon Uygulamaları	80
3.3.5. Vergi Bilincinin Oluşturulamaması	81
3.3.6. Belge Düzeninin Tam Olarak Yerleşmemesi	82
3.3.7. Uzlaşma Müessesesinin Varlığı.....	82
3.3.8. Vergi Yargısı ve Vergi İdaresinin Etkinliği.....	87
3.4. Vergi Denetiminin Etkinliğinin Ölçülmesi.....	89
3.4.1. Mükellef İncelenme Oranı	90
3.4.2. İncelenen Vergi Mükellefi/Denetim Elemanları Sayısı Oranı.....	92
3.4.3. Denetimlerle Tarh Edilen Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı.....	95
3.4.4. Bulunan Matrah Farkının/İncelenen Matraha Oranı.....	96
3.4.5. Denetim Oranı - Vergi Tahsilâtı İlişkisi	98
3.5. Vergi Denetiminin Etkinliğini Arttıracak Önlemler	99
3.5.1. Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele.....	99
3.5.2. Yolsuzlukla Mücadele	104
3.5.3. Uzmanlaşma ve İşbölümünün Sağlanması	104
3.5.4. Performans Değerlendirme Sisteminin Uygulanması.....	105
3.5.5. Standartlara Dayalı Vergi Denetimi	106
3.5.6. İhbar ve Şikâyetlerin Değerlendirilmesi	106
3.5.7. Rapor Değerlendirme Komisyonu	107
3.5.8. Elektronik Teftiş Uygulamaları	108
SONUÇ.....	110

KAYNAKLAR	116
ÖZGEÇMİŞ.....	127



KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
EBTİS	: Elektronik Banka Tahsilatları İşleme Sistemi
EMKAS	: Elektronik Muhasebe Kayıtları Arşivi
E-VDO	: İnternet Tabanlı Vergi Dairesi Otomasyonu
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GSMH	: Gayri Safi Milli Hasıla
GVK	: Gider Vergileri Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KMYKK	: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
MTK	: Maliye Teftiş Kurulu
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
OHAL	: Olağanüstü Hal
POS	: Satış Noktaları Terminali
PTT	: Posta ve Telgraf Teşkilatı
RDK	: Rapor Değerlendirme Komisyonu
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TDK	: Türk Dil Kurumu
TL	: Türk Lirası
Vb.	: Ve Benzeri
VDK DEBİS	: Vergi Daireleri Denetim Bilgi Sistemi
VDK VEDEBİS	: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Bilgi Sistemi
VDK	: Vergi Denetim Kurulu
VDK-MİDEBİS	: Vergi Denetim Kurumu Başkanlığı Milli Emlak Denetim Bilgi Sistemi
VDK-RAS	: Risk Analiz Sistemi
VDK-SADEBİS	: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Saymanlıklar Denetim Bilgi Sistemi
VEDOP	: Vergi Dairesi Otomasyon Sistemi
VERİA	: Veri Ambarı
VUK	: Vergi Usul Kanunu
yy.	: Yüzyıl

TABLÖLAR

Tablo 1: Türkiye Cumhuriyeti'nde Uygulanmış Vergi Afları	19
Tablo 2: 2014 - 2015 Yıllarında Yapılan Yoklama Sayıları	37
Tablo 3: 2016 - 2018 Yılları E- Yoklama Sayıları.....	38
Tablo 4: 2009 - 2015 Yıllarında Yapılan Yaygın ve Yoğun Denetim Sonuçları.....	41
Tablo 5: 2016 - 2018 Yıllarında Yapılan Yaygın ve Yoğun Denetim Sonuçları.....	41
Tablo 6: 2018 Yılı Yaygın ve Yoğun Denetim İstatistikleri.....	42
Tablo 7: 2013 - 2018 Yıllarında Akaryakıt İstasyonlarında Ödeme Kaydedici Cihazlara Yönelik Yapılan Denetim Sonuçları	43
Tablo 8: 2017 - 2018 Yılı Günübirlik Kiralama Denetim Sonuçları	43
Tablo 9: 2013 - 2018 Yıllarında Bandrollü Ürün İzleme Sistemi Denetim Sonuçları....	44
Tablo 10: 2013 - 2018 Yıllarında Bandrollü Ürün Denetimleri Sonucu Savcılığa Bildirilen Ürünlerin Türü	45
Tablo 11: 2011 - 2018 Yıllarında Yapılan Yaygın ve Yoğun Denetim Çalışmaları Esnasında Tespit Edilen Kayıt Dışı İşçi Sayıları.....	45
Tablo 12: 2012 - 2018 Yıllarında Yapılan Vergi İnceleme Sayıları.....	49
Tablo 13: 2011 - 2018 Tahsilat İşlem Sayısı	57
Tablo 14: 2011 - 2018 Sanal POS ile Tahsilat İşlem Sayısı ve Tahsil Edilen Toplam Tutar	58
Tablo 15: 2013 - 2018 Yıllarında E- Fatura Uygulamasına Kayıtlı Kullanıcı Sayıları, Fatura Sayıları, Fatura Miktarı	60
Tablo 16: 2011 - 2018 Yılları İtibariyle İnternet Vergi Dairesi Kullanıcı Sayıları	61
Tablo 17: 2012 - 2018 Yıllarında E-Defter Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısı	63
Tablo 18: 2012 - 2018 Yılı Denetim Elemanları Kadro Durumu	79
Tablo 19: 2012 - 2018 Yıllarında Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları.....	83
Tablo 20: 2012 – 2018 Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Uzlaşma Sonuçları	84
Tablo 21: 2012 - 2018 Yılları Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları	86
Tablo 22: Türkiye Geneli 2011 - 2018 Vergi Mahkemelerinde Görülmekte Olan Dava Sayıları ve Ortalama Görülme Süreleri	87
Tablo 23: 2011 - 2018 Yılları Vergi Mahkemesi Karar Oranları	88
Tablo 24: 2011 - 2018 Dönemi Mükelleflerin İncelenme Oranları	90
Tablo 25: 2012 - 2018 Yılları Arası Denetlenen Vergi Mükelleflerinin Denetim Elemanı Sayısına Oranı	93

Tablo 26: 2011 – 2018 Yıllarında Denetim Yoluyla Toplam Tarh Edilen Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Oranı.....	95
Tablo 27: 2011 - 2018 Yıllarında Matrah Farkının İncelenen Matraha Oranı.....	97
Tablo 28: 2011 – 2018 Denetim Oranı - Vergi Tahsilâtı İlişkisi	98
Tablo 29: AB Üyesi Ülkelerin Kayıt Dışı Ekonomisinin GSMH İçindeki Payı (2003 - 2016).....	100
Tablo 30: AB Üyesi Olmayan Avrupa Ülkelerinin Kayıt Dışı Ekonomisinin GSMH İçindeki Payı (2003 - 2016).....	101
Tablo 31: AB Üyesi Olmayan Beş Büyük Ekonominin Kayıtdışı Büyüklüğünün GSMH İçindeki Payı (2003 - 2016).....	101
Tablo 32: Onuncu Kalkınma Planı Kayıtdışı Ekonominin Büyüklüğü ile İlgili Tahminler (2014 - 2018).....	102
Tablo 33: 2012 - 2018 Yıllarında Yapılan İhbar Ödeneği	107
Tablo 34: 2012 - 2018 VEDEBİS Uygulama Sonuçları	109

ŞEKİLLER

Şekil 1: 2012 – 2018 Yılları Arası Vergi İnceleme Türlerinin Oransal Dağılımı.....	50
Şekil 2: 2011 – 2018 Yılları İptal ve Ret Oranları	89
Şekil 3: Mükellef Sayısındaki Artış ile İncelenen Mükellef Sayısındaki Artışın Karşılaştırılması	91
Şekil 4: Denetim Elemanı Sayısındaki Artış ile Denetlenen Mükellef Sayısındaki Artışın Karşılaştırılması	94
Şekil 5: Denetim Yoluyla Tarh Edilen Vergi ve Toplam Vergi Gelirinin Yıllara Göre Değişimi.....	96
Şekil 6: Bulunan Matrah Farkındaki Artış ile İncelenen Matrahtaki Artışın Karşılaştırılması	98



ÖNSÖZ

Çalışmanın gerçekleştirilmesinde benimle sürekli iletişim içinde olan, sabırla ve büyük bir ilgiyle bana faydalı olabilmek için elinden gelenden fazlasını yapan, bilgi ve tecrübesiyle beni yönlendiren değerli danışman hocam Dr. Öğr. Üyesi İsmail Sadık YAVUZ'a katkılarından dolayı teşekkürü bir borç biliyor ve saygılarımı sunuyorum.

Yüksek Lisans Tez Savunma Sınav Jürisinde yer alan Dr. Öğr. Üyesi Serdar ÇİÇEK ve Dr. Öğr. Üyesi Murat İÇMEN'e anlayış ve desteklerinden ve tezime yapmış oldukları katkı ve önerilerden dolayı teşekkürü bir borç bilirim.

Manevi desteğini her zaman hissettiren tecrübesi ve yol göstericiliği ile yardımlarını esirgemeyen değerli hocam Dr. Öğr. Üyesi Uğur ÇİÇEK'e teşekkür ediyorum. Ayrıca tez çalışmam süresince bana bir abla, bir kardeş ve bir arkadaş gibi telkinlerde bulunarak manevi desteğini her daim hissettiren Öğr. Gör. Berrin DAL'a, değerli eşi Öğr. Gör. Tarık DAL'a ve tezime yapmış olduğu katkılardan dolayı vergi müfettişi Hüseyin SALT'a teşekkürü bir borç bilirim.

Beni bugünlere getiren, maddi manevi destek veren, daima yanımda hissettiğim ve en büyük şansım olan sevgili babam İsmail, sevgili annem Nejla, sevgili abim Ali ERKOYUN'a sonsuz teşekkür ederim.

Lisans döneminden başlayarak, yüksek lisans dönemim boyunca koşulsuz sevgi ve anlayışla, manevi desteğini daima hissettiğim sevgili eşim Celal ALTINTAŞ'a, tez sürecinde küçük küçük yürekleriyle anlayış ve sabır gösteren yanımda bol bol resim yapıp bana destek olan sevgili kızım Almıla Berra ve sevgili oğlum Arda'ya en içten teşekkürlerimi sunarım.

GİRİŞ

Vergi, devletin kamu harcamalarının finansmanını sağlamak amacıyla toplumu meydana getiren fert ve kurumlardan ödeme güçleri ölçüsünde, karşılıksız olarak ve hukuki zorunluluk altında aldığı ekonomik değerlerdir. Kamu hizmetlerinin yapılabilmesi için alınan verginin gelişimine baktığımızda ilk başlarda bedenen, sonrasında aynı, daha sonrasında nakdi olarak alınmaya başlanmıştır.

Verginin kamu harcamalarını karşılamak için toplanması verginin en temel ve mali amacıdır. Verginin mali amacının yanı sıra ekonomik büyüme ve istikrarın sağlanması, gelir dağılımında adaletin sağlanması gibi ekonomik ve sosyal amaçları da bulunmaktadır.

Verginin zorla ve karşılıksız olarak alınması mükellef ve vergi idaresi açısından bir sorun olmaktadır. Devletin finansman kaynağı olan vergi mükellefler için yük olarak algılanmakta bu sebeple mükellefler bazen kanunlardaki boşluklardan yararlanarak bazen de kanun dışı yollarla vergi kayıp ve kaçaklarına neden olmaktadır.

Devletin en önemli gelir kaynağını oluşturan vergilerin toplanmasında devletin kayba uğramaması önemlidir. Mükelleflerin vergi kayıp ve kaçığına neden olmadan vergi ödevlerini yerine getirmeleri için vergi denetiminin yapılması gerekmektedir.

Vergi sisteminin beyan esasına dayalı olması mükelleflerin denetimini zorunlu kılmaktadır. Denetim ile vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi, devlet otoritesinin sağlanması, enflasyonun önlenmesi, ekonomik istikrar, büyüme ve kalkınma, gelir dağılımının adaletli bir şekilde dağılımı gibi amaçların gerçekleştirilmesi sağlanacaktır.

Vergi denetiminin kayıp ve kaçakları önlemesi denetimin etkinliğine bağlıdır. Etkin vergi denetimi yapılmadığı sürece vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi mümkün değildir. Etkin vergi denetimi için örgütlenmenin iyi yapılması, denetim elemanlarının nitelikli olması, uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması, teknolojik gelişmelere ayak uyduran bir yapıya sahip olunması gerekmektedir.

Üç bölümden oluşan çalışmanın birinci bölümünde, verginin tanımlanması yapılmış, verginin tarihi gelişimi, verginin amaçları üzerinde durulmuştur. Vergi kayıp

ve kaçak kavramsal açıklaması yapılarak; vergi kayıp ve kaçaklarına neden olan hukuki, mali, ekonomik, idari ve siyasi nedenler ele alınmıştır.

İkinci bölümde vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde etkili olan vergi denetimi kavramı üzerinde durulmuş, vergi denetiminin devlete gelir sağlamak olan mali amacının yanı sıra ekonomik, sosyal ve hukuki amaçları açıklanmıştır. Vergi denetiminde olması gereken özelliklere yer verilmiştir. Vergi denetiminde verginin gelir sağlama amacını yanında mükellefi eğitici, vergi kayıp ve kaçaklarını araştırıcı ve önletici fonksiyonu açıklanmıştır. Vergi denetimi denildiğinde vergi idaresinin kullandığı yoklama, yaygın ve yoğun vergi denetimi, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama gibi vergi denetim yöntemlerine yer verilmiş ve Türkiye'deki vergi denetim yapısı açıklanmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde etkinlik kavramı açıklanmış, vergi denetiminde etkinlik, vergi denetiminde etkinliği etkileyen faktörlere yer verilmiştir. Bu bağlamda Türkiye'de vergi denetiminde mali anlamda etkinliğin ölçülmesine yer verilmiş ve etkinliği arttırıcı önlemler ve öneriler sunulmuştur.

Çalışma kapsamında yoklama sayıları, yaygın ve yoğun vergi denetim sonuçları, vergi incelemeleri, kayıtdışı ekonomi oranları, uzlaşma oranları, vergi mahkemesi karar sonuçları, denetim oranları, denetimlerle tarh edilen vergilerin toplam vergi içindeki payı, bulunan matrah farkının incelenen matrahla oranı ve tahsilat oranları ile vergi denetiminde mali etkinlik ve bu etkinliği azaltan nedenler incelenmiştir.

Çalışmanın amacı; mükelleflerin vergi kayıp ve kaçaklarına neden olan faktörlerini tespit edip, Türkiye'de vergi denetimleri ile kayıp ve kaçaklarını ortadan kaldırılabileceği, güçlü bir vergi denetim sistemin ve vergi denetiminin mali etkinliğini arttırmaya yönelik neler yapılması gerektiğini ortaya koyarak; Türkiye'de vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde vergi denetiminin mali etkinliği hususunda literatüre katkı sağlamaktır.

Çalışmanın önemi; Türkiye'de vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi için yapılan vergi denetimlerinin mali etkinliğinin ne düzeyde olduğu ve mali etkinliği etkileyen faktörlerin tespitinin yapılması ve çözüm önerileri sunmaktır. Teknolojik, ekonomik ve sosyal alanda yaşanan değişim ve gelişmelerle gittikçe önemi artan

verginin, kayıp ve kaçakları azaltan denetimlerle mali etkinliğinin değerlendirilmesi aÇısından oldukĐa önemlidir.

Çalışmanın yöntemi; Türkiye’de vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde vergi denetiminin mali etkinliği ile ilgili kitap, tez, makale, sempozyum ve internet kaynaklarından elde edilen bilgi ve verilerden faydalanarak, istatistiksel veri analizi yöntemi ile bir değerlendirme yapılmıştır.



BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARINA İLİŞKİN TEORİK ÇERÇEVE

Vergi kayıp ve kaçakları özellikle beyan esaslı matrah tespiti yapan vergi sistemlerinin genel problemidir. Vergi denetimi, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde en önemli faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bölümde verginin tanımı, amaçları, vergi kayıp ve kaçakları detaylı bir şekilde ele alınmıştır.

1.1. VERGİNİN TANIMI

Devlet toplum olarak yaşayan insanların, kollektif ihtiyaçlarını gidermek için ortaya çıkan bir organizasyon yapısıdır. Devlet yerine getirmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerini sağlamak için finansal kaynaklara ihtiyaç duymaktadır. Bu finansal kaynaklar içerisinde en önemli unsur da vergidir.

Vergi kelimesi, Türkçe kökenli bir kelime olup, genel manada, hediye edilen, karşılıksız verilen bir kıymeti tanımlar. Mali anlamda vergi, kamu harcamalarına katılma payı olarak mükellefler tarafından devlete ödenen kıymetlerdir (Baş, 2011: 3). Aşağıda bazı yazarların vergi ile ilgili tanımlarına yer verilmiştir;

Haller'e göre "vergi, kamu hizmetleri ile herhangi bir ilişki haline getirilmeksizin zorunlu bir mali yüküm olarak tahsil edilen ve siyasi karar sürecinde çoğunluğun çıkarlarına göre belirlenen devlet görevlerinin gerçekleştirilmesine katkıda bulunan bir araçtır" (Turhan, 1998: 21-22).

Gerloff'a göre "vergi, kamusal mali ihtiyaçların karşılanmasında veya kamu ekonomisine ait diğer gayelerin, özellikle iktisadi ve sosyal amaçların gerçekleştirilmesi için zorunlu olarak ve özel bir karşılık gözetmeksizin kamu tüzel kişilerince diğer ekonomik birimlere yüklenen ödemelerdir" (Herek, 2011: 6; Turhan, 1998: 21).

Martin Crow vergiyi, "ortak ihtiyaçlara yönelik kamusal fonksiyonları ifa edebilmek için gerekli gelirin temin edilmesi ya da devletin ekonomiye müdahale edebilmesi için bir karşılık beklemeksizin hükümete verilen zorunlu bir katkıdır şeklinde tanımlamıştır" (Mcgee, 2004: 16; Mutlu, 2009: 7).

F.Neumark, vergiyi; “iktisadi kıymete sahip olanların, siyasi cebir altında devlete ya da idari yetkilere sahip devletin diğer şahıslarına bir karşılık gerektirmeksizin yaptığı transfer” şeklinde tanımlamıştır. Verginin bazı özellikleri üzerinde durarak; verginin sebebi, oranı, ödeme zamanı, kanun çerçevesinde, zorunlu olarak kamu makamları tarafından alınabileceğini ifade etmiştir (Dikmen, 1964: 82; Mutlu, 2009: 6).

Osman Pehlivan vergiyi; “Devletin, kamu harcamalarının finansmanını karşılamak amacıyla toplumu meydana getiren fert ve kurumlardan ödeme güçleri ölçüsünde, karşılıksız olarak ve hukuki zorunluluk altında aldığı ekonomik değerlerdir.” şeklinde tanımlamıştır (2013: 93).

Orhan Dikmen vergiyi, “devlet ya da devletin devrettiği vergi koyma yetkisine sahip diğer kamu tüzel kişilerce fert ve kurumlardan cebri olarak, belirli kurallara göre ve karşılık belirtilmeksizin alınan parasal tutar” şeklinde tanımlamıştır (1964: 98).

Halil Nadaroğlu’na göre vergi; “devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla ekonomik birimlerden kanunda öngörülen esaslara uymak kaydıyla ve hukuki cebir altında, özel bir karşılık belirtmeksizin geri vermemek üzere aldıkları parasal tutardır” (2000: 217).

Verginin kavramsal tanımı noktasında tam görüş birliği olmayıp, dönemin koşullarına ve tanımı yapan yazarların savundukları kamu geliri ve kamu harcaması anlayışlarına göre verginin tanımının değiştiği görülmektedir.

Anayasamızın 73. maddesinde “*Vergi; herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanun ile konulur, değiştirilir veya kaldırılır*”, şeklinde ifade edilmektedir (T.C. 1982 Anayasası, md.73). Anayasamızdan hareketle vergi, kamu hizmetlerinde kullanılmak üzere merkezi yönetim veya yerel yönetimlerin kanunlara istinaden doğrudan ya da kamusal hizmetlerden yararlanma ücreti olarak dolaylı olarak, herkesin mali gücüne göre toplanan, kamu gelirleridir.

Vergi tanımlamalarından verginin şu temel özelliklerini görmek mümkündür (Pehlivan, 2013: 93):

- Vergi, devlet tarafından alınır.

- Vergi, kamu harcamalarını karşılamak için alınır.
- Vergi, toplumu oluşturan kişi ve kurumlardan ödeme güçleri ölçüsünde alınır.
- Vergi para ile ödenir.
- Vergide zorunluluk vardır.
- Vergiler karşılıksızdır.
- Vergi belirli kurallara göre alınır.

Bütün bu özellikleri içerecek bir biçimde vergiyi; "Devletin, kamu giderlerini karşılamak amacıyla, toplumu oluşturan birey ve kurumlardan ödeme kabiliyetleri ölçüsünde, karşılığı olmaksızın ve cebir altında aldığı ekonomik kıymetlerdir" (Pehlivan, 2013: 93) şeklinde tanımlamak mümkündür.

1.2. VERGİNİN TARİHİ GELİŞİMİ

Siyasi, sosyal ve iktisadi etkenler başta olmak üzere birçok etmene bağlı olarak verginin bir takım süreçlerden geçerek geliştiği gözlemlenmektedir. Vergi tarihsel olarak çok eski dönemlere dayanmaktadır. İnsanların bireysel yaşamdan sıyrılıp toplum halinde yaşamaya başlamaları ilk olarak ilkel kabileler ile olmuştur. Kabilelerde söz sahipleri kabile reisleridir ve bunun gibi benzer toplumsal oluşumlarda aşiret reisi, derebeyi gibi yöneticiler bulunmaktadır (Şafak, 1994: 12). İlgili yöneticilere yapılan gönüllü yardım ve bağışlar verginin ilk şekilleri olarak kabul edilebilir (Kayan, 2000: 81).

İlkçağlarda devlet savaş zamanlarında halktan vergi alırdı. Devletin bu dönemde aldığı vergiler daha çok dini görev olarak kabul ediliyordu. Vergilerin belirli bir kısmı hizmet karşılığı (bedenen) ödenmekteydi. Mısır'da yaşayan bireylerin Firavun'un piramitlerinde bedenen çalışması, diğer bazı ülkelerde halkın, kralların mülkünde yine bedenen çalışması karşılığı kamu harcamalarına bedel ödememesi buna örnek teşkil etmektedir (Kayan, 2000: 82).

Ortaçağda feodal sistemin kendini göstermesi ile birlikte herkes, mülk sahibi olmalarının karşılığı olarak, başta askeri alan olmak üzere birçok alanda çalışmak

suretiyle devlete katkıda bulunmuştur (Kılıç & Demirçelik, 2011: 182). Feodal dönem içerisinde aynı vergilerin ve bedeni çalışmayla ödenen vergilerin dışında, malların trampa edilmesi üzerinden de vergiler alınmıştır. Zamanla hükümdarlar bazı kesimlere başvurarak yardım talep etmeye başlamışlar ve vergi vermedeki gönüllük ortadan kalkmaya başlamıştır. Ortaçağın sonlarına doğru vergiler para ekonomisinin gelişmeye başlaması ile normal kamu geliri olarak görülmeye başlamıştır. 13. yy'da ilk kez İngiltere düzenli vergi tahsil etmeye başlamıştır (ihraç edilen tüketim mallarının tüketim resmine tabi tutulması) (Giray, 2006: 19).

19. yüzyılda gerçekleşen sanayi devrimi ile birlikte vergi sistemlerinde önemli gelişmeler ve değişimler meydana gelmiştir. İlk modern gelir vergisi Napolyon savaşlarının finansman ihtiyacının karşılanması amacıyla 1815 yılında İngiltere'de uygulanmıştır. Savaşın ve etkilerinin ortadan kalkmasıyla birlikte alınan bu vergi de kaldırılmıştır (Özmert & Şahin, 2014: 70-71). Bu verginin kaldırılmasının ardından liberal akımların gümrük vergisi gelirlerinde azalmaya sebep olması nedeniyle, İngiltere yeni kaynak arayışlarına girmiştir. Bunun sonucu olarak da İngiltere Başbakanı Robert Peel 1842 yılında, azalan vergi gelirlerinin telafisi için, gelir vergisini yeniden uygulamaya koymuştur. İngiltere'nin gelir vergisinin yeniden uygulamaya koymasının ardından 20. Yüzyıl başlarından itibaren zorunlu nitelik kazanan vergiler, ortaçağdaki alınan vergiler gibi olağanüstü bir gelir olmayıp, vergi sisteminin temel dayanağı haline gelmiştir (Turhan, 1998: 13).

Sürece ve verginin gelişimine baktığımızda ilk başlarda bedenen, sonrasında aynı, daha sonrasında ve günümüzde de nakdi olarak ödendiği gözlemlenmektedir.

Tarihi sürece baktığımızda Osmanlı devletinde alınan vergiler şunlardır;

- Zekât: Bireyin sahip olduğu; altın, gümüş, para, ticaret malları, hayvanlar ile maden ve kıymetler zekatın konusunu oluşturmaktadır.
- Haraç: Fethedilen bir yerde halkı esir almayıp, topraklarının kullanma hakkının kendilerine verilmesi karşılığı alınan vergilerdir.
- Öşür: Toprak ve tarım ürünlerini konu alan bir vergidir. Oranı %10dur.
- Cizye: Devletin, gayrimüslim vatandaşlardan, askerlik hizmetinin karşılığı olarak almış olduğu bir vergidir (Ağcakaya, 2008: 112-113).

Osmanlı Devleti'nde 1804 yılında "senedi ittifak" ile devletin vergi alımı sınırlandırılmıştır (Kayan, 2000: 84). Senedi İttifak sonrası padişah 1839 yılında yayınladığı Tanzimat Fermanı ile tek taraflı olarak vergilendirme gücünü sınırlandırmıştır. 1856 Islahat Fermanı, 1875 Adalet Fermanı ile yabancı ülkelerin baskısı ile padişah vergilendirme konusunda belli ilke ve kurallara uymayı kabul etmiştir. 1876 Kanun-i Esasi vergilerin sadece kanuna dayanarak konulmasını öngörmektedir (Akyazan, 2009: 250). Osmanlı Devleti 1881 yılında dış borçlarını ödeyememesi üzerine yabancılardan oluşan "Duyuni Umumiye"yi kurmayı kabul etmiştir. Osmanlı Devleti 1920 yılında imzaladığı Sevr Anlaşmasıyla Duyuni Umumiye kuruluşunun yetkisinde olmayan gelirlerini Fransız, İngiliz ve İtalya'nın temsilcilerinden oluşan komisyona bırakarak ekonomik egemenliğini tamamen yitirmiştir (Kayan, 2000: 82).

Türkiye Cumhuriyeti Devleti bağımsızlığını kazandıktan sonra kendi vergi sistemini oluşturmada Batı Avrupa Vergi Sistemi'ni örnek almakla birlikte vergi kanunlarının hazırlanması sürecinde Almanya Vergi Kanunlarından da istifade etmiştir (Arslan, 2007: 2). Geçmişten günümüze ekonomik, sosyal alandaki gelişmelerle birlikte vergi kanunlarında önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler beraberinde Batı Avrupa ve Almanya vergi sisteminden uzaklaşıp, kendi özgün vergi sistemimizi oluşturmamızı sağlamıştır.

Türkiye'de modern olarak ilk gelir vergisi uygulaması 1950 yılında yürürlüğe konulmuştur. Bu süreç, 1954 yılında yürürlüğe giren Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanunu (AATUHK) (AATUHK, 1953) ve 1956 yılında yürürlüğe konulan Gider Vergileri Kanunu (GVK) (GVK, 1956) ile gelişerek devam etmiştir. 1985 yılında GVK yerini Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)'na bırakmış ve bu sayede harcamaların üzerinden alınan vergilerde yeni bir model geliştirilmiştir.

1.3. VERGİNİN AMAÇLARI

Devletin temel görevlerini yerine getirebilmesi için bir gelir elde etmesi gerekmektedir. Elde edeceği gelirin en önemli kaynağı vergilerden oluşmaktadır. Verginin devlet harcamalarının finansmanında kullanılması için toplanması verginin en temel amacıdır. Verginin bu temel amacının yanı sıra, gelir dağılımında adalet

sağlaması, ekonomik büyüme ve istikrarın sağlanması gibi çeşitli amaçları vardır. Verginin kamu ihtiyaçlarını karşılamak için gelir unsuru olması “mali”, ekonomide istikrar ve büyümeyi sağlaması “ekonomik (iktisadi)”, gelir dağılımında adaleti sağlaması ise “sosyal” işlevi olarak nitelendirilir (Pehlivan, 2013: 97; Turhan, 1998: 24). Bu nedenle verginin amaçları; mali, ekonomik ve sosyal amaçlar olmak üzere üç başlıkta ele alınabilir.

1.3.1. Mali Amacı

Devlet, toplum halinde yaşamanın sonucunda olarak ortaya çıkan kamusal ihtiyaçların karşılanması için çeşitli anayasal görevler üstlenmiştir. Bu görevler; zaman içerisinde sürekli olarak gelişme göstererek değişime uğramıştır. Devletin adalet, savunma, ulaşım, eğitim, sağlık gibi temel görevi olan kamu hizmetlerinin topluma arz edilebilmesi için finansal gereksinimlerinin önemli bir kısmı vergilerle sağlanmaktadır (Baş, 2011: 26). Bu nedenle bir vergi sisteminin en önemli amaçlarından bir tanesi, kamu harcamalarının finansmanını sağlamak için ihtiyaç duyulan geliri temin etmektir.

Vergilerin kamu harcamalarındaki artışlarla orantılı olarak artması gerekir. Eğer vergiler kamu harcamalarındaki meydana gelen artışlarla orantılı olarak artmıyorsa vergi gelirlerinin düzenlemeler yapılarak arttırılması yoluna gidilmektedir. Bu konuda kamu harcamalarının kısılması da bir yol olarak görünmektedir. Ancak sürekli gelişim gösteren ekonomik ve sosyal yapı göz önüne alındığında kamu harcamalarının kısılması oldukça zordur (Eker, 2005: 147).

Devlet, vergi uygulamalarında mali amacı gerçekleştirirken, vergi yükü adil bir şekilde dağıtılmalı; gelir düzeyi yüksek kimselerin, düşük gelirli kimselere oranla daha fazla vergilendirilmesi (dikey adalet) ve vergi ödeme kabiliyeti açısından aynı durumda olanların da eşit bir şekilde vergilendirilmesi (yatay adalet) sağlanmalıdır. Ayrıca, verginin hesaplanmasından tahsiline kadar geçen süreçte katlanılacak maliyetler en düşük seviyede tutulmalıdır (Turhan, 1998: 33-34).

1.3.2. Ekonomik Amacı

Devlet ekonomik hedeflere ulaşmak için vergiyi araç olarak kullanmaktadır. Ekonomik istikrar ve ekonomik büyümenin vergilerden yararlanarak sağlanması verginin ekonomik amacını oluşturmaktadır (Pehlivan, 2013: 98).

Verginin ekonomik amaçları içerisinde; yatırımları, üretimi ve tüketimi harcamalarının teşviki veya kısıtlanması, ödemeler dengesinin sağlanması, tasarruf teşviki, mali yapıyı değiştirmek, ekonomik istikrarı sağlamak, gelir ve servet dağılımını sağlamak yer almaktadır (Paksoy & Bakan, 2010: 155).

Ekonomide büyüme ve istikrar sağlamak amacıyla vergilerden faydalanmak verginin, devlete gelir sağlama fonksiyonun yanı sıra ekonomiyi düzenleme aracı olarak da kullanılabilir. Örneğin, vergi politikasının iş gücü potansiyelini niteliksel ve niceliksel olarak arttırması, özel kesim tasarruflarını ve yatırımları teşvik etmek suretiyle sermaye stokunun ve teknolojik gelişimi hızlandırma aracı olarak kullanılabilir (Turhan, 1998: 10).

Ekonomik büyümenin teşvik edilmesi ve hız kazanması, neredeyse tüm ülkelerde, iktisat politikalarının temel hedeflerinden biri olmuştur. Vergi politikası iktisadi büyümenin hızlandırılması amacı ile kullanılan önemli bir maliye politikası aracıdır. Devlet vergiler aracılığı ile özel tasarruf ve yatırımları özendirerek sermaye birikiminin artmasını sağlar. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde, gönüllü tasarrufların yetersizliği, vergileme aracı ile yaratılacak kamusal tasarruflar yoluyla giderilebilir (Herek, 2011: 6; Oktar, 2006: 5).

1.3.3. Sosyal Amacı

Sosyal devlet anlayışının bir unsuru olarak, vergi gelirleri ile finanse edilen kamu harcamalarının, geliri yeniden dağıtılması özelliği çerçevesinde, milli gelirin toplumdaki bir kesimden diğer bir kesime paylaştırılmasında da vergiler önemli bir politika aracı olarak kullanılabilir. Anayasanın 73. maddesinde: “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır” (T.C. Anayasası, 1982) hükmüne yer verilmiştir. Vergi yükünün, sosyal tabakalar arasında dengeli bir

biçimde paylaştırılması bu amaca hizmet etmektedir (İzmirli, 2017: 9-10; Mutluer, Öner, & Kesik, 2007: 231).

Özel ekonomi kurallarına göre gerçekleşen gelir ve servet dağılımı her dönemde adil bir şekilde olmamaktadır. Bu nedenle devletin, gelir ve servet dağılımında adaletsizlikleri gidermek amacıyla vergiler vasıtasıyla ekonomiye müdahale etmesi zorunluluk haline gelir. Çünkü servet ve gelir dağılımının adil ve dengeli bir şekilde gerçekleştirilmesi sosyal adaletin ve sosyal devlet anlayışının bir gereğidir (Aktan & Özkıvrak, 2008: 33).

Sosyal güvenlik prim ödemelerinin vergileme dışı tutulması, sosyal yardımların vergiye tabi olmaması, işletmelerin yapmış olduğu sosyal yardımların gider olarak kabul edilmesi ve yararlanan kimselerin de vergileme dışında tutulması sosyal açıdan verginin avantajlarından biridir.

Vergi sistemlerinde gelir ve harcama üzerinden alınan vergiler, verginin mali amacını gerçekleştirmeye yönelik alınırken; servet üzerinden alınan vergiler ise verginin sosyal fonksiyonunu sağlamaya yöneliktir (Ömür & Gerçek, 2017: 198).

1.4. VERGİ KAYBI

Vergi kaybı, vergi kanunlarına göre üzerine vergi borcu düşen kişi veya kurumların vergi borçlarının çeşitli nedenlerle devlet tarafından tahsil edilememesi ya da edilememiş olmasını ifade etmektedir (Aydın, 2003: 19-20).

Dar anlamda vergi kaybı, vergi mükelleflerinin kanunda yer alan boşluklardan istifade ederek kamu gelirlerinde azalmaya neden olmasını ifade eder.

Geniş anlamda vergi kaybı, vergilendirme süreci hakkında yeterince bilgi sahibi olamayan mükelleflerin kötü niyet taşımadan olduğundan daha az vergi ödemeleri ya da kötü niyetli bir tutumla ödenmesi gereken vergiden daha düşük ödeme yapmalarıdır.

Vergi kaybı, çeşitli şekillerde meydana gelmekle birlikte en etkin şekilde vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı eylemleri ile gerçekleşmektedir.

1.5. VERGİ KAÇAKÇILIĞI

Devlet, toplum halinde yaşamının sonucu olarak ortaya çıkan kamusal ihtiyaçları vergi geliriyle karşılamakta, artan kamusal ihtiyaçlar için kaynak olarak yine vergileri görmektedir. Devlet tarafından sunulan özellikle tam kamusal malların finansmanında gönüllülük esasına göre vergi alınması vergi gelirlerinde önemli düzeyde kayıplara yol açacağından dolayı vergilerin cebri olma zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Cebren toplanan vergilerin etkin kullanılmaması gibi nedenler vergi ödememe eğiliminde olan mükelleflerin vergiye karşı tepki göstermelerine yol açmaktadır. Mükelleflerin göstermiş olduğu bu tepki vergi kaçakçılığıdır (Edizdoğan, Çetinkaya, & Gümüş, 2011: 142).

Vergi kaçakçılığı, vergi borcu doğmuş olmasına rağmen vergi kanunlarına aykırı hareket ederek, verginin hiç ödenmemesi ya da kısmen ödenmesi anlamına gelir. Vergi kaçakçılığı kanuna aykırıdır ve suç olarak nitelendirilir. Vergi kaçakçılığı, mükelleflerin vergilendirilebilir gelirlerini ya da servetinin vergi idarelerinden gizlenmesi sebebiyle kanunlara aykırı hareket ederek verginin hiç ödenmemesini veya kısmen ödenmesini ifade eder (Taşkın, 2010 a: 85). Vergi kaçakçılığı sahte fatura vermek ve/veya almak, yanıltıcı belge düzenlemek, muhasebe kayıtlarında hileler yapmak, ilgili defter kayıtlarında tahribat yapmak ve/veya yok etmek gibi filler ile ortaya çıkar (Ömercioğlu, Dayıoğlu, & Arslan, 2018: 59).

Vergi kaçakçılığı, vergi yasalarına uygun davranmamaktan, yasal olmayan araçları kullanarak verginin daha az ödenmesi veya ödenmemesini ifade etmektedir. Vergi kaybı ise vergi kaçakçılığını da içinde barındıran geniş bir kavramdır (Aydın, 2003: 20).

1.6. VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARININ NEDENLERİ

Bir olgunun veya eylemin incelenerek sonuçlarının ortaya konulabilmesi için o olgunun ya da eylemin sebeplerinin bilinmesi gerekir. Vergi sisteminin etkin bir yapıya kavuşturulması için vergi kayıp ve kaçakların nedenlerinin irdelenmesi gerekir. Vergi kayıp ve kaçaklarının oluşmasında birçok neden olmakla birlikte bu nedenler hukuki,

mali ve ekonomik, idari ve sosyal nedenler başlıkları altında incelenebilir (Bilen, 2007: 136) (Tosuner, 1995: 65).

1.6.1. Hukuki Nedenler

Hukuki nedenler, kanuni düzenlemelerin yetersiz veya eksik olmasından kaynaklanan nedenlerdir. Bu nedenler aşağıda sıralanmıştır;

1.6.1.1. Kanunların Basit ve Anlaşılır Olmaması, Vergi Kanunlarının Sık Sık Değişikliğe Uğraması

Vergi kanunları toplumun tümünü ilgilendiren kanunlar olması sebebiyle her bir mükellefin kolayca anlayabileceği bir yapıda olması gerekmektedir. Vergi kanunları ülkenin ekonomik, sosyal ve mali ihtiyaçlarına cevap verebilecek nitelikte olmalıdır. Vergi kanunları basit, kolay anlaşılır yapıda değilse ve gelir sağlamak amacıyla sürekli bir değişime uğruyorsa vergi kayıp ve kaçaklarının artmasına neden olmaktadır (Armağan A. , 2016: 172-173).

Vergi kanunlarının karmaşık bir yapıya sahip olması mükelleflerin kanunlar arasında bağlantı kurmalarını engelleyerek mükelleflerin bilerek ya da bilmeyerek devletin vergi kaybına uğramasına neden olacaktır. Vergi kanunlarının karmaşık yapıda olması mükellefin ve idarenin uyum maliyetini artırmakta, yolsuzlukları kolaylaştırmaktadır (Üyümez, 2016: 79). Karmaşık yapıya sahip vergi kanunları vergi denetimini ve mahkemenin vereceği kararı zorlaştırarak vergileme sürecini olumsuz etkilemektedir.

Vergi kanunları uygulanamadığından ya da vergi alınamadığından dolayı yasalarda sık sık değişiklik yapılması gerekebilir. Yasalarda yapılan sık değişimler mükelleflerin idareye olan güvenini sarsarak vergi kaybına neden olmaktadır. Kanunların sık sık değişikliğe uğraması mükelleflerin ve idarenin mevzuatla ilgili yükünün de artmasına neden olmaktadır (Karakoç, 2007: 94).

1.6.1.2. Vergi Sistemi Tercihi ile İlgili Sorunlar

Vergi sisteminin oluşturulması aşamasında ilk önce sosyal, mali, ekonomik alandaki gelişmeler göz önünde bulundurularak ekonomik sistem belirlenmeli ve bu ekonomik sisteme uygun vergi sistemi oluşturulmalıdır. Bu sistemde mükellefler vergiye gönüllü rıza göstermeli, işbirliği içinde olmalı, yasal görevleri ve haklarını bilmeleri, mükelleflerin yasal hak ve ödevleri neticesinde denetime tabi tutulacaklarını, yasaya uygun olmayan bir durumda cezai yaptırım uygulanabileceğini bilmelidirler. Mükelleflerin hak ve ödevlerini bilmeden, idare ile işbirliği olmadan sadece denetim ve ceza ile oluşturulan vergi sistemi başarılı gibi gözükse bile vergi kayıp ve kaçaklarına yol açtığı düşünülmektedir (Karakoç, 2004: 92).

Vergi kanunlarının temel belli ilkelere uygun olarak yapılması gereklidir. Vergi kanunları anayasada belirtilen vergileme ilkeleri; hukuk devleti olması, verginin adaletli olması, vergilerin kamu giderlerini karşılamak için alınması ilkelerine uygun olmalıdır. Vergi adaleti sağlanmaya çalışılırken vergilemede genellik ve eşitlik ilkelerinin de vergi sisteminde yer alması gerekmektedir. Bunlarla birlikte ödeme gücü olan herkesin kamu giderlerinin finansmanına katılmayı sağlayan bir vergi sistemi oluşturulmalıdır.

Vergi hukuku düzenlemelerinde ve vergi kanunlarının yapılmasında vergilemede belirlilik, açıklık, verimlilik ve tutumluluk ilkeleri göz önünde bulundurulmalıdır. Vergileme ilkelerine göre mükelleflerin nasıl, ne tutarda ve ne zaman vergi ödeyeceklerini vergileme öncesinde bilmesi gerekir (Karakoç, 2013: 1300). Böylelikle vergi mükellefleri belirli olmayan bir vergilendirmeye sokulmamalıdır. Vergi hukuku alanında çok sayıda yasa çıkarılması veya yasaların sık sık değişikliğe uğraması mükelleflerin yükümlülüklerine kanunda belirtilen ölçütlere göre ifa etmelerini engellemektedir. Özellikle verginin konusu ve oranlarının değiştirilmesi, ek vergiler getirilmesi, sık sık vergi afları çıkarılması ve yasaların karmaşıklığı vergi gayretini olumsuz etkilemekte ve vergi kaybına neden olmaktadır (Üyümez, 2016: 78-80).

1.6.1.3. Kanundaki Boşluklardan Kaynaklanan Sorunlar

Vergi hukukunda hangi sistemin kullanılacağı, vergilendirilmesi gereken konuların neler olacağı tam olarak belirlenmediği için kanunlarda sürekli bir değişim

yaşanmaktadır. Sürekli değişim gösteren kanunlar bazı durumlarda boşluklar yaratmaktadır. Kanuni boşlukları fark eden mükellefler vergiden kaçınma ve kaçırma yollarını seçebilmektedir. Vergilendirilmesi yapılacak olan konu ve kişiler kanuni boşlukları fırsata çevirip vergi dışı kalmaktadırlar. Böylece mükellefler kanuni açıklardan yararlanarak vergiyi doğuran olayın oluşumunu önleyerek vergi borcunun oluşmasını engellemektedir. Kanunlarda istisna ve muafiyetlerin tam olarak belirlenmeyişi, istisna ve muafiyet konularına giren vergilerin çok olması, teşvik amacıyla vergilerin kullanılıyor olması vergi kayıp ve kaçaklarını arttırmaktadır (Karakoç, 2004: 94).

Mükelleflerin kanuni boşlukları değerlendirerek vergi dışı kalmak istemesi ile ilgili olarak gelir idaresinin bu açıkları kapatmak için yaptığı düzenlemeler vardır. Bu düzenlemeler kanundaki açıkları azaltmaya yönelik yapılmasına karşın yasaların daha karmaşık bir hal almalarına neden olmaktadır.

1.6.1.4. Kanunların Hazırlanması ve Değiştirme Süreci

Kanunlar hazırlanma aşaması öncesinde ayrıntılı araştırmalar yapılmalıdır. Vergi kanunlarının hazırlanması ve değiştirilmesi sürecinde de aynı şekilde ön araştırmalar ve çalışmalar yapılarak makul süreler içinde işlemlerin gerçekleştirilmesi sağlanmalıdır. Vergi kanunlarının hazırlanması, kabul edilmesi ve uygulanması sürecinde uzman hukukçu ve vergi uygulayıcılarından yararlanılmalıdır.

Vergi kanunları, tercihlerin doğru tespit edilerek gereken hazırlık sürecinden daha kısa zamanda hazırlandığı, Meclis'te yeterince inceleme ve tartışma yapılamadan kabul edildiği için birçok kusuru ve eksiklikleri de beraberinde getirmektedir. Bu eksiklikler fark edildikçe değişikliklere gidilmekte kanunları daha da karmaşık hale getirmektedir. Çok kanun yapmak ve kanunları değiştirmek yerine sistemin baştan düzenlenmesinin yapılması gerekmektedir. Sistemin baştan düzenlenmesi için gereken hazırlık ve tespitlerin yapılması, sisteme uyum süreci de düşünülerek kanunların yeniden yapılması gerekmektedir (Karakoç, 2004: 94). Vergi kanunlarının yeniden yapılandırılmasından sonra kanunların yürürlüğe girme tarihleri mükelleflerin kazanılmış haklarına dokunmadan yani anayasada belirtilen hukuki güvenlik ilkesine uygun olarak belirlenmelidir. Mükelleflerin haklarına saygı göstermeden yapılacak olan

düzenlemeler vergi ödemeyi olumsuz etkileyerek mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerine neden olmaktadır (Karakoç, 2004: 95).

1.6.1.5. Vergi Cezalarının Caydırıcılığı Sorunu

Devletin kamu hizmeti sunabilmesi için gerekli olan vergiyi, herhangi bir zorlama olmadan alması mümkün değildir. Toplumda yaşayan kişiler vergi ödeyerek gelirinde, servetinde bir azalmanın oluşmasını istemezler. Devletin yapması gereken kamu hizmetlerini için vergi toplaması, vergi toplayamaması halinde çeşitli yaptırımlar uygulaması gerekmektedir. Vergi ödemeyi etkileyen faktörlerden biri olan cezaların vergi kaçırmayı önleyici ve etkin olması gerekmektedir.

Kanunlarla konulan vergilerin toplanmasında en etkili araç, vergi cezalarıdır. Ancak, suç oluşturan hukuka aykırı fiillerin ve bunlara uygulanacak olan cezaların belirli, kesin, açık olması ve hukuka uygun bir biçimde uygulanması gerekir. Ceza yasalarının belirli, kesin, açık olmaması cezai yaptırımlarda zorluklarla karşılaşılmasına, mükellefler arasındaki adaletsizliklerin yaşanmasına neden olur. Bu itibarla, vergi suçlarının ve bunlara uygulanacak olan cezaların kanunlarda tanımlanmasının ve sınırlarının iyi yapılması; vergi kaçırmanın devlete karşı işlenmiş bir suç olduğunun bilinmesi gereklidir (Koç, 2011: 50).

Devlet birey ve kurumların irat ve kazançlarının bir kısmını vergi olarak almak istediği zaman; mükellefler, ya alınmak istenen verginin devlete ait olmadığını, ya da devlete ödedikleri vergilere karşılık devletten bir yardım ve menfaat görmediklerini düşünerek vergi kaçırmaya çalışırlar. Mükelleflerin vergi kaçırma beklentilerini azaltmak için cezaların caydırıcı etkisi yeterince yüksek olmalıdır. Özellikle vergi kaçırma için uygulanacak ceza oranlarını artırmak vergi kaçırmayı önlemede önemli rol oynamaktadır.

1.6.2. Mali ve Ekonomik Nedenler

Vergi mükelleflerinin vergi kaçırma nedenlerinin ilk sırasında mali ve ekonomik nedenler yer almaktadır. Herkesin ödeme gücüne göre vergi alınmaması, vergi afları ya da vergi adaletinin teşkil edilememesi, ülkede bozulan gelir dağılımı, özellikle yüksek

oranlarda seyreden enflasyon vergi kayıplarını arttırmaktadır. Bu nedenler aşağıda sıralanmıştır;

1.6.2.1. Vergi Oranları

Mükellefler vergi oranlarındaki artıştan dolayı vergilere karşı tepki vermektedir. Vergi oranları yükseldikçe mükelleflerin vergiye karşı gösterdiği tepki de artmaktadır. Yükselen vergi oranlarına tepki olarak mükellef vergi kaçırma eğilimi içinde olmaktadır. Mükellefin bu tepkisi vergi matrahını erozyona uğratmakta ve devletin gelir kaybetmesine neden olmaktadır (Ulusoy & Karakurt, 2002: 109).

Yüksek vergi oranları, mükelleflerin vergi yüklerini artırarak tüketim ve tasarruf yapmalarını engellemektedir. Tüketim ve tasarruf yapamayan mükellefler ya daha çok çalışmaları gerektiğini düşünmekte ya da gelirinde bir azalma olmaması için vergi kaçırma yoluna girmektedir (Keskin, 2018: 72). Vergi oranlarının yüksek olması mükellefin gelirini korumak için vergiden kaçma çabalarını artıracak böylece mükellef gelir sağlamış olacaktır. Vergi oranlarındaki azalışlar mükelleflerin vergi yüklerini azaltarak vergi kaçırma eğilimlerini azaltacaktır (Akdoğan, 2011: 171).

Vergi oranlarının yüksek olması vergi kayıp ve kaçaklarının en önemli nedeni olarak gösterilmektedir. Yüksek oranlı vergilerden kaçmak isteyen mükellefler kayıtdışı istihdam ve gelire yönelmekte bu durum vergi kayıp ve kaçaklarına neden olmaktadır (Söyler, 2006: 39).

1.6.2.2. Vergi Yüğü

Vergi oranlarının artması ile mükelleflerin ödemeleri gereken vergi miktarlarında artış yaşanmaktadır. Vergi miktarının artmasıyla üstlenilen vergi yükü artmakta ve verginin ödenmesi, mükelleflerin gelirlerinde ve servetlerinde bir azalışa neden olmaktadır. Vergi yükünün artması ile mükelleflerin gelir seviyesi azalmakta ve daha az tüketim ve tasarruf yapmalarına neden olmaktadır. Mükelleflerin tüketim ve tasarruftaki azalmayı telafi edebilmesi için daha fazla çalışması gerekmektedir. Dolayısıyla bu durum mükelleflerin psikolojik yönden hoşnutsuzluğuna neden olmakta ve vergiye karşı tutum ve davranışlarını etkilemektedir (Akmaz & Akyol, 2007: 32).

Vergi oranları ne kadar yüksek olursa, vergi yükünden kaçma çabası o derece yüksek olmaktadır. Vergi yükünün belirleyicisi olan vergi oranlarının yüksek oluşu ve yeni vergiler mükellefler üzerinde psikolojik baskı oluşturmakta ve vergiden kaçınma veya vergi kaçakçılığı yollarına başvurulmaktadır (Karabacak, 2005: 131-132).

Mükellefin üzerine düşen vergi yükünün yüksek düzeyde olması vergi gelirlerinin düşmesine ve aynı zamanda vergi kayıp ve kaçaklarının artmasına sebep olmaktadır. Bu tür olumsuzlukların ortadan kaldırılması ve vergi geliri düzeyinin artırılması için vergi oranlarını makul seviyelere indirilmesi, ekonomideki vergi yükünün mükellefler nezdinde daha adil dağıtılmasının sağlanması, vergi ile ilgili çıkarılan yasaların sadeleştirilmesi ve güncel tutulması gibi tedbirlere başvurulmalıdır (Armağan, 2007: 237).

1.6.2.3. Vergi Harcamaları

Devletin bazı faaliyetlere destek vermek amacıyla elde edeceği gelirden vazgeçmesine vergi harcaması denir. Vergilendirilmesi gereken gelirin sosyal, ekonomik nedenlerle vergilendirme dışı bırakılmasıdır. İstisna, muafiyet, gibi uygulamalar ile almadığı vergi gelirlerini ifade eder.

Devletin elde edeceği gelirden istisna ve muafiyet gibi uygulamalarla vazgeçmesi gelir kaybına yol açıyor gibi gözükse de üretimi artırmak, gelir dağılımını düzenlemek, ekonomik ve kalkınmayı etkileyen hedeflere ulaşmak için vergi harcamalarını kullanmaktadır. Vergi harcamaları ekonomik, sosyal amaçların gerçekleştirilmesinde kullanıldığı için elde edilecek vergi gelirinden daha fazla kazanç sağlayacaktır (Çiçek & Uğur, 2018: 354).

1.6.2.4. Vergi Afları

Devletin, ekonomik, siyasi, sosyal ve idari nedenlerle vergi alacağından vazgeçmesi vergi affı olarak tanımlanabilir. Devlet, kayıtlı olmayan mükellefleri kayıt altına alarak uzun dönemde vergi geliri sağlamak için, ekonomik kriz dönemlerinde mükellefleri rahatlatmak maksadıyla vergi aflarından faydalanmaktadır.

Vergi affı, vergisini zamanında ödeyen mükellefler ile vergi affından yararlanan mükellef arasında bir eşitsizliğe yol açmaktadır (Karcı & Yüksel, 2010: 32-33). Bu durum vergi idaresine olan güveni zedelemekte ve vergi kaçakçılığına yol açmaktadır.

Vergi aflarına sık sık başvurulması mükelleflerde af beklentisine yol açarak vergi ödeme isteklerini azaltmaktadır. Af beklentisi mükelleflerin daha az gelir beyan etmelerine ve vergi hâsılatında önemli kayıplara neden olmaktadır (Çetin, 2007: 175-176).

Aşağıda Tablo 1’de Türkiye Cumhuriyeti’nde uygulanmış vergi afları yer almaktadır.

Tablo 1: Türkiye Cumhuriyeti’nde Uygulanmış Vergi Afları

Sıra	Tarih	Açıklama
1	17.05.1924	İlk Vergi Affı
2	05.08.1928	ElviyelSelased Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Yasa
3	15.03.1934	4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Yasa
4	04.07.1934	2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Yasa
5	29.06.1938	3568 Sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Yasa
6	13.06.1946	Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Yasa
7	21.01.1947	5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Yasa
8	26.10.1960	113 Sayılı Af Yasası
9	28.12.1961	281 Sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Yasa
10	23.02.1963	218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
11	13.06.1963	252 Sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Yasa
12	05.09.1963	325 Sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Yasa
13	16.07.1965	691 Sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Yasa
14	03.08.1966	780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa

15	28.02.1970	1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunuyla Getirilen Af
16	15.05.1974	1803 Sayılı Cumhuriyet'in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
17	20.03.1981	2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Yasa
18	02.03.1982	2431 Sayılı Yasaya Ek
19	22.02.1983	2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Yasa
20	04.02.1985	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 Sayılı Kanunun Geçici 4. Maddesi
21	03.12.1988	3505 Sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
22	28.12.1988	3512 Sayılı Yasa
23	15.12.1990	3689 Sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
24	21.02.1992	3787 Sayılı Yasa
25	05.09.1997	400 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
26	22.07.1998	4369 Sayılı Yasa
27	06.02.2001	414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
28	07.03.2002	4746 Sayılı Yasa İle Emlak Vergisi İle İlgili Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Yasasının Geçici Madde 21)
29	27.02.2003	4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu
30	22.11.2008	5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun (Varlık Barışı)
31	13.02.2011	6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
32	10.09.2014	6552 Sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
33	19.08.2016	6736 Sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
34	26.05.2017	7020 Sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına Dair Kanun
35	18.05.2018	7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun

Kaynak: (Çetin, 2007: 177; Yelman, 2017: 76-77; 7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, 2018)

Tablo 1’de son 10 yılda vergi aflarına çok sık başvurulduğu görülmektedir. Sık sık çıkarılan vergi afları vergi cezalarının caydırıcılığını ortadan kaldırmakta vergi kayıp ve kaçığına neden olmaktadır.

Kamu alacaklarının kısa sürede tahsil edilmesi ve ekonomideki olumsuzlukların ortadan kalkması için uygulanan vergi afları vergisini zamanında ödeyen mükellefi olumsuz etkilemekte mükelleflerin vergiye uyumunu azaltmaktadır.

Vergi aflarının sürekli çıkarılması yerine uygulanan vergi affından sonra vergi sisteminin güçlendirilmesi için önlemler alınmalı, denetimler sıklaştırılmalı ve caydırıcı cezalar uygulanmalıdır. Ancak bu şekilde vergi kayıp ve kaçıkları minimuma inecektir.

1.6.2.4. Gelir Dağılımında Adalet

Gelir dağılımı, toplumda belirli bir dönemde elde edilen gelirin kişi ve gruplarla paylaşılmasıyla, kişi ve gruplara düşen gelir olarak tanımlanır (Demirgil, 2018: 119). Üretim, tüketim, yatırım, ekonomik büyüme ve istikrarın sağlanmasında gelir dağılımının adaletli bir şekilde dağılımı önemlidir.

Vergi sisteminin temel amacı, devlete kaynak sağlamakla birlikte, ekonomik istikrarı bozmayan, vergi adaleti ve gelir dağılımı sorunu yaratmayan, ekonomik büyümeyi engellemeyen, basit, anlaşılır ve etkin bir yapıya sahip olmasıdır. Vergi politikaları bazen gelir dağılımını negatif etkileyebilmektedir. Örneğin bir ekonomideki muafiyet ve istisnalar ne kadar çoksa, kapsamı genişletilmişse, vergi gelirleri toplanamıyorsa, vergi cezaları ve vergi idaresi etkinsizse vergi kayıp ve kaçıkları artacaktır (Demirgil, 2018: 120).

1.6.2.5. Enflasyon

Enflasyon, fiyatlar genel düzeyinin bir önceki döneme nazaran sürekli bir şekilde ve hissedilir derecede yükselmesidir. Enflasyon, paranın satın alma gücünü zayıflatarak, para ile ifade edilen değerlerde aşınmaya yol açmaktadır.

Enflasyon vergi sisteminin sayısal büyüklüklerini etkilemek suretiyle istisna, muafiyet ve indirim tutarları ile gelir vergisinin artan oranlı tarife dilimlerinin reel

olarak aşınmasına yol açmaktadır. Enflasyonist bir ekonomide spesifik vergiler devleti gelir kaybına uğratmaktadır. Enflasyonist bir ekonomide mükelleflerin nominal gelirlerindeki artışlar olması ve buna karşın mükelleflere yönelik uygulanan istisna, muafiyet ve indirim tutarlarının sabit kalması, artan oranlı tarife ile birlikte reel olarak daha fazla vergi yüklenmesine neden olmaktadır (Ekici, 2009: 203-204).

Enflasyon, özel teşebbüs maliyetlerinin reel olarak düşük görünmesine, dönem reel değerinin çok üzerinde olmasına ve dolayısıyla da vergi, kar payı ve ücret ödemelerinin artmasına sebep olmakta ve işletme sermayesini olumsuz şekilde etkilemektedir. Bu nedenle birçok müteşebbis işletmesinin ölçeğini arttırmak için değil, faaliyetlerini devam ettirebilmek için vergi kaçırma yolunu tercih etmektedir. Ayrıca, enflasyon vergi sistemini çarpıtarak, ekonomide genel vergi yapısının bozulmasına da sebep olmaktadır. Enflasyonun bu etkileri, mükelleflerin vergi sistemine olan güveninin zedelenmesine ve vergi kaçaklarına yol açmaktadır.

1.6.3. İdari Nedenler

Vergi kayıp ve kaçaklarının nedenlerinden bir tanesi olan idari nedenler, vergi idaresinin yapısı ve vergi denetimlerin yetersizliği gibi sorunları içermektedir. Bu sorunlara aşağıda değinilmiştir;

1.6.3.1. Vergi İdaresinin Yapısı

Vergi idaresi, vergi kanunlarının hazırlığının yapıldığı, istişare yapıp karara bağlandığı, yasalaşanların uygulamaya konulduğu, yapılan uygulamalar neticesinde ortaya çıkmış anlaşmazlıkların çözüme kavuştuğu tüm kuruluşlar, personel ve gerekli tüm araçlar vergi idaresinin yapısal yönünü oluşturmaktadır.

Verginin özelliğinin özelliğinden dolayı mükellefler mümkün olduğunca vergiden kaçmaya çabalarken, vergi idaresi de kamu harcamalarının finansmanını sağlamak amacıyla vergi gelirlerini tahsil etmek için uğraşmaktadır. Vergilendirmede karşıt çıkarlara sahip olan verginin tarafları vergi idaresinde karşılaştıklarından, halkla ilişkileri önemsenmeyen ve vergisini ödemek isteyen mükelleflerin haklı taleplerini karşılamaktan yoksun vergi idareleriyle karşılaşmaktadır. Vergi idarelerinin bu durumu;

mevcut çalışan yetersizliği ve kurum yapısı, vergilendirmenin yerine getirilmesi için gerekli olan bazı gereksinimlerin karşılanamaması ve teknolojinin yeteri düzeyde olmaması gibi bir takım nedenlerden kaynaklanmaktadır. Vergi idaresinin bu problemlerinin gayet farkında olan mükelleflerde, vergi suçu işlense bile tespitinin yapılamayacağı kanısı oluşmaktadır. Mükelleflerin vergiye karşı direncinin ortaya çıkmasına ve vergi kaçırma yoluna başvurmalarına yol açacaktır (Şenel, 2014: 44-45).

Vergi denetimi yapan organların kendi arasında işbirliğini sağlayamaması, idarecilerin yeterli düzeyde bilgiye sahip olmamaları ve idari yargı sisteminin ve işleyişinin sekteye uğraması vergi kaçakçılığına neden olan idari nedenleri oluşturmaktadır (Darbaş, 2014: 13).

1.6.3.2. Vergi Denetimleri

Vergi denetimi, ülkenin vergi gelirlerinin istenilen optimal bir seviyeye yükseltilmesi, vergi potansiyelinden azami ölçüde faydalanılması ile vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi noktasında büyük önem arz etmektedir (Daştan, 2011: 182). Vergi denetiminden beklenen amaç vergi kayıp ve kaçaklarını önleyerek devlete gelir sağlamasıdır. Vergi denetimleri vergi kayıp ve kaçaklarının neden olacağı devletin borçlanması, faizlerin artması, enflasyonun yükselmesi gibi olumsuz ekonomik durumları önlemektedir. Vergi denetimleri bütün mükelleflerin vergilerini ödemelerini sağlayarak vergi adaletinin sağlanmasına yardımcı olurken devletin saygınlığına olumlu katkı sağlamaktadır (Rakıcı, 2011: 347).

Vergi denetimi yükümlülerin kanunlara uygun bir şekilde hareket etmesini sağlamaktır. Mükelleflerin kendilerinin denetlenebileceği ihtimalini akıllarında tutmaları, yasalara uygun hareket etme eğilimlerini artırır. Yasalara uygun davranmayarak vergisini tam ve zamanında ödemeyen mükellefler için vergi denetimi ve bu denetimler sonucunda uygulanacak cezaların büyüklüğü bir risk faktörüdür. Vergi denetim, vergi kayıp ve kaçaklarını önlenmesi ve caydırıcı etkisinin varlığı yönünden etkili ve önemli bir unsurdur. Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi için caydırıcı bir vergi denetim mekanizmasına sahip olunması gerekmektedir (Sarılı, 2002: 47). İstikrarlı yapılan vergi denetiminin zamanında vergisini ödemeyen veya kısmen ödeyen mükellefler için ciddi bir risk ortaya koymaktadır. Bu hususta risk unsurunu yüksek

gören mükellefler, vergi kaçırma eğilimini azaltacak ve vergi konusunda attıkları adımlarda daha dikkatli olacaklardır. Ancak vergi cezalarının yaptırım etkisi ne kadar fazla olursa olsun yakalanma riski taşımayan mükelleflerin bu cezalardan etkilenmesi mümkün değildir. Denetimin yetersiz olduğunu düşünen mükellefler yakalanma riskinin düşük olduğu düşüncesiyle daha rahat vergi kaçırma eğiliminde olabileceklerdir (Aykın, 2009: 36).

Vergi idaresi, vergi denetimleri ile mükellef beyanlarını gerektiği gibi kontrol edemiyorsa; isteyerek veya istemeyerek vergi kanunlarına aykırı yapılan işlemleri araştırarak ortaya çıkaramıyorsa vergi denetiminin sonucu olan yaptırımlar işlemeyecek ve vergi denetimlerinin caydırıcı olma etkisi ortadan kalkacaktır (Şeker, 1994: 38).

Vergi cezalarında uzlaşma müessesesinin varlığı, cezaların düşük oranlarda olması ve denetimle istenilen seviyede desteklenmemesi mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerini artırmasına neden olabilmektedir (Çelikkaya, 2002).

1.6.4. Sosyal ve Psikolojik Nedenler

Sosyal ve psikolojik nedenler mükelleflerin vergi ile ilgili karar almalarında belirleyici olmaktadır. Vergi ile ilgili karar almalarında etkili olan bu nedenlere hızlı nüfus artışı, göç, yaş, medeni hal, cinsiyet, eğitim, meslek, gelir seviyesi örf ve adetler, vergi bilinci, vergi ahlakı, kültür ve sosyal inanışlarda etkili olmaktadır.

Sosyal ve psikolojik nedenler verginin mükelleflerin rızasıyla alınması hususunu etkilemektedir. Geleneklerine önem veren ve ahlaki değerleri yüksek olan toplumlarda vergiyi gönüllü olarak ödeme eğilimi daha yüksek düzeyde olmaktadır. Ayrıca devlete duyulan güven duygusu da mükelleflerin vergi ödeme eğilimini artırmaktadır (Aktan & Çoban, 2006: 148-149).

Mükellefin vergi yükleri karşısında ki tutumlarını belirleyen ve vergiye karşı dirençlerini azaltmada önemli olan unsur, vergi bilinci ve vergi ahlakıdır. Vergi ahlakı, mükellefin vergiyi kendisine bir görev ve bir borç olarak kabul etmesini ifade eder. Bu düşünceyi taşıyan mükellef, vergi karşısında direnç göstermeden ve onu dini bir görev kabul ederek ödemesi, vergi ahlakının önemini ortaya koymaktadır. Vergi ahlakı düşük olan mükelleflerde ise vergi ödememek adına yapılacak her türlü vergi kaçırma eylemi

normal bir durum olarak kabul edilmektedir (Şenyüz, 1995: 32; Taşkın, 2010 a: 73-74). Vergi bilinci ve vergi ahlakı birbirini tamamlayan ve verginin etkinliği açısından ayrılmaz nitelikte olan temel kavramlardır. Vergi bilinci, kamusal hizmetlerinin ifası açısından verginin önemini bilen mükelleflerin, vergi yükümlülüklerini yerine getirme istek ve arzusunun düzeyini ifade etmektedir.

Vergi ahlakı ve buna bağlı olarak vergi bilincinin yeterince gelişmemiş olması mükellefleri vergi ödevlerini yerine getirmelerini engellemekte bunun sonucunda da vergi kayıp ve kaçığının artmasına neden olmaktadır (Koç, 2011: 85-86).

1.6.5. Siyasi Nedenler

Vergi kayıp ve kaçaklarının nedenlerinden birisi de siyasi iktidarların tutumudur. Siyasi iktidarlar, çoğunlukla oy kaygılarından dolayı mükellefler için önem arz eden vergi politikalarını kendi çıkarları doğrultusunda yönlendirebilmektedir. Siyasi iktidarlar vergi yüklerini belli kesime yükleyebilmekte bazen de vergiden vazgeçebilmektedirler. Siyasi iktidarların vergileme konusunda değişik politikaları, birbirinden farklı projeleri bulunduğundan mükelleflerin beklentileri göz önünde bulundurularak teşvik, proje, vergi paketi gibi uygulamalar geliştirmektedir. Farklı projelerin olması, istikrarlı bir vergi politikasının geliştirilememiş olması mükelleflerin kendi çıkarlarına göre hareket etmelerine olanak sağlamaktadır (Demir, 2009: 5).

Vergilendirme politikası ülkenin amaçlarına uygun, kamu yararı gözetilen bir politika özelliğini taşımanın dışında, siyasi iktidarların elinde partizanlık tutumları için bir koz olarak kullanılmaktadır. Siyasi iktidarların yeniden seçilmek için yüksek oy alacakları kesime yönelik onları sıkıntıya düşürecek uygulamalardan kaçınmakta ve kayıtdışı uygulamalarını gözardı etmektedir. Dolayısıyla bu durum diğer mükelleflerin tavırlarını etkileyerek de vergi kayıp ve kaçaklarına yol açmaktadır (Acar & Işık, 2003: 122).

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİNİN KURUMSAL YAPISI VE TÜRKİYE UYGULAMASI

Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde idarenin gerçekleştireceği en önemli işlem, etkin bir vergi denetimidir. Bir eylem hakkında önleyici veya tespit edici bir tedbir alınmıyorsa, alınan bu tedbirlerin detaylı bir şekilde izah edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla vergi kayıp ve kaçaklarında vergi denetiminin etkinliğini ortaya koyabilmemiz için öncelikle vergi denetimi kavramının kavramsal olarak açıklanması gerekmektedir. Bunun yanı sıra idarenin vergi denetimi gerçekleştirmesinin temel amaçları, vergi denetiminin özellikleri, vergi denetim teknikleri ve gerçekleştirilen denetimin genel yapısı açığa kavuşturulması gereken diğer hususlardır.

2.1. VERGİ DENETİMİ

Denetim kelimesi Türk Dil Kurumu'na göre; “Kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacı ile bir uzman birimi tarafından kanıt toplama ve değerlendirme süreci.” olarak tanımlanmıştır (TDK).

Vergi Usul Kanunu (VUK)'da ”Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır”, ifadesi yer almaktadır (VUK, 1961: Md.134). TDK'nin denetim tanımı ile VUK'nın vergi incelemesi tanımı incelendiğinde vergi denetimi, mükelleflerin vergi kanunlarına ve yasal düzenlemelere uygun hareket edip etmediklerinin belirlenmesi olarak tanımlanabilir.

Vergi mükellefler tarafından, varlıklarının bir kısmından vazgeçme olarak algılanmakta ve hatta kimi zaman devlete yapılan zorunlu bağış olarak düşünülmektedir. Bu anlayışın hakim olduğu vergi sistemlerinde matrahın mükellefin beyanı üzerinden belirlenmesi ve mükelleflerin, matrahın tespiti noktasında üzerlerinde bir baskı hissetmemesi mükellefleri vergi kaçırma eğilimine itmektedir. Vergi

sisteminde denetimin zayıf olması, cezai yaptırımların caydırıcı olmaması, toplumda vergi kaçıran mükellef sayısının fazla olmasından dolayı bu yönde bir toplum psikolojisi oluşması gibi çeşitli etmenler de bu eğilimi arttırmaktadır. Bu eğilimin önüne geçilebilmesi için en etkin yol etkin bir vergi denetimi gerçekleştirilmesidir.

Vergi denetimi, mükelleflerin ve vergi idaresinin vergi ile ilgili tüm işlemlerinin vergi kanunlarına uygun yapılıp yapılmadığının değerlendirilmesidir. Vergi denetiminin vergi idaresi ve mükelleflerin yasalara uygun davranması, vergilendirilmesi gereken kaynakların tümünden vergi toplanabilmesi, vergi sistemi ile ilgili değişiklikleri teşvik edici fonksiyonları vardır (Bakır, 2009: 7).

2.2. VERGİ DENETİMİNİN AMACI

Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde önleyici ve belirleyici bir rol alan veri denetiminin, kayıp ve kaçakların önlenmesindeki etkisinin anlaşılabilmesi için vergi denetiminin amaçları açıklanmalıdır.

Vergi denetiminin amaçları sadece devlet, idare veya mükellef odaklı amaçlar değil toplumun tamamını kapsayan amaçlardır. Vergi denetiminin en temel amacı, vergi kaybını önleyerek devlete ek bir gelir sağlamaktır. Bunun yanında; mükelleflerin beyan ettikleri gelirlerinin doğruluğunu araştırmak, vergi kanunlarının uygulanabilirliğini kontrol etmek, kanunlardan kaynaklı yaşanan sorunların tespitini yapmak gibi amaçları da mevcuttur (Aktuğlu, 1983: 11; Organ, 2008: 38). Bu amaçlar aşağıda kısaca açıklanmıştır.

2.2.1. Mali Amacı

Vergi gelirlerinin, zamanında ve eksiksiz tahsil edilememesi nedeniyle devlet kamu hizmetlerini sunmakta mali güçlükler yaşayacaktır. Devlet, kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için sürekli ve düzenli gelir kaynaklarına sahip olmalıdır. Bu bağlamda en önemli finansman kaynağı olan vergi gelirlerinde kayıp ve kaçakların en aza indirilmesi gerekmektedir. Bu da vergi denetimi ile mümkün olacaktır.

Vergi gelirlerinin elde edilebilmesi için mükellefler üzerinde bir denetim baskısı olmasının mükelleflerin vergi kaçırma eğilimini azalttığı düşünülmektedir. Bu sayede vergiler korunabilmektedir aksi halde vergi denetimlerinin olmaması vergilerin aşınmasına neden olabilmektedir. Vergi denetimleri vergilerin aşınmasına karşı önemli mali güvenlik unsuru olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi denetimlerinin düzenli ve etkin bir şekilde yapılması ile eksik beyanda bulunan mükelleflerin beyanlarının gerçeği yansıtacak şekilde düzeltilmesini sağlayacaktır. Bu durum devlete ek gelir sağlayabilmektedir. Vergi kayıp ve kaçığına neden olan mükelleflerin davranışlarının cezasız kalmaması diğer mükellefler açısından da caydırıcı nitelikte olmaktadır (Oğuztürk & Ünal, 2015: 211).

Vergi denetimi ile devlet hem alacaklarını elde edecek hem de zamanında alınamayan vergilerin cezaları ile ek gelir elde edecektir. Devlet vergi oranları arttırılmadan, yeni vergiler konmadan da vergi gelirlerinde artış sağlayabilecektir (Yıldırım, 2011: 33). Vergi kanunlarının düzenlenmesi, uygulanacak vergi cezalarının artırılması, vergi kayıp ve kaçıklarının azaltılması, ekonomik şartlara uygun vergi sisteminin belirlenmesi ile vergi tabanı genişletilebilir. Vergi tabanının genişlemesi vergi gelirlerini artırarak ekonomik işlemler üzerindeki yükü azaltacak, ekonomik yapıyı bozan kamu açıklarının oluşturduğu olumsuz etkileri ortadan kaldıracaktır (Atılğan, 2004: 91; Ünal, 2014: 47).

Vergi denetiminin temel amacı vergi gelirlerinin artırılması yoluyla bütçeye ek kaynak sağlamak iken bunun yanı sıra denetimin varlığı vergi kayıp veya kaçığına neden olabilecek mükelleflerin kararlarını yeniden gözden geçirmelerini sağlayarak bütçe gelirlerinin azalmasını da engeller (Tekin & Çelikkaya, 2011: 47).

2.2.3. Ekonomik Amacı

Mükelleflerin ekonomik faaliyetlerini kayıt altına almaması veya yanlış beyanda bulunması, ödenmesi gereken verginin eksik ödenmesi veya ödenmemesine sebep olmakta ve devletin gelir kaybına uğramasına yol açmaktadır. Bu durumda devlet kamu hizmetlerini vergi gelirleriyle sağlayamadığından, genellikle borçlanarak kamu hizmetlerini yerine getirme yolunu seçmektedir. Borçlanmanın tercih edilmesi faiz

oranlarının artması, yatırımların azalması gibi ekonomiyi olumsuz etkileyen faktörlerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Vergi kayıp ve kaçaklarıyla oluşan bütçe açıkları borçlanma yoluyla kapatılmaya çalışılsa da faizlerin artması ile borçlanma maliyetlerini artırarak daha fazla bütçe açıklarına ve ekonomik yapının bozulmasına neden olmaktadır (Oral & Sayın, 2009: 143). Ekonomideki bu tür olumsuz koşullarla karşılaşmamak için devletin düzenli olarak vergi alması gerekmektedir. Bunun sağlanabilmesi için vergi denetimi önemli bir rol oynamaktadır.

Vergi denetimi ekonomik amacı; uygulanan maliye politikalarıyla ekonomik istikrar, büyüme ve kalkınmayı sağlamasıdır. Vergilerin eksiksiz ödenmesi; enflasyonun önlenmesi, bütçe açıklarının giderilmesi, kayıtdışı işlemlerin kayıt altına alınmasını sağlayacaktır. Bunun için vergi denetiminin yapılması, mükelleflerin her an denetlenebilirlik fikrinin oluşturularak doğru beyanlarda bulunmasını vergi gelirinin artmasını sağlayacaklardır. Böylece devlet hedeflemiş olduğu ekonomi politikalarını gerçekleştirebilecektir (Arslan & Biniş, 2014: 445).

2.2.4. Sosyal Amacı

Sosyal devlet, ekonomik ve sosyal hakların hayata geçirilmesi için toplumsal yaşam alanına müdahale etmektedir. Sosyal devletin amacı; gelir dağılımında adaleti sağlamak ve yoksulluğu ortadan kaldırmaktır. Sosyal devlet bu amaçlarına ulaşmak için kamu gelirini ve kamu harcamalarını bir araç olarak kullanmaktadır. Kamu gelirleri ve kamu harcamaları vasıtasıyla gelirin yeniden dağılımı sağlanarak adaletsizliklerin ortadan kaldırılması, yoksul ve bakıma muhtaç kişilerin korunması sağlanmaktadır (Aktan & Özkıvrak, 2008: 45; Yay, 2014: 149).

Vergilemenin sosyal amacı olan gelir dağılımında adaletin sağlanması vergi kayıp ve kaçakları sebebiyle gerçekleştirilememektedir. Mükelleflerin vergi konusunda eğitilmesi, vergi bilincinin tam olarak yerleştirilmesi, vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin gerçekleştirilmesi, vergilerin gelir dağılımını düzeltici etkisi ancak vergi denetim ile mümkün olacaktır. Vergilendirme işlemlerinin devletin sosyal politikası olarak kullanılıyor olması; verginin ödeme kabiliyetleri ölçüsünde alınması, gelir dağılımında adaletin sağlanabilmesi bakımından önemlidir. Vergi kanunlarına uygun

davranma ve denetim sistemi ile sosyal amaç gerçekleşmektedir. Yani devlet maliye politikası araçları ile sosyal ve ekonomik hayata yön vermektedir (Beşel, 2017: 15).

2.2.5. Hukuki Amacı

Mükelleflerin vergi, resim, harç gibi mali yükümlülükleri kanun ile konur, kanun ile değiştirilir, kanun ile kaldırılmaktadır. Mali yükümlülükler kanuni sınırlar içinde kanunun emrettiği şekilde tahsil edilir (Taşkın, 2010 b: 124). Vergilendirme işlemlerinin nasıl olacağı, vergi denetimlerinde uyulması gereken usul ve esasların neler olduğu, denetim sonucunda hangi cezai yaptırım uygulanacağının kanunlarda belirtilmesi vergi denetiminin hukuki amacını oluşturmaktadır. Mükellefler ve vergi idaresi kanunlarda belirtilen usul ve esaslara uymak zorundadır.

Vergi yasalarının gerektiği gibi uygulanması devletin otoritesi ve saygınlığını göstermektedir. Başka hiçbir neden bulunmasa dahi vergi kanunlarının adil ve eşit şekilde uygulanması için denetim gereklidir. Vergi kanunlarının vatandaşlar üzerinde eşit şekilde uygulanıp uygulanmadığı denetlenmelidir (Tekin & Çelikkaya, 2011: 49). Vergi denetimi sayesinde vergilemede eşitlik ilkesi sağlanabilecek ayrıca vatandaşlar arasında dikey ve yatay eşitlik de gerçekleştirilebilecektir. Vergi kaçırmak suretiyle kendi lehlerine hukuka uygun olmayan çeşitli avantajlar elde edenlerin bu davranışlarının engellenmesi ile vergide adalet ilkesi sağlanabilecektir (Beşel, 2017: 16).

2.3. VERGİ DENETİMİNİN ÖZELLİKLERİ

Vergi denetiminin; tarafsız bir denetim olması, yaptırım gücüne sahip olması, hesap denetimine benzemesi, hukuki bir denetim olması ve dış denetim olması gibi özellikleri vardır. Bu özellikler aşağıda açıklanmıştır;

2.3.1. Tarafsız Bir Denetim Olması

Vergi denetimi vergi kaybını önleyerek devlete ek bir gelir sağlamakta ve yükümlü beyanlarının doğruluğunu araştırmak, kanunların uygulamadan doğan

aksaklıklarını da saptamaktadır. Vergi denetiminin amacı sadece hazineye gelir sağlamak olmamalı aynı zamanda vergiyi ilişkilendirdikleri olayın tespitini yapmalı ve tarafsız davranmalıdır (Beşel, 2017: 23-24; Kılıçoğlu, 2016: 5). Vergi denetiminin sonucunda mükellefin kusuru olabileceği gibi vergi idaresinin de kusuru olabilir. Buradaki en önemli unsur vergi denetiminin tarafsız bir şekilde yapılmasıdır.

2.3.2. Yaptırım Gücüne Sahip Olma

Zora dayanan ve karşılığı olamayan vergiyi mükellefler vermek istemedikleri için yanlış beyanda bulunarak vergi kayıp ve kaçaklarına neden olurlar. Yapılan vergi denetimleri ile mükellefin vergi kayıp ve kaçaklarına neden olduğu anlaşılmaktadır. Vergi denetimleri ile ortaya çıkan matrah farkı, vergi ziyayı, gecikme faizi, gecikme zammı gibi alacaklar AATUHK'ya göre devlet tarafından zorla tahsil edilir (AATUHK, 1953, md.1-5). Vergi denetimi sonucunda para cezaları ve hapis cezalarının bulunması vergi denetiminin yaptırım özelliğini göstermektedir.

2.3.3. Hesap Denetimine Benzemesi

İşletmelere ait mali tabloların ülkenin hukuki ve mali mevzuatı dikkate alınarak, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre düzenlenmiş muhasebe kayıtlarından gerçeği yansıtan bir yaklaşımla hazırlanıp hazırlanmadığının tespit edilmesine yönelik inceleme ve rapora bağlama işlemine hesap denetimi denir (Özşahin, 1986: 3). Vergi denetimi; hesap denetimini de içeren kapsamlı bir özelliği vardır, uygulandığı bakımından bir hesap denetimi özelliği göstermektedir (Tekin & Çelikkaya, 2011: 47).

2.3.4. Hukuki Bir Denetim Olması

Verginin yasal bir yetki olması, vergi kanunlarında belirtilmiş esas ve usullere göre uygulanması, mali ve cezai yaptırımların olması vergi denetiminin hukukilik özelliğinden kaynaklanmaktadır (Erkuş & Ünal, 2014: 84).

2.3.5. Dış Denetim Olma

Bir işletmeye ait olan hesapların işletme dışından kişi veya kurum tarafından denetlenmesine dış denetim denir. Denetim yapan kişi ve kurumların işletme dışından olması denetimin bağımsızlığını göstermekte ve bağımsız dış denetim diye adlandırılmaktadır (Halilov, 2006: 9-10; Vance & Boutell, 1975: 1).

Mükellefin vergi denetimi vergi idaresi tarafından yapıldığı için dış denetim özelliği taşımakta ancak vergi denetim elemanlarının devlete bağlı çalışmasından dolayı bağımsız dış denetim olmamaktadır.

2.4. VERGİ DENETİM FONKSİYONLARI

Vergi denetimi ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılmaktadır. Mükelleflerin defter, kayıt ve belgeleri üzerinde yapılan denetimlerde kanunlara uygun davranıp davranmadıklarının araştırılarak ortaya çıkarılması ve düzeltilmesi fonksiyonunun yanı sıra vergi ödememe ve ya eksik ödemeye neden olan unsurların oluşmasını engelleme fonksiyonu ve mükellefleri vergileme konusunda eğitici fonksiyonu vardır (Aslan, 2002: 4).

Yukarıdaki tanım baz alınarak vergi denetiminin fonksiyonlarını araştırma, düzeltici (eğitici) ve önleme fonksiyonları olarak üçe ayırabilmek mümkündür. Aşağıda söz konusu fonksiyonlar kısaca açıklanmaktadır.

2.4.1. Araştırma Fonksiyonu

Vergi denetiminin araştırma fonksiyonu ile mükellef beyanının doğruluğu, yasal yükümlülüğünü yerine getirip getirmediği, işlemleri ve bu işlemler ile ilgili tutmak zorunda oldukları defter ve belgelerde hata veya hile yapıp yapmadıkları araştırılmaktadır. Araştırma fonksiyonu mükellefin yaptığı hata ve hilenin yasal hükümler çerçevesinde düzeltilip yapılması gereken işlemlerin uygulamasını sağlar (Abdioğlu, 2007: 166; Tecim, 2008: 64).

Dedektif işlevi olarak da nitelendirilen araştırma fonksiyonu ile vergi kayıp ve kaçığına neden olanlar araştırılıp tespit edilemiyor ve gereken cezalar verilemiyorsa denetimin diğer işlevleri yerine getirilse dahi vergi denetimi tam anlamıyla sağlanamaz (Organ, 2008: 43; Vergi Denetmenleri Derneğı, 2003: 28).

Günümüz vergi sistemlerinde mükellef ile vergi daireleri işbirliğı içerisinde olmaktadır. Vergi idaresi yapmış olduğı denetim işlemleri ile mükellefin açığına yakalama veya ona ceza verme amacından öte yol gösterme amacı gütmektedir. Bu durumun bir sonucu olarak da vergi denetiminin bu fonksiyonu, düzeltici ve önleyici fonksiyonunun gerisinde kalmaktadır (Çelik, 2017: 16).

2.4.2. Düzeltici (Eğitici) Fonksiyonu

Düzeltici fonksiyonun amacı; vergi denetimleri sırasında mükellefin bilgilendirilmesi, uyarılmasıyla, mükellefin eğitilerek mükellefin hata yapmasını önlemek ve hatalarını düzeltmesini sağlamaktır (Oğuztürk & Ünal, 2015: 215).

Eğitme fonksiyonu mükellef için olduğı kadar denetim personeli içinde önemlidir (Kulmanova, 2006: 11). Denetim personeli vergilemeye sadece hazine tarafından değil mükellef açısından da bakması ve gerektiğinde mükelleflere aydınlatıcı, öğretici ve uyarıcı şekilde bilgi vermek ve yol göstermek görevi üstlenir. Denetim personeli her karşılaştığı olayda kendini geliştirme olanağı bulmaktadır (Erol, 2011: 36).

Mükelleflerin vergi konusunda eğitilmesi ile vergi bilinci artarak hem mükellefin vergiye gönüllü uyumunu sağlanıp toplam vergi gelirlerini artırır hem de vergi kayıp ve kaçıkları minimuma indirilmesi sağlanacaktır.

2.4.3. Önleme Fonksiyonu

Vergi denetiminin önleme fonksiyonu, vergilemede oluşan hata ve hilelerin tekrarlanmamasını sağlamaktır. Önleme fonksiyonu ile yapılan hata ve hilelerin ortaya çıkarılıp cezalandırılması yerine, söz konusu hata ve hilelerin nedenlerini bulup bu nedenleri ortadan kaldırmak ve bunların oluşmasını önlemektir (Organ, 2008: 44).

Denetimlerin sıklaşması, vergi kaçırıcıların tespit edilmesi ve cezalandırılması, cezaların caydırıcı olması mükellefleri vergisini zamanında ve tam ödemeye yöneltecektir. Önleme fonksiyonu ile vergi kaybına yol açan hatalı ve hileli işlemlerin önlenmesi ve azaltılması sağlanır (Akdoğan, 1979: 10).

2.5. VERGİ DENETİM YÖNTEMLERİ

Vergi denetim yöntemleri mükelleflerin vergi kanunlarında belirtilen yükümlülüklerine uyup uymadıklarını ortaya çıkarmak için vergi idarelerine verilmiş hukuki imkanlardır. VUK'ya göre vergi idaresine verilmiş olan vergi denetim yöntemleri yoklama ve inceleme başlığı altında; yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama yöntemlerinden oluşmaktadır (VUK, 1961).

VUK'da belirtilen vergi denetim yöntemlerinde yer almayan ancak vergi idaresi tarafından kullanılan diğer bir yöntem yaygın ve yoğun vergi denetimidir. VUK'ta ayrı bir maddede açıklanmayan yaygın ve yoğun vergi denetimi yoklamaya yetkili olan denetim elemanlarına verilen ek ilave yetkiler şeklinde düzenlenmiştir (Somuncu, 2014: 134).

Aşağıda söz konusu vergi denetim yöntemleri kısaca açıklanmaktadır.

2.5.1. Yoklama

Yoklama; vergi kanunlarında mükellefler ve mükelleflerin vergi ile ilgili yaptığı işlemleri, konuları araştırarak tespitini yapmaktır. Yoklama, vergilendirme ile ilgili işlemlere etki eden faktörleri ve vergi idaresinin bilgisi dışında olan faaliyetleri ortaya çıkararak devlete ek gelir sağlamaktadır (Yurteri, 2012: 262).

Yoklama yetkisine sahip olanlar; vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işiyle görevlendirilenler ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yoklama yapılmaktadır. Yoklama yetkisine sahip olanlar,

- Günlük hâsılat tespitleri yapmak,
- Ödeme kaydedici cihaz kullanıp kullanılmadığını tespit etmek,

- Araçları kontrol ederek, gerekli olan evraklarla malları karşılaştırmak ve aykırı bir durum olması halinde gerekli işlemleri yapmak,
- Belge düzenine uyup uyulmadığını denetlemek gibi bazı konularda işlem gerçekleştirebilirler.

Yoklama mükellefe haber verilmeksizin her daim yapılabilir. Yoklama yetkilileri yoklamaya giderken yetkili olduklarına dair resmi bir belgeyi yanında bulundurmak zorunda ve bu belge kendilerinden istenmese bile yoklama yapılan kimselere ibraz etmek mecburiyetindedir.

Yoklama raporlarının hukuki bir belge olarak geçerli olması için yoklamanın muhakkak belgelenmesi gerekmektedir. Yoklama sonuçları tutanak niteliği taşıyan yoklama fişine aktarılır. Yoklama fişleri yoklamanın yapıldığı mahalde iki örnek olarak düzenlenerek yoklama yapılan kimseye ya da yetkili bir kişiye imza ettirilir. İmza ettirmeye yetkili kimse bulunmadığı takdirde veya yetkililerin imzadan imtina etmesi halinde yoklama tutanağı polis, jandarma, muhtar ve ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır. Yoklama tutanağının bir örneği yoklaması yapılan kimseye veya yetkili kişiye bırakılır. Bunlar bulunmazsa bilinen adrese 7 gün içinde posta ile gönderilir (VUK, 1961, md.131-132).

Vergi denetim yöntemlerinden biri olan yoklama ile mükellefin vergilemeye ilişkin kayıtları tespit edilerek, vergi idaresinin bilgisinde olmayan hususlar en aza indirilmeye çalışılmaktadır. Mükelleflerin bir gün denetlenebilme ihtimalleri vergi kanunlarının belirlemiş olduğu usul ve esasları dikkate alarak kayıt dışı işlemlerden uzaklaşmaları, yoklamanın vergi kayıp ve kaçaklarını önlemedeki caydırıcı etkisini ortaya koymaktadır. Vergi denetimleri sıklaştıkça veri kaçırma eğilimleri azalmaktadır (Yılmaz, 2006: 73).

Yoklama ile mükelleflerin vergilendirme ile ilgili yükümlülöklere uyup uymadıkları, işyerlerinde bulunan malların faturalarının olup olmadığı, satışlarda fatura kullanmaları ve bu faturaların gerçeğı yansıtıp yansıtmadığı gibi hususlar tespit edilmektedir.

Yoklama, mükellefiyetini tesis ettirmemiş kişilerin ve vergilendirilmesi yapılmayan kaynakların ortaya çıkarılmasını sağlamakta ve vergi gelirini artırmaktadır.

Yoklama ile mükellefin vergi dışı kalması önlenmekte dolayısıyla vergi adaletinin sağlanmasına katkı sağlayarak vergisini düzenli ödeyen mükellefler için ticari rekabeti daha adil hale getirmektedir (Yurteri, 2012: 261). Yoklama sonucunda mükellef tesis ettirilmesi, vergilendirilmeyen kaynakların vergilendirilmesi ile devlet ek gelir elde edecek böylece denetimden beklenen verim alınacaktır (Berçin, 2011: 68). Bu nedenle kayıt dışı faaliyet ve mükellef tespit yoklamalarının özenle yapılması gerekmektedir.

Yoklama ile işe başlama, iş değişikliği, işi bırakma, gibi durumlar tespit edilmektedir. Mükellefin basit usulden gerçek usule geçmesi, vergi muafiyetinden yararlanması yoklama esnasında tespit edilebilir. Mükelleflerin işe başlarken belirttikleri vergilendirme usulünün şartlarını taşımadığı tespit edilmişse vergilendirme işlemi tespit edilen şartlara göre yeniden düzenlenir (Yeniçeri, 2014: 98). Bu nedenle iş değişiklikleri ve işletmedeki değişikliklerin tespit edilmesi vergilendirme açısından son derece önemlidir (Söyler, 1987: 72).

Yoklama uygulamasının gerektiği gibi yapılmaması sahte belge kullanımı artırmakta ve denetimde etkinliği azaltmaktadır. Etkin bir şekilde yoklama uygulamasının yapılması cari dönem ve gelecek dönemler için başarılı bir vergilendirmenin yapılmasını sağlayacaktır. Mükelleflerin faaliyetleri hakkında güncel bilgiler sunan yoklama uygulaması aynı zamanda gelecek dönemlerde yapılacak olan vergi denetimlerinin başarısını artıracaktır.

Mükellef tesis ettirilmesi, iş değişikliği, işi bırakma gibi durumlar yoklama ile ortaya çıkabileceği gibi mükellefin vergi incelemesine sevk ve mükellefe ceza uygulanması da yoklamanın bir sonucudur. Mükellefe ilişkin maddi olaylar ve belgeler arşivlenerek vergi incelemelerine dayanak oluşturmaktadır. Usulüne uygun düzenlenen yoklama tutanakları inceleme elemanına inceleme esnasında delil oluşturmaktadır. Usulüne uygun tutulan yoklama tutanakları vergi incelemesinin seyrini değiştirmektedir. Mükellef ve idare açısından yoklamanın en önemli sonucu tespit edilen hususların vergi incelemesinde kullanılabilmesi, mükellefin vergi kaçırdığına dair belirtilerin olması durumunda vergi incelemesine sevk edilmesidir.

Yoklama uygulaması vergi denetiminin etkinliğinde önemli bir yere sahip olmasına rağmen yoklamaya gerekli önem verilmemiştir. Yoklamalarda nitelikli personelin görev almamakta, bu personel masa başı işlerde çalıştırılmaktadır (Gürboğa,

2004: 10). Niteliksiz ve sorunlu personel yoklamalarda görevlendirilmekte ve yoklama tutanağı usul ve esaslara göre düzenlenmediği için birçoğu yargıda idarenin aleyhine dönüştürülmektedir (Gürboğa, 2004: 10; Tekin & Çelikkaya, 2011: 123).

Yoklama uygulamasının daha etkin olması için elektronik yoklama uygulamasına uyum sağlayacak yeterli sayıda yoklama memuru eğitimlerden geçirilmeli ve yeterli donanımına sahip olmalarının sağlanması gerekmektedir. Yoklama memurları mükellefleri bilgilendirmeli, yol göstermelidir. Yoklama personelinin 24 saat çalışabilmesine olanak verilmeli, bireysel yoklama yerine toplu yoklamalar yapılmalıdır (Arslan, 2016: 5).

2014 yılından itibaren yoklama türlerine göre yapılan denetimler Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) Faaliyet Raporlarında gösterilmektedir. Aşağıda Tablo 2’de 2014-2015 yıllarında yapılan yoklama uygulamaları gösterilmektedir.

Tablo 2: 2014 - 2015 Yıllarında Yapılan Yoklama Sayıları

Görev Türü	Yoklama Sayısı	
	2014	2015
İşe Başlama Yoklaması	543.872	561.498
İşi Bırakma Yoklaması	325.873	326.316
Adres Tespiti Yoklaması	99.261	66.532
Şubeler Nezdinde Yapılan Yoklama	196.508	188.193
Mükellef Durum Tespiti Yoklaması	548.680	375.880
Nakil ve Adres Değişikliği Yoklaması	39.013	74.046
Toplam	1.753.207	1.592.465

Kaynak: (2014-2015 GİB Faaliyet Raporu)

Tablo 2’ye göre 2014 yılında 1.753.207 adet, 2015 yılında 1.592.465 adet yoklama yapılmıştır. 2015 yılında yoklama sayısının 2014 yılına göre azaldığı görülmektedir. Bu azalışın temel sebebinin 2015 yılında yapılan seçimler olduğu düşünülmektedir. Siyasi iktidarların yeniden seçilmek için yüksek oy alacakları kesime yönelik negatif uygulamalardan kaçınması ve kayıtdışı uygulamalarını gözardı etmesi anayasal iktisat literatüründe tartışılan konulardan birini oluşturmaktadır. Tablodan da anlaşıldığı gibi mükellef durum tespiti 2014 yılına göre azalmıştır. Siyasi iktidarlar oy kaygısından dolayı mükellefe müdahale etmemektedirler.

Mükellef ve mükellefiyete ilişkin işlemlerin daha hızlı ve kolay bir şekilde yapılması vergi idaresi için önem taşımaktadır. Bu nedenle yoklama uygulamasında

verimlilik ve etkinliğin sağlanabilmesi için gelişen bilişim teknolojilerinden yararlanmak zorunlu bir hal almıştır (Ürel, 2016: 303). Yoklama uygulaması gelişen bilişim teknolojilerinden faydalanılarak 01.09.2015 tarihinde elektronik ortamda yapılmaya başlanmıştır (T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, 2016: 20). Aşağıda Tablo 3’de 2016 – 2018 yıllarında yapılan e- yoklama uygulamaları gösterilmektedir.

Tablo 3: 2016 - 2018 Yılları E- Yoklama Sayıları

Görev Türü	Yoklama Sayısı		
	2016	2017	2018
İlk Defa İşe Başlama Yoklaması	518.781	450.613	431.184
Nakil İşe Başlama Yoklaması	89.587	97.636	85.719
Adres Değişikliği Yoklaması	149.640	157.908	167.844
Faal Mükellef Kontrol Yoklaması	222.027	161.625	137.408
İşi Bırakma Yoklaması	330.446	315.023	341.952
Nakil İşi Bırakma Yoklaması	30.812	31.150	31.122
Nakil Vasıtaları Yoklaması	18.297	17.276	13.355
Diğer Ücretli Çalışan Yoklaması	14.700	18.454	20.147
Kayıt Dışı Faaliyet Yoklaması	5.912	4.135	3.187
E-Tüzel Kişilik İşe Başlama Yoklaması	13.907	101.780	117.016
Ek İşi Bırakma Yoklaması	4.142	7.359	7.245
Serbest Yoklama	165.920	178.797	155.376
Şube Açılış Yoklaması	132.274	152.353	137.382
Ek İşe Başlama Yoklaması	48.499	57.369	57.231
Şube Kapanış Yoklaması	82.813	77.445	102.530
Nakil Vasıta Terk Yoklaması	6.856	6.160	5.744
KDV İade (İmalatçı) Yoklaması	1.681	3.697	5.812
KDV İade (İmalatçı Olmayan) Yoklaması	3.521	7.586	10.677
KDV İade (İmalatçıların İhraç Kaydıyla Mal Teslimi) Yoklaması	653	1.051	1.314
MTY-1 Yoklaması	9.154	1.403	428
MTY-2 Yoklaması			91
Diğer Ücretli Terk Yoklaması	9.808	10.494	12.434
Resen Terk Yoklaması (İşyeri Nezdinde)		102.267	109.419
Resen Terk Yoklaması (Şirket Yetkilisi Nezdinde/Mükellef İkametgâhında)	253.312	58.993	64.478
GMSİ Yoklaması (Mülk Sahibi Nezdinde)		71.854	67.491
GMSİ Yoklaması (Kıracı Nezdinde)	103.893	15.451	13.552
Özel Esas Yoklaması		10.532	15.997
Anlaşmalı Matbaa Yoklaması		1.308	2.393
Atık Madeni Yağ Dönüşüm Tesisi Tespit Yoklaması		50	
Toplam	2.216.635	2.119.769	2.118.528

Kaynak: 2016, 2017, 2018 GİB Faaliyet Raporu

Tablo 3’e göre; 2016 yılında 2.216.635, 2017 yılında 2.119.769, 2018 yılında 2.118.528 adet e- yoklama yapılmıştır. Tablo 2 ve Tablo 3 karşılaştırıldığında 2015 yılından sonra elektronik ortamda yapılan yoklama uygulaması ile yoklama sayısında

%40 oranında bir artış yaşanmıştır. Yoklama uygulamasından e-yoklamaya geçişte bir artış yaşanmasına rağmen 2016 yılından 2018 yılına kadar yoklama sayılarında bir düşüş yaşanmaktadır. Özellikle bu düşüş faal mükellef kontrol yoklaması ve kayıtdışı faaliyet yoklamasında görülmektedir. Yaşanan bu düşüşün nedeni olarak 2017 yılında yapılan Başkanlık Referandumu ve 2018 yılında yapılan Başkanlık Sistemi Seçiminden kaynaklandığı düşünülmektedir.

E- yoklama uygulamasıyla yoklama talebinin oluşturulması, yetkili kişiye iletilmesi, yoklama fişinin oluşturulması, yoklama fişinin ilgiliye iletilmesi elektronik ortamda gerçekleşmektedir. Yoklama fişi elektronik imza araçlarıyla imzalanmaktadır.

Elektronik yoklama uygulamasıyla yapılan denetimlerin elektronik ortamda görüntülenmekte böylece daha önce yoklaması yapılan mükellefler için tekrar yoklama tutanağı oluşturulması önlenmektedir. Yoklamada görevli personelin izleyeceği aşamalar mobil cihaz ekranında gözükmekte böylece personelin kişisel görüş ve yorumlarından uzak objektif bir denetim yapması sağlanmakta ve personelin hata oranı minimuma inmektedir.

Elektronik yoklama ile görevli personelin belirtilen adrese ne zaman gittiği idare tarafından tespit edilebilmekte mükellefin yoklamaya gelinmediğini iddia etmesi engellenmektedir. Personelin hangi noktada olduğu görülmekte, yoklamanın kanıtı video, resim vb. veriler sisteme aktarılmaktadır. Böylelikle yoklamanın tüm aşamaları elektronik ortamda paylaşılmakta ve denetim ve koordinasyonda etkinlik sağlanmaktadır.

Yoklama uygulamasında yoklama tutanağını imzalamaktan kaçınması halinde yoklama tutanağı polis, jandarma, muhtar ve ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılmaktaydı. Elektronik yoklama uygulamasında yoklama fişinin imzalanmaması durumunda yoklama yapmakla görevlendirilen personel tek taraflı olarak yoklama işlemini onaylayabilmektedir (453 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği). Böylece işlemlerin daha hızlı yapılması sağlanmakta ayrıca güvenlik güçlerinin meşgul edilmesinin önüne geçilmektedir.

Elektronik ortamda yoklama uygulamasının yapılması mükellefin vergileme ile ilgili uyumsuzluklarına hızlı ve etkin bir şekilde müdahale edilmesine olanak sağlamaktadır. Böylelikle yoklama sayısı eski yoklama uygulamasına göre artış göstermiştir.

2.5.2. Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi

Yaygın ve yoğun vergi denetimi yoklama uygulaması kapsamında olan bir denetimdir. Yoklama, yoklama yapmaya yetkili olan kişilere ilave yetki verilerek daha kapsamlı yapılan bir denetimdir. Yoklamada mükellefiyetle ilgili güncel bilgiler denetlenirken yaygın ve yoğun vergi denetiminde vergi kanunlarına uyum denetlenmektedir.

Yaygın ve yoğun vergi denetimi; belge düzeninin yerleşmesi, vergi bilincinin oluşturulması, mükelleflerin eğitilerek yapılacak hataların önüne geçilebilmesi için yapılmaktadır. Vergi doğuran olayın yaşandığı anda belge düzenine uygunluğunun denetlendiği yaygın ve yoğun vergi denetiminde mükellefin vergi zıyana neden olabileceği şartları ortadan kaldırmaktadır. Mükellefe yardım niteliği taşıyarak mükellefin ağır cezalara maruz kalmasını engellemekte aynı zamanda vergiyle ilgili olayları zamanında kavrayarak vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesini sağlamaktadır (İştekal, 2017: 34).

Yaygın ve yoğun vergi denetimi mükelleflerin vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerine uyup uymadıkları, işyerlerinde bulunan malların faturalarının olup olmadığı, satışlarda fatura kullanıp kullanmadıkları ve bu faturaların gerçeği yansıtip yansıtmadığı gibi hususlar tespit edilmektedir. Yaygın ve yoğun vergi denetimlerinde tutulması gereken defterler dışındaki defter ve belgelerin (sipariş fişi, ajanda vb.) tespiti için işyerlerinde tüketiciler, çalışanlar ve mükelleflerle bire bir muhatap olunmaktadır. Yapılacak olan vergi incelemelerinin defter ve belgelerle sınırlı kalmasını önlemektedir (Somuncu, 2014: 154).

GİB Faaliyet raporlarında yer alan yaygın ve yoğun denetim sonuç tabloları incelendiğinde 2009-2015 yılları aralığında denetime katılan personel sayısı, denetlenen mükellef sayısı, kesilen usulsüzlük cezası ve yeni tesisi edilen mükellefiyet sayısı gibi sonuçların irdelendiği görülmektedir. 2015 yılı sonrasında ise ilgili faaliyet raporlarında yaygın ve yoğun denetim sonuçlarının daha çeşitli sonuçlar üzerinden değerlendirildiği anlaşılmaktadır. Aşağıda 2009-2015 yıllarında yapılan yaygın ve yoğun denetim sonuçları Tablo 4'te gösterilmektedir.

Tablo 4: 2009 - 2015 Yıllarında Yapılan Yaygın ve Yoğun Denetim Sonuçları

Yıllar	Denetime Katılan Personel Sayısı (Aylık Ortalama)	Denetlenen Mükellef sayısı	Kesilen Usulsüzlük Cezası	Mükellefiyeti Yeni Tesis Edilen Mükellef Sayısı
2009	3.948	3.811.489	153.171.031	39.681
2010	3.759	3.753.669	150.326.505	37.965
2011	3.802	3.462.338	128.094.973	28.060
2012	3.963	4.428.127	150.437.509	45.068
2013	2.933	2.829.606	95.589.664	25.367
2014	-*	2.321.716	78.787.648	18.464
2015	-*	837.550	39.792.298	12.497
Ortalama	3.681	2.943.969	113.742.804	29.586

Kaynak: (2013,2014, 2015 GİB Faaliyet Raporu).

*2014 ve 2015 yılında denetime katılan personel sayısına ulaşamamıştır.

Tablo 4'e göre; 2009-2015 yıllarında yapılan yaygın ve yoğun denetim sonuçları incelendiğinde 2014 yılına kadar ortalama 3.600 personelle denetim yapılmıştır. 2009 ve 2012 yılında denetim sayısının yüksek olduğu görülmektedir. 2009 ve 2015 yılları arasında ortalama 3 milyon mükellef denetlenmiş, 113 milyon usulsüzlük cezası kesilmiştir. Ortalama 29 bin yeni mükellef tesis ettirilmiştir.

Aşağıda Tablo 5'de 2016- 2018 yılları arasında yapılan yaygın ve yoğun denetim sonuçları görülmektedir.

Tablo 5: 2016 - 2018 Yıllarında Yapılan Yaygın ve Yoğun Denetim Sonuçları

Denetim Türü	Yıllar		
	2016	2017	2018
Mükellefler Nezdinde Yapılan Denetim Sayısı	376.600	210.691	205.684
Mükellefler Nezdinde Yapılan Fiili Hâsılât Denetimi Sayısı	3.180	4.408	2.128
Nezinde Fiili Denetim Yapılan Nakliye Aracı Sayısı	40.206	17.359	22.692
Mükellefiyet Tesis Ettirilen Kişi Sayısı	16.266	28.071	29.516
Toplam Denetim Sayısı	436.252	260.529	260.020
Kesilen Usulsüzlük Cezası Tutarı (TL)	58.226.570	77.969.055	75.738.130

Kaynak: 2016, 2017, 2018 GİB Faaliyet Raporu

Tablo 5'e göre; 2016 - 2018 yıllarında yapılan yaygın ve yoğun denetim sonuçları incelendiğinde 2016 yılında denetim sayısının yüksek olduğu görülmektedir. 2016 ve 2018 yılları arasında ortalama 72 milyon usulsüzlük cezası kesilmiş ve 25 bin yeni mükellef tesis ettirilmiştir.

Aşağıda Tablo 6’da 2018 yılında yapılan yaygın ve yoğun denetim istatistikleri gösterilmektedir.

Tablo 6: 2018 Yılı Yaygın ve Yoğun Denetim İstatistikleri

Denetim Türü	Denetim Sayısı
İşyeri Hâsılat Denetimi	2.128
İşyeri Belge Düzeni Denetim	132.845
Nakil Araç Belge Düzeni Denetimi	22.692
Bandrollü Ürün Denetimi	38.471
Kayıt dışı Faaliyet Denetimi	29.516
GMSİ (Mülk Sahibi Nezdinde) Denetimi	2.800
GMSİ (Kiracı Nezdinde)	5.243
Akaryakıt İstasyonu Denetimi	23.405
Günübirlik Konut Kiralama Denetimi	702
Stok Kontrol Denetimi	2.218
Toplam	260.020

Kaynak: (2018 Yılı GİB Faaliyet Raporu).

Tablo 6’e göre; 2018 yılında yapılan yaygın ve yoğun denetimlerin bandrollü ürün denetimi, kayıt dışı faaliyet denetimi, akaryakıt istasyonu denetimi, stok kontrol denetimi, günübirlik konut denetimi gibi konularda yapıldığı görülmektedir.

Aşağıda Tablo 7’de 2013 - 2018 yıllarında akaryakıt istasyonlarında ödeme kaydedici cihazlara yönelik yapılan denetim sonuçları gösterilmektedir.

Tablo 7: 2013 - 2018 Yıllarında Akaryakıt İstasyonlarında Ödeme Kaydedici Cihazlara Yönelik Yapılan Denetim Sonuçları

Yıllar	Denetim Sayısı	Kesilen Ceza (TL)
2013	65.738	2.379.829
2014	48.027	2.541.417
2015	40.369	791.188
2016	39.680	3.506.181
2017	28.463	4.244.987
2018	23.405	2.720.629

Kaynak: (2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018 GİB Faaliyet Raporu).

Tablo 7'ye göre; akaryakıt istasyonlarında yapılan denetim sonuçlarına baktığımızda denetim sayılarında bir azalış gözlenmektedir. 2013 yılında 65.738 olan denetim sayısı 2018 yılında 23.405' e kadar düşmüştür. Kesilen ceza miktarının en az olduğu yıl 2015 yılıdır. 2018 yılında ise 2.720.629 TL ceza kesilmiştir.

Aşağıda Tablo 8'de 2017 - 2018 yıllarında günübirlik kiralama denetim sonuçları gösterilmektedir.

Tablo 8: 2017 - 2018 Yılı Günübirlik Kiralama Denetim Sonuçları

Yıllar	Nezinde Denetim Yapılan Mükellef Sayısı	Yeni Mükellefiyet Tesis	Kesilen Ceza Tutarı (TL)
2017	10.503	2.265	12.367.844
2018	6.018	1.110	5.384.041

Kaynak: 2017, 2018 GİB Faaliyet Raporu.

Tablo 8'e göre; 2017 yılında günübirlik kiralama denetim çalışmalarına başlanmış 10.503 mükellef denetlenmiş, 2.265 mükellefiyet tesis ettirilmiş ve 12.367.844TL ceza kesilmiştir. 2018 yılında da denetimlere devam ettirilmiş ve 5.384.041 TL ceza kesilmiştir.

Aşağıda Tablo 9'da 2013 - 2018 yıllarında bandrollü ürün izleme sistemi denetim sonuçları gösterilmektedir.

Tablo 9: 2013 - 2018 Yıllarında Bandrollü Ürün İzleme Sistemi Denetim Sonuçları

Görev	Yıllar					
	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Denetime Katılan Aylık Ortalama Personel Sayısı	617	507	491	536	552	392
Bandrollü Ürünlere Yönelik Olarak Mükellefler Nezdinde Yapılan Denetim Sayısı	122.942	107.574	89.066	77.469	74.882	57.343
Kesilen Özel Usulsüzlük Cezası Tutarı (TL)	2.046.891,85	1.337.844,10	910.062,52	1.028.618	2.819.033	2.672.824
Denetlenen Ürün Sayısı	12.717.892	9.107.633	7.987.874	8.247.661	13.792.020	10.760.289
Toplamı						
Savcılığa Bildirilen Mükellef Sayısı	10.971	1061	632	788	1.674	1.356

Kaynak: (2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018 GİB Faaliyet Raporu).

Tablo 9'a göre; 2013 yılından 2018 yılına kadar denetim sayılarında bir düşüş görülmektedir. 2018 yılında bandrollü ürünlere yönelik mükellefler nezdinde yapılan denetim sayısı 57.343 olurken 2013 yılında bu rakam 122.942'dir.

Denetlenen ürün sayısı en yüksek olduğu 2017 yılında 13.792.020 ürün denetlenmiştir. 2018 yılında bu rakam 10.760.289'dur. kesilen usulsüzlük cezası da 2.672.824 TL'dir.

Yapılan denetimlerde açıklanan rakamlar sadece denetim sayısı, denetime katılan personel sayısı, kesilen ceza tutarlarını göstermektedir. Kesilmiş olan cezaların ne kadarının tahsil edildiği, cezalarda indirim yapıp yapılmadığı, uzlaşma yoluyla ne kadarının tahsil edildiği ne kadarından vazgeçildiği, yargıya intikal eden cezaların sonuçları hakkında bir bilgi bulunmamaktadır. Dolayısıyla yapılan yaygın ve yoğun vergi denetimlerinin ne kadar etkin olduğu sonucuna ulaşmak mümkün değildir.

Aşağıda Tablo 10'da 2013 - 2018 yıllarında bandrollü ürün denetimleri sonucunda savcılığa bildirilen ürünlerin türleri gösterilmektedir.

Tablo 10: 2013 - 2018 Yıllarında Bandrollü Ürün Denetimleri Sonucu Savcılığa Bildirilen Ürünlerin Türü

Yıllar	ALKOL			TÜTÜN		
	Bandrolsüz Ürün	Taklit Bandrollü	Niteliğine Uygun Olmayan (Yanılıcı Bandrol)	Bandrolsüz Ürün	Taklit Bandrollü	Niteliğine Uygun Olmayan (Yanılıcı Bandrol)
2013	14.073	5.056	4.116	3.661.762	-	2.683
2014	27.957	13.952	6416	1.245.048	1762	32
2015	8536	6.933	2.440	706.975	22	174
2016	24.160	10.917	1.370	1.206.428	18	-
2017	79.542	15.622	12.832	839.605	5.069	164
2018	23.391	6.715	646	700.778	1.063	212

Kaynak: (2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018 GİB Faaliyet Raporu).

Tablo 10'a göre; 2018 yılında savcılığa bildirilen alkollü içkilerin 23.391'inin bandrolsüz, 6.715'inin taklit bandrollü olduğu ve 646'sında yanılıcı bandrol bulunduğu tespit edilmiştir. 2018 yılındaki tütün ürünlerinin 700.778'inin bandrolsüz, 1.063'ünün taklit bandrollü ve 2012'sinin yanılıcı bandrollü olduğu tespit edilmiştir.

Yaygın ve yoğun vergi denetimleri kapsamında 2018 yılında eğlence yerleri denetlenmiştir. Eğlence yerleri denetimlerinde 28.976 adet mükellef nezdinde denetim yapılmış, 9.306.026 TL usulsüzlük cezası kesilmiştir.

Aşağıda Tablo 11'de 2011 - 2018 yılları arasında yapılan yaygın ve yoğun denetim çalışmaları esnasında tespit edilen kayıt dışı işçi sayıları gösterilmektedir.

Tablo 11: 2011 - 2018 Yıllarında Yapılan Yaygın ve Yoğun Denetim Çalışmaları Esnasında Tespit Edilen Kayıt Dışı İşçi Sayıları

Yıllar	Ocak- Mart Dönemi	Nisan-Haziran Dönemi	Temmuz-Eylül Dönemi	Ekim-Aralık Dönemi	Genel Toplam
2011	895	1.565	1.854	1.732	6.046
2012	811	2.833	2.101	2.160	7.905
2013	784	865	2.101	993	4.743
2014	480	524	705	490	2.199
2015	686	233	539	409	1.867
2016	268	352	206	386	1.212
2017	428	296	558	627	1.909
2018	480	211	492	455	1.638

Kaynak: (2015, 2018 GİB Faaliyet Raporu).

Tablo 11'e göre; denetim sonucunda tespit edilen kayıt dışı çalışan işçi sayısının en yüksek olduğu yılın 2012 yılı olduğu görülmektedir. 2014 yılında önceki yıllara göre kayıt dışı çalışan işçi sayısında önemli bir düşüş yaşanmıştır. 2011- 2012 yılında 6.046-7.905 olan işçi sayıları, 2018 yılında kayıt dışı çalışan işçi sayısında yaklaşık %75 oranında azalma görülmektedir. Kayıt dışı çalışan işçi sayılarının azalması vergi kayıplarını azaltırken vergi gelirlerinin artmasını sağlayacağı düşünülmektedir.

2.5.3. Vergi İncelemesi

Mükelleflerin ödemesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması ve tespitinin yapılmasına vergi incelemesi denir. Defter, hesap, kayıt ve belgeler ile mükellefin ödediği verginin doğru olup olmadığı araştırılarak elde edilen bilgilerin yasalara uygunluğunun belirlenmesi ve doğruluğunun sağlanması için vergi incelemesi yapılmaktadır.

VUK'da vergi incelemesi "Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır. İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikına da teşmil edilebilir. Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler Hazinece mükellefe ödenir" şeklinde açıklanmaktadır (VUK, md.134). VUK'ta vergi incelemesinin defter ve belgelerle sınırlı kalmayacağı gerektiği takdirde kayıtlara yansımamış olan işlemlerin gerçek yönü araştırılabileceği ve ödenmesi gereken verginin doğruluğunun sağlanabileceği belirtilmektedir.

Vergi incelemesi ödenmesi gereken vergini doğruluğunu araştırırken aynı zamanda vergiye karşı yapılan hukuk dışı işlemlerin önlenmesini de sağlamaktadır. Mükelleflerin vergi kaçırma davranışlarının cezalandırılacağını bilmelerini sağlayan bir denetimdir. Vergi incelemesinin caydırıcı olma, kayıt dışılığı önleme ve ekonomik istikrara katkı sağlama fonksiyonları vardır.

Vergi incelemesi, mükelleflerin vergi ile ilgili işlemlerinin yapıldıktan sonra vergi idaresinde bulunan denetim elemanlarınca denetlenmesidir. Vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal müdürü veya vergi dairesi müdürleri

tarafından vergi incelemesi yapılmaktadır. GİB'in tüm teşkilatlarında görevli müdürler herhangi bir görevlendirmeye gerek kalmaksızın her şart altında vergi incelemesi yapma yetkisine sahiptir (Nas, 2012: 1313).

Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağına mükellefe bildirilmesi zorunlu değildir. Vergi incelemesi vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği hesap döneminden itibaren (tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar) 5 yılsonuna kadar her zaman yapılabilmektedir. Vergi incelemesinin geçmiş dönemleri kapsamı denetimin önleyici ve caydırıcı fonksiyonuna zarar vermektedir. Geçmiş dönemler için yapılan vergi incelemeleri mükellefleri ağır cezalarla karşı karşıya bırakmakta bu durum denetimin sadece ceza kesmek için yapıldığı düşüncesine yol açmaktadır (Beşel, 2017: 50). Geçmiş dönemden ziyade cari dönem için yapılan vergi incelemeleri denetimin etkisini artırarak verginin doğru şekilde alınmasını sağlayacaktır.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar vergi incelemesi yaparken yetkili olduklarına dair resmi bir belgeyi yanlarında bulundurarak vergi incelemesine başlamadan bu belgeyi vergi incelemesi yapılacak olan kimselere ibraz etmektedirler.

Genellikle vergi incelemeleri inceleme yapılması kararlaştırılan mükellefin işyerine yapılmaktadır. Ancak işyerinin uygun olmaması, işin bitirilmesi ve ölüm gibi mecburi nedenlerin olması durumunda vergi incelemelerinin işyerinde gerçekleştirilmesi mümkün olmamaktadır. Vergi incelemesinin işyerinde yapılmasının mümkün olmadığı durumlarda inceleme vergi dairesinde yapılabilmektedir. İncelemenin dairede yapıldığı durumda inceleme yapılan mükelleflerin gerekli olan defter ve belgelerini vergi dairesine getirmeleri yazılı olarak bildirilir. Gerekli olan defter ve belgeleri belirlenen zaman içerisinde bir mazeret göstermeden getirmeyen mükellefler, defter ve belgeleri ibraz etmemiş sayılmaktadır. Geçerli bir mazeret bildiren mükelleflere defter ve belgelerini vergi dairesine getirebilmeleri için belirli bir süre verilmektedir. Bu durumda vergi idaresi süreyi 15 günden az olmamak üzere belirleyerek ve yükümlüye bildirmektedir (Nas, 2012: 1325).

Vergi incelemesi yapılırken uyulacak kurallar VUK'da düzenlenmiştir. Uyulması gereken kurallar (VUK: Md.140-141);

- Vergi incelemesine başlamadan önce mükellefe inceleme konusu anlatılmalıdır.

- Vergi incelemesinin başladığını gösteren bir tutanak düzenlenmelidir. Tutanağın bir örneği inceleme yapılan ilgili kişiye, bir örneği inceleme personelinin bağlı olduğu birime ve diğer örneği ilgili vergi dairesine verilmelidir.
- Vergi incelemesi yapılan ilgili kişinin izni olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapılamaz veya incelemeye devam edilemez. Ancak tutanak düzenlenmesi ve inceleme emniyetlerinin alınması bu hükmün dışında tutulmuştur.
- Vergi incelemesi bittiğinde incelemenin yapıldığına dair tutanak düzenlenerek inceleme yapılan ilgiliye verilmelidir.
- İnceleme sırasında gerekli görülen hallerde vergilendirme ile ilgili hesaplar tutanak ile tespit edilir. İnceleme yapılan kişilerin itiraz ve görüşleri tutanağa eklenir. Düzenlenen bu tutanakların bir örneği inceleme yapılan kişiye bırakılmalıdır.
- Düzenlenen tutanağın inceleme yapılan kişi tarafından imzalanması gerekir. Eğer kişi imzalamaktan kaçınırsa izni aranmaksızın defter ve belgeler alınarak tarh edilen vergi ve kesilen cezalar kesinleşmesiye kadar geri verilmez. İnceleme yapılan ilgili kişi tutanağı imzaladığı takdirde suç delili yoksa defter ve belgeleri her zaman geri alabilirler.
- Vergi inceleme raporları işleme konmadan önce rapor değerlendirme komisyonları tarafından kanunlara uygunluğu değerlendirilmektedir. (Rapor Değerlendirme Komisyonu 3. bölümde ele alınacaktır.)
- Vergi incelemesinin başlanıldığı tarihten itibaren tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde en fazla altı ay, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise en fazla üç ay içinde incelemelerin bitirilmesi gerekir.

2.5.3.1. İncelemenin Kapsamına Göre Vergi İncelemesi

Vergi incelemesi kapsamı açısından tam inceleme ve sınırlı vergi incelemesi olarak ayrılmaktadır. Bu ayrım aşağıda açıklanmıştır;

Tam İnceleme: Tam İnceleme; mükellefin bir veya birden fazla vergi türünü ve vergilendirme dönemine ait olan muhasebe kayıtlarının şekil, usul yönünden incelenmesi, kayıtların vergi kanunları yönünden değerlendirilmesini ifade eder. Tam inceleme, incelenmenin başlandığı tarihten itibaren en fazla bir yıl içinde bitmesi gerekir (Maliye Bakanlığı, 2011, md.3). Bu süreler içinde inceleme bitmezse ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir, altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından incelenenin bitirilememe nedenleri yazılı olarak inceleme yapılan kişiye bildirilir.

Sınırlı İnceleme: Sınırlı incelemede vergi matrahını oluşturan unsurların bir veya birkaçının belirli bir yönünün kapsanmasına yönelik yapılan bir incelemedir. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik tam inceleme dışı kalan vergi incelemelerini sınırlı inceleme olarak kabul etmiştir. Sınırlı incelenenin, incelenenin başlanıldığı tarihten itibaren en fazla altı ay içerisinde bitmesi gerekir (Maliye Bakanlığı, 2011, md.3). Bu süreler içinde inceleme bitmezse ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir, sınırlı incelemelerde altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından incelenenin bitirilememe nedenleri yazılı olarak inceleme yapılan kişiye bildirilir.

Aşağıda Tablo 12’de 2012 - 2018 yıllarında yapılan vergi inceleme sayıları gösterilmektedir.

Tablo 12: 2012 - 2018 Yıllarında Yapılan Vergi İnceleme Sayıları

Yıllar	Sınırlı İnceleme	Tam İnceleme	Toplam İnceleme Sayısı*
2012	88.737	17.024	105.761
2013	130.546	32.821	163.367
2014	111.692	37.355	149.047
2015	129.209	30.291	159.500
2016	144.82	40.642	185.462
2017	92.034	26.992	119.026
2018	101.422	33.681	135.103

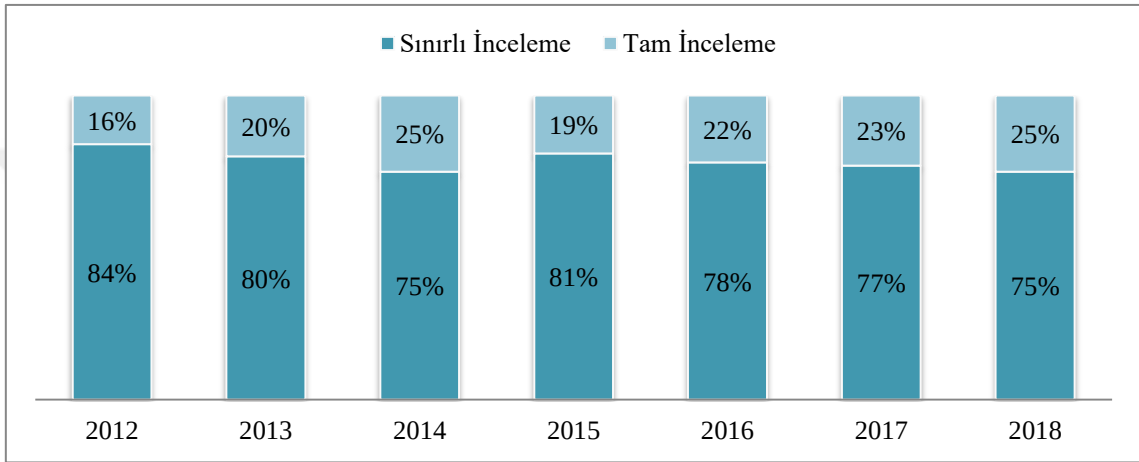
Kaynak: (T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2015: 38; T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2019: 44)

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

Tablo 12’ye göre; 2012 yılından bu yana her yıl ortalama 150 binden fazla vergi incelemesi gerçekleştirilmiştir. 2018 yılında 135.103 vergi incelemesi yapılmıştır. Gerçekleştirilen vergi incelemelerinin büyük bölümü sınırlı inceleme şeklinde yapılmıştır.

Aşağıda Şekil 1’de 2012 - 2018 yıllarında yapılan vergi inceleme türlerinin oransal dağılımı gösterilmektedir.

Şekil 1: 2012 – 2018 Yılları Arası Vergi İnceleme Türlerinin Oransal Dağılımı



Kaynak: (T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2015: 38; T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2019: 44)

Şekil 1’e göre; 2012’de toplam incelemelerin %16’sı, 2015’te gerçekleştirilen incelemelerin %19’u, 2016 yılında yapılan incelemelerin %22’si, 2017’de yapılan incelemelerin %23’ü ve 2018 yılında yapılan incelemelerin %25’i tam incelemelerden meydana gelmektedir. 2012-2018 yıllarında yapılan vergi incelemelerine baktığımızda sınırlı incelemelerin ortalama %78 oranında yapıldığı görülmektedir.

2.5.3.2. İncelenecek Vergi Yükümlüsü Sayısı Bakımından Vergi İncelemesi

İncelenecek vergi yükümlüsü sayısı bakımından vergi denetimi toplu denetim ve bireysel denetim şeklinde yapılmaktadır.

Toplu İnceleme: Toplu Denetim; belli bir sektör veya işkolunda faaliyet gösteren mükellef ve işletmelerin toplu halde denetimini ifade eder (Ünal, 2014: 44).

Bireysel İnceleme: Bireysel Denetim, önceden belirlenmiş ilke ve kurallara göre mükelleflerin bireysel olarak kayıt ve hesaplarının incelenmesidir.

2.5.3.3. İncelemenin Yapıldığı Yer Bakımından Vergi İncelemesi

Vergi Denetimini yer bakımından işyerinde yapılan denetim veya dairede yapılan denetim olarak ayrılmaktadır.

İşyerinde Yapılan İnceleme: Vergi denetimleri esas olarak mükellefin işyerinde yapılmaktadır. İşyerinde yapılan denetimin incelemenin hızlı bir şekilde sonuçlanmasını, denetim personelinin iş ve mükellef hakkında gerçekçi bilgiler edinmesini sağlamaktadır.

Dairede Yapılan İnceleme: İşyerinin uygun olmaması, işin bitirilmesi ve ölüm gibi mecburi nedenlerin olması durumunda vergi incelemelerinin işyerinde gerçekleştirilmesi mümkün olmamaktadır. Vergi incelemesinin işyerinde yapılmasının mümkün olmadığı durumlarda inceleme vergi dairesinde yapılabilmektedir. İncelemenin dairede yapıldığı durumda vergi incelemesinin ne zaman yapılacağı ve inceleme yapılan mükelleflerin gerekli olan defter ve belgelerini vergi dairesine getirmeleri yazılı olarak bildirilir. Gerekli olan defter ve belgeleri belirlenen zaman içerisinde bir mazeret göstermeden getirmeyen mükellefler, defter ve belgeleri ibraz etmemiş sayılmaktadır (Maliye Bakanlığı, 2011, md.13).

2.5.3.4. İncelemenin Kaynağı Açısından Vergi İncelemesi

İncelemenin kaynağı açısından normal inceleme, olağandışı inceleme ve karşıt inceleme olarak ayrılabilir.

Normal İnceleme: Mükelleflerin beyannamelerinin herhangi bir ihbar alınmadan, belirlenmiş olan ilke ve esaslara göre incelenmesidir. İncelemeler özel bir neden olmadan, belirli zamanlarda ve aralıklarla yapılarak vergileme işlemlerini sürekli takip etmektedir.

Olağandışı İnceleme: Denetimin belirli bir amaç çerçevesinde ve vergi inceleme yetkisine sahip denetim elemanlarınca veya kurumların vergi kayıp ve kaçığına yol açtığına dair aldığı bir ihbar ve elde edilen bilgilere dayanılarak mükellefler hakkında başlattığı incelemeler olağandışı bir vergi incelemesidir. Olağandışı denetim, mevzuat ve yasadaki gerekçenin, mükellefe anlatılması ile

başlamakta ve olağandışı denetim yapıldığına dair düzenlenen belgenin bir kopyasının mükellefe verilmesi veya yazılı olarak bildirilmesi ile sonuçlandırılır (Özker, 2002: 178).

Karşıt (Çapraz) İnceleme: Vergi incelemelerine katkı sağlamak için mükelleflerin yaptıkları iş ve işlemler hakkında veri toplamak üzere, mükellefin ilişkide bulunduğu 3. kişiler nezdinde iş ve işlemlerin kontrolünün sağlanması için yapılan bir araştırmadır (Sarısoy & Gözcü, 2019: 12-13).

2.5.4. Arama

Arama VUK'un 142-147. maddelerinde düzenlenmiştir. Arama; ihbar ve incelemenin sonucunda vergi kayıp ve kaçığına neden olduğu konusunda güçlü belirtilerin bulunduğu mükellefin ve olayla bağlantılı olan üçüncü kişilerin huzurunda, bunların üzerine vergi kaçırdığına dair delillerin toplanması için yapılan bir denetimdir.

VUK'un 142. maddesinde arama yapılabilmesi için “vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi ve sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi” nin şart olduğunu belirtilmiştir.

Suç delillerinin ortadan kaldırılması riski bulunduğu için arama mükellefe haber verilmeden yapılmaktadır. Arama uygulaması çoğunlukla ihbar üzerine yapılmaktadır. VUK 142. maddesine göre ihbar üzerine yapılan aramada ihbar asılsız çıkarsa arama yapılan ilgili ihbarcının adının bildirilmesini isteyebilir ve vergi dairesi ihbarcının ismini bildirmeye mecburdur. Ancak arama içermeyen vergi incelemelerinde ihbarın asılsız çıkması durumunda vergi dairesinin ihbarcının adını vermesi mümkün değildir.

Arama yapmaya yetkili olanlar VUK'ta açıklanmamıştır. Arama, vergi incelemesinde görevlendirilen denetim elemanlarıyla mali suçlarla mücadele eden kolluk görevlileri tarafından yapılmaktadır (Ömercioğlu, 2016: 2284).

Arama yapılması halinde aramanın hemen yapılması gerekmektedir. Aramanın hemen yapıp sonuçlandırılması mükellefin mali işlerini aksatmamak ve vergi idaresi açısından sorun yaratmadan sonuçlandırılması bakımından önemlidir. Arama

aşamasında vergilendirmeyi etkilemeyecek özel mektuplar, evraklar mükellefe makbuz karşılığında geri verilmektedir.

Arama aşamasında incelemeye alınan defter ve kayıtlar üç ay içerisinde mükellefe tutanak tutularak geri verilir. İncelemeye alınan defter ve kayıtların haklı bir sebebe dayanarak üç aylık bir sürede bitirilmemesi halinde Sulh Ceza Yargıcının kararı ile bu sürenin uzatılması istenebilir (Yücesoy, 2018: 170). Mükelleflerin ev ve işyerlerine zorla girilerek elde edilen belgelerin incelenmesi, arama yapılan kişinin sosyal ve ticari itibarını zedelemektedir. Bu nedenle zorunlu kalınmadıkça aramaya başvurulmamaktadır (Beşel, 2017: 56; Binbirkaya, 2006: 21).

2.5.5. Bilgi Toplama

Vergi idaresi ve vergi incelemesine yetkili denetim elemanları, ihtiyaç duydukları konuda kamu idare ve kurumlarından, mükelleflerden ya da mükellefler ile ilişkide bulunan üçüncü kişilerden, vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek için gerekli bilgilere ihtiyaç duymaktadır.

Vergi idaresi ve vergi incelemesine yetkili olan denetim elemanları ulaşmak istedikleri bilgileri yazılı veya sözlü şekilde isteyebilirler. Sözlü olarak istenen bilgilerin verilmemesi halinde yazılı olarak bilgi vermeleri için belirli bir süre verilmektedir. Bilgilerine başvuru yapılan ilgililerin vergi idaresine zorla getirilmesi mümkün değildir. Ayrıca ülke dışı ayrıcalıklardan yararlanan devlet memurlarının bilgi verme zorunlulukları yoktur (VUK, 1961, md.148).

Kamu kurumları ve mükellefler, ölüm ve intikali ertesi ayın 15. günü akşamına kadar vergi idaresine yazılı bir biçimde bildirmek zorundadırlar.

Resmi makamlarla gerçek ve tüzelkişiler, her ay haberdar oldukları ölüm ve intikalleri ertesi ayın 15. günü akşamına kadar vergi dairesine yazılı olarak bildirmek zorundadırlar. Resmi makamlar şunlardır;

- Sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları;

- Yurtdışındaki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar (görev yaptıkları yerde ölen Türk asıllı kişilerin soyadı, adı ve sıfatları ile Türkiye'deki ikametgâhlarını Maliye Bakanlığına bildirirler);
- Mahalle ve köy muhtarları (Kendi mahalle veya köylerinde ölenleri bildirirler);
- Banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler (Mevduat, şirket hissesi, emanet para ve eşya veya sair suretle alacak sahiplerinden birinin ölümü halinde, ölenin soyadını, adını, alacağının nev'ini ve miktarını bildirirler) (VUK, 1961, md.150).

Bilgi vermeleri istenilen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlardaki gizlilik hükümlerini öne sürerek, bilgi vermekten kaçınamazlar. Ancak:

- Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhaberele hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır;
- Hekimlerden, diş hekimlerinden, dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nevi'ine mütaallik bilgiler istenemez.
- Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenemez; şu kadar ki, bu yasak müvekkil adlarıyla vekâlet ücretlerine ve giderlerine ayrıca avukatlık veya dava vekilliği sıfatı dışındaki sıfatları dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususlara şamil değildir.
- Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun 88. maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmayan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemez. Şu kadar ki, doğrudan doğruya vergi ile ilgili olmak üzere, bu gibi evraka müsteniden doğan borçların miktarlarına ve alacaklıların adlarına bilgiler istenebilir.

Vergilemeye ilişkin bilgilerin düzenli bir şekilde toplanması vergi kayıp ve kaçaklarının önlemesi açısından büyük önem arz etmektedir. Bilgi toplama, idarenin bilgi sistemini genişleterek denetim faaliyetlerinin daha etkin yapılmasına olanak sağlar. Vergi denetim elemanları gerek duydukları herhangi bir konu hakkında kişi ve

kurumlardan, vergi alacağını sağlıklı bir şekilde tahsile etmek için bilgi istemektedir (Karakoç, Genel Vergi Hukuku, 2007: 200).

Vergi denetimleri sırasında denetim personelinin başvurabileceği en önemli bilgi kaynağı istihbarat arşivleridir. Ancak toplanan bilgiler düzenlenmeden ve yorumlanmadan arşivlenmekte bu durum sonucunda denetim personeli bu bilgilerden yeteri kadar yararlanamamaktadır. Arşivlenen bilgiler mükellef dosyalarında yığın bilgilere dönüşmekte bu bilgiler güncellenmemektedir. GİB tüm bu olumsuzlukları giderebilmek için yeni proje ve uygulamalar geliştirmiştir. GİB vergi kayıp ve kaçaklarını engellemek vergi denetiminde etkinliği arttırmak için Vergi Dairesi Otomasyon Sistemi (VEDOP), Elektronik Banka Tahsilatları İşleme Sistemi (EBTİS), E-Beyanname, Veri Ambarı (VERİA), Elektronik Muhasebe Kayıtları Arşivi (EMKAS), E-Haciz, E- Fatura, İnternet Vergi Dairesi, E-Defter gibi proje ve uygulamalar gerçekleştirmiştir. Bu proje ve uygulamalar ile mükellefin izlenebilmesi, mükellefiyete ilişkin bilgilerin görülmesi ve bilgilerin elektronik ortamda depolanarak gerekli birimlerin ulaşabilmeleri sağlanmaktadır. Bu proje ve uygulamalar aşağıda kısaca anlatılmaktadır.

2.5.5.1. Vergi Dairesi Otomasyon Sistemi (VEDOP)

Gelir İdaresi Başkanlığının en önemli alt yapısı olan Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP) 1998 yılında uygulamaya konulmuştur. VEDOP ile amaçlanan idarenin çalışmalarında etkinliğin, verimliliğin artması ve elektronik ortamda elde edilen bilgilerin sağlıklı bir bilgi sistemi oluşturmasıdır. Bunun yanında kurumlar arası otomasyonun sağlanması da amaçlanmaktadır.

VEDOP üç aşamadan oluşmaktadır. Birinci aşama olan VEDOP-1; 1998-2004 yılları arasında 22 il merkezindeki 155 vergi dairesinde uygulanmıştır (Özbek, 2007: 51). VEDOP 1 projesiyle otomasyona geçmiş vergi dairelerinin vergileme ile ilgili yaptığı işlemler hızlanmış, rapor ve sorgulama işlemleri daha kolay hale gelmiştir.

İkinci aşama olan VEDOP-2 ile 2004-2006 yıllarında otomasyon kapsamında olmayan 283 vergi dairesi otomasyon kapsamına alınmıştır. 01.10.2004 itibariyle VEDOP-2 projesi kapsamında beyannamelerin internet üzerinden alınması uygulaması

başlatılmıştır. VEDOP-2 veri ambarı oluşturularak, kurum ve kuruluşların sahip oldukları verilerin paylaşılmasını sağlamaktadır. Elektronik ortamda beyanname sisteminin olması ve verilerin elektronik ortamda paylaşılabilmesi beyannamesini vermeyen, vergi ödemekten kaçan mükelleflerin bulunmasını sağlamaktadır. Aynı zamanda idarenin iş yükünü hafifletmektedir (Bilgili, 2011: 175).

VEDOP-3 projesi ile İnternet Vergi Dairesi Otomasyonu (E-VDO) uygulamasının vergi idaresinin tüm birimlerinin kullanması ve alt yapısının güçlendirilmesi sağlanmıştır. 31.01.2019 tarihi itibarıyla 427 vergi dairesi, 575 mal müdürlükleri otomasyon kapsamındadır (T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İstatistik, 2019).

2.5.5.2. VEDOP ile Geliştirilen Proje ve Uygulamalar

VEDOP projesi ile vergilendirmeye ilişkin tüm bilgilere ve işlemlere bilgisayar yardımıyla ulaşılmaktadır. VEDOP projesinin vergi idaresi ve mükellef için getirdiği yenilikler aşağıda açıklanmıştır.

2.5.5.2.1. Vergi Dairesi Otomasyonu (VDO- E-VDO)

Vergi dairesi otomasyonu; işlemlerin elektronik ortamda yapılması, idarenin iş yükünün hafiflemesi, işlemlerin etkin ve verimliliğinin artırılması, elektronik ortamda elde edilen bilgilerle yönetim bilgi sisteminin oluşturulmasını hedeflenmiştir.

Otomasyon uygulamalarında merkezi bir yapıya geçmesi düşüncesiyle 2004 yılında vergi dairesi otomasyonu merkezi yapıda hazırlanmıştır. 2009 yılına kadar otomasyon kapsamına alınmayan vergi daireleri ve mali müdürlükleri merkezi otomasyon sistemiyle birlikte otomasyona geçirilmiştir. Böylece hem otomasyona geçmeyen vergi dairesi kalmamış hem de otomasyonlu olan vergi dairelerinin sistem değişikliği yapılmıştır (T.C.Gelir İdaresi Başkanlığı, 2018: 59).

Merkezi yönetim ve vergi dairelerinin birbirleriyle elektronik iletişimlerinin artmış olması, vergi idaresinin verimliliği ve etkinliği artmış, işlemlerin yapılma süreci hızlanmıştır.

2.5.5.2.2. Elektronik Banka Tahsilâtları İşleme Sistemi (EBTİS)

Elektronik Banka Tahsilâtları İşleme Sistemi (EBTİS), vergi dairelerinin iş yükünün hafifletilmesi ve yükümlülere ödeme konusunda kolaylık sağlanmasını sağlamak amacıyla, vergi borcunun finansal kurumlar aracılığıyla ödenmesine olanak sağlayan bir projedir.

EBTİS sistemi ile birlikte banka dekontlarının manuel girişinin yapılmasının önüne geçilerek hem işlemlerin süratli bir şekilde yürütülmesi sağlanmış hem de hata yapma oranı azaltılmıştır (T.C.Gelir İdaresi Başkanlığı, 2018: 119).

Aşağıda Tablo 13’de ülkemizde 2011 - 2018 yılları arasında banka ve PTT ile tahsilât yapılan işlem sayısı tabloda gösterilmektedir.

Tablo 13: 2011 - 2018 Tahsilat İşlem Sayısı

Tahsilat Yılı	Tahsilât İşlem Sayısı
2011	46.949.062
2012	47.986.638
2013	50.330.526
2014	50.737.435
2015	63.507.753
2016	70.482.100
2017	78.946.668
2018	80.039.568
Toplam	488.979.750

Kaynak: (GİB 2017 – 2018 Faaliyet Raporu).

Tablo 13’e göre anlaşmalı banka ve PTT aracılığıyla yapılan tahsilât işlem sayısının her geçen yıl arttığı görülmektedir. 2011 yılında banka ve PTT aracılığıyla 46.949.062 adet tahsilat işlemi yapılmıştır. 2018 yılında ise 80.039.568 adet tahsilât işlemi yapılmıştır. 2011-2018 yılları arasında toplam 488.979.750 adet tahsilât işlemi yapılmıştır.

Mükelleflerin vergilerini ödemeleri için sunulan internet bankacılığı, kredi kartı, banka kartı ve banka şubesi gibi çeşitli ödeme seçeneklerine sanal POS ile ödeme seçeneği de sunulmuştur. GİB internet sitesi üzerinden sanal POS uygulaması ile 2018 yılında 15.697.922 adet işlem yapılmıştır (T.C.Gelir İdaresi Başkanlığı, 2019: 113).

Aşağıda Tablo 14’de GİB internet sayfası üzerinden 2011 – 2018 yılları arası sanal POS uygulaması ile gerçekleştirilen tahsilat işlem sayıları ve tahsilât tutarları belirtilmiştir.

Tablo 14: 2011 - 2018 Sanal POS ile Tahsilat İşlem Sayısı ve Tahsil Edilen Toplam Tutar

Yıllar	Tahsilat İşlem Sayısı	Tahsil Edilen Toplam Tutar(TL)
2011	4.340.278	1.660.863.520
2012	7.449.670	2.450.728.380
2013	8.501.424	3.042.049.179
2014	8.407.992	2.954.652.968
2015	10.697.500	3.463.270.107
2016	10.447.164	3.876.091.490
2017	12.378.659	4.059.150.372
2018	15.697.922	_*
Toplam	77.920.609	21.506.806.016

Kaynak: (GİB 2017 Faaliyet Raporu)

*Veri elde edilememiştir.

Son 8 yılda sanal POS uygulaması ile toplamda 77.920.609 işlem gerçekleştirilirken, 2011 – 2017 yılları arasında sanal POS ile 21.506.806.016 TL tahsil edilmiştir. EBTİS ile işlemlerin doğru ve hızlı bir şekilde yapılması sağlanmış ayrıca vergi idaresi büyük oranda ekonomik kazanım gerçekleştirmiştir.

2.5.5.2.3. E- Beyanname

Elektronik Beyanname uygulaması VEDOP kapsamında 1 Ekim 2004 tarihinde uygulamaya başlanmıştır. Mükelleflerin vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirmede, bilişim teknolojilerinden faydalanılarak beyannamelerle bildirim ve eklerinin daha hızlı, daha düşük maliyetle ve güvenilir bir şekilde idareye ulaşmasını sağlamak, hataları minimize ederek mükelleflerin yaşadığı problemlerin önüne geçmek ve mükelleflere çok daha kaliteli bir hizmet vermek maksadıyla uygulanmaya başlanmıştır.

2004 yılın içerisinde elden verilen kâğıt beyanname alınma oranı %99,5 oranındayken; elektronik beyannamede bu oran %0,5 düzeyindeydi. E-Beyanname sistemine geçilen 2004 yılından 2018 yılı sonuna kadar geçen yaklaşık 14 yıllık süre zarfında kâğıt beyanname alınma oranı %0,39 oranına gerilerken, elektronik beyanname alınma oranı %99,61 seviyelerine çıkmıştır. 2018 yılı sonu itibariyle yaklaşık 94 milyon

beyanname elektronik ortamda alınmıştır. E-Beyanname sistemi ile kâğıt beyanname sayısında önemli bir azalış meydana gelmiştir (T.C.Gelir İdaresi Başkanlığı, 2019: 88).

Arşivleme, istatistik, denetim ve değerlendirme işlemlerinde hız, zaman ve yer tasarrufu sağlayan E- Beyanname projesi ile sahip olduğumuz ekonomik ve doğal kaynaklara katkı sağlanmıştır.

2.5.5.2.4. Veri Ambarı (VERİA)

Veri Ambarı, vergi idarelerinin diğer kamu kurum ve kuruluşlarından alınan verilerin işlenip, denetim birimlerine bilgi akışını sağlamak, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi amacıyla oluşturulmuş bir projedir. Veri ambarında mükelleflerin beyanname bilgileri yer almakta aynı zamanda mükellef olmayan kişilerin de kamu kurumu ve özel sektörden alınan bilgilerde yer almaktadır (Erçoban, 2013: 154-155).

2.5.5.2.5. Elektronik Muhasebe Kayıtları Arşivi (EMKAS)

Elektronik Muhasebe Kayıtları Arşivi projesi; defter, kayıt ve belgelerin elektronik ortamında oluşturulabilmesi, muhafaza ve ibraz edilebilmesi sebebiyle bunların elektronik ortamda arşivlenmesini sağlamaktadır (T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, 2017: 58).

2.5.5.2.6. E- Haciz

E- Haciz; ihbarname masraflarını azaltmak, vergi alacaklarının hemen tahsilini sağlamak, vergi idaresi ve ilgili kurumların iş yüklerinin hafifletilmesi, zaman tasarrufunun sağlanması amacıyla bilgisayar ortamında haciz işlemlerinin yapılabilmesi için uygulanan bir projedir.

E-Haciz projesi ile 6183 sayılı AATUHK' nın 79. maddesine istinaden oluşturulan haciz tebligatlarının, Gelir İdaresi Başkanlığı'nca alacaklı olan vergi daireleri namına, bankalara elektronik ortamda tebliğ edilmesi ve bu tebliğlere bankalarca yine elektronik ortamda cevap verilmesi, bu kapsamda haczi gerçekleşen her türlü mali değerin ve hakların nakde çevrilerek alacaklı vergi dairesinin hesabına

aktarılması amaçlanmaktadır. 2008 yılında uygulamaya başlanan bu proje kapsamında 2017 yılında;

- Gayrimenkul haczi için Başkanlığımız ile Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü arasında protokol ve program yazılım çalışmalarına devam edilmiş,
- E-Haciz banka uygulamasına dahil olacak olan Vakıf Katılım Bankası A.Ş. ile test çalışmaları yapılmış,
- E-Haciz kapsamında yapılan banka hacizlerine ait kıymetlerin elektronik ortamda tahsil edilebilmesine yönelik protokol çalışmalarına devam edilmiştir (T.C.Gelir İdaresi Başkanlığı, 2018: 118-119).

2.5.5.2.7. E- Fatura

2010 yılında faturaların bilgisayar ortamında düzenlenmesi, iletilmesi, saklanması ve ibraz edilmesi için e- fatura uygulamasına geçilmiştir. E- Fatura uygulaması etkinlik ve verimliliği artıran, kayıt dışılığı önleyen bir uygulamadır (T.C.Gelir İdaresi Başkanlığı, 2019: 99).

Aşağıda Tablo 15’de 2013 - 2018 yıllarında E- Fatura uygulamasından yararlanan mükellef sayıları, düzenlenen fatura sayısı ve fatura miktarı gösterilmektedir.

Tablo 15: 2013 - 2018 Yıllarında E- Fatura Uygulamasına Kayıtlı Kullanıcı Sayıları, Fatura Sayıları, Fatura Miktarı

Yıl	E- Fatura Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısı	Düzenlenen Fatura Sayısı	Fatura Miktarı TL
2013	16.270	2.118.001	48.654.104.462
2014	19.375	72.463.951	1.127.236.091.091
2015	46.800	113.713.039	1.180.957.808.191
2016	61.013	163.456.644	1.974.549.748.742
2017	72.036	177.485.032	2.637.574.673.267
2018	88.837	220.286.825	3.651.595.777.463

Kaynak: (GİB 2017-2018 Faaliyet Raporu).

Tablo 15’e baktığımızda E-fatura uygulamasından yararlanan mükellef sayısında artış görülmektedir. 2018 yılı sonuna kadar e- faturayı kullanmak için 88.837 mükellef başvuru yapmış ve 220.286.825 fatura düzenlenmiştir.

2.5.5.2.8. İnternet Vergi Dairesi

İnternet vergi dairesi uygulaması 1999 yılında uygulanmaya konulmuştur. Mükelleflerin vergi dairelerine gitmeden işlemlerini internet vergi dairesini kullanarak hızlı ve kolay bir şekilde yapma imkanı tanınmakta bu durum mükellef ve vergi dairesi açısından zaman ve kaynak tasarrufu sağlamaktadır. Vergi dairesinden alınacak kullanıcı kodu, şifre ve parola ile mükellefler internet vergi dairesi hizmetlerinden yararlanmaktadır.

Aşağıda Tablo 16’de 2011 - 2018 yıllarında internet vergi dairesi kullanıcı sayıları gösterilmektedir.

Tablo 16: 2011 - 2018 Yılları İtibariyle İnternet Vergi Dairesi Kullanıcı Sayıları

Yıl	İnternet Vergi Dairesi Kullanıcı Sayıları
2011	1.005.665
2012	1.361.925
2013	1.844.197
2014	2.085.039
2015	2.728.494
2016	3.118.056
2017	3.705.566
2018	4.232.226

Kaynak: (GİB 2017 - 2018 Faaliyet Raporu).

Tablo 16’da 2011 yılında İnternet Vergi Dairesini kullanan mükellef sayısı 1.005.665’dir. Yıllar itibariyle kullanıcı sayıları artarak 2018 yılında 4.232.226 kullanıcı sayısına ulaşmıştır.

Mükelleflerin internet vergi dairesi uygulamasıyla;

- İşe başlama bildirimi ve işi bırakma bildiriminde bulunma,
- İşyerinin adres bildiriminde bulunma,
- Şube işyeri açma ve kapama bildirimi,
- Faaliyet konusu değişik bildirimi,
- Unvan değişikliği bildirimi,
- Vergi cezalarında indirim, uzlaşma talebi

- Vergi borcu taksit talebinde bulunma,
- Özelge talebi,
- İzaha davet kapsamında cevap yazısı hazırlanması,
- Borç durum yazısı,
- Mükellefiyet yazısı, iade, mahsup talebi,
- Ödeme emri sorgulaması ve mal bildirimi,
- İletişim bilgileri güncelleme dilekçesi,
- E- Beyannameye erişim,
- Hazır beyan uygulamalarına erişim,
- Gayrimenkul sermaye iradına konu olan malın elden çıkarılması ile gelirin son bulması dilekçesi verilmesi,
- Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV) düzeltme talebi dilekçesi,
- Ödeme kaydedici cihaz bilgileri,
- Belge basım bilgileri,
- Adına düzenlenmiş e-arşiv ve faturaları görebilmesi,
- Dilekçe verilebilmesi işlemleri yapılabilmektedir (T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, 2018).

İnternet Vergi Dairesi uygulaması; vergi dairesine gitmeden vergi ile ilgili işlemlerin yapılması, mükelleflere aracısız olarak hizmet sunulması, vergiye uyumun artırılması, sistemde kayıtlı olan mükellef bilgilerinin görüntülenmesini sağlamaktadır.

2.5.5.2.9. E-Defter

E-Defter uygulaması; mükellefin tutmak zorunda olduğu defterlerin; elektronik ortamda tutulması, tasdik işlemlerinin bilgisayar ortamında yapılması imkânı verilerek defterlerin kaynak ve bütünlüğünü garanti altına almaktadır.

Aşağıda Tablo 17’de 2012 - 2018 yıllarında e-defter uygulamasından yararlanan mükellef sayıları verilmiştir.

Tablo 17: 2012 - 2018 Yıllarında E-Defter Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısı

Yıl	E-Defter Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısı
2012	28
2013	47
2014	18.500
2015	45.321
2016	59.451
2017	70.495
2018	86.901

Kaynak: GİB 2017 -2018 Faaliyet Raporu

Tablo 17’ye göre 2012 yılından 2018 yılı sonuna kadar e- defter uygulaması kullanmak amacıyla başvuru yapan ve e- defter kullanma izni verilen mükellef sayısı 86.901’dir.

Kayıt dışılığının izlenerek önlenmesi amacıyla elektronik defter tutma zorunluluğu getirilmesi 2017 yılında e-defter tutan mükellef sayısında artış sağlamış 2018 yılında da bu artış devam etmiştir. Mükellefin tutmak zorunda olduğu defterlerin kağıda basımı, tasdik ettirme ve saklama yükümlülüklerini ortadan kaldıran e-defter uygulaması yer, zaman, hız tasarrufu sağlamış, elektronik denetim için alt yapı oluşturmuştur.

E-defter ile defterlerin elektronik ortamda idarenin elinde olması sayesinde defter üzerinden yapılacak kontroller ile denetimlerde denetim elemanı hata aramak yerine sistemin ona gönderdiği hataların kontrolünü yaparak denetimlerin daha etkin ve hızlı bir şekilde yapılması sağlanacaktır.

2.5.5.3. VEDOP’un Bilgi Toplama Müessesine ve Vergi Denetimlerine Katkısı

Gelirler Genel Müdürlüğü (yeni adıyla Gelir İdaresi Başkanlığı) tarafından uygulamaya konulan VEDOP’un en önemli amaçlarından bir tanesi şeffaflığın sağlanmasıdır. Şeffaf bir idarede gelirlerin hangi kalemlerden ve hangi tutarlarda elde edildiği ortaya konulurken aynı zamanda bu gelirlerin nerelere harcandığı da açıkça belirtilmelidir. Şeffaf devlet anlayışının gelişmesi ile birlikte mükellef verdiği her kuruş

verginin nerelere harcandığını bilecek ve ödemiş olduğu bu verginin akıbetiyle ilgili kuşku duymayacaktır. Bu durum mükellefin vergiye gönüllü uyumunu artırarak vergi kaçırma eğilimini azaltacaktır.

VEDOP mükellef odaklı uygulamaları ile birlikte mükellefler ve mükellefler adına hareket eden sorumluların vergi dairelerinde harcayacakları zaman ve mali yüklerinin azalması sağlanmıştır. Vergi mükelleflerinin ve sorumluların vergi dairelerine gitme zorunluluğu kalmadığı için vergi dairelerinin iş yükü azalmış ve hizmet kalitesi artmıştır. Mükelleflerin fatura, defter, beyanname gibi yükümlülüklerinin elektronik ortamda düzenlenmesi, tutulması ve gönderilmesi ile birlikte vergilemeye ilişkin masraflarında azalma sağlamıştır. Mükellef odaklı geliştirilen bu uygulamalar sayesinde mükelleflerin vergiye uyum maliyetleri düşürülmüştür.

Vergi denetimlerinde en önemli bilgi kaynaklarından birisi banka ve finans kurumlarıdır. Vergi denetim personeli denetim esnasında banka ve finans kurumlarının bilgisine ihtiyaç duyduğunda bilgi isteme yazılarıyla bilgiyi talep etmekteydi. Bu durum bankalar açısından bir iş yükü oluşturmakta hem de vergi idaresi açısından kırtasiyeciliği artırmaktaydı. Ayrıca her bankanın kendi sistemine uygun bilgi vermesi ve bilgi vermek için süre talep etmesi bilgi toplama müessesesinin etkinliğini zayıflatmaktaydı (Bilen C. İ., 2009: 181). VEDOP projesi ile mükellef hesapları mükellefe ait bilgilerin elektronik ortamda istenebilmesiyle kırtasiyecilik azalmış denetimler kolay ve hızlı şekilde gerçekleştirilebilmektedir.

Mükellef odaklı geliştirilen projeler vergi idaresinin vergi toplama maliyetlerinin düşmesini sağlamıştır. Vergi toplamak için yapılan harcamaların azalması uygulanan projelerin vergi denetimine olumlu katkısı olduğunu göstermektedir.

Mükellef ile ilgili bilgilerin toplanıp dosyalandığı istihbarat arşivleri hiçbir analize tabi tutulmadan mükellef dosyalarına aktarılmaktaydı. VEDOP ile birlikte İstihbarat Arşivi yeniden düzenlenmiş ve veri ambarının hafızası güncellenerek genişletilmiştir. Proje kapsamında mükelleflerin vergilemeye ilişkin bilgileri elektronik ortamda yer almakta ve veri ambarında saklanmaktadır. Mükellef bilgilerinin veri ambarında saklanması ile mükelleflerin dönemsel olarak mali tabloları incelenmekte önemli değişikliklerin olduğu hesaplarda Risk Analizi uygulamasıyla riskli görülen

mükellefler belirlenmektedir. Aktarılan bilgiler mükellef beyanları ile çapraz kontrole tabi tutularak vergi kaçırın mükelleflerin daha hızlı bir şekilde ortaya çıkarılması sağlanmıştır. Dolayısıyla veri ambarı vergi denetimi açısından vergi denetmenlerine mükellef bilgilerine ulaşmada hız ve zaman kazandırmaktadır.

VEDOP bürokrasi ve kırtasiyeden kaynaklanan maliyetleri önleyerek mali ve doğal kaynaklardan tasarruf edilmesini sağlamakta, idarenin iş ve işlemlerde zaman ve işgücü tasarrufu sağlamaktadır. Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenerek, inceleme ve denetim faaliyetlerine hız kazandırmakta ve vergi alacağının hızla tahsilini sağlamaktadır.

Denetimlerle vergi kaçacağını önlemek, ödenmesi gerekli olan verginin doğru olup olmadığının tespitini sağlamak için etkin bir bilgi toplama mekanizmasının olması ve istenilen bilginin toplanabilmesi gereklidir. Gerekli olan bilgilerin toplanması idare tarafından değerlendirilebilmesi denetimlerin etkin şekilde yapılmasını sağlayacak ve mükelleflerin devamlı izlendiği imajı yaratacaktır. Bu durum mükelleflerde psikolojik etki oluşturarak mükelleflerin vergilemeye ilişkin ödevlerini daha gerçekçi yapmalarına neden olacaktır.

2.6. VERGİ DENETİM TÜRLERİ

Denetim “konusuna ve amacına göre” ve “statüsüne göre” olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutulmaktadır (Tekin & Çelikkaya, 2011: 28).

2.6.1. Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri

Konusuna ve amacına göre mali tabloların denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olarak üçe ayrılmaktadır (Tekin & Çelikkaya, 2011: 28).

2.6.1.1. Mali Tabloların Denetimi

Mali Tabloların denetimi, işletmelerin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, yasal düzenlemelere uygun düzenleyip düzenlemediğini belirlemeye yönelik yapılan bir işlemdir. Mali tablolar; Bilanço, Gelir Tablosu,

Satışların Maliyeti Tablosu, Fon Akım Tabloları, Nakit Akım Tablosu, Kar Dağıtım Tablosu, Öz Kaynaklar Değişim Tablosu'dur. Bilanço ve Gelir Tablosu temel bir tablo, diğerleri ek bir tablodur (GİB). Amaç mali tabloların güvenilirliğini sağlamaktır (Başpınar, 2004: 39). Mali Denetimin işletme dışından bağımsız kişilerce yapılması gerekir.

2.6.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk Denetimi, yetkili bir üst makam tarafından özel ve kamu kesiminde belirlenmiş olan kurallara (ana sözleşme, işletme politikaları, yasal düzenlemeler, vb.) uygunluğunun incelenmesidir. Yapılan inceleme ile belirlenmiş olan kuralların ne kadar uygulandığının ve ne ölçüde yerine getirilebildiğinin saptanması amacıyla yapılmaktadır. Uygunluk denetimi ile yapılan hata, hile ve diğer usulsüz işlemlerin önüne geçilmesi sağlanır (Güredin, 1994: 14).

Uygunluk Denetimi, hem işletme içinden hem de işletme dışından kişiler tarafından yapılır. İşletme içinden yapılan denetime bankaların kendi müfettişleri tarafından denetlenmesi, işletme dışından yapılan denetime de kamu idarelerinin denetimi en iyi örnektir. İşletme içi veya dışı denetim kapan kişi kuralları değiştiremez, veri olarak kullanır.

2.6.1.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet Denetimi, bir örgütün faaliyetlerinin verimliliği ve etkinliğini değerlendirmek için bu faaliyetlere ilişkin usul, yöntem ve uygulamaların gözden geçirilmesidir. Faaliyet denetimi işletmenin mali nitelikteki işlemleri ve diğer işlemlerinin denetimini (Finansman, pazarlama, personel, üretim vb. konulara ilişkin denetim) de kapsamaktadır. Mali tabloların denetimi ve uygunluk denetiminden daha kapsamlı, karmaşık ve daha zor bir denetimdir (Sayıştay, 2000: 20).

Faaliyet denetiminde amaç, yönetim başarısını, işletme politikalarının etkinliğinin ölçülmesidir. Amacı gerçekleştirmek için başarısızlığa neden olabilecek faktörlerin bulunması ve bunların ortadan kaldırılması gerekmektedir. Başarı ve etkinliği yakalayabilmek için faaliyet denetiminin, faaliyetin gerçekleştiği zaman

diliminde yapılması olumsuz yönde etkileyen faktörlerin tespit edilmesi gerekmektedir. Faaliyet döneminden sonra yapılacak olan denetimin etkinliği oldukça düşük olacaktır (Kiracı, 2003: 70).

2.6.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetçinin statüsüne göre denetim türleri iç denetim ve dış denetim olmak üzere ayrılmaktadır (Kenger, 2015).

2.6.2.1. İç Denetim

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda İç Denetim "kamu kurumlarının çalışmalarına değer katması ve geliştirilmesi için kaynakların ekonomik, etkili, verimli yönetilip yönetilmediğini değerlendirerek ve rehberliğini yapmak için yapılan bağımsız, makul güvence sağlamak ve danışmanlık yapmak" olarak tanımlanması yapılmıştır (Maliye Bakanlığı, 2003, md.63).

İç Denetim, kurumun yeterli ve etkin olup olmadığı konusunda değerlendirme yapması ve öneride bulunmasıyla kurumların yönetici konumunda olan kişilerin yönetme ve hesap verme sorumluluklarını yerine getirmesine katkı sağlar. Güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetleri ile idarenin amaç ve hedeflerine ulaşmasında yardımcı olur (Akyel, 2010: 5).

İç denetim faaliyeti, mali tabloların analiz ve denetim faaliyetlerini yerine getirir. Ayrıca iç denetim kurumun mali ve işleyişi ile ilgili yapılan kontrolleri değerlendirerek, yapılan kontrollerin yürürlükte olan mevzuat, standart ve yöntemlere ne kadar uygun bir şekilde yapıldığını; kurumun yaptığı işlemlerin etkinliği ve verimliliği ile kurum içerisinde yer alan amaçların hedeflere ulaşılmasında ne kadar etkili olduğunu ortaya koymaktadır. İç denetim faaliyetleri kurumların mali tablolarının denetimini, uygunluk denetimlerini ve faaliyet denetimlerini yapan geniş kapsamlı bir denetimdir (Ciğerci, 2007: 42-43).

İç Denetim hizmeti kurumun içinde içerisinden iç denetçiler tarafından sağlanmaktadır. Uluslararası genel kabul görmüş kontrol ve standartlarına ve İç

Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen standartlara göre iç denetçi görevlerini yerine getirmektedir. İç Denetim denetledikleri kurumun bir parçası olmasına rağmen bağımsız bir denetimdir.

2.6.2.2. Dış Denetim

Dış Denetim; işletmelerin ekonomik ve ticari faaliyetleri sonucunda hazırladığı finansal tablo ve mali bilgilerin muhasebe kayıtlarına doğru geçirilip geçirilmediğinin, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun bağımsız denetim tekniklerinin uygulanmasıyla, defter, kayıt ve belgelere bakılarak kontrolünün sağlanması, sonuçların raporlanmasıdır (Ünal C. , 2007: 2).

Dış denetim faaliyetleri, denetlenen işletmelerin muhasebe kayıtları ve mali tablolarının muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğu ortaya çıkarılarak, işletme yöneticilerine mali tablolar hakkında tahmin yapma, analiz etme, denetim yapma, rapor hazırlama gibi konularda yol gösterici bir rol oynamaktadır.

Özel kuruluşlarda yapılan dış denetimler matrah dışı kalan gelirleri ortaya çıkararak vergilerin artmasını sağlamaktadır. Kamu kuruluşlarında yapılan dış denetim şeffaflık ve hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesinde katkı sağlamaktadır. Yani dış denetimin; mali yönetime katkı sağlamak, performanslarını arttırmak, saydamlığı sağlamak, yolsuzluk ile ilgili mücadele edilmesini sağlamak, hesap verebilmeği sağlamak, kamu kaynaklarının verimli kullanımını sağlamak, güvenilirliği sağlamak, sosyal ve ekonomik hedeflerin gerçekleşmesini sağlamak ve uluslararası hedeflere ulaşmada yardımcı olmak gibi önemli faydaları vardır (Akyel, 2010: 7).

2.7. VERGİ DENETİMİNİN YAPISI

Vergilendirmeye ilişkin kanunlarla yetki verilmiş, vergilemeye ilişkin en üst kurul Maliye Bakanlığı'dır. Maliye Bakanlığı'nın maliye politikasının hazırlanmasına yardım etmek ve maliye politikasını uygulamak, bütçe hazırlanmasına yardım etmek, bütçeyi uygulamak ve uygulamanın takibini yapmak, vergi incelemesi ve denetimine dair temel amaç ve esasların belirlenmesi ve uygulanmasını sağlamak gibi çeşitli

görevleri vardır. Aşağıda Maliye Bakanlığının 2011 yılından önce ve sonra vergi denetim birimleri ele alınmıştır.

2.7.1. 2011 Yılı Öncesi Vergi Denetiminin Yapısı

2011 yılına kadar vergi denetimi; Maliye Bakanlığı'na bağlı Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu ve Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı Gelir Kontrolörleri, Vergi Denetmenleri tarafından yapılmaktaydı. Bu birimler aşağıda kısaca incelenmiştir.

2.7.1.1. Maliye Teftiş Kurulu

Maliye Bakanlığı'na bağlı en eski denetim birimlerinden birisi olan Maliye Teftiş Kurulu (MTK) 1879 yılında "Heyet-i Teftişiye-i Maliye" adıyla kurulmuştur. Bakanlığın danışma ve denetim birimi olan MTK aynı zamanda VUK'nın 135/2 maddesine göre vergi inceleme yetkisine de sahiptir (Merter, 2004: 73).

MTK, bir başkan ile maliye başmüfettişi, maliye müfettişi ve maliye müfettiş yardımcılarından oluşur. 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK)'nin 543 sayılı K.H.K. ile 20. maddesinde; bakanın emri veya onayı üzerine, bakan adına yaptığı görevler;

a) Genel, katma ve özel bütçeli dairelerle fonlar, döner sermayeli kuruluşlar, kuruluş ve statüsü ne olursa olsun sermayesinin en az yarısı devlete ait olan kuruluşlar ve bu daire ve kuruluşların birlikte veya ayrı ayrı sermayelerinin en az yarısına iştiraki olan kuruluşları teftiş etmek,

b) İmtiyazlı şirketlerle sermayesinde (a) bendinde yer alan kuruluşların iştiraki bulunan kuruluşları, yetkili makamların isteği ve Maliye Bakanı'nın izni ile teftiş etmek,

c) Dernek vakıf ve sendikaları mali yönden teftiş etmek,

d) Çeşitli kanun, tüzük, yönetmelik ve kararların Maliye Bakanı'na ve Maliye Müfettişleri'ne tanıdığı teftiş ve inceleme yetkilerini kullanmaktır (Maliye Bakanlığı 178 KHK, md. 543/7).

MTK ve Maliye Müfettişlerinin görev, yetki ve sorumlulukları ile çalışma esasları tüzükle belirlenir.

2.7.1.2. Hesap Uzmanları Kurulu

VUK 135.maddesine göre vergi incelemekle yetkili olan Hesap Uzmanları Kurulu 4709 sayılı özel yasa ile 1945 tarihinde kurulmuştur (Doğruöz, 2015). Hesap Uzmanları Kurulu; başkan, Başhesap Uzmanları, Hesap Uzmanları ve Hesap Uzman Yardımcılarından oluşur. 178 sayılı KHK'nın 21. Maddesinde Hesap Uzmanları Kurulu'nun görevleri belirlenmiştir. Hesap Uzmanlar Kurulu'nun görevleri;

- 4709 sayılı Hesap Uzmanları Kurulu Kurulmasına Dair Kanunun verdiği görevleri yapmak, yetkileri kullanmak,
- Kurulun görev ve yetki alanına giren konularda mevzuat ve uygulama ile ilgili etüd, araştırma ve diğer çalışmaları yapmak ve tekliflerde bulunmak,
- Çeşitli kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuatla hesap uzmanlarına verilen görevleri yapmak ve yetkileri kullanmak,
- Bakan tarafından verilen diğer görevleri yapmaktır (Maliye Bakanlığı, 1983, md.21).

2.7.1.3. Gelirler Kontrolörleri

Gelirler Kontrolörleri, 1929 tarih ve 1452 sayılı Kanun ile Pul Müfettişliği unvanı ile oluşturulmuştur. 1936 tarih ve 2996 sayılı Kanun ile Pul Müfettişliği kaldırılmış yerine Varidat Umum Müdürlüğü bünyesinde Varidat Kontrolörlüğü kurulmuştur. 1946 yılında Varidat Umum Müdürlüğü, Gelir Genel Müdürlüğü adı altında yeniden düzenlenmiş, Varidat Kontrolrlğne Gelirler Kontrolörlüğü adı verilmiştir (zdemir, 2017: 323-331).

178 sayılı Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK 12. ve 43. maddelerinde Gelir Kontrolörlerinin görevleri belirtilmiştir. Gelir kontrolörlerinin görevleri;

- Gelirler Genel Müdürü adına gelir idaresi kuruluşlarının bütün işlemlerini teftiş etmek ve incelemek,
- Memur suçlarının tahkiki ile ilgili mevzuat gereğince Gelirler Genel Müdürlüğü merkez ve taşra kuruluşları memurları hakkında tahkikat yapmak,
- Vergi Usul Kanunu hükümleri gereğince yoklama, kayıt nizamı kontroller ve her türlü vergi incelemesi yapmak,
- Gelirler Genel Müdürlüğü'ne verilen işlerin kapsamına giren konularda etütler hazırlamak; uygulanan kanun, tüzük, yönetmelik, karar, genel tebliğ ve müktezalar hakkında incelemeler yapmak, görüş ve önerilerde bulunmak,
- Maliye Bakanlığı veya Gelirler Genel Müdürlüğü'nce verilen görevleri yapmaktır (Maliye Bakanlığı, 1983).

4208 sayılı Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanunun 3. maddesinde Gelirler Kontrolörleri'nin kara para aklanma suçunun araştırılması ve incelenmesi ile ilgili görevli ve yetkilidir (4208 sayılı Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun, md.3).

2.7.1.4. Vergi Denetmenleri

29.05.1936 tarih ve 2996 sayılı Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Görevleri Kanunu'yla illerde Defterdarlıkların emrine, gelir idaresinin teftişi ile görevli olmak üzere Varidat Kontrol Memuru unvanı ile verilen Vergi Denetmenleri'nin unvanı, 29.05.1946 tarih ve 4910 sayılı Kanun ile Gelir Kontrol Memuru olarak değiştirilmiştir. 24.05.1950 tarih ve 5655 sayılı Kanun ile vergi Kontrol Memuru unvanı ile vergi inceleme yetkisi verilmiş, 20.08.1993 tarih ve 516 sayılı ve 19.06.1994 tarih ve 543 sayılı KHK ile Vergi denetmeni unvanını almıştır (Mutlu F. , 1998: 4).

Vergi Denetmenleri, Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatında bünyesinde görev yapan denetim elemanlarıdır. Vergi denetmenlerinin görevleri;

- 213 sayılı VUK' ya göre vergi incelemesi ve vergi denetimi yapmak,

- Yetkili birim tarafından verilen denetim ve soruşturma görevlerini yerine etmek,
- Yetkili makamlarca kanun, kanun hükmünde kararname, kararname, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuat uyarınca verilecek işleri yapmaktır (Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Vergi Denetmenleri Görev, Yetki, Çalışma ve Atama Yönetmeliği, 1994: Md.8).

2.7.1.5. Vergi Dairesi Müdürleri

Vergi dairesi müdürleri VUK'nın 128 ve 135 maddelerine dayanarak yoklama yapmaya ve vergi incelemesi yapmaya yetkilidir. 5345 sayılı Kanunla Gelir İdaresi Başkanlığının taşra teşkilatı birimlerinden olan vergi dairesi müdürlükleri vergi dairesi başkanlığına bağlıdır.

Vergi Dairesi Başkanlığı'nın Kuruluşu ve Görev Yönetmeliği'nin 4. maddesine göre vergi dairesi; mükellefi tespit, tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil, terkin, tecil, iade, ödeme, muhasebe vb. işlemler, yargı mercileri nezdinde vergi uygulaması ile ilgili görüş bildirmekle görevlidir (Vergi Dairesi Başkanlığı Kuruluş ve Görev Yönetmeliği, 2015: Md.6).

2.7.2. 2011 Yılı Sonrası Vergi Denetiminin Yapısı

Vergi denetim birimlerinin dağınık yapıda olması denetim sisteminin etkin ve verimli bir şekilde çalışmasını sağlayamamış ve aynı zamanda gelir idaresinin gelişmiş ülkelerle uyumlu hale getirilmesini engelleyerek önemli bir sorun oluşturmaya başlamıştır. Denetim sisteminin dağınık olmasıyla taşradaki denetim birimlerinin zayıf olmasına ve objektif özelliklerini yitirmelerine yol açmıştır. Denetim elemanları arasında koordinasyonun zayıflaması, planlamanın yapılamaması nedeniyle mükerrer vergi incelemeleri ortaya çıkmıştır (Savaşan, Şahbaz, & İnce, 2014: 39). Yaşanan aksaklıklar ve sorunlar nedeniyle vergi denetimlerinin tek çatı altında toplanması gündeme gelmiştir.

10.07.2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'ye göre Maliye Bakanlığı bünyesinde yer alan Maliye

Teftiş Kurulu ve Hesap Uzmanları Kurulu ile Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde bulunan Gelirler Kontrolörlüğü Başkanlığı ve Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları, tek çatı altında toplanarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur (646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, 2011).

VDK, doğrudan Bakana bağlı olarak Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Müfettişleri (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Müfettiş Yardımcısı)'nden oluşur. 646 sayılı kararname ile 10.07.2011 tarihi itibarı ile Başmüfettiş, Başuzman ve Başkontrolör kadrolarında görev yapanlar Vergi Başmüfettişi; Müfettiş, Uzman ve Kontrolör ile Denetmen kadrolarında bulunanlar Vergi Müfettişi; Müfettiş Yardımcısı, Uzman Yardımcısı, Stajyer Kontrolörler ve Denetim Yardımcısı kadrolarında bulunanlar da Vergi Müfettiş Yardımcılığına atanmıştır (Tüysüz, 2017: 63).

646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile VDK' ya;

- VUK ve diğer gelir kanunu kapsamında vergi incelemeleri yapmak,
- Mükellefler hakkında bilgi toplayarak Risk Analiz Sistemi uygulamasıyla mükelleflerin risk alanlarını tespit etmek,
- İhbar ve şikâyetlerin değerlendirilmesini sağlamak,
- Vergi İncelemelerinin yapılması aşamasında Gelir İdaresi Başkanlığı ile işbirliği yapmak,
- Denetim ve inceleme rehberleri hazırlamak, uyulması gereken temel kuralları belirlemek,
- Vergi Müfettişlerinin mesleki alanda yeterlilik ve yetkinliklerini sağlamak,
- Performans değerlendirme sistemi oluşturarak müfettişlerin değerlendirilmesini sağlamak,
- Vergi kaçırmayı önlemeye yönelik çalışmalar yapmak,
- Vergi kanunlarıyla ilgili görüş bildirmek, öneri de bulunmak,
- Denetim, inceleme, soruşturma yapmak gibi yetkiler verilmiştir (646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, 2011: Md.1).

VDK'nın görevlerinin yerine getirilmesi, işbölümü ve uzmanlaşmanın sağlanması için Başkanlığa bağlı olarak;

- 29 ilde (İstanbul'da 6, Ankara'da 4) 37 Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı (A Grubu),
- İstanbul, Ankara ve İzmir illerinde olmak üzere 3 Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı (B Grubu),
- İstanbul ve Ankara illerinde olmak üzere 2 Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı (C Grubu),
- İstanbul, Ankara ve İzmir illerinde olmak üzere 3 Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı (Ç grubu) kurulmuştur (T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2018: 4).

VDK modern denetim tekniklerinin kullanılmasıyla risk odaklı vergi incelemesi yaparak vergi kayıp ve kaçaklarını minimum seviyeye indirmeyi ve vergi bilincini artırmayı hedeflemektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARININ ÖNLENMESİNDE VERGİ DENETİMİNİN MALİ ANLAMDA ETKİNLİĞİ

Türk Vergi Sistemi’nde tarhiyat işlemi, mükellefin beyan ettiği matrahlar üzerine ilgili tarifelerin uygulanması suretiyle gerçekleşmektedir. Mükellefler üzerlerinde hissettikleri vergi baskısı, vergiye gönüllü uyum sağlayamaması, servetlerinde azalma olacağı düşüncesi gibi nedenlerle vergi kaçırma yoluna gidebilmektedir. Mükellefin vergi kaçırmasının bir sonucu olarak da devlet vergi kaybına uğramaktadır. Devletin vergi kaybını önlenmesi ve söz konusu kaybın telafisi için gerçekleştirebileceği eylemlerin başında vergi denetimleri gelmektedir.

Vergi denetimi vergi kayıp ve kaçaklarının tespitinde önemli bir yere sahip olmakla beraber; denetim sonrası uygulanan cezai işlemler ise vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi noktasında önem arz etmektedir. Vergi denetiminin başarılı bir sonuca ulaşabilmesi için etkin bir yapıya kavuşturulması şarttır.

3.1. ETKİNLİK KAVRAMI

Etkinlik kavramına ilişkin çok fazla tanım mevcuttur. Etkinlik; az olan kaynakların verimsiz bir şekilde kullanılmasını önlemek amacıyla, ortaya çıkan çıktının minimum maliyetle üretilebilmesinin sağlanması olarak tanımlanabileceği gibi; girdi ve çıktı mekanizmasının kullanılmasıyla işlerin doğru yapılabilmesi olarak da tanımlanabilir. Diğer bir tanıma göre işletme veya kurumların hedefledikleri amaçlar ve bu amaçlar doğrultusunda elde ettiği çıktıların karşılaştırılmasının yapılması ve değerlendirilmesidir.

Etkinlik istenilen hedeflere ulaşmada yol gösterici bir süreçtir. Etkinlik bir kurumun önceden belirlenmiş ve gerçekleştirmek istediği amaçlara ve stratejik hedeflere ulaşması amacıyla yaptığı faaliyetlerin sonucunda, bu hedeflere ne kadar

ulaşabildiğinin derecesinin belirlendiği bir performanstır. Etkinliđin araştırılması kurumların gerçekçi bir şekilde karar almalarını, kurumda verimliliğin artmasını, yeni politikaların belirlenmesini, amaçlara uygun kaynakların sečilmesi ve israf edilmemesini sağlamaktadır (Altuđ, 2000: 18).

3.2. VERĐİ DENETİMİNDE ETKİNLİK

Vergi denetiminde etkinlik; mükellefler ve vergi idaresinin vergi ile ilgili tüm işlemlerinin vergi kanunlarına uygun yapılp yapılmadığını değerlendirilmesi için yapılan vergi denetimlerinin, kendisinden beklenen amaçların yerine getirilme ölçüsü olarak tanımlanmaktadır (şaan, 2008: 59). Vergi idaresinin etkin yapıda olup olmadığı vergi denetiminin etkin olmasına bağlıdır. Vergi gelirlerinin artmasının tek yolunun vergi denetimi olmadığı ancak vergi kayıp ve kaçaklarının minimuma indirilmesinde etkili olan bir yol olduğu literatürde sıkça kabul gören bir görüş olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi denetiminde etkinlik sadece denetim süreci ile sınırlı değildir. Vergi ile ilgili kanunların yapısı, vergiye uyum süreci, vergi idaresinin yapılanma biçimi, denetim elemanlarının nitelik ve niceliği vergi denetiminde etkinlik için önem taşımaktadır.

Vergi denetiminde etkinlik vergi idaresinin başarılı olmasını sağlarken aynı zamanda kanunlardaki cezai yaptırımların uygulanabilmesi için zemin hazırlamaktadır. Vergi mükelleflerinin denetim yapılma oranı ve denetim sıklığı, vergi denetimlerinde etkinliğin ölçümünün yapılmasında temel kriterdir. Ancak; denetim stratejilerinin belirlenmesiyle denetimlerin etkin, düzenli, doğru, plan ve programlı bir şekilde yapılması bu kriterlerden daha fazla önem taşımaktadır (Hastürk, 2010: 47).

3.3. VERĐİ DENETİMİNDE ETKİNLİĞİN SAĞLANMASINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanması denetim sisteminin geliştirilmesine yönelik düzenlemeler ve vergi idaresinin etkinliği ile mümkündür. Vergi denetim sisteminin geliştirilmesindeki amaç; inceleme sürelerinin kısaltılması, mükelleflerin vergi denetimiyle alakalı zaman ve gider kayıplarının önlenmesi, vergi idaresinin

beyanname incelemesindeki, vergi toplamadaki, mükellef sorunlarının çözümündeki etkinliği artırmak ve denetim ile ilgili maliyetleri azaltmaktır. Bu amaçların geliştirilmesi ile vergi kanunları daha etkin uygulanacak, mükelleflerin vergiye uyumu artacaktır (Gerçek, 2002: 47; Hastürk, 2010: 72). Denetim sisteminde etkinliğin sağlanmasını etkileyen unsurlar ayrıntılı olarak aşağıda ele alınmaktadır.

3.3.1. Örgütlenmeden Kaynaklanan Faktörler

Örgütsel yapılanmadaki aksaklıklar vergi idaresinin en önemli sorunlarından biri olmuştur. Maliye Bakanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatlanmasındaki denetim birimlerinin birbirlerinden kopuk şekilde yapılanmaları vergi denetimlerinin tek bir birimden planlanıp, uygulanmasını engellemiştir. Bunun sonucunda mükelleflerin bazen denetim dışı tutulmasına bazen de farklı denetim birimleri tarafından aynı zamanda denetlenmesine neden olmuştur (Acar & Merter, 2004: 8). Vergi denetim birimleri arasındaki bu koordinasyonsuzluk, denetimde etkinsizliğe neden olmuştur. Vergi denetim birimlerindeki koordinasyonsuzluklar birimlerin görevlerini yapmalarında zaman, işgücü ve vergi kaybına neden olmaktadır (Şaan, 2008: 63).

2011 yılında vergi idaresinde yaşanan koordinasyonsuzlukların giderilmesi için yeniden yapılanmaya gündeme gelmiştir. 646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname ile vergi denetiminde yeniden yapılanmaya gidilmiştir (646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, 2011). 178 sayılı Maliye Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 19. ve 20. maddesinde değişikliğe gidilerek Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, doğrudan Bakan'a bağlı olarak Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Müfettişlerinden oluşmaktadır. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nda denetim birimleri Vergi Müfettişi adı altında toplanmıştır (Uğur, 2016: 125).

Yeni yapılanma vergi denetimine olumlu katkılar sağlamaktadır. Denetim birimleri arasındaki iletişim eksikliğinin önüne geçilmiş, denetim de plan ve program yapılması sağlanmıştır. Yeni yapılanma vergi denetimindeki eksiklikleri giderici nitelikte olmasına rağmen Maliye Bakanlığı'na bağlı olması denetimde bağımsızlığın

sağlanamamış olması yönünde eleştiriler almaktadır (Pekşen, 2018: 106). Denetim birimleri arasındaki ayrımın devam ettiği, bunun sona erdirilmesi için denetim elemanlarının vergi müfettişi unvanında birleştirilmesi gerektiği, VDK'nın bölge belirleyip bölgelerde turne çalışmalarıyla etkin bir yapılanma sürecinin sağlanabileceği fikrini savunan görüşler vardır (Uğur, 2016: 126).

3.3.2. Vergi Mevzuatı

Vergi kanunlarına belirsizlik ve boşlukların varlığı, vergi kanunlarının çok fazla değişime uğraması, vergi yapısının karmaşık olması nedeniyle kanunların farklı yorumlanması gibi sebeplerin varlığı vergi denetiminin etkinsizliğine yol açmaktadır. Ekonomik ve sosyal alandaki ihtiyaçlara cevap veremeyen ve sürekli değişikliğe uğrayan vergi kanunlarının karmaşık bir yapıya sahip olması nedeniyle isteyerek veya istemeden hatalar yapılabilmektedir. İsteyerek hata yapılmasına olanak sağlayan kanun da bulunan boşluklar denetimlerin etkinliği üzerinde belirleyici olmaktadır. Ayrıca mevzuatın çok sık değişmesi nedeniyle konunun uzmanları da mevzuata bakmadan konuşamaz hale gelmiştir (Acar & Merter, 2004: 8).

3.3.3. Vergi Denetim Elemanlarının Sayısı ve Niteliği

Denetim faaliyetlerinin yerine getirilebilmesi ve vergi denetiminde etkinliği sağlamanın en önemli şartı vergi denetimi için gerekli denetim elemanlarının nicelik ve nitelik itibarıyla yeterli olmasıdır. Vergi denetiminin az sayıda denetmenle yapılıyor olması denetimin başarısızlığını ortaya koymaktadır. Denetime ilişkin kadrolardaki artış vergi denetimlerinin daha etkin yapılmasını sağlayacaktır.

Aşağıda Tablo 18'de 2012 – 2018 yılı denetim elemanları kadro durumu gösterilmektedir.

Tablo 18: 2012 - 2018 Yılı Denetim Elemanları Kadro Durumu

Yıllar	Başkan		Başkan Yrd.		Vergi Başmüfettişi		Vergi Müfettişi		Vergi Müfettiş Yrd.		Doluluk Oranı
	Dolu	Boş	Dolu	Boş	Dolu	Boş	Dolu	Boş	Dolu	Boş	%
2012	1	0	4	0	367	622	2502	3592	1889	5266	33,44%
2013	1	0	1	5	326	565	2714	2730	2508*	5397	38,96%
2014	1	0	1	5	295	596	3121	2323	5796	2109	64,67%
2015	1	0	0	6	288	1601	3556	2188	5360	1245	64,62%
2016	1	0	0	6	239	1650	3018	3226	5144	861	59,40%
2017	1	0	0	6	219	1670	2868	3626	5156	699	57,87%
2018	1	0	0	6	220	1669	2822	3672	5220	1635	54,20%

Kaynak: VDK 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018 Faaliyet Raporları

*2013 yılı içerisinde giriş sınavları yapılan ve atama süreçleri devam eden Vergi Müfettiş Yardımcısı tabloda yer almamaktadır.

Tablo 18'e göre; denetim kadrosunu doluluk itibarıyla incelendiğinde 2012 yılında Vergi Müfettiş Yardımcılığı kadrosunun yalnızca %26'sı dolu iken 2018 yılına gelindiğinde kadronun doluluk oranı %76'ya ulaşmıştır. Vergi denetiminin az sayıda denetmenle yapılıyor olması denetim elemanlarının verimini düşüreceği düşünülmektedir. Denetime ilişkin kadrolardaki artış vergi denetimlerinin daha etkin yapılmasını sağlayacaktır.

Toplam denetim elemanı oranındaki doluluk oranı 2012 yılında %33 seviyelerinde iken 2015 yılında doluluk oranı %64'lere ulaşmıştır. 2016 yılından 2018 yılına kadar toplam denetim elemanı doluluk oranlarında düşüş yaşanmıştır. Bu düşüşün sebebi 15 Temmuz 2016 Darbe Girişimi sonucunda olağanüstü hal (OHAL) kapsamında Kanun Hükmünde Kararnameler ile vergi müfettişlerinin meslekten ihraç edilmelerinden kaynaklandığı düşünülmektedir (672 Sayılı KHK; 677 Sayılı KHK; 679 Sayılı KHK; 683 Sayılı KHK; 689 Sayılı KHK; 692 Sayılı KHK; 695 Sayılı KHK; 697 Sayılı KHK; 701 Sayılı KHK). KHK'lar ile yaklaşık 800 denetim elemanı ihraç edilirken yaklaşık 150 tanesi mesleğe geri dönmüştür.

2018 yılında %54 doluluk oranına sahip denetim elemanlarının toplam sayısı 8263'dir (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2019: 46). 2019 yılı itibarıyla ise 8252 denetim elemanı vardır. 8252 denetim elemanının %2,6'sı Vergi Başmüfettişi (218),

%34,1'si Vergi Müfettişi (2810), %63,3 si Vergi Müfettiş Yardımcısından (5224) oluşmaktadır (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı).

Vergi denetiminde etkinlik personel sayısının yanı sıra denetim elemanlarının nitelikli olmalarına da bağlıdır. Denetim elemanlarının belirli aralıklarla bilgilerinin tazeliğinin korunması, yeni bilgiler kazandırılması, üst kademelere hazırlanmaları, beceriler kazanmaları, kişisel geliŐmeyi sağlanmaları gerekmektedir (Karabacak İ. , 2009: 40; Üskül, 1975: 282-284). Denetim elemanları mesleğe alındıktan sonra ciddi bir eğitim sürecine alınmakta çeşitli sınavları geçtikten 3 yıl sonra vergi müfettişi unvanına sahip olmaktadır. Denetim elemanlarına yeteri kadar eğitim verilemediği durumda; mevzuatı tam olarak anlayamamıŐ ve yeni gelişmelere tam olarak uyum sağlayamamış denetim elemanları, vergi konularında yeterli bilgiye sahip olmayan mükellef kitlesi ile iletişim kuramamasına ve bu durum da denetimin etkinsizliğine yol açacaktır (Karabacak İ. , 2009: 40).

Vergi denetim elemanlarının yaptıkları iş ile aldıkları ücret karŐılaŐtırıldıĐı zaman aldıkları ücret düşük seviyede kalmakta bu durum denetim elemanlarının hem motivasyonunu etkilemekte hem de özel sektöre geçmelerine yol açmaktadır (UĞur, 2016: 246). Vergi kanunlarına hakim, belirli bir bilgi birikimine sahip denetim elemanlarının özel sektöre geçmesiyle denetim elemanı kadrolarında oluŐacak boŐluk yeni alınacak denetim elemanları ile sayıca giderilebilir. Fakat alınacak denetim elemanlarının nitelikli bir Şekilde yetiŐtirilmesi zaman alacaktır bu nedenle denetim elemanlarının özlük haklarının iyileştirilmesi ve  alıŐma Őartlarının düzenlenmesi meslekten ayrılmaları azaltacaktır (Yıldırım, 2011: 37-38). Böylece denetim elemanlarının ayrılması sonucu yaŐanacak denetim kaybının önüne geçilecektir.

3.3.4. Otomasyon Uygulamaları

Gelişen bilişim teknolojileri nedeniyle bilgisayarların denetim işlemlerinde kullanılması; verilerin düzenli ve güvenli saklanması, verilere hızlı bir Şekilde eriŐimi, vergi denetiminin daha sağlıklı ve etkin çalışmasını sağlamaktadır. Vergi idaresinin sağlıklı bir Şekilde yapılanması ve vergi yükümlülerinin idarenin etkin, güvenilir ve verimli olduğuna inanması tam otomasyona geçilmesi ile mümkündür.

Vergi idaresinin otomasyona geçmesiyle;

- Bürokrasiden kaynaklanan ve kâğıt, zaman ve işgücü maliyetleri azalacak,
- Vergi ile ilgili yeni bilgiler elde edilecek,
- İnceleme ve denetim sürelerinin kısalması sağlanacak,
- İşlemlerde standardizasyon sağlanacak,
- Şeffaflık sağlanacak,
- Mükelleflerin bilgilendirilerek, vergiye gönüllü uyumun sağlanması,
- Elde edilen verilerden yararlanan etkin bir karar mekanizması oluşturulacak,
- Vergilerin hızlı bir şekilde tahsil edilmesi sağlanacaktır.

Noter, banka, tapu sicil müdürlüğü, belediye, trafik vb. ile vergi idaresiyle bilgi paylaşımını sağlayacak otomasyon sisteminin olmaması, vergi idaresi ve vergi denetiminin etkisizleşmesine yol açacaktır (Mert, 2009: 21). Otomasyon uygulamaları önceden manuel olarak yapılan vergilendirme ile ilgili tüm işlemlerin elektronik ortamda yapılması ile vergilemede yapılan hata oranlarının en aza indirilmesi ve işlemlerin daha hızlı ve kolay bir şekilde yürütülmesini sağlamaktadır (Bulut & Çalışkan, 2009: 23). Otomasyon sistemlerinin doğru ve etkin kullanımı ile vergilendirme maliyetleri düşmekte aynı zamanda otomasyona dayalı denetimler saha denetimlerinden daha etkili olmaktadır (Akbey, 2014: 71).

3.3.5. Vergi Bilincinin Oluşturulamaması

Kamusal hizmetlerinin ifası açısından verginin önemini bilen mükelleflerin, vergi yükümlülüklerini kendi istekleriyle yerine getirmesi etkin bir vergi denetimi açısından önem taşımaktadır. Vergi bilincinin oluşmamış olması denetim maliyetlerini artırarak denetimin etkisizleşmesine neden olmaktadır. Bu sebeple vergi denetiminin etkin olması açısından yükümlülerin bilinçlendirilmesi gerekmektedir.

Kamu gelirlerinin mükellef tarafından nerelerde kullanıldığına denetlenebilmesi mükelleflerin vergi bilinçlerinin artmasını sağlamaktadır. Mükellefler ödedikleri verginin nerelerde kullanıldığı, israf yapıp yapılmadığı bilmek istemekte eğer kamu

gelirlerinin israf olduğuna dair bir izlenim oluşması durumunda vergi kayıp ve kaçaklarına neden olmaktadır. Toplumda vergi bilinci ne kadar yerleşmişse vergiye uyum o ölçüde yüksek olacaktır (Şaan, 2008: 61).

3.3.6. Belge Düzeninin Tam Olarak Yerleşmemesi

Vergi kayıp ve kaçaklarının varlığı nedeniyle belge düzeni tam olarak yerleşmeyebilmektedir. Mükellefler yaptıkları işlemleri kayıt altına almadıkları için haksız kazanç elde etmekte ve bu durum mükellefler için çekici hale gelmektedir.

Mükelleflerin fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikaları, gider pusulası, serbest meslek makbuzu, taşıma irsaliyesi, işyeri bildirgesi, tahsil fişi, ödeme fişi, mahsup fişi, çek, senet, poliçe, tutulması zorunlu olan yevmiye, envanter, çiftçi işletme defterleri vb. kullanmak zorundadır. Vergi sistemi ve kayıt sisteminin sadeliği mükellefler açısından önemlidir. Mükelleflerin çeşitli faaliyetlerinden dolayı kullandığı çeşitli evrakların sade ve düzgün yapıda olması uygulanmasının ve denetlenmesinin etkin şekilde yapılmasını sağlamaktadır. Yükümlülüklerini yerine getiren mükelleflere istisna, muafiyet veya teşvikler verilerek denetimlerin sık yapılması ile mükelleflerin işlemlerinin kayıt altına alınması sağlanabilir (Uğur, 2016: 128).

3.3.7. Uzlaşma Müessesesinin Varlığı

Uzlaşma, vergi yükümlüleri ve vergi idaresi arasındaki ortaya çıkan anlaşmazlıkların, yargı yoluna gidilmeden ilgili taraflar arasında görüşülerek vergi aslı ve vergi cezasının tutarı hususunda anlaşmaya varılmasıdır. Uzlaşma 1963 yılında, Vergi Usul Kanununa 205 sayılı kanunla eklenen ve 376. maddeden sonra gelen ek maddelerle hayatımıza girmiş, 1987 yılında kapsamı genişletilmiştir (Gültekin, 2016: 580).

Mükelleflerin tarhiyat öncesi ve/veya tarhiyat sonrası uzlaşma hakları vardır. Tarhiyat öncesi uzlaşma; vergi ve kesilecek cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlenmesinden önceki aşamayı ifade eder. Yani olay henüz vergi dairesine intikal etmemiş inceleme elemanı ve mükellef arasındadır.

Aşağıda Tablo 19’da 2012 - 2018 yıllarında tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları gösterilmektedir.

Tablo 19: 2012 - 2018 Yıllarında Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları

Yıllar	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi TL	Uzlaşma Sonucu Vergi TL	Vazgeçilen Vergi %	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza TL	Uzlaşma Sonucu Ceza TL	Vazgeçilen Ceza %
2012	578.870.442	443.628.715	23,4	971.494.358	56.223.245	94,22
2013	1.549.420.358	725.155.936	53,2	2.373.432.278	90.813.677	96,18
2014	1.742.391.255	529.738.390	69,6	1.841.132.397	60.234.417	96,73
2015	2.464.222.476	973.203.569	60,51	3.563.887.588	138.749.157	96,11
2016	1.313.673.471	409.977.930	68,8	1.868.196.302	161.430.673	91,36
2017	799.234.626	303.551.158	62,02	1.208.386.889	115.400.488	90,46
2018	717.071.698	225.035.135	68,62	1.057.680.762	78.272.795	92,6

Kaynak: (2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018 VDK Faaliyet Raporu).

Tablo 19’a göre; 2012 ile 2015 yılları arasında tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan vergi tutarında sürekli olarak bir artışın olduğu görülürken, 2016 yılında ise uzlaşmaya konu olan vergi tutarında özellikle bir önceki yıla kıyasla ciddi bir düşüşün yaşandığı görülmektedir. 2016 yılı ile 2018 yılları arasında ise tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu vergi tutarının giderek azaldığı görülmektedir. Uzlaşmaya konu olan en yüksek tutarlı vergi aslı ve vergi cezasının ise 2015 yılına ait olduğu görülmektedir. Uzlaşmaya konu olan vergi tutarının en düşük olduğu yıl 2012 yılı uzlaşılan vergi oranının en yüksek olduğu yıldır. Uzlaşmaya konu olan vergi cezasının %90,46’sından vazgeçildiği 2017 yılı ise uzlaşılan vergi cezasının en yüksek olduğu yıldır. Buna göre; 2018 yılında tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan vergi cezasının yaklaşık %93’ünün uzlaşma komisyonu tarafından uzlaşma sonucu silinerek cezanın %7’ye kadar indirildiği görülmektedir.

Hem uzlaşmaya konu olan vergi hem de uzlaşmaya konu vergi cezası açısından uzlaşmanın oransal olarak en düşük düzeyde kaldığı yıl 2014 yılıdır. Söz konusu bu yılda, uzlaşmaya konu olan verginin yaklaşık %70’i, uzlaşmaya konu olan vergi cezasının ise yaklaşık %97’sinin alımından vazgeçildiği görülmektedir.

Tarhiyat sonrası uzlaşmada ise vergi tarh edilip ceza kesildikten sonra, ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargı organına başvurmadan idari aşamada, tarafların anlaşması sağlanarak sona ermesidir. Aşağıda Tablo 20’de 2012 - 2018 yıllarında tarhiyat sonrası

Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Uzlaşma Sonuçları gösterilmektedir.

Tablo 20: 2012 – 2018 Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu Uzlaşma Sonuçları

Yıllar	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi*	Uzlaşma Sonucu Vergi*	Vazgeçilen Vergi %	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza*	Uzlaşma Sonucu Ceza*	Vazgeçilen Ceza %
MERKEZİ UZLAŞMA KOMİSYONU						
2012	102.491.763	35.748.387	66	141.231.910	18.684.773	86,77
2013	78.348.091	10.183.607	87	111.038.801	1.100.000	99,01
2014	412.071.662	169.501.397	59	479.382.201	5.184.714	98,92
2015	1.278.100.994	403.600.579	68	1.477.852.281	6.993.907	99,53
2016	268.766.445	58.960.357	78	341.575.433	0	100
2017	3.212.460	3.212.460	0	11.128.389	1.904.432	82,89
2018	85.336.153	66.040.560	23	114.695.107	17.067.230	85,12
VERGİ DAİRELERİ KOORDİNASYON UZLAŞMA KOMİSYONU						
2012	35.160.578	15.337.151	57	52.219.636	1.586.210	96,97
2013	57.960.840	34.956.924	40	80.481.794	2.474.932	96,92
2014	159.020.276	56.030.702	65	231.013.160	6.135.589	97,34
2015	87.223.068	51.457.065	41	126.887.041	3.892.464	96,93
2016	191.845.974	50.963.086	73	265.819.441	12.913.434	95,14
2017	20.992.593	16.649.442	21	38.526.694	6.733.494	82,52
2018	12.245.299	9.858.621	53	32.240.098	5.834.969	81,9

Kaynak: 2017, 2018 GİB Faaliyet Raporu

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

Tablo 20'ye göre; Merkezi Uzlaşma Komisyonunda uzlaşmaya konu olan en yüksek vergi tutarı 1.278.100.994 TL ile 2015 yılında görülürken, uzlaşma sonucu en yüksek vergi tutarı ise 403.600.579 TL ile yine 2015 yılında görülmektedir. Bu yılda uzlaşma sonucu vergi tutarı her ne kadar en yüksek seviyede olsa da bu yıl için kesinleşen vergi oranı %32'dir. Bu orana göre uzlaşmaya konu olan toplam verginin hiç de azımsanmayacak bir kısmı %68'i uzlaşma sonucunda ortadan kaldırılmıştır.

Yıllar itibariyle değişkenlik gösteren uzlaşmaya konu vergi tutarının en düşük olduğu yıl 2017 yılıdır. Bu yılda uzlaşmaya konu olan vergi tutarının tamamının uzlaşma sonucunda kesinleştiği diğer bir ifadeyle söz konusu yılda vergi miktarında herhangi bir indirim yapılmadığı görülmektedir. 2017 yılından sonra vazgeçilen vergi

oranın en düşük olduğu 2018 yılında ise uzlaşmaya konu olan verginin %23'ünün alımından vazgeçildiğı görölmektedir.

Her iki komisyonda da, özellikle 2012 ve 2016 yılları arasında, uzlaşma sonucu vergi cezalarının çok büyük bir kısmının, hatta neredeyse tamamının silindiğı görölmektedir. Merkezi Uzlaşma Komisyonunca 2016 yılında vergi cezalarının tamamının uzlaşma sonucu ortadan kalktığı tablodan anlaşılmaktadır. Merkezi Uzlaşma Komisyonunca uzlaşmaya konu olan ceza miktarının en yüksek olduğı 2015 yılında bu miktarın yalnızca %0,47'si kesinleşmiştir. Yani ödenmesi gereken ceza miktarı, 2015 yılı için uzlaşmaya konu olan ceza tutarının yüzde biri bile değildir. Her iki komisyon için de uzlaşmaya konu olan cezanın yaklaşık %17'sinin kesinleştiğı 2017 yılı ise kesinleşen ceza oranının en yüksek olduğı yıldır. Oran bu kadar yüksek olmasına rağmen bu yılda bile ödenmesi gereken vergi cezasının %83'ünden vazgeçildiğı görölmektedir.

Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonunda uzlaşmaya konu olan en yüksek vergi tutarı 191.845.974 TL ile 2016 yılında görölürken, uzlaşma sonucu en yüksek vergi tutarı 56.030.702 TL ile 2014 yılında görölmektedir. Uzlaşmaya konu olan vergi tutarının en düşük olduğı yıl 2017 yılıdır. Bu yılda vergi tutarının % 21'inin alımından vazgeçilmiş bu yılda vergi tutarının %79'u kesinleşmiştir. 2017 yılından sonra kesinleşen vergi oranının en yüksek olduğı 2013 yılında ise uzlaşmaya konu olan verginin yaklaşık %40'ının alımından vazgeçildiğı görölmektedir.

Uzlaşmaya konu olan vergi ceza miktarının en yüksek olduğı 2014 yılında bu miktarın %95'inden vazgeçilmiştir. Vergi Daireleri Koordinasyon Uzlaşma Komisyonunda uzlaşmaya konu olan cezanın %18'inin kesinleştiğı 2018 yılı ise uzlaşma sonucu ceza oranının en yüksek olduğı yıldır. Bu yılda bile ödenmesi gereken vergi cezasının yaklaşık %82'sinden vazgeçildiğı görölmektedir.

Aşağıda Tablo 21'de 2012 - 2018 yıllarında Türkiye geneli tarhiyat sonrası uzlaşma sonuçları gösterilmektedir.

Tablo 21: 2012 - 2018 Yılları Türkiye Geneli Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları

Yıllar	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi*	Uzlaşma Sonucu Vergi*	Vazgeçilen Vergi %	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza*	Uzlaşma Sonucu Ceza*	Vazgeçilen Ceza %
2012	200.110.290	150.781.804	24,66	332.918.053	17.818.385	94,65
2013	357.937.380	270.476.069	24,43	460.815.890	27.027.669	94,13
2014	360.379.921	231.584.730	35,74	603.382.175	31.559.278	94,77
2015	437.314.530	344.585.008	21,2	610.596.688	41.560.131	93,19
2016	507.302.473	260.117.001	48,73	675.334.309	68.925.153	89,79
2017	164.330.305	104.769.721	36,24	267.127.370	36.926.116	86,18
2018	83.498.411	77.505.490	7,18	191.574.626	34.061.796	82,22

Kaynak: 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018 GİB Faaliyet Raporu

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

Tablo 21'e göre; uzlaşmaya konu olan vergilerde yapılan en yüksek indirimin yaklaşık %49 ile 2016 yılında yapıldığı görülmektedir. En düşük vergi indirim oranının ise uzlaşmaya konu olan verginin yaklaşık %7'sinin alımından vazgeçildiği 2018 yılına ait olduğu gözlemlenmektedir. Uzlaşmaya konu olan vergi cezalarında yapılan indirim oranları incelendiğinde ise en yüksek indirim oranının yaklaşık %95 ile 2014 yılına, en düşük indirim oranının ise yaklaşık %82 ile 2018 yılına ait olduğu görülmektedir. En düşük indirim oranının yapıldığı 2018 yılında bile uzlaşmaya konu olan vergi cezasının %82'sinin silindiği ve yalnızca %18'nün kesinleştiği görülmektedir.

Vergi aslında yapılan indirim oranının yıllar itibariyle değişkenlik gösterdiği ancak cezada yapılan indirim oranlarının birbirine yakın rakamlardan oluştuğu görülmektedir. Tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmaya konu olan vergi ve ceza miktarlarında 2016 yılından itibaren bir düşüş yaşanmaktadır. Bu düşüşün nedeni 2016 yılından itibaren her yıl çıkarılan vergi aflarından kaynaklandığı düşünülmektedir.

Vergi denetiminde etkinlik sağlanabilmesi, vergi ve cezaların tahsil edilmesine bağlıdır. Vergiyi kısa vadede tahsil etmenin önemli bir ayağı da uzlaşma komisyonlarıdır. Uzlaşma, yargı organlarının yükünü hafifletirken, devletin vergi alacağını kısa sürede tahsil etmesini sağlaması yönünden faydalıdır. Ancak uzlaşmada vergi aslı ve vergi cezalarına ilişkin yapılan indirimler, mükellefte vergi bilincinin oluşmasına engel olmaktadır. Mükellef; uzlaşma ile vergi ve cezayı indirim yaparak öderim düşüncesine kapılıp vergiyi ödemekten kaçınmaktadır. İncelenen dönemlerde

vergi ve cezaların çok az bir kısmı uzlaşma sonucu kesinleştirilebilmiştir. Bir başka ifadeyle vergi aslının ve özellikle vergi cezalarının büyük bir kısmının uzlaşma aşamasında silindiği görülmektedir. Bu husus, vergi adaletinin sağlanamamasına neden olmakla birlikte etkin vergi tahsilâtı yapılmasının önünde büyük bir engel olarak karşımıza çıkmaktadır. Uzlaşma vergi denetimini olumsuz etkilemekte ve etkin vergi denetimi için verilen cezaların caydırıcılık etkisini büyük oranda düşürmektedir.

3.3.8. Vergi Yargısı ve Vergi İdaresinin Etkinliği

Vergi yargısı mükellef ve vergi idaresi arasındaki uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulmasında başvurulan bir yöntemdir (Turhan, 1998: 84). Kanunların sık sık değişmesi, basit ve anlaşılır olmaması, denetim elemanlarının hazineye gelir sağlamak amacıyla işlem yapmaları ve mükelleflerinde vergi ödememe istekleri vergi uyuşmazlıklarına neden olmaktadır.

Uyuşmazlıkların yargı yoluyla çözümlenmesi idarenin hukuka uygun davranmasını sağlamakta ayrıca mükellefin hukuka güveninin ve vergi adaletine inancının artmasını sağlamaktadır. Ancak vergi yargısının iş yükünün fazla olması ve dava sürecinin uzunluğundan dolayı devlete olan güven azalmakta ve mükelleflerin kayıt dışına yönelmelerine neden olmaktadır. Aşağıda Tablo 22’de 2011 - 2018 Vergi Mahkemelerinde görülmekte olan dava sayıları ve ortalama görülme süreleri yer almaktadır.

Tablo 22: Türkiye Geneli 2011 - 2018 Vergi Mahkemelerinde Görülmekte Olan Dava Sayıları ve Ortalama Görülme Süreleri

Yıllar	Geçen Yıldan Devren Gelen	Yıl İçinde Açılan	Bozularak Gelen	Toplam	Karara Bağlanan Dosya Oranı (%)	Ortalama Görülme Süresi (Gün)
2011	88.673	83.375	3.701	175.749	70,7	239
2012	33.661	97.180	5.542	136.383	74	122
2013	53.251	109.141	6.291	168.683	61,4	195
2014	47.382	96.036	5.240	148.658	68,7	166
2015	46.531	98.667	5.476	150.674	71,8	151
2016	42.432	104.410	5.729	152.571	72,4	138
2017	42.053	95.749	5.345	143.147	65,7	168
2018	49.034	90.973	7.483	147.490	78,7	135

Kaynak: (T.C. Adalet Bakanlığı, 2019: 271).

Tablo 22’de görüldüğü üzere 2011 – 2018 yılları arasında dava sayısının en yüksek olduğu yıl 2011 yılıdır. Söz konusu bu yılda iş yükünden kaynaklı en uzun yargılama süresine ulaşılmış yaklaşık %71 dosya karara bağlanmıştır. 2018 yılında %78,7 dosya karara bağlanmıştır.

Aşağıda Tablo 23’de 2011 – 2018 yıllarında karara bağlanan dosyaların karar oranları yer almaktadır.

Tablo 23: 2011 - 2018 Yılları Vergi Mahkemesi Karar Oranları

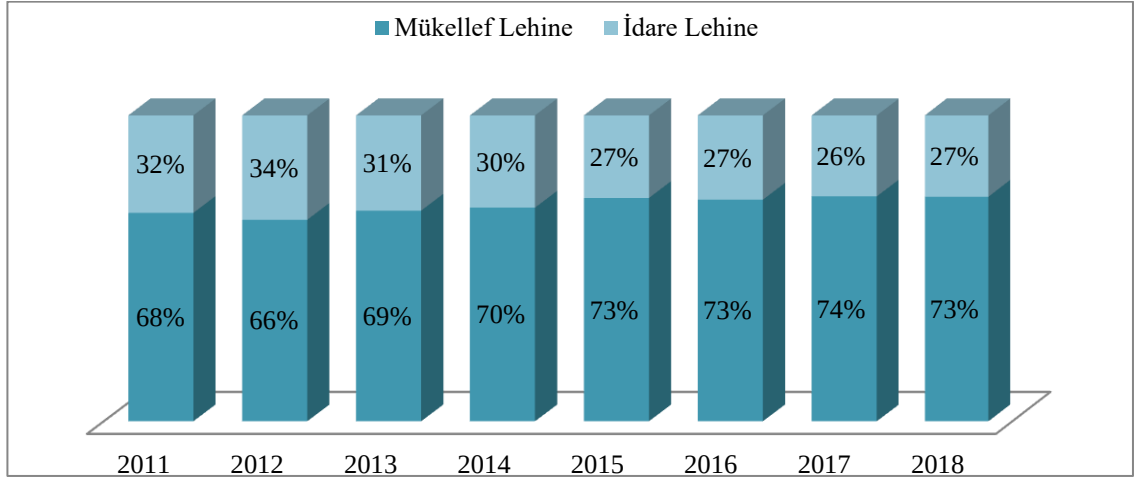
Kararlar	Yıllar								Ortalama
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	
İptal (%)	34,62	43,10	48,30	48,10	51,00	42,90	49,20	43,70	45,12
Ret (%)	16,14	22,50	21,60	20,70	18,80	16,30	17,60	15,80	18,68
İlk İnceleme Üzerine Dilekçe Ret, Dava Ret ve Merciine Tevdi (%)	7,70	11,00	9,90	8,70	8,90	9,10	12,20	9,60	6,64
Kısmen İptal, Kısmen Ret (%)	6,90	7,80	7,00	8,50	8,40	7,20	7,30	6,20	7,41
Diğer Kararlar (%)	9,10	8,10	7,50	6,30	7,80	23,20	9,40	9,00	10,05
Kabul, Feragat vb. Nedenlerle KVYO	25,22	6,90	2,70	3,20	3,40		4,30	15,80	8,79
Birleştirme (%)	0,33	0,60	3,00	4,50	1,70	1,30			1,91

Kaynak: (T.C. Adalet Bakanlığı, 2012; T.C. Adalet Bakanlığı , 2013; T.C. Adalet Bakanlığı , 2014; T.C. Adalet Bakanlığı , 2015; T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, 2016; T.C. Adalet Bakanlığı , 2017: 265; T.C. Adalet Bakanlığı , 2018: 267; T.C. Adalet Bakanlığı, 2019: 272)

2011 – 2018 yıllarında vergi mahkemesinin verdiği karar sayısının ortalama %45’lik kısmını iptal kararları oluşturmaktadır. İptal kararları davanın davacı lehine sonuçlandığını yani vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin hukuki dayanağının olmadığı ya da zayıf olduğunu ifade etmektedir (Gök, 2017: 202).

Aşağıda Şekil 2’de 2011 – 2018 yıllarında karara bağlanan dosya sayılarından iptal ve ret olarak karara bağlanan dosyaların oranları gösterilmektedir.

Şekil 2: 2011 – 2018 Yılları İptal ve Ret Oranları



Kaynak: (T.C. Adalet Bakanlığı, 2012; T.C. Adalet Bakanlığı , 2013; T.C. Adalet Bakanlığı , 2014; T.C. Adalet Bakanlığı , 2015; T.C. Adalet Bakanlığı, 2016: 266; T.C. Adalet Bakanlığı , 2017: 268; T.C. Adalet Bakanlığı , 2018; T.C. Adalet Bakanlığı, 2019)

Şekil 2 incelendiğinde 2011 – 2018 yılları arasında iptal kararı verilen (mükellef lehine) dosya oranının ortalama %70’ler seviyesinde olduğu görülmektedir. İlgili yıllar arasında ret kararı verilen (idare lehine) dosya oranı ortalama %30’lar seviyesindedir. Mükellef lehine verilen kararların bu kadar yüksek çıkmasının nedenleri; idarenin hukuka aykırı işlemler yürütmesi veya işlemleri yaparken gerekli özenin gösterilmemesi, vergi kanunlarının karmaşık yapısı nedeniyle idareden istenen açıklamaların ve düzenlemelerin zamanında yapılmaması, davayı takip etmekle görevlendirilen personelin nitelik ve nicelik olarak yetersizliği, davada bilir kişi olarak seçilen kişilerin vergi mevzuatına hakim olmamasıdır (Bir, 2012: 114-116; Kartal, 1998: 113).

3.4. VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİNİN ÖLÇÜLMESİ

Vergi denetiminin gereken nitelik ve etkinlikte yapılmaması vergi sisteminin bozulmasına ve doğru işlememesine neden olmaktadır. Vergi denetiminde etkinliği; vergi mükelleflerinin denetim oranı, vergi mükellefi/denetim elemanları sayısı oranı, vergi denetiminin/vergi gelirine oranı, denetimler sonucunda tarh edilen vergilerin toplam vergi gelirlerine oranı, bulunan matrah farkının/incelenen matrah farkına oranına ilişkin rakamlar yardımıyla açıklanmaya çalışılacaktır.

3.4.1. Mükellef İncelenme Oranı

Etkinliğin ölçülmesinde mükellefin denetlenme oranı hesaplanmaktadır. Vergi mükelleflerinin denetime tutulma oranı ne kadar yüksek ise denetimde etkinliğin o ölçüde arttığını göstermektedir (Acar & Merter, 2004: 16). Aşağıda Tablo 24’de 2011-2018 yılları itibariyle Türkiye genelinde mükelleflerin denetim oranı görülmektedir.

Tablo 24: 2011 - 2018 Dönemi Mükelleflerin İncelenme Oranları

Yıllar	Mükellef Sayısı*	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı
2011	2.367.721	16.267	0,68%
2012	2.422.975	46.845	1,93%
2013	2.460.281	71,352	2,90%
2014	2.472.658	55,284	2,24%
2015	2.527.084	58,676	2,32%
2016	2.541.016	49,817	1,96%
2017	2.636.370	44,182	1,68%
2018	2.727.208	44.376	1,63%
2011 - 2018 Dönemi Denetim Oranı			1,91%

Kaynak: (Güler, 2019: 302; T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2018; T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2019).

*Faal Gelir Vergisi Mükellef Sayıları ile Faal Kurumlar Vergisi Mükellef Sayıları toplamından oluşmaktadır.

Tablo 24’de de görüldüğü üzere 2011-2018 yılları arasında incelen mükellef sayısına bakıldığında en çok incelemenin 2013 yılında gerçekleştirildiği görülmektedir. 2011 yılından 2018 yılına kadar mükellef sayılarında sürekli bir artış yaşanmasına rağmen incelen mükellef sayıları değişkenlik göstermektedir. 2014 yılında incelenen mükellef sayısının düşme nedeni VDK’nın aldığı müfettiş yardımcılarının eğitimine zaman harcanmasından kaynaklı olduğu; 2016 ve 2018 yılları arasında incelenen mükellef sayısındaki düşüşte vergi denetimine devam edilememesinden kaynaklı olduğu düşünülmektedir. Vergi afları mükelleflere bazı önemli avantajlar sağlamaktadır. Ödenemeyecek duruma gelen borçların kısmen silinerek ya da taksitlendirilerek ödeme kolaylığı sağlanmaktadır. Bunun yanında mükellefe, matrah artırımını yapması durumunda incelenmeme güvencesi vermektedir. 2016 yılından sonra incelenen mükellef sayılarındaki düşüşün temel sebebi ise matrah artırımından kaynaklı olduğu varsayımı öne çıkmaktadır..

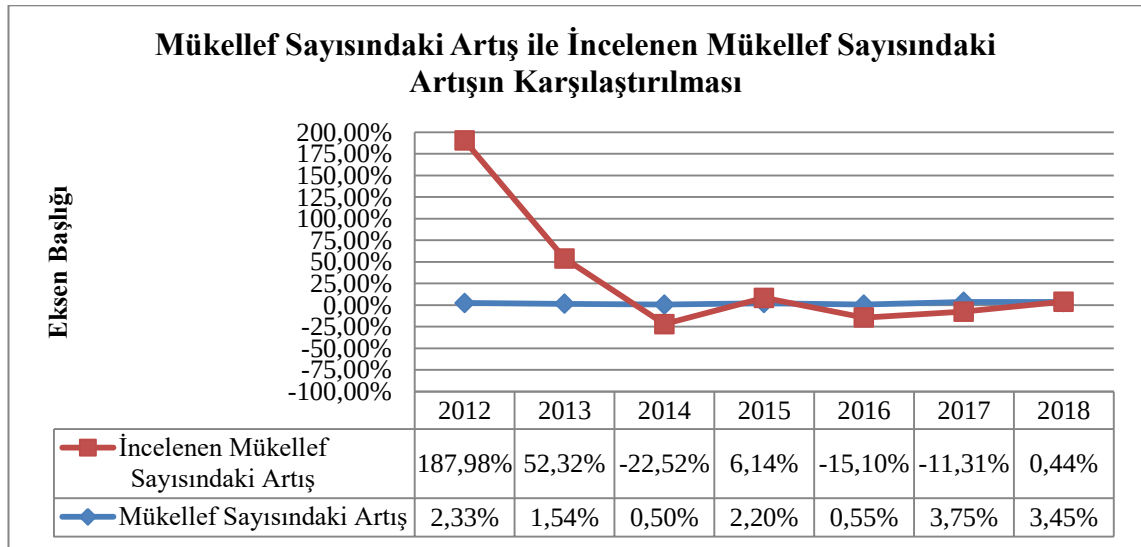
Tablo 24’de de görüldüğü üzere ülkemizde denetim oranının oldukça düşük olduğu görülmektedir. 2011 - 2018 arası dönemde Türkiye genelinde yapılan denetim

oranı ortalaması %1,91 dolaylarındadır. En yüksek denetim oranının 2,90 ile 2013 yılında, en düşük denetim oranının 0,68 ile 2011 yılında olduğu tespit edilmiştir. 2011 yılında denetim oranının düşük olmasının muhtemel sebebi Vergi Denetim Kurulu'nun kurulmasıdır. Denetim oranlarının düşük olmasının bir sebebi ise denetim elemanı sayısının yetersiz olmasıdır. 2018 yılı toplam mükellef sayısı 2.727.208 ve denetim elemanı sayısı 8.263' dür. Denetim elemanı başına 330 mükellef düşmektedir. Denetim elemanı yılda en fazla 18-20 denetim gerçekleştirebilmekte, mükellefleri yeteri kadar denetleyememektedir (Güler, 2019: 302).

Denetim oranlarının düşük ya da yüksek olmasından daha önemli olan denetimin etkinliğidir. ABD, Almanya, Japonya gibi farklı kıtalardan büyük ekonomik ölçekli ülkelerin denetim oranlarına baktığımızda düşük seviyelerde olduğunu görmekteyiz. ABD denetim oranı % 1-2, Almanya %2-3 ve Japonya'da %0,19-0,21 seviyelerindedir. Bu ülkelerdeki oranların düşük olması denetimi olumsuz etkilememekte aksine denetimi daha etkin hale getirmektedir. Denetim oranı düşük olmasına rağmen vergi kayıp ve kaçaklarının yüksek olmaması söz konusu ülkelerde vergi bilincinin oluştuğunu göstermektedir (Çavdar, 2016: 40-82).

Aşağıda Şekil 3'de mükellef sayılarındaki artış ile incelenen mükellef sayısındaki artışın karşılaştırılması yapılmıştır.

Şekil 3: Mükellef Sayısındaki Artış ile İncelenen Mükellef Sayısındaki Artışın Karşılaştırılması



Mükellef sayısından bağımsız olarak incelenen mükellef sayısının sürekli artış göstermesi beklenir. Şekil 3’de mükellef sayısındaki artış ile incelenen mükellef sayısındaki artış karşılaştırılmıştır. Şekilde incelenen mükellef sayısında 2012, 2013, 2015 ve 2018 yıllarında bir artış olduğu görülmektedir. Diğer yıllarda ise mükellef sayısı artmasına rağmen incelenen mükellef sayısı arzu edilenin aksine azalış göstermiştir. İncelenen mükellef sayısının artışı 2013 ve 2015 yılında incelenen mükellef sayısındaki artış oranının mükellef sayısındaki artış oranının üzerinde olduğu gözlemlenmektedir. Bu nedenle denetimin sayısal anlamda en etkin 2013 yılı içerisinde yapıldığı söylenebilir.

Yeşilyurt (2011) denetim oranları %2-4 seviyelerini aşmadıkça etkin bir inceleme ve denetim gerçekleştirilemeyeceği ve gerçekleşen denetimin arzu edilen sonuçları vermeyeceğini ifade etmiştir (Yeşilyurt, 2011: 78).

İnceleme oranlarının düşük olması mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerini artırmaktadır. Ancak inceleme oranlarının artması denetimde etkinliği tek başına sağlayamamaktadır. Sadece inceleme oranlarının artması incelemeye ayrılan sürenin kısılması, raporların yüzeysel hazırlanması niteliksiz denetimlerin oluşmasına neden olabilmektedir. Aynı zamanda denetimlerin çok fazla yapılması mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun azalmasına yol açacaktır. Yapılan denetimlerin etkin ve mükellefler üzerinde caydırıcı bir etki oluşturmaları gerekmektedir.

3.4.2. İncelenen Vergi Mükellefi/Denetim Elemanları Sayısı Oranı

Denetimi yapılan mükelleflerin toplam sayısı ile denetime katılan denetim elemanlarının sayısının birbirine oranlanması ile denetim elemanına düşen mükellef sayısına ulaşılmaktadır (Acar & Merter, 2004: 17). Elde edilen oran düşük ise denetimde etkinliğin fazla olduğu, oran yüksek ise denetimde etkinliğin az olduğunu söylenebilmektedir. Aşağıda Tablo 25’de 2012 - 2018 yılları itibariyle denetlenen vergi mükelleflerinin denetim elemanı sayısına oranı görülmektedir.

Tablo 25: 2012 - 2018 Yılları Arası Denetlenen Vergi Mükelleflerinin Denetim Elemanı Sayısına Oranı

Yıllar	Denetlenen Vergi Mükellefi	Denetim Elemanı Sayısı	Denetlenen Vergi Mükellefi/Denetim Elemanı Sayısı
2012	46.845	4.763	9,8
2013	71.352	5.548	12,8
2014	55.284	9.212	6
2015	58.676	9.204	6,3
2016	49.817	8.501	5,8
2017	44.182	8.243	5,3
2018	44.376	8.263	5,4
2012 - 2018 Denetlenen Vergi Mükellefi/Denetim Elemanı Ortalaması			7,34

Kaynak: (T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2014; T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2015; T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2016; T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2017; T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2018; T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2019)

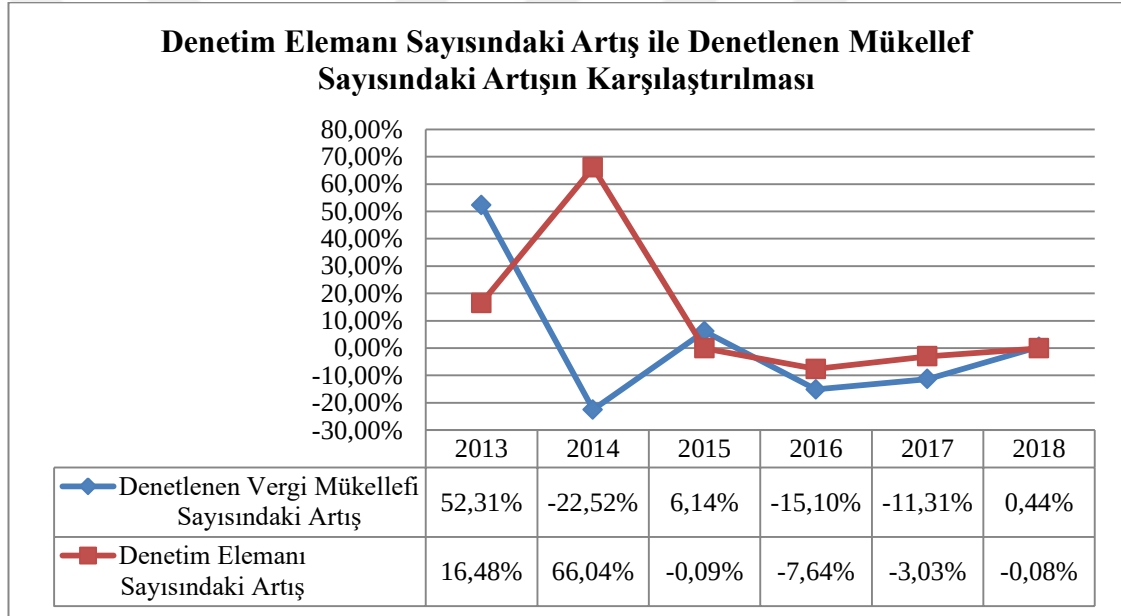
Tablo 25'e göre; denetmen sayısı yıllar itibariyle değişiklik göstermektedir. Denetim elemanı sayısının en yüksek olduğu yıl 2014'tür. Buna rağmen 2014'de denetim elemanı başına düşen mükellef sayısı 6 olarak gerçekleşmiştir ve bu değer 2016-2018 yılları aralığının üzerindedir. 2014 yılından sonra denetim elemanı sayısı azalarak 2017 yılında 8.243'ye gerilemiştir. Denetim elemanı sayısı azalmasına rağmen denetim elemanı başına düşen mükellef sayısının en az olduğu yıl da 2017'dir. Denetlenen mükellef sayıları ve denetim elemanlarının sayıları oranlandığında 2013 yılında 1 denetim elemanına 13 mükellef düşerken 2018 yılında 1 denetçiye 5 mükellef düşmektedir. Denetim elemanına düşen mükellef sayısının en az olduğu 2017 yılında etkinliğin diğer yıllara oranla arttığını söyleyebiliriz.

2016 – 2018 yılları aralığında vergi denetim elemanı sayısının 2012 – 2015 yıllarının altında olduğu görülmektedir. Yine ilgili yıllar karşılaştırıldığında vergi denetim elemanı sayısındaki düşüşle birlikte denetlenen mükellef sayısında da azalma olduğu anlaşılmaktadır. 2014 yılından itibaren denetlenen mükellef sayısının azalmasında son 4 yılda gerçekleştirilen seçimler ve uygulanan vergi aflarının etkisinin olduğu düşünülmektedir. Bu verilerden hareketle vergi denetiminde etkinliğin sağlanabilmesi için vergi denetim elemanı sayısının artırılması gerektiği ortaya çıkmaktadır. Ancak yalnızca denetim elemanı sayısı tek başına yeterli bir gösterge olamamakta, mükellef sayısındaki düşüşlerinde önlenmesi gerekliliği de ortaya çıkmaktadır. Bu sebeple denetlenen mükellef sayısı en az bir önceki yıldaki kadar

olmak şartı ile vergi denetim elemanı sayısının artırılması daha sağlıklı bir gösterge olarak karşımıza çıkmaktadır.

Tabloda dikkat çeken bir başka yılda 2013 yılıdır. 2013 yılı verilerine bakıldığında en az vergi denetim elemanının bulunduğu yıl olmasına rağmen en fazla mükellefin de denetlendiği yıl olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla denetim elemanı başına düşen en fazla mükellef sayısı 13 ile bu yılda gerçekleşmiştir. Denetlenen mükellef sayısının en fazla 2013 yılında olmasına rağmen, denetim elemanı başına düşen mükellef sayısının fazla olmasının, bu yıl için, denetimde etkinliği azalttığı söylenebilmektedir.

Şekil 4: Denetim Elemanı Sayısındaki Artış ile Denetlenen Mükellef Sayısındaki Artışın Karşılaştırılması



Şekil 4’de denetim elemanı sayısındaki artış ile denetlenen mükellef sayısındaki artış karşılaştırılmıştır. Denetim elemanı sayısındaki artış ile denetlenen vergi mükellefi sayısındaki artışın doğru orantılı olması beklenir. Denetimde etkinlik daha az vergi denetim elemanı ile daha fazla denetim yapılmasına bağlıdır. Şekil 4 incelendiğinde bu anlamda en etkin yılın 2015 yılı olduğu görülmektedir. 2014 yılında ise etkinliğin sağlanamadığı anlaşılmaktadır.

3.4.3. Denetimlerle Tarh Edilen Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı

Denetimler sonucunda tarh edilen vergilerin toplam vergi gelirlerine oranlanması ile vergi denetiminin ölçülmesidir. Buna göre tarh edilen vergilerin toplam vergi gelirlerine oranı ne kadar yüksekse denetimin de o denli etkin olduğu söylenebilir (Büyükben, 2018: 145).

Aşağıda Tablo 26’da 2011 – 2018 yıllarında denetim yoluyla tarh edilen vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki oranları gösterilmektedir.

Tablo 26: 2011 – 2018 Yıllarında Denetim Yoluyla Toplam Tarh Edilen Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Oranı

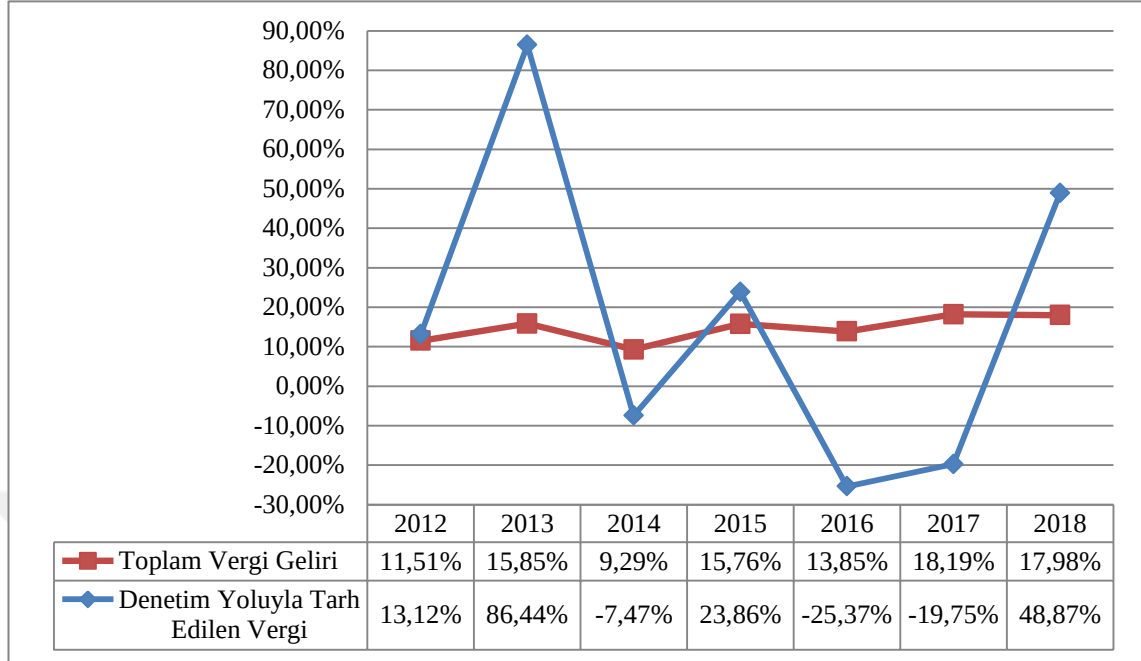
Yıl	Denetim Yoluyla Toplam Tarh Edilen Vergi *	Toplam Vergi Gelirleri (TL)	Denetim Yoluyla Toplam Tarh Edilen Vergi / Toplam Vergi Gelirleri (%)
2011	4.094.586.170	284.446.206.334	1,44%
2012	4.631.672.633	317.188.767.789	1,46%
2013	8.635.440.808	367.473.549.763	2,35%
2014	7.990.160.299	401.605.955.286	1,99%
2015	9.896.310.409	464.886.789.637	2,13%
2016	7.385.279.961	529.263.765.141	1,40%
2017	5.926.715.898	625.512.313.993	0,95%
2018	8.823.184.225	737.954.269.710	1,20%
2011 - 2018 Yılı Ortalaması			1,61%

Kaynak: GİB ve VDK Faaliyet Raporlarından hazırlanmıştır.

*Toplam tarh edilen vergi, GİB ve VDK tarafından yapılan denetimler sonucunda tarhı gereken vergilerin toplamından oluşmaktadır. Vergi cezaları bu tutara dahil değildir.

2011 – 2018 denetimler sonucunda tarh edilen vergilerin toplam vergi gelirlerine oranları incelendiğinde ortalama oran %1,61’dir. Bu ortalamaya çerçevesinde yıllar bazında değerlendirme yaptığımız takdirde 2013, 2014 ve 2015 yıllarının bu ortalamanın üzerinde olduğu, diğer yıllarında ise bu ortalamanın altında kaldığı görülmektedir. Tabloda gerçekleşen en yüksek oranın %2,35 ile 2013 yılında, en düşük oranın ise %0,95 ile 2017 yılında gerçekleştiğini söyleyebiliriz. 2017 yılının bu kadar düşük olmasının nedeni vergi aflarının etkisiyle denetim oranını düşüklüğü ve incelenen mükellef sayısındaki düşüşten ve mükellef seçiminin iyi analiz edilememesinden kaynaklanmaktadır.

Şekil 5: Denetim Yoluyla Tarh Edilen Vergi ve Toplam Vergi Gelirinin Yıllara Göre Değişimi



Şekil 5 incelediğinde toplam vergi gelirlerinin yıllar itibariyle artış gösterdiği anlaşılmaktadır. Toplam vergi gelirlerindeki en yüksek oranlı artışlar son iki yıl (2017, 2018) içerisinde gerçekleşmiştir. Denetim yoluyla tarh edilen vergi tutarı ise yıllar itibariyle inişli çıkışlı bir seyir izlemiştir. Denetim yoluyla tarh edilen verginin oransal olarak en yüksek artışın %86,44 ile 2013 yılında gerçekleşmiştir.

3.4.4. Bulunan Matrah Farkının/İncelenen Matraha Oranı

Matrah farkının incelenen matraha oranlanması sonucunda ortaya çıkan oran değerlendirilerek vergi denetiminin etkin olup olmadığına bakılmaktadır (Acar & Merter, 2004: 19). Bulunan matrah farkı ile incelenen matrah oranı ne kadar yüksekse denetimde de etkinlik sağlandığını söylenebilir. Aşağıda Tablo 27’de 2011 - 2018 yılları itibariyle bulunan matrah farkının incelenen matraha oranı görülmektedir.

Tablo 27: 2011 - 2018 Yıllarında Matrah Farkının İncelenen Matraha Oranı

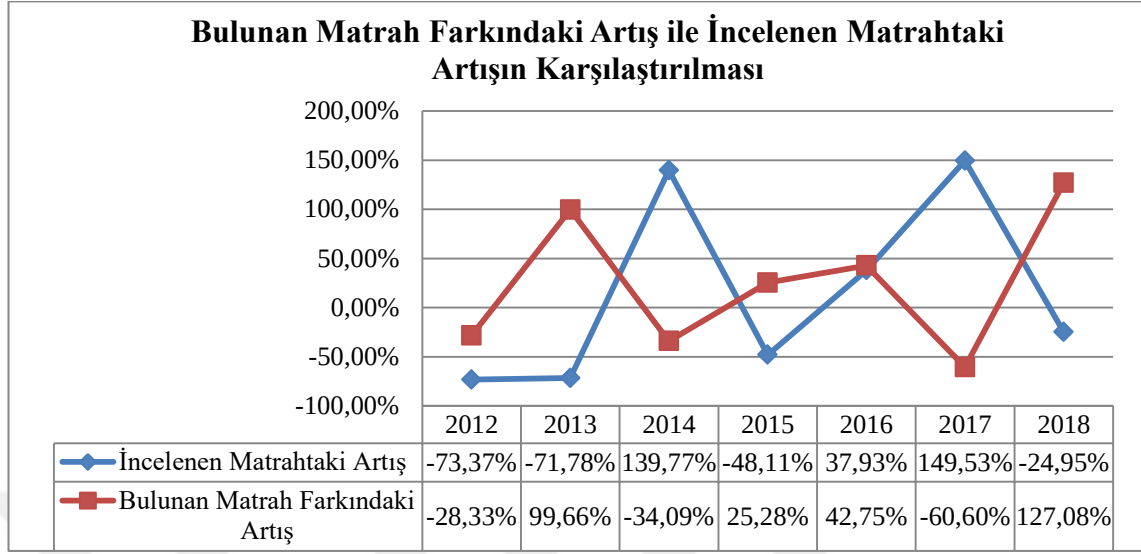
Yıllar	İncelenen Matrah TL (1)	Bulunan Matrah Farkı TL(2)	(2/1)
2011	16.422.146.360	755.055.542	4%
2012	4.374.024.432	541.132.281	12%
2013	1.234.224.622	1.080.420.972	87%
2014	2.959.296.235	712.101.457	24%
2015	1.535.689.146	892.151.922	58%
2016	2.118.233.018	1.273.504.628	60%
2017	5.285.694.008	501.752.858	9,4%
2018	3.967.057.728	1.139.396.507	28%
2011 - 2018 Yılı Ortalaması			35,3%

Kaynak: (GİB 2013, 2014, 2015, 2016, 2017 Faaliyet Raporu).

Tablo 27'ye göre bulunan matrah farkı/incelenen matraha oranının % 87 olduğu 2013 yılında denetimde etkinliğin ilgili kriter doğrultusunda inceleme dönemi içerisindeki maksimum düzeye çıktığı sonucuna ulaşılabilmektedir. 2013 yılında denetimde sağlanan yüksek etkinliğin aynı başarıda olmadığı hatta bu oranın çok altında kaldığı söylenebilir. 2011 - 2018 yıllarının oransal ortalaması %35,3'dür. Bu ortalamayı göz önünde bulundurduğumuzda 2013, 2015 ve 2016 yıllarında 8 yıl ortalamasının üzerine çıktığını, diğer yıllar da ise ortalamanın altında kaldığını söylenebilir. Denetimde etkinliğin en düşük oranda gerçekleştiği yıl ise %4 ile 2011 yılıdır. 2011 yılının düşük olmasının nedenin VDK'nın kurulması ve faaliyetlerine yeni başlaması olduğu düşünülmektedir.

2017 yılında bulunan matrah farkı/incelenen matrah oranının 2012 – 2018 yılları arasında en düşük oranda olmasının nedeni mükellef seçiminin iyi yapılamamasından kaynaklandığı düşünülmektedir.

Şekil 6: Bulunan Matrah Farkındaki Artış ile İncelenen Matrahtaki Artışın Karşılaştırılması



Şekil 6 incelendiğinde ilgili kriterler çerçevesinde değerlendirme yapılacak olursa en etkin yılın 2013 yılı olduğu söylenebilir.

3.4.5. Denetim Oranı - Vergi Tahsilâtı İlişkisi

Vergi denetiminde etkinliği sağlamanın en temel amacı vergi gelirlerinin arttırılmasıdır. Denetim oranları ile tahsil edilen vergi gelirleri ilişkisi denetimde etkinliği gösteren bir diğer ölçüttür. Denetim oranının yüksek olduğu yıllarda tahsilat oranının yüksek olması beklenir. Ancak bu durum her zaman geçerli olmamaktadır (Acar & Merter, 2004: 22). Aşağıda Tablo 28’de denetim oranı ve vergi tahsilat ilişkisi gösterilmektedir.

Tablo 28: 2011 – 2018 Denetim Oranı - Vergi Tahsilâtı İlişkisi

Yıllar	Denetim Oranı (%)	Tahsilat / Tahakkuk Oranı (%)
2011	0,68	85,6
2012	1,93	86,4
2013	2,90	86,8
2014	2,24	85,2
2015	2,32	84,7
2016	1,96	81,2
2017	1,68	82,3
2018	1,63	81,4
2011 - 2018 Yılı Ortalaması (%)	1,91	84,2

Kaynak: https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_17.xls.htm (26.02.2019)

Tablo 28 incelendiğinde 2012 yılında denetim oranının artmasıyla 2011 yılına göre tahsilat/tahakkuk oranında da bir artış yaşandığı söylenebilir. 2013 yılından 2018 yılına kadar denetim oranları 2015 yılı istisna olmak üzere sürekli düşme eğilimindedir. İlgili yıllar aralığında tahakkuk-tahsilât oranında da 2017 yılı istisna olmak üzere sürekli bir düşme eğilimi olduğu gözlemlenmektedir. Dolayısıyla denetim oranlarındaki düşüşün tahsilât oranında da azalışa yol açtığı söylenebilir. 2013 - 2018 yılları arasında denetim oranı ortalama %1,91 seviyesinde iken; tahsilât oranları ortalama %84,2 olarak gerçekleşmiştir. 2011 - 2018 yıllarında kesinleşen vergi alacağının ortalama %16 oranında tahsil edilemediği görülmektedir. Bunun için idarenin mükellefi bilinçlendirmeye ve vergiye gönüllü uyumu sağlamaya yönelik çalışmalar yapması gerektiği söylenebilir. Vergi kayıp ve kaçaklarını minimuma indirmek için söz konusu çalışmaların yapılması önemlidir.

Beşel (2017), vergi denetimi ve vergi gelirleri ilişkisini ekonometrik analiz ile inceleyen çalışmasında denetim ve gelir değişkenlerini zaman serisi yöntemiyle analiz etmiştir. Çalışmada ekonometrik analiz sonucunda kısa dönemde vergi denetiminin artması vergi gelirlerini de artırdığı sonucuna ulaşılmıştır. Uzun dönemde vergi denetimlerindeki artışın mükelleflerde nefret etkisi oluşturacağı ve vergi kayıp ve kaçaklarına yol açacağı sonucu ortaya çıkmıştır (Beşel, 2017: 244). Vergi gelirlerini artırmak için denetimlerin artırılması yerine mevcut denetimlerin etkin bir şekilde yapılması gerekmektedir.

3.5. VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİNİ ARTTIRACAK ÖNLEMLER

Vergi denetimi; devlete ek gelir sağlama, devletin egemen yapısının ispatı vb. sebeplerle büyük önem taşımaktadır. Denetim faaliyetinin etkin olup olmaması kurumsal ve yapısal etkenlere bağlıdır. Vergi denetiminde etkinliği artıracak önlemler aşağıda açıklanmıştır.

3.5.1. Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele

Devletin bilgisi dışında gerçekleşen, belgeye dayalı olarak yapılmamış veya belgelerde içerik olarak gerçeklerin yer almadığı ekonomik faaliyetlere kayıt dışı

ekonomi denir. Kayıtdışı ekonomiyi ölçmek için çeşitli çalışmalar yapılmaktadır. Bu çalışmalardan birisi Friedrich Schneider'in zaman serilerini kullanarak en son 2016'da yaptığı MIMIC modeliyle kayıtdışı ekonomileri hesapladığı çalışmadır (Schneider, 2016: 48). Aşağıda Tablo 29'da Avrupa Birliği (AB) üyesi ülkelerin kayıtdışı ekonomisinin Gayri Safi Milli Hasıla (GSMH) içindeki oranları gösterilmektedir.

Tablo 29: AB Üyesi Ülkelerin Kayıt Dışı Ekonomisinin GSMH İçindeki Payı (2003 - 2016)

Ülke / Yıl	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Avusturya	10,8	11	10,3	9,7	9,4	8,1	8,5	8,2	7,9	7,6	7,5	7,8	8,2	7,8
Belçika	21,4	20,7	20,1	19,2	18,3	17,5	17,8	17,4	17,1	16,8	16,4	16,1	16,2	16,1
Bulgaristan	35,9	35,3	34,4	34	32,7	32,1	32,5	32,6	32,3	31,9	31,2	31	30,6	30,2
Hırvatistan	32,3	32,3	31,5	31,2	30,4	29,6	30,1	29,8	29,5	29	28,4	28	27,7	27,1
Çek Cumh.	19,5	19,1	18,5	18,1	17	16,6	16,9	16,7	16,4	16	15,5	15,3	15,1	14,9
Danimarka	17,4	17,1	16,5	15,4	14,8	13,9	14,3	14	13,8	13,4	13	12,8	12	11,6
Estonya	30,7	30,8	30,2	29,6	29,5	29	29,6	29,3	28,6	28,2	27,6	27,1	26,2	25,4
Finlandiya	17,6	17,2	16,6	15,3	14,5	13,8	14,2	14	13,7	13,3	13	12,9	12,4	12
Fransa	14,7	14,3	13,8	12,4	11,8	11,1	11,6	11,3	11	10,8	9,9	10,8	12,3	12,6
Almanya	16,7	15,7	15	14,5	13,9	13,5	14,3	13,5	12,7	12,5	12,1	11,6	11,2	10,8
Yunanistan	28,2	28,1	27,6	26,2	25,1	24,3	25	25,4	24,3	24	23,6	23,3	22,4	22
Macaristan	25	24,7	24,5	24,4	23,7	23	23,5	23,3	22,8	22,5	22,1	21,6	21,9	22,2
İrlanda	15,4	15,2	14,8	13,4	12,7	12,2	13,1	13	12,8	12,7	12,2	11,8	11,3	10,8
İtalya	26,1	25,2	24,4	23,2	22,3	21,4	22	21,8	21,2	21,6	21,1	20,8	20,6	20,2
Letonya	30,4	30	29,5	29	27,5	26,5	27,1	27,3	26,5	26,1	25,5	24,7	23,6	22,9
Litvanya	32	31,7	31,1	30,6	29,7	29,1	29,6	29,7	29	28,5	28	27,1	25,8	24,9
Lüksemburg	9,8	9,8	9,9	10	9,4	8,5	8,8	8,4	8,2	8,2	8	8,1	8,3	8,4
Malta	26,7	26,7	26,9	27,2	26,4	25,8	25,9	26	25,8	25,3	24,3	24	24,3	24
Hollanda	12,7	12,5	12	10,9	10,1	9,6	10,2	10	9,8	9,5	9,1	9,2	9	8,8
Polonya	27,7	27,4	27,1	26,8	26	25,3	25,9	25,4	25	24,4	23,8	23,5	23,3	23
Portekiz	22,2	21,7	21,2	20,1	19,2	18,7	19,5	19,2	19,4	19,4	19	18,7	17,6	17,2
Romanya	33,6	32,5	32,2	31,4	30,2	29,4	29,4	29,8	29,6	29,1	28,4	28,1	28	27,6
Slovakya	18,4	18,2	17,6	17,3	16,8	16	16,8	16,4	16	15,5	15	14,6	14,1	13,7
Slovenya	26,7	26,5	26	25,8	24,7	24	24,6	24,3	24,1	23,6	23,1	23,5	23,3	23,1
Güney Kıbrıs	28,7	28,3	28,1	27,9	26,5	26	26,5	26,2	26	25,6	25,2	25,7	24,8	24,2
İspanya	22,2	21,9	21,3	20,2	19,3	18,4	19,5	19,4	19,2	19,2	18,6	18,5	18,2	17,9
İsveç	18,6	18,1	17,5	16,2	15,6	14,9	15,4	15	14,7	14,3	13,9	13,6	13,2	12,6
Birleşik Krallık	12,2	12,3	12	11,1	10,6	10,1	10,9	10,7	10,5	10,1	9,7	9,6	9,4	9
AB Ort.	22,6	22,3	21,8	21,1	20,3	19,6	20,1	19,9	19,6	19,3	18,8	18,6	18,3	17,9

Kaynak: (Schneider, 2016: 48)

Tablo 29'da da görüldüğü gibi 2003 yılında AB üyesi ülkelerin kayıtdışı ekonomi ortalaması %22,6 iken, 2016 yılında bu ortalama %17,9'dur. 2016 yılında

kayıtdışı ekonomi oranı en yüksek ülke Bulgaristan'dır. Kayıtdışı ekonomi oranı en düşük ülke ise Avusturya'dadır.

Aşağıda Tablo 30'da AB üyesi olmayan Avrupa ülkelerinin kayıtdışı ekonomisinin GSMH içindeki oranı gösterilmektedir.

Tablo 30: AB Üyesi Olmayan Avrupa Ülkelerinin Kayıt Dışı Ekonomisinin GSMH İçindeki Payı (2003 - 2016)

Ülke / Yıl	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Norveç	18,6	18,2	17,6	16,1	15,4	14,7	15,3	15,1	14,8	14,2	13,6	13,1	13	12,6
İsviçre	9,5	9,4	9	8,5	8,2	7,9	8,3	8,1	7,8	7,6	7,1	6,9	6,5	6,2
Türkiye	32,2	31,5	30,7	30,4	29,1	28,4	28,9	28,3	27,7	27,2	26,5	27,2	27,8	29,2
AB Üyesi Olmayan Ülkelerin Ortalaması	20,1	19,7	19,1	18,3	17,6	17	17,5	17,2	16,8	16,3	15,7	15,7	15,8	16
Avrupa Ülkelerinin Ortalaması	22,4	22,1	21,6	20,9	20,1	19,4	19,9	19,7	19,3	19	18,5	18,3	18	17,8

Kaynak: (Schneider, 2016: 49)

Tablo 30'da da görüldüğü üzere kayıtdışı ekonomi oranı en düşük ülke İsviçre'dir. Kayıtdışı ekonomi oranı en yüksek ülke Türkiye'dir. Türkiye'de kayıtdışı oranı yıllar itibariyle azalmasına rağmen AB ülkelerinin ortalamasının üzerindedir. Türkiye'de vergi kayıp ve kaçaklarını önlemeye yönelik uygulanan projeler ve denetim yapısındaki yapılanma kayıtdışı ekonominin azalmasında etkili olmuştur. Fakat kayıtdışı ekonominin AB ülkelerinin ortalamasının üzerinde olması yapılan proje ve yapılanmanın yeterli düzeyde olmadığını göstermektedir.

Aşağıda Tablo 31'de AB üyesi olmayan beş büyük ekonominin kayıtdışı büyüklüğünün GSMH içindeki payı gösterilmektedir.

Tablo 31: AB Üyesi Olmayan Beş Büyük Ekonominin Kayıtdışı Büyüklüğünün GSMH İçindeki Payı (2003 - 2016)

Ülke / Yıl	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Avusturya	13,7	13,2	12,6	11,4	11,7	10,6	10,9	10,3	10,1	9,8	9,4	10,2	10,3	9,8
Kanada	15,3	15,1	14,3	13,2	12,6	12	12,6	12,2	11,9	11,5	10,8	10,4	10,3	10
Japonya	11	10,7	10,3	9,4	9	8,8	9,5	9,2	9	8,8	8,1	8,2	8,4	8,5
Yeni Zelanda	12,3	12,2	11,7	10,4	9,8	9,4	9,9	9,6	9,3	8,8	8	7,8	8	7,8
Amerika	8,5	8,4	8,2	7,5	7,2	7	7,6	7,2	7	7	6,6	6,3	5,9	5,6
Ortalama	12,2	11,9	11,4	10,4	10,1	9,6	10,1	9,7	9,5	9,2	8,6	8,6	8,6	8,3

Kaynak: (Schneider, 2016: 50)

Tablo 31’de görüldüğü üzere AB üyesi olmayan 5 gelişmiş ülkenin ortalaması yer almaktadır. AB ile karşılaştırıldığında bu 5 ülkenin kayıt dışı ekonomi ortalaması oldukça düşüktür. En düşük kayıt dışı ekonomi 2016 yılında %5,6 ile Amerika’da gözlenmiştir. AB ülkeleri ile birlikte değerlendirildiğinde kayıt dışı ekonomisi en büyük 4. ülke Türkiye’dir. Türkiye AB üyesi olmayan beş büyük ekonomi ortalamasının çok gerisinde kalmaktadır.

Aşağıda Tablo 32’de Türkiye’nin 10. Kalkınma Planı’nda yer alan kayıtdışı ekonomi tahminleri gösterilmektedir.

Tablo 32: Onuncu Kalkınma Planı Kayıtdışı Ekonominin Büyüklüğü ile İlgili Tahminler (2014 - 2018)

Gösterge Adı	Mevcut Durum	2014	2015	2016	2017	2018
Kayıt dışı ekonominin GSYH'ya oranı	26,50%	26%	25%	24%	23%	21,5%
Tarım dışı sektörlerde kayıt dışı çalışanların tarım dışı istihdama oranı	22%	22%	20%	19%	18%	17%
Kayıtlı faal mükellef sayısı	4,9 milyon	5 milyon	5,1 milyon	5,2 milyon	5,3 milyon	5,4 milyon

Kaynak: (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2005: 2)

2015 yılında yayınlanan 10. Kalkınma Planına göre; Türkiye’de kayıt dışı ekonominin GSYH’ye oranı 2013’de %26,5 olarak hesaplamıştır. Bu oranın 2015 yılında % 25’e, 2016 yılında %24’e, 2017 yılında %23’e, 2018 yılında da yüzde 21,5’e düşürülmesi hedeflenmektedir. Türkiye’de kayıt dışı ekonominin büyüklüğü ile ilgili yapılan tahminlere göre 2014 de %26 olarak hedeflenen oran %27,2, 2016 yılında %24 olarak hedeflenen oran %29,2 ile artış yönünde bir seyir izlemiştir. Türkiye 2003 yılından 2016 yılına kadar kayıtdışı ekonomiyle mücadele de başarı göstermiştir. Ancak bu yeterli değildir istenilen hedeflere ulaşmak için önlemler almalı, eksiklikler gidermelidir (Erdoğan, 2016: 49).

Kayıtdışı ekonomi tüm ülkeler için bir sorun oluşturmakta ve ülkeler kayıtdışı ile mücadele etmektedirler. Kayıt dışı ekonomiyle mücadele; vergi tabanının genişletilmesi, mükelleflerin tutmak zorunda oldukları defterlerin doğru şekilde kaydedilmesi, belge düzeninin yerleşmesi, defterlerin ibrazı gibi yükümlülüklerin yerine getirilerek kayıt dışı kalmış işlemlerin kayıt altına alınması ve vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesidir.

Kayıt dışı kalan işlemleri Risk Analiz Sistemi yoluyla belirleyerek vergilendirilmesine yönelik çalışmalar yapılmaktadır. Risk Analizi Sistemi (VDK-RAS) ile mükelleflerle ilgili bilgi, veri ve istatistiği toplamak, mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz edilerek risk alanlarını tespit eder denetimlerle verginin kayıt altına alınarak toplanmasına yardımcı olur. VDK-RAS ile mükelleflerin vergiyi kendi rızalarıyla vermelerine etki eden ekonomik, hukuki, sosyal, psikolojik vb. faktörlerin tahlil edilerek, mükelleflerin vergiye uyumlarını artırmaya yönelik çözümler geliştirir bu sayede mükelleflerin kayıt altına alınması sağlanır (Uğur, 2016: 132).

Kayıt dışı kalan işlemlerin İhbar ve İnceleme yoluyla belirlenerek vergilendirilmesine yönelik çalışmalar yapılmaktadır. İhbarların değerlendirilerek incelenmesine olanak sağlayan bu uygulama vergilendirme ile ilgili işlemlerin ihbar ve şikâyet başvurularıyla daha kolay ve etkin bir şekilde yerine getirilmesini sağlamaktadır.

Vergi denetim elemanlarının sayısı artırılması ile yapılan denetimin etkinliği sağlanmakta aynı zamanda denetimlerin elektronik ortamda da yapılabiliyor olması mükelleflerin daha çok denetlenebilmesini sağlamaktadır. Vergilendirmeyle ilgili diğer kamu kurumlarından elde edilen bilgilerin değerlendirilebilmesi vergilendirmesi yapılmamış veya eksik yapılmış ekonomik faaliyetlerin vergilendirilebilmesini sağlamaktadır. Denetim elemanlarınca yapılan inceleme, bilgi toplama ve denetimlerde kayıt altına alınmamış ekonomik faaliyetlerin tespit edilmesi halinde, ilgili olan diğer kamu kurumlarına da bilgi verilmektedir (T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2018: 30).

Kayıt dışı ekonominin engellenmesi denetimin etkinliğini artırıcı diğer önlemler;

- Vergi Sisteminin karmaşık yapıdan ayrılması,
- Vergi oranlarının yeniden belirlenmesi,
- Vergi oranlarının rekabeti engellemeyecek oranda olması,
- Belge düzeninin yerleşmesi,
- Vergi idarelerinin vergi ile ilgili tüm işlemlerinin elektronik ortamda yapılması, denetim elemanlarının iş yükünün azaltılması,

- Vergi idaresinin verimliliğinin artırılması,
- Vergi ödemelerinin banka, PTT, kredi kartı kullanılarak yapılması şeklinde sıralanabilir (Aslanoğlu, 2008: 207-208).

3.5.2. Yolsuzlukla Mücadele

Yolsuzluk; toplumun ekonomik, sosyal, kültürel yapısına zarar veren önemli bir sorundur. Dünya bankasının yaptığı tanıma göre yolsuzluk; özel çıkarların gerçekleştirilmesi için kamu otoritesinin gücünü kötüye kullanması olarak tanımlanmaktadır (İliman & Tekeli, 2016: 64). Yolsuzluk; mal ve hizmet maliyetlerinin artmasına, kamu hizmetlerinin verimsiz alanlara yapılmasına, eğitim ve sağlık hizmetlerinin kalitesinin düşmesine, yabancı yatırımcıların ülkeyi tercih etmemesine, kamu gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır (Giray, 2010: 155-157).

Vergi gelirini toplayan idarelerden kaynaklanan yolsuzluk toplanan vergilerin azalmasına neden olmaktadır. Aynı şekilde yolsuzluk mükelleflerin vergiden kaçma düşüncesiyle ekonomik faaliyetlerini kayıt altına almaması vergi gelirlerini azaltmaktadır. Kamu idarelerinde yolsuzluğun önlenmesi için kurumların saydam ve hesap verebilir bir yapı da olması gereklidir. Mükelleflerin yol açtığı yolsuzluğu önlemek için kanunlardaki boşlukların giderilmesi, vergi bilincinin yerleşmesi, idareye olan güvenin sağlanması, vergi oranlarının iyileştirilmesi gerekmektedir.

Kamu kaynaklarının israf edilmesine neden olan, ekonomik büyüme ve kalkınmayı olumsuz etkileyen, vergi gelirlerinin azalmasına neden olan, gelir dağılımında adaletin sağlamamasına sebep olan, devlete karşı olan güveni azaltan, toplumun ahlak yapısının bozulmasına sebep olan yolsuzlukla etkin bir şekilde mücadele edilmektedir (T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2018: 30).

3.5.3. Uzmanlaşma ve İşbölümünün Sağlanması

Etkin ve verimli denetim faaliyetlerinin yerine getirilebilmesi amacıyla denetim birimleri uzmanlaşma ve işbölümü yaparak;

- Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı (A Grubu)

- Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı (B Grubu)
- Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı (C Grubu)
- Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı şeklinde yapılanmışlardır (D Grubu) (T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2018: 4).

Denetim birimlerinin 2011 yılında yeniden yapılanması ile vergi denetimindeki çok başlılık tamamen olmasa da ortadan kalmıştır. Denetim elemanları VDK'da görevlendirilerek tek çatı altında toplanmış ve uzmanlaşmaya gidilmesi ile koordinasyon eksikliğinin önemli ölçüde azaltılması hedeflenmiştir.

A grubu dışındaki vergi müfettişlerinin görev yerleri İstanbul, Ankara ve İzmir şehirleri olduğundan diğer illerde yer alan büyük ölçekli mükellefler turne kapsamında B, C, Ç gruplarında yer alan müfettişler tarafından incelenmektedirler. Bulunduğu yerde vergi müfettişi olmasına rağmen B, C, Ç gruplarından müfettiş görevlendirilmesi yolluk, harcırah, lojman gibi olanakların sunulması devlete ekstra masraf açarak kaynakların israfına neden olmaktadır (Ergen & Kılınçkaya, 2014: 299). A grubu haricindeki diğer gruplara yolluk, harcırah, lojman gibi ayrıcalıklar tanınırken, A grubundakiler bu ayrıcalıklardan faydalanamamaktadır (Aykın, 2019). Denetimin tek bir çatıda birleşmesine rağmen grup ayrımının devam ettiğini söyleyebiliriz.

3.5.4. Performans Değerlendirme Sisteminin Uygulanması

Performans Değerlendirme Sisteminde, vergi müfettişlerinin; görevlendirildikleri süre içerisinde yapılan sınavlardaki başarı dereceleri, iş performanslarına göre Grup Başkanlarının değerlendirmesi, yaptıkları vergi inceleme sonucunda düzenledikleri raporlar hakkında rapor değerlendirme komisyonu tarafından yapılan değerlendirmeler, soruşturma raporları ile ilgili rapor değerlendirmesi, görüş ve önerileri, eğitim düzeyleri vb. konular dikkate alınmaktadır (T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2018: 29).

Yapılan performans değerlendirme sonucunda en az 70 puan almaları vergi müfettiş ve yardımcılarının başarılı olduklarını göstermektedir. Performans değerlendirme sistemi ile vergi müfettişlerinin görevlerini yaparken verimli, etkin,

yeterli donanıma sahip ve yüksek performansla çalışmalarının sağlanması amaçlanmıştır. Vergi müfettişlerinin alanında uzmanlaşması, sağlanmakta aynı zamanda motivasyonlarının artması ve vergi denetimlerinin daha etkin yapılabilmesi sağlanmaktadır (Savaşan, Şahbaz, & İnce, 2014: 47).

3.5.5. Standartlara Dayalı Vergi Denetimi

Vergi denetiminin belirli standartlara göre yapılması; etkin, verimli, kaliteli bir vergi denetiminin yapılmasını, yargıya intikal eden işlem sayısının azalmasını, yargıda idare lehine sonuçlanan işlem sayısının artmasını sağlamaktadır.

Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları, Uluslararası Muhasebe Standartları, Türkiye Denetim Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartları'ndan yararlanılarak Vergi Denetim Standartları oluşturulmuştur.

Denetimin hangi yöntem ve teknikle yapılacağının karar verilmesi ve standart vergi denetiminin yapılabilmesi için 28 adet Sektörel Vergi Rehberi ve 37 adet KDV İade Rehberi hazırlanmıştır. Yapılacak olan vergi denetimlerinde bu rehberlerden yararlanılmaktadır. Böylece vergi denetimlerinin standart, etkin, verimli ve kaliteli olması sağlanmaktadır (T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2018: 30).

3.5.6. İhbar ve Şikâyetlerin Değerlendirilmesi

Vergi denetimi ile incelenecek mükelleflerin tespit edilmesini sağlamak, denetimin etkin ve verimli kullanılmasını sağlamak, amacıyla hazırlanan 16.02.2015 tarihli "İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonu Çalışma Esaslarına İlişkin Yönerge" ile Başkanlık merkezinde 1, Grup Başkanlıkları bünyesinde 39 olmak üzere toplam 40 İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonu oluşturulmuştur.

İhbar müessesinin işlerliği açısından gerekli yasal düzenlemeler yapılması ile denetim gücünü daha etkin ve verimli kullanabilme imkânı doğacak, vergi inceleme oranında artış sağlanacaktır. Vergi kayıp ve kaçığına neden olan mükelleflerin ihbar

edilmesi sonucu ihbar yapan kişiye ihbar ikramiyesi ödenmektedir. 26.12.1931 tarih ve 1905 Sayılı "Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Hakları ve Daimi Vergilerin Mektumatı Muhbirlerine Verilecek İkramiye Hakkında Kanun'a göre ihbar ikramiyesi uygulanmaktadır (Aykın, 2018 a). Kanunun amacı; vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek, vergi kayıp ve kaçığına yol açan mükelleflerin ihbar müessesesi yoluyla bulunması, ihbarı doğru olanları ödüllendirmektir. İhbarcıya tespit edilen vergi ve vergi ziyai cezasının %10 oranı üzerinden ihbar ikramiyesi ödenir. İkramiyenin 1/3'ü verginin ve cezanın kesin tahakkukunda, kalan 2/3'ünü tahsilât sonrasında ihbarcıya ödenir.

Aşağıda Tablo 33'de 2012 – 2018 yıllarında ihbar ödeneği yapılan kişi sayısı ve ihbar ödeneği tutarları gösterilmektedir.

Tablo 33: 2012 - 2018 Yıllarında Yapılan İhbar Ödeneği

Yıl	İkramiye Ödenen Kişi Sayısı	İhbar İkramiyesi Ödeneği(TL)
2012	196	3.082.853
2013	462	7.105.157
2014	296	6.202.554
2015	338	6.045.626
2016	240	3.142.130
2017	454	12.870.004
2018	391	6.396.266.
Toplam	2377	44.844.590

Kaynak: (GİB 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018 Faaliyet Raporu).

2017 yılında ikramiye ödenen kişi sayısı bir önceki yıla kıyasla önemli ölçüde artış göstererek 454'e çıkmıştır. 2012 - 2018 yıllarında vergi kayıp ve kaçaklarını ihbar eden 2377 muhbire toplamda 44.844.590 TL ödenmiştir.

3.5.7. Rapor Değerlendirme Komisyonu

Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından, vergi müfettişlerinin vergi incelemeleri sonucunda hazırladıkları raporlar işleme konulmadan, ilke ve standartlara, mevzuata uygun olup olmadığı değerlendirilir. RDK'da yapılan değerlendirme de görevinde 10 yılı tamamlamış üç vergi müfettişi yer alır (T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2018: 49).

Vergi inceleme tutanağı ile mükellef arasında görüş farklılığının bulunması halinde RDK mükellefi dinlemeye davet eder. Dinlenme sonunda mükellefe komisyon huzurunda tutanak tebliğ edilir.

Mükelleflerin kendileri ile ilgili düzenlenecek tutanaklar ve raporları işleme konulmadan önce RDK' da dertlerini anlatma imkânı verilmiştir. Dinlenme hakkı mükelleflerin iddialarını RDK'nın huzurunda dile getirilmesi sağlanırken diğer yandan dikkat edilmeyen husus, kanuna aykırılık veya eksik yapılan bir inceleme varsa bunların henüz idari aşamadayken düzeltilmesine imkân verilir. Etkin ve titizlikle işleyen bir RDK hem mükellef, hem idare, hem de vergi yargısının iş yükünün azalmasını sağlayacaktır (Aykın, 2018 b).

3.5.8. Elektronik Teftiş Uygulamaları

Elektronik ortamda denetim yapılmasına olanak sağlayan Vergi Daireleri Denetim Bilgi Sistemi (VDK DEBİS) oluşturulmuştur. Vergi idaresinin vergilendirme ile ilgili yaptığı tüm bilgilerin elektronik ortamda bulunması için yapılmıştır.

E-teftişin amacı idareye yol göstermek, karşılaşılan risklerin tespit edilerek idarenin risk yönetimine katkı sağlamaktır. Söz konusu katkı verilerin değerlendirilmesi, yeni teknolojilerin uygulanmasında mükellef ve idareye çözüm sunmasıyla ortaya çıkmaktadır. Elektronik ortamdaki verilerin kısa sürede analiz edilmesi ile hızlı teftiş sunmakta ve caydırıcı teftiş sonuçlarını sağlamaktadır.

Etkin ve verimli teftiş faaliyetlerinin sürdürebilmesi, bilgi ve iletişim teknolojilerinden yararlanılması ve işlevsel bir denetim bilgi sisteminin geliştirilmesi için oluşturulan VDK-DEBİS üç farklı e- teftiş programından oluşmaktadır. Bunlar;

- VDK-VEDEBİS (Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Bilgi Sistemi)
- VDK-SADEBİS (Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Saymanlıklar Denetim Bilgi Sistemi)
- VDK-MİDEBİS (Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Milli Emlak Denetim Bilgi Sistemi)'dir. 2018 yılında Milli Emlak Genel Müdürlüğü, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'nın hizmet birimleri arasında yer aldığı için VDK-MİDEBİS'in teftiş faaliyeti sonlandırılmıştır.

Vergi dairelerinin iş ve işlemlerine yönelik olarak yürütülen teftiş çalışmalarında, VDK-VEDEBİS aracılığıyla yapılan sorgulardan faydalanılmaktadır. Yapılan teftiş çalışmalarında vergi kaybını tespit etmeye ya da vergi denetimini gerektiren iş ve işlemlere ortaya koymaktan öte teftişi gerçekleştirilen dairenin organizasyon yapısındaki eksik yönleri tespit etmektir. Aşağıda Tablo 34’de 2012 – 2018 VEDEBİS uygulama sonuçları gösterilmektedir.

Tablo 34: 2012 - 2018 VEDEBİS Uygulama Sonuçları

Yıllar	Teftiş Edilen Mal Müdürlüğü Sayısı	Teftiş Edilen Vergi Dairesi Sayısı	Toplam Mükellef Sayısı	Toplam Sorgu Sayısı	Mükellef Bazında Çapraz Kontrol Sayısı
2012	-	36	1.848.572	4.706	66.202.006
2013	-	45	2.604.056	14.057	305.662.750
2014	-	35	18.073.311	1.006	307.727.819
2015	2	7	1.702.556	613	22.780.188
2016	-	-	-	-	405.373.232
2017	92	69	-	237	886.323.580
2018	23	35	-	188	58

Kaynak: (VDK Faaliyet Raporları).

Tablo 34 incelendiğinde 2015 ve 2018 yılında çapraz sorgu sayısında düşme olduğu görülmektedir. 2015 yılında çapraz sorgu sayısının düşme nedeni sorguların gözden geçirilmesi ve bazı sorguların kaldırılmasından kaynaklanmaktadır (T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2016: 87). 2017 yılında VDK-VEDEBİS kapsamında yürütülen e- teftiş çalışmaları sonucunda 69 vergi dairesi, 92 mal müdürlüğü gelir servisi teftişe tabi tutulmuş, toplam 886.323.580 adet çapraz kontrol yapılmıştır. 2016 yılında e-teftiş kapsamında yapılan sorgular gözden geçirilmiş, güncellenen ve ilave olan yeni sorgular 2017 yılında kullanılarak daha fazla mükellefin çapraz kontrole tabi tutulması sağlanmıştır.

SONUÇ

Devletin görevlerini yerine getirebilmesi için mali kaynaklara ihtiyacı vardır. İhtiyacı olan mali kaynakların en önemlisi ise vergilerdir. Vergi; devletin, kamu giderlerini karşılamak amacıyla, toplumu oluşturan birey ve kurumlardan ödeme kabiliyetleri ölçüsünde, karşılığı olmaksızın ve cebir altında aldığı ekonomik kıymetlerdir.

Devlet tarafından konulan vergiler mükellefler üzerinde bir baskı oluşturmaktadır. Sübjektif bir özellik taşıyan bu vergi baskısını üzerinde çok fazla hisseden mükellefler, vergi kanunlarına aykırı hareket ederek vergi kaçırma yolunu tercih etmekte ve bunun sonucu olarak da devleti vergi kaybına uğratmaktadır. Mükelleflerin vergi kanunlarına uygun olmayan davranışlarını tespit etmek ve vergiye gönüllü uyumlarını sağlamak idari açıdan zordur. Devlet otoritesi de bu kayıp ve kaçakları azaltmak, vergi sisteminin doğru çalıştığını kontrol etmek ve düzeltmek için etkin bir vergi denetim sistemi oluşturmaktadır. Çünkü vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde en etkili yollardan birisi yapılacak vergi denetimleridir. Devlet yoklama, yaygın ve yoğun denetim, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama gibi yöntemlerle denetim yaparak vergi kaybını en aza indirmek ve devlete ek gelir sağlamak için çaba sarf etmektedir.

Devletin yapmış olduğu denetimlere genel anlamda bakacak olursak; yoklama denetimlerinde faal mükellef kontrol yoklaması ile kayıtdışı faaliyet yoklaması hususundaki denetimlerini yıllar itibariyle azalttığı gözlemlenmektedir. E- yoklama uygulamasına geçilmesiyle birlikte yoklama sayıları %40 oranında artmasına rağmen 2016 yılından sonra e-yoklama sayılarında bir düşüş yaşanmıştır. Yaşanan bu düşüşün nedeni olarak Türkiye’de son yıllarda yapılan seçimler ve bu seçimlerde siyasi iktidarın oy kaygısından dolayı mükellefe müdahale etmek istememesi düşünülmektedir. Yoklamalara verilen önemin azalması mükellefin daha rahat hareket etmesine neden olacak ve dolayısıyla vergi kaçırma eğilimini artıracaktır. Denetimin ilk ayağı olan yoklamaya gereken önem verilmelidir. Böylece mükellefin faaliyetlerine ilişkin her bilgi idare tarafından takip edilebilecek vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilebilecektir.

Vergi denetiminin bir başka ayağı olan yaygın ve yoğun vergi denetiminin sonuçları incelendiğinde; yaygın ve yoğun denetimlerin her geçen yıl azalış gösterdiği gözlemlenmektedir. Bununla birlikte 2009 – 2015 yılları arasında kesilen usulsüzlük cezalarında ve yeni tesis edilen mükellef sayısında da azalma olduğu görülmektedir. Bu azalış denetim sayısının azalmasından kaynaklanmaktadır. Bu verilerden de anlaşılmaktadır ki yaygın ve yoğun denetimin azalmasıyla vergi kaçakçılığının tespiti noktasında problemler yaşanmaktadır. Buradan hareketle ilgili yıllar arasında vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde yaygın ve yoğun denetimin etkin bir rol oynadığı söylenebilir. 2016 – 2018 yılları aralığına bakıldığında ise yaygın ve yoğun denetim sayısı önceki yıllarda olduğu gibi sürekli azalmasına rağmen kesilen usulsüzlük cezalarının ve yeni tesis ettirilen mükellef sayısının giderek arttığı görülmektedir. İlgili yıllarda mükellef seçiminin iyi yapıldığını söyleyebiliriz. 2011 – 2018 dönemlerinde yapılan yaygın ve yoğun denetimlerde tespit edilen kayıtdışı işçi sayısı her geçen yıl azalmış ve yaygın ve yoğun denetimler devlete ek gelir kazandırmıştır.

Vergilemeye ilişkin bilgilerin düzenli bir şekilde toplanması vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi açısından büyük önem arz etmektedir. Mükelleflerin bilgilerinin veri arşivinde toplanması ve bilgi çağının gelişimi ile veri arşivinin güncellenerek tekrar oluşturulması gerektiğinde denetim elemanlarına sunulması etkin denetimin yapılmasını ve zaman kaybını önlemektedir. Elektronik ortamda veri arşivinin oluşturulması mükellefin izlenebilmesi, mükellefiyete ilişkin bilgilerin görülmesi ve bilgilerin elektronik ortamda depolanarak gerekli birimlerin ulaşabilmeleri sağlanmaktadır.

Vergi denetiminde etkinliği artırmak için birçok proje geliştirilmiştir. Bu projelerden en önemlisi bir reform olarak nitelendirilen VEDOP'tur. VEDOP ile birlikte; e- beyanname, VERİA, EMKAS, e- fatura, internet vergi dairesi, e-defter gibi yenilikler getirilmiştir. VEDOP'un temelinde yatan anlayışlardan biri şeffaf devlet ilkesidir. Şeffaf devlet anlayışının gelişmesiyle vatandaş devlete verdiği her bir kuruluş verginin nerelere harcandığını bilecektir. Ayrıca e- beyanname, e-fatura, e-defter ve internet vergi dairesi gibi mükellef odaklı yenilikler mükelleflerin vergi dairesiyle daha az muhatap olmasını sağlayarak iş ve işlemlerini hızlandıracaktır. Mükellef odaklı yenilikler mükelleflerin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmelerinin önündeki birçok bürokratik engelleri kaldıracak ve vergilemenin mükellef ayağını oluşturan gizli maliyetleri düşürecektir. Bu sayede mükelleflerin vergiye uyum maliyetleri de

azaltılmış olacaktır. Şeffaf devlet anlayışının gelişmesi, mükellefin vergileme sürecinde önüne çıkan bürokratik engellerin büyük ölçüde kalkması ve vergiye uyum maliyetlerinin düşürülmesi mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu arttıracaktır. VEDOP ile getirilen yeniliklerden VERİA ve EMKAS sistemleri ise idarenin denetim için mükellef verilerine daha kolay ulaşmasını sağlayarak denetimde etkinliği arttıracaktır.

Elektronik ortamda mükellefle ilgili bilgilerin banka, tapu, noter vb. kurum ve kuruluşlardan alınması ile vergisi ödenmeyen gelirlerin, sebepsiz zenginleşmenin, gelirlerinden çok daha fazlasını harcayan mükellefin tespit edilmesi böylelikle vergi kayıp ve kaçığına neden olan durumların anında tespit edilmesini sağlamaktadır.

Çeşitli yöntemler kullanılarak vergi kaybını en aza indirmek için yapılan vergi denetimlerinin etkinliğini sağlayan faktörlerden bir tanesi de denetim örgütlenmesinin etkin bir yapıya kavuşturulmasıdır. Etkin bir vergi denetimi vergi idaresinin iyi kurulmuş olması, vergi denetimlerinin düzenli şekilde yapılması ile mümkündür. 2011 yılına kadar vergi denetimi; Maliye Bakanlığı'na bağlı Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu ve Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı Gelir Kontrolörleri, Vergi Denetmenleri tarafından yapılmaktaydı. Vergi denetiminde çok başlı bir denetim yapısı olması etkin bir vergi denetimi yapılmasını engellemiş ve mükelleflerin idareye karşı olan güvenini azaltmıştır. Denetlenen mükellefler kurumlar arası koordinasyon eksikliğinden dolayı tekrar tekrar denetime tabi tutulmuşlardır. Mükelleflerde vergi bilinci ve ahlakı yerleşmemiş mükelleflerin vergi kayıp kaçığına yönelmelerine neden olmuştur. 2011 yılına kadar yaşanan aksaklık ve sorunlar nedeniyle Maliye Bakanlığı vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasına yönelik denetim birimlerini VDK çatısı altında birleştirerek reform niteliğinde bir uygulama gerçekleştirmiştir. VDK'nın kurulması ile denetim elemanları arasındaki koordinasyonsuzluk önlenmiştir.

Vergi denetiminde etkinlik, öncelikle denetimi yapan kurum tarafından sağlanabilmektedir. Ancak idari yapılanma etkin vergi denetimi için tek başına yeterli değildir. İdari yapılanma dışında vergi mevzuatının yapısı, vergi denetim elemanlarının sayısı ve niteliği, vergi sisteminde tam otomasyona geçilmesi, vergi bilincinin oluşturulması, belge düzeninin tam olarak yerleşmesi, uzlaşmanın varlığı, vergi yargısı gibi nedenler de vergi denetimini etkilemektedir.

Ülkemizde vergi mevzuatları çok sık değişmekte ve her değişiklikte yasada bir açık oluşmaktadır. Bu açıklar tebliğlerle giderilmeye çalışılsa da tebliğler tüm bu açıkların kapatılmasında her zaman yeterli olmamaktadır. Bunun sonucunda, mükellefler kimi zaman bilinçsiz bir şekilde, kimi zaman ise bu kanunlardaki boşluklardan istifade ederek vergi kaçırma yoluna gitmektedir.

Devlet ile mükellef arasında bir uzlaşma müessesesinin varlığı da vergi kayıp ve kaçaklarının artmasında önemli bir paya sahiptir. Yapmış olduğu vergi kaçığının yargı yoluna gitmeden idarede uzlaşma yoluyla çözüleceğinin bilincinde olan mükellef vergi kaçırma eğilimini artıracaktır. Uzlaşma sonucunda vergi aslının ve vergi cezasının büyük bir kısmının silinmesi vergi adaletinin bozulmasına ve cezaların caydırıcılık etkisinin azalmasına ve denetimin etkinsizleşmesine neden olmaktadır.

Vergi denetiminde etkinliği etkileyen bir diğer faktör vergi yargısıdır. Vergi davalarına ilişkin yargılama sürecinin uzun sürmesi vergi adaletine ve devlete olan güveni azaltmaktadır. Vergi mahkemelerinde verilen kararların büyük çoğunluğunun mükellef lehine olması, vergi idaresine olan güveni azaltmakta mükelleflerin iş ve işlemlerinde kayıt dışına yönelmelerine yol açmaktadır. Mükellef lehine sonuçlanan dava oranının yüksek çıkmasının nedeni; hakim ve bilirkişi olarak görevlendirilen kişilerin vergi mevzuatına hakim olamaması, idarenin yargı sürecini takip edememesi, kanunların farklı yorumlanması, denetim elemanlarının hazineci tutumlarından kaynaklanmaktadır. Bu eksikliklerin giderilmesi için kanunlarda düzenleme yapılmalı, hakimlere özel eğitim verilmeli vergilendirmeye ilişkin olaylara hakim olması sağlanmalı, yargı sürecini takip edebilecek personeller görevlendirilmelidir.

Vergi denetiminin mali etkinliğini ölçmek amacıyla mükellef inceleme oranları, incelenen vergi mükellefi denetim elemanı oranı, denetimlerle tarh edilen vergilerin toplam vergi içindeki payı, bulunan matrah farkının incelenen matraha oranı ve denetim oranı ve tahsilat ilişkisi araştırılmıştır. Mali etkinliğin ölçümünde ilk kıstas olan mükellef incelenme oranı incelendiğinde oranının en yüksek düzeyde 2013 yılında gerçekleştiği anlaşılmaktadır. Mükellef sayısı son sekiz yılda artmasına rağmen incelenen mükellef sayısının toplam mükellef sayısına oranı her geçen yıl giderek azalmıştır. Bu oranın düşmesi mükellef üzerindeki denetim baskısını azaltacak ve mükellefi vergi kaçırma ve tahakkuk eden vergiyi ödememe eylemlerine

yönlendirecektir. İncelenen mükellef sayılarındaki düşüşün vergi aflarından kaynaklandığı düşünülmektedir. Çünkü idare vergi aflarında, mükellefin vergi artırımı yapması halinde, mükellefe incelenme yapmama garantisi vermektedir.

Vergi denetiminde etkinliğin ne düzeyde olduğunu gösteren bir diğer ölçüt olan denetim elemanı başına düşen denetlenen mükellef sayıları irdelendiğinde ise özellikle son yıllarda bu oranda bir azalış olduğu söylenebilir. Bu oranın azalması vergi denetiminin daha sağlıklı bir şekilde yapılmasına olanak sağlayarak etkinliği artıracaktır. Ancak bu oranın azalmasında denetlenen mükellef sayılarının azalması etkilidir. 2011 – 2018 denetim elemanı başına düşen mükellef sayısı ortalaması 7,34'dür. Denetim elemanı başına düşen mükellef sayısının 12,8 ile en fazla olduğu yıl 2013, bir denetim elemanına düşen mükellef sayısı 5,4 ile en az olduğu 2017 yılıdır (elde edilen sonuçlar denetlenen mükellefler üzerinden hesaplanmıştır). Toplam mükellef sayısını ele aldığımızda bir denetim elemanına 2018 yılında 330 mükellef düşmektedir. Denetim elemanını yılda 15-18 mükellef incelediğini düşündüğümüzde denetim elemanı sayısının yeterli olmadığını göstermektedir.

Vergi denetiminin etkinliğinin ölçülmesinde kullanılan bir diğer ölçüt denetim yoluyla tarh edilen vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payıdır. Denetimler sonucunda tarh edilen vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki oranının %2,35 ile en yüksek olduğu yıl 2013, oranın %0,95 ile en düşük olduğu yıl 2017'dir. 2017 yılının bu kadar düşük olmasının nedeni vergi aflarının etkisiyle denetim oranını düşüklüğü ve incelenen mükellef sayısındaki düşüşten ve mükellef seçiminin iyi analiz edilememesinden kaynaklandığı düşünülmektedir.

Bulunan matrah farkının, incelenen matraha oranına göz atıldığında 2013'de %87 seviyelerinde olan oranın 2017'de % 9,4'lere kadar indiği görülmektedir. 2018'de bu oran %28'lere çıkmasına rağmen yine de 2013 yılındaki oranın çok altında olduğu açıktır. Bu verilerden hareketle özellikle son beş yılda yapılan vergi denetimlerinde etkinliğin sağlanamadığı söylenebilir.

Denetim oranı ve tahsilat ilişkisi incelendiğinde denetim oranının artması vergi tahsilatını da artırmaktadır. 2013 yılında denetim oranının artması vergi tahsilatını da artırmıştır. Ancak bu durum her zaman geçerli olmayabilir. Vergi aflarının etkisiyle 2017 yılında denetim oranı azalmasına rağmen tahsilat oranı artmıştır.

Vergi denetiminde etkinliğin ölçülmesinde kullanılan oranlar analiz edildiğinde 2011 yılında VDK'nın yeni kurulmuş olmasından dolayı 2011 yılı için etkinlik analizinin yapılması sağlıklı olmayacaktır. Son yedi yıl içinde vergi denetimlerinde en etkin yılın 2013 yılı olduğu, denetimde etkinliğin sağlanamadığı yılın 2017 yılı olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Kayıtdışı ekonomi oranının 2011 – 2018 yılları arasında 26,5 olarak en düşük düzeyde gerçekleştiği yılın 2013 yılı olması denetimde etkinliği desteklemektedir. 2017 yılında denetimde etkinliğin sağlanamaması daha az denetim yapılması, mükellef seçiminin iyi yapılamaması, darbe girişimi sonucunda denetim elemanları sayısındaki düşüş ve çıkarılan vergi aflarından kaynaklanmaktadır. Af kanunlarının olağan uygulamadan çıkarılarak, politik bir araç olarak kullanılmaması gerekmektedir. Af kanunlarına başvurmadan etkin denetimler ve caydırıcı cezalarla vergi kayıp ve kaçakları önlenmelidir.

Türkiye'de vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmeye yönelik uygulanan proje, uygulamalar ve denetim yapısındaki yapılanma kayıtdışı ekonominin azalmasında kısmen etkili olmuştur. Bu durum proje ve yapılanmanın yeterli düzeyde olmadığını göstermektedir. Başarının sağlanması için riskli mükelleflerin seçiminin iyi yapılması ve elektronik uygulamalarla denetimin sayısını nitelik ve nicelik olarak artırılması gereklidir. Bunun yanında denetimde iş bölümü ve uzmanlaşmanın sağlanması, belli standartlara göre denetimlerin gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

KAYNAKLAR

- Abdioğlu, H., (2007), Vergi Denetiminde Kırmızı Bayrakların Kullanımı, *Muhasebe ve Finasman Dergisi*, (36): 161-172.
- Acar, İ. A. ve Merter, M. E., (2004), Türkiye'de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu, *Maliye Dergisi*, (147): 5-27.
- Acar, M. ve Işık, N., (2003), Kayıt Dışı Ekonomi: Ölçme ve Yöntemleri, Boyutları, Yarar Ve Zararları Üzerine Bir Değerlendirme, *Erciyes Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (21): 117-136.
- Ağcakaya S., (2008), *Kamu Maliyesi Ders Notu*, Isparta: Dizi Ofset.
- Akbay, M., (1990), Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi, *1990 Yılına Girerken Türkiye'de Denetim Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu*, Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı APKK Yayınları, 209-232.
- Akbey, F., (2014), Türkiye'de Vergi Denetimi ve Gelirleri Üzerine Bir Çalışma. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 29 (1): 63-103.
- Akdoğan, A., (1979), *Vergi İncelemesi*, Ankara: Kalite Matbaası.
- Akdoğan, A., (2011), *Kamu Maliyesi*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akmaz, K. ve Akyol, Ö., (2007), Türkiye'de Vergiye Karşı Gösterilen Reaksiyonların Sebepleri, *Vergi Raporu Dergisi*, (94): 30-42.
- Aksoy, Ş., (1999), *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Aktan, C. C. ve Çoban, H., (2006), Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektifinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler, C. C. Aktan, ve D. Dileyici, İ. Y. Vural içinde, *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi*, Ankara, Seçkin Yayınevi, 137-157.
- Aktan, C. C. ve Özkıvrak, Ö., (2008), *Sosyal Refah Devleti*, Ankara: Okutan Yayınları.
- Aktan, Ç. C., (2003), Sosyal Politika Araçları, <http://www.canaktan.org/politika/refah-devleti/araclar.htm>, (22.01.2018).
- Aktuğlu, M. A., (1983), *Denetleme ve Revizyon*, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları.
- Akyazan, A. E., (2009), Vergilendirme Yetkisinin Türkiye'deki Gelişimi, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 22 (81): 247-276.
- Akyel, R., (2010), Yönetimde İç Kontrol İç Denetim ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri ile İlişkileri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulamalarının Değerlendirilmesi, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19 (3): 1-22.
- Altuğ, F., (2000), *Mali Denetim*, Bursa: Ezgi Kitabevi.
- Armağan, A., (2016), *Yargı Kararları Işığında Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları ile Mücadele ve Alternatif Çözüm Arayışları*, (Doktora Tezi), Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Armağan, R., (2007), Türkiye'de Gelir Ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkisi, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12 (3): 227-252.
- Arslan, M., (2007), *Türk Vergi Sistemi*, Ankara: Nobel Basımevi.
- Arslan, M., (2016), Vergi Hukukunda Yoklamanın Etkinliği ve Elektronik Yoklama. *Yaklaşım Dergisi* (279).
- Arslan, M. ve Biniş, M., (2014), Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi, 29. *Türkiye Maliye Sempozyumu*, Antalya: Sakarya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, 443-462.
- Aslan, A., (2002), Vergi Denetim Sistemi ve Hesap Uzmanları Kurulu, *Vergi Dünyası Dergisi*, (250): 4-7.
- Aslanoğlu, S., (2008), Kayıtdışı Ekonomi Ve Kayıtdışı Ekonomiyi Azaltmaya Yönelik Çözüm Önerileri, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (39): 199-211.
- Atılğan, H., (2004), *Vergilemenin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri: Türkiye'deki Durumun Analizi*, Ankara: Maliye Bakanlığı APKK Başkanlığı.
- Aydın, S., (2003), Vergi Kaybı, Nedenleri ve Yöntemleri, *Vergi Sorunları Dergisi* (178): 19-26.
- Aykın, H., (2009), Vergi Cezalarında Caydırıcılık Sorunu. *Yaklaşım Dergisi*, (202): 33-37.
- Aykın, H., (2018a), *İhbar İkramiyesi Yeni Bir Gelir Kapısı Mı Oluyor?*, <https://vergidosyasi.com/2018/03/10/ihbar-ikramiyesi-yeni-bir-gelir-kapisi-mi-oluyor/>, (26.02.2019).
- Aykın, H., (2018b), *Mükellefin Rapor Değerlendirme Komisyonunda (RDK) Dinlenme Talep Hakkı Nedir? Nasıl Talep Edilir?*, <https://vergidosyasi.com/2018/03/05/mukellefin-rapor-degerlendirme-komisyonunda-rdk-dinlenme-talep-hakki-nedir-nasil-talep-edilir/>, (27.02.2019).
- Aykın, H., (2019), *VDK Grup Başkanlıklarının Kapatılması Üzerine Bazı Değerlendirmeler*, <https://vergidosyasi.com/2019/07/01/vdk-grup-baskanliklarinin-kapatilmasi-uzerine-bazi-degerlendirmeler/>, (15.08.2019).
- Bakır, G. B., (2009), *Türkiye'de Vergi Denetiminin Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemedeki Etkinliği*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Baş, H., (2011), *Vergilendirme İlkelerine Anayasa Mahkemesinin Bakış Açısı*, (Yüksek Lisans Tezi), Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Başpınar, A., (2004), Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, *Maliye Dergisi*, (146): 35-62.
- Berçin, A., (2011), *Muhasebe ve Vergi Denetimi*, İstanbul: Kriter Yayınevi.
- Beşel, F., (2017), *Türkiye'de Vergi Denetiminin Ekonomik ve Hukuki Etkinliği*, (Doktora Tezi), Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bilen, A., (2007), Kayıt Dışı Ekonomi ve Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Çabalar, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (36): 134-143.

- Bilen, C. İ., (2009), Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama Müessesesi, II. *Vergi Dünyası Dergisi*, (331): 169-189.
- Bilgili, N. K., (2011), Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP), *Dış Denetim*, 173-182.
- Binbirkaya, İ., (2006), *Türkiye’de Vergi Denetimi ve Kayıtdışı Ekonomi*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bir, E., (2012), *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları Uyuşmazlıkların Çözümünde Vergi Mahkemelerinin Rolü Sivas Vergi Mahkemesi İncelemesi*, (Yüksek Lisans Tezi), Tokat: Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bulut, M. ve Çalışkan, M. S., (2009), Yönetimsel Yükler Bağlamında Gelir İdaresinde Otomasyon ve Elektronik Uygulamalar, *Vergi Dünyası Dergisi*, (336): 12-25.
- Büyükbın, N. K., (2018), *Türkiye’de Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu: Avrupa Birliği ve OECD Üyesi Devletler Bağlamında Bir İnceleme*, (Yüksek Lisans Tezi), Afyon: Aftın Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ciğerci, İ., (2007), *Kamu Mali Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğu ve İç Denetim*, (Yüksek Lisans Tezi), Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çavdar, F., (2016), *Seçilmiş Ülkeler ve Yeni Gelişmeler Işığında Türkiye’de Vergi Denetimi: Sorunlar, Çözümler ve Yaklaşımlar*, (Doktora Tezi), Denizli: Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çelik, Y., (2017), *Türk Vergi Hukukunda Denetim Yolları ve Hukuka Aykırı Deliller*, (Yüksek Lisans Tezi), Aydın: Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çelikkaya, A., (2002), *Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler*. <http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm>, (09.07.2019).
- Çetin, G., (2007), Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları üzerindeki Etkisi, *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14 (2):171-187.
- Çiçek, U. ve Uğur, K., (2018), Türkiye’de vergi Harcamalarının Analizi: 2012-2017 Dönemi, *International Journal Of Disciplines Economics and Administrative Sciences Studies*, 4 (8): 353-364.
- Darbaş, İ., (2014), *Güncel Gelişmeler Işığında Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası*, (Yüksek Lisans Tezi), Mersin: Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Daştan, A., (2011), Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesindeki Rolü: Doğu Karadeniz Bölgesine Yönelik Bir Araştırma. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 25 (2):181-206.
- Demir, M., (2009), Toplumun Vergiye Karşı Tutum Ve Davranışlarını Etkileyen Faktörler, *Akademik Bakış Dergisi* (18): 1-10.
- Demirgil, B., (2018), Vergilerin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkisi: Ampirik Bir Çalışma, *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 19 (2): 118-131.

- Dikmen, M. O., (1964), *Maliye Dersleri*, İstanbul: Sermet Matbaası.
- Doğruöz, B., (2015), Hesap Uzmanları Kurulu, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/hesap-uzmanlari-kurulu/24119>, (18.02.2019).
- Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö. ve Gümüş, E., (2011), *Kamu Maliyesi*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Eker, A., (2005), *Kamu Maliyesi*, İzmir: Birleşik Matbaa.
- Ekici, M. S., (2009), Vergi Gelirlerini Etkileyen Ekonomik ve Sosyal Faktörler, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 8 (30): 200-223.
- Erçoban, N., (2013), *Türk Vergi Sistem'inde Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Azaltıcı Etkileri Bakımından Vergi Denetiminin Etkinliği*, (Yüksek Lisans Tezi), Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Erdinç, Z., (2016), Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadeleye Yönelik İzlenen Politikalar ve Çözüm Önerileri, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 16 (4): 39-52.
- Ergen, Z. ve Kılınçkaya, L., (2014), Türkiye'de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi, *Sosyoekonomi Dergisi*, 21 (21): 282-304.
- Erkuş, H. ve Ünal, A. C., (2014), Yeni Vergi Denetimine Genel Bir Bakış: Uyulması Gereken İlkeler ve İşleyişi, *Akademik Yaklaşımlar*, 5 (1): 82-102.
- Erol, A., (2011), *Vergi Felsefesi (Devlet ve Vergi)*, İstanbul: İSMMMO Yayınları.
- Gerçek, A., (2002), *Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye'de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması*, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Vakfı.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, *Mali Tablolar İlkeleri*. <https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/muhsisteb1ekmuh3.html>, (03.04.2019).
- Giray, F., (2006), *Maliye Tarihi*, Bursa: Ezgi Yayınları.
- Giray, F., (2010), Yolsuzlukla Mücadelede E-Devlet ve Türkiye'deki Durum, *Sosyoekonomi Dergisi*, 13 (13): 153-178.
- Gök, O., (2017), *Vergi Uyuşmazlıklarının Uzlaşma Müessesesi Yoluyla Çözümü: Edirne İli İncelemesi*, (Yüksek Lisans Tezi), Edirne: Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Güler, H., (2019), Türkiye'de Vergi Denetim Sisteminin Gelişimi ve Etkinliği, *Vergi Raporu Dergisi*, (232): 290-305.
- Gültekin, M., (2016), Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarından Uzlaşma, *T.C. Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, (7): 575-607.
- Gürboğa, E., (2004), Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadelede Yoklamanın Önemi, *Vergi Sorunları Dergisi*, (191): 7-11.
- Güredin, E., (1994), *Denetim*, İstanbul: Beta Yayınları.
- Halilov, E., (2006), *Bağımsız Dış Denetim ve Azerbaycan'da Denetim Sistemi*, Yüksek Lisans Tezi, Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Hastürk, M., (2010), *Türkiye'de Vergi Denetiminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Herek, H., (2011), *Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Açısından Vergi Suç ve Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği*, Yüksek Lisans Tezi, Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- İliman, T. ve Tekeli, R., (2016), Dünya'da ve Türkiye'de Yolsuzluk Algısı. *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 3 (2): 62-84.
- İştekal, D., (2017), *Vergi Denetiminde Etkinlik: Şırnak İli Örneği*, Yüksek Lisans Tezi, Bilecik: Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- İzmirli, F. Ç., (2017), *Türk Vergi Sisteminde Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önleyici Düzenlemeler: (2013 Sayılı Vergi Usul Kanunu Özelinden Bir Değerlendirme)*, Yüksek Lisans Tezi, Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Karabacak, İ., (2009), *Vergi Politikalarında Etkinliğin Sağlanmasında Vergi Harcamalarının Önemi: 1990 Sonrası Dönem Değerlendirmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Karabacak, Y., (2005), Vergi Kaçakçılığının Nedenleri, Arz ve Talep Yanı, *Vergi Dünyası Dergisi*, (287): 131-141.
- Karakoç, Y., (2004), Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları (Düzenleme-Uygulama-Yargılama), *19. Türkiye Maliye Sempozyum Kitabı*, Antalya: Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, 90-114.
- Karakoç, Y., (2007), *Genel Vergi Hukuku*, Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y., (2013), Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15 (Özel Sayı): 1259-1308.
- Karcı, V. ve Yüksel, C., (2010), Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri, *İstanbul Üniversitesi Maliye Araştırmaları Konferansları*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi, 24-44.
- Kartal, Z., (1998), Vergi Davalarının Sonuçları, *Vergi Dünyası Dergisi*, (197): 111-117.
- Kayan, A., (2000), Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar, *Maliye Dergisi*, (135): 80-87.
- Kenger, E., (2015), *Bütünleşik Denetim, Yüksek Denetleme Kurulu Modeli*, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/erdal/005/>, (16.02.2019).
- Keskin, N., (2018), Vergiye Yönelik Mükellef Tutum Ve Tepkileri, *Meriç Uluslararası Sosyal ve Stratejik Araştırmalar Dergisi*, 2 (3): 60-75.
- Kılıç, R. ve Demirçelik, M., (2011), Mülkiyet Kavramının Tarihsel Gelişimi Sürecinde Ortaçağ ve Reform Hareketi, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (30): 181-190.
- Kılıçoğlu, M., (2016), Vergi Denetiminin Etkinliği ve Vergi Etiği, *Yaklaşım Dergisi*, (285).

- Kiracı, M., (2003), Faaliyet Denetimi İle İç Kontrol İlişkisi, *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4 (2): 67-78.
- Koç, M., (2011), *Türkiye'de Vergi Kayıp Kaçağı ve Bunların Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü*, Doktora Tezi, İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kulmanova, L., (2006), *Vergi Denetiminin Etkinliği (Türkiye Uygulaması)*, Yüksek Lisans Tezi, Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Vergi Denetmenleri Görev, Yetki, Çalışma ve Atama Yönetmeliği, Resmi Gazete Tarih - Sayı: 24.12.1994-22151.
- Maliye Bakanlığı Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete Tarih-Sayı: 31.10.2011 - 28101.
- Mcgee, R. W., (2004), *The Philosophy of Taxation and Public Finance*, London: Kluwer Academic Publishers.
- Mert, C., (2009), *Bilgisayar İnternet Teknolojisinin Vergi Denetimi Üzerine Etkisi*, Yüksek Lisans Tezi, Aydın: Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Merter, M. E., (2004), *Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi*, Doktora Tezi, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Mutlu, A., (2009), *Tanzimattan Günümüze Türkiye'de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi*, Ankara: Ümit Ofset Matbaacılık.
- Mutlu, F., (1998), Vergi Denetmenleri 62 Yaşında, *Vergi Raporu Dergisi*, (34): 1-7.
- Mutluer, M. K., Öner, E. ve Kesik, A., (2007), *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- Nadaroğlu, H., (2000), *Kamu Maliyesi Teorisi*, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Nas, A., (2012), Türk Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 61 (4): 1307-1336.
- Oğuztürk, B. ve Ünal, E. K., (2015), Türkiye'de Vergi Denetiminde Yeni Dönem, *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 7 (13): 207-237.
- Oktar, A., (2006), *Vergi Hukuku*, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Oral, B. G. ve Sayın, F., (2009), Mali Yolsuzluğun Yansımaları: Türkiye İçin Eşbütünleşme Analizi, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, İstanbul, 142-176.
- Organ, İ., (2008), *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Ömercioğlu, A., (2016), Vergi Denetim Müesseseleri Açısından Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 65 (4): 2277-2304.
- Ömercioğlu, A., Dayıoğlu, M. R. ve Arslan, C. B., (2018), Vergi Suçlarının Türkiye'de Adli Görünümü, *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6 (1): 51-70.

- Ömür, Ö. M. ve Gerçek, A., (2017), Türkiye ve Avrupa Birliği Üyelerde Servet Vergilerinin Karşılaştırılması, *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 15 (2): 197-216.
- Özbek, M., (2007), *E-Devlet ve Türkiye Uygulamaları Kapsamında “VEDOP” Projesi*, (Yüksek Lisans Tezi), Tokat: Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özdemir, M., (2017), *Üstadname*, İstanbul: Yılmaz Reklam ve Basım.
- Özker, A. N., (2002), Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı ve Denetime Özgü Beklentiler, *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, (4): 172-185.
- Özmert, C. M. ve Şahin, O., (2014), Napolyon Savaşları'nın Dünya'ya Armağanı: Gelir Vergisi, İngiltere'de Gelişim Tarihi ve Toplumsal Etkileri, *Vergi Sorunları Dergisi*, (306): 68-73.
- Özşahin, M., (1986), İşletmelerin İç ve Dış Denetiminde Vergi Denetiminin Yeri, *Vergi Dünyası*, (57).
- Paksoy, S. ve Bakan, S., (2010), Türkiye'de Uygulanan Vergi Politikaları ve Ekonomik Büyüme Üzerine Etkileri: (1980 Sonrası), *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 9 (32): 150-170.
- Pehlivan, O., (2013), *Kamu Maliyesi*, Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Pekşen, F., (2018), *Vergi Denetiminin Vergi Politikası Açısından Önemi ve Türkiye'de Vergi Denetim Sistemi*, (Doktora Tezi), Denizli: Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Rakıcı, C., (2011), Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıt Dışılığı Önleme Fonksiyonu, *ZKÜ Uluslararası İktisat ve İşletme Dergisi*, 7 (14): 345-361.
- Sarılı, M. A., (2002), Türkiye'de Kayıtdışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler, *Bankacılar Dergisi* (41): 32-50.
- Sarısoy, T. ve Gözcü, H., (2019), Vergi İncelemelerinde 'Karşıt Tespit/İnceleme' Kavramı ve Uygulama Örnekleri, *Vergi Raporu*, (233): 11-20.
- Savaşan, F., Şahbaz, K. İ. ve İnce, T., (2014), Vergi Denetim Birimlerindeki Değişikliğin Vergi Müfettişleri Gözüyle Değerlendirilmesi: Bir Alan Çalışması, *29.Türkiye Maliye Sempozyumu*, Antalya: Sakarya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, 37-58.
- Sayıştay, (2000). *Performans ve Risk Denetim Terimleri*, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/Performans_Risk_Denetim_Terimleri.pdf, (16.02.2019).
- Schneider, F., (2016), *Estimating the Size of the Shadow Economies of Highly developed Countries:Selected New Results*, CESifo DICE Report.
- Somuncu, A., (2014), Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (43): 133-173.
- Söyler, İ., (1987), *Türk Vergi Hukukuna Yoklama*, Ankara: Başbakanlık Basımevi.

- Söyler, İ., (2006), Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Analizi, *Vergi Sorunları Dergisi*, (209): 31-43.
- Şaan, A., (2008), *Türkiye'de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği*, (Yüksek Lisans Tezi), Edirne: Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Şafak, M., (1994), Vergilemede Demokrasi, *Vergi Dünyası Dergisi*, (133): 11-18.
- Şamcı, E. B., (2016), *Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi Kayıp Kaçaklarının Önlenmesi Yönünden Vergi Denetiminin Rolü Pendik Uygulama Denetim Müdürlüğü Örneği*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Şeker, N., (1994), *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, İstanbul: Beta Yayınları.
- Şenel, K., (2014), *Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri Üzerine Bir Alan Çalışması*, (Yüksek Lisans Tezi), Denizli: Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Şenyüz, D., (1995), *Vergilemede Yükümlü Psikolojisi*, Bursa.
- T.C. Adalet Bakanlığı, (2012), *Adli İstatistikler 2011*, Ankara: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü.
- T.C. Adalet Bakanlığı, (2013), *Adli İstatistikler 2012*, Ankara: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü.
- T.C. Adalet Bakanlığı, (2014), *Adli İstatistikler 2013*, Ankara: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü.
- T.C. Adalet Bakanlığı, (2015), *Adli İstatistikler 2014*, Ankara: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü.
- T.C. Adalet Bakanlığı, (2016), *Adli İstatistikler 2015*, Ankara: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü.
- T.C. Adalet Bakanlığı, (2017), *Adli İstatistikler 2016*, Ankara: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü.
- T.C. Adalet Bakanlığı, (2018), *Adli İstatistikler 2017*, Ankara: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü.
- T.C. Adalet Bakanlığı, (2019), *Adli İstatistikler 2018*, Ankara: Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü.
- T.C. Anayasası, Resmi Gazete Tarih - Sayı: 09.11.1982 - 17863.
- T.C. Atatürk Kültür, Dil Ve Tarih Kurumu Türk Dil Kurumu, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&view=bts&kategori1=veritbn&kelimesec=88169 , (08.01.2019)
- T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, (2016), *2015 Yılı Faaliyet Raporu*, Ankara: Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.
- T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, (2017), *2016 Yılı Faaliyet Raporu*, Ankara: Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.

- T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, (2018), *2017 Yılı Faaliyet Raporu*, Ankara: Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.
- T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, (2018), *2018 Yılı Performans Programı*, Ankara: T.C.Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.
- T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, (2018), *İnteraktif Vergi Dairesi Başkanlığı*, Ankara: Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı.
- T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, (2019), *2018 Yılı Faaliyet Raporu*, Ankara: Strateji Geliştirme Başkanlığı.
- T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, (2019), *İllerin Otomasyon Sayıları*, [http:// ww.gib.gov.tr /fileadmin/user_upload/VI/IOD.htm](http://ww.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/IOD.htm), (27.02.2019).
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Personel Genel Müdürlüğü, (2019), *2018 Yılı Faaliyet Raporu*, Ankara: Personel Genel Müdürlüğü.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, (2018), *Vergi Müfettiş Dağılımı*, <https://www.hmb.gov.tr/vdk-vergi-mufettisi-dagilimi>, (05.08.2019).
- T.C. Kalkınma Bakanlığı, (2013), *Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018)*, Ankara.
- T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, (2013), *2012 Yılı Faaliyet Raporu*, Ankara.
- T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, (2014), *2013 Yılı Faaliyet Raporu*, Ankara.
- T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, (2015), *2014 Yılı Faaliyet Raporu*, Ankara.
- T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, (2016), *2015 Yılı Faaliyet Raporu*, Ankara.
- T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, (2017), *2016 Yılı Faaliyet Raporu*, Ankara.
- T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, (2018), *2017 Yılı Faaliyet Raporu*, Ankara.
- T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, (2019), *2018 Yılı Faaliyet Raporu*, Ankara.
- Taşkın, Y., (2010a), Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, 67-90.
- Taşkın, Y., (2010b), Vergi Aflarının Hukuki Niteliği ve Gerekçeleri, *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (2): 122-128.
- Tecim, B. A., (2008), *Kayıtdışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi*, (Yüksek Lisans Tezi), İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Tekin, F. ve Çelikkaya, A., (2011), *Vergi Denetimi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Tosuner, M., (1995), Vergi Kayıp ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş ve Öneriler, *Vergi Sorunları Dergisi*, (85): 65-72.

- Turhan, S., (1998), *Vergi Teorisi ve Politikası*, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Tüysüz, N. M., (2017), *Türkiye'de Vergi Denetiminin Etkinliğinin Ölçülmesinde Finansal Raporlamanın Yeri ve Önemi*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Nişantaşı Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Uğur, A. A., (2016), Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Açıklama), *International Journal of Public Finance*, 1 (2): 122-145.
- Ulusoy, A. ve Karakurt, B., (2002), Vergi İndiriminin Ekonomik Etkileri, *Vergi Dünyası Dergisi*, 1 (254): 100-112.
- Ünal, C., (2007), *Türkiye'de Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarının Vergi Denetimi Üzerindeki Etkisi*, (Yüksek Lisans Tezi), İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ünal, E. K., (2014), *Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Denetimi*, (Yüksek Lisans Tezi), Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ürel, G., (2016), *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Ankara: Seçkim Yayınevi.
- Üskül, Z., (1975), Kamu Yönetimi Personelinin Hizmet İçi Eğitimi, *Eskişehir İktisadi ve İdari İlimler Akademisi*, XI (1): 281-299.
- Üyümez, M. E., (2016), Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı ve Uzlaşma Yöntemi Bağlamında Vergi Uyumunun Değerlendirilmesi, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 8 (1): 75-92.
- Vance, L. L. ve Boutell, W. S., (1975), *Principles of Auditing*, Hinsdale, Illinois: Dryden Pres.
- Vergi Dairesi Başkanlığı Kuruluş ve Görev Yönetmeliği, Resmi Gazete Tarih - Sayı: 08.02.2015 - 29261.
- Vergi Denetmenleri Derneği, (2003), *Türk Vergi Yönetiminde Etkinlik Arayışları Kapsamında Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması Raporu*, Ankara.
- Vergi Usul Kanunu, Resmi Gazete Tarih - Sayı: 10.01.1961/11.01.1961/12.01.1961 - 10703/10704/10705.
- Yay, S., (2014), Tarihsel Süreçte Türkiye'de Sosyal Devlet, *21. Yüzyılda Eğitim ve Toplum*, 3 (9): 147-162.
- Yelman, E., (2017), Türkiye'de Çıkarılan Vergi Aflarının Nedenleri ve 6736 Sayılı Kanun'un Mali Yönden İncelenmesi, *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, (15): 67-84.
- Yeniçeri, H., (2014), *Türk Vergi Hukukunda Yoklama*, Bursa: Ekin Yayınevi.
- Yeşilyurt, H., (2011), Güzide Denetim Kurumları Tarihin Tozlu Raflarındaki Yerini Aldı, *Yaklaşım Dergisi*, 264 (224): 76-80.
- Yıldırım, A. H., (2011), Vergi Denetiminde Etkinlik Nasıl Artırılabilir?, *Vergi Sorunları Dergisi*, (271): 31-44.
- Yılmaz, G. A., (2006), *Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları*, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası.

- Yurteri, İ., (2012), Türk Vergi Sisteminde Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (100): 255-270.
- Yücesoy, A. A., (2018), Vergi Hukukunda Arama ve Arama Sürecindeki İşlemlerle Kamu Yararı Kavramı, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (135): 151-184.
- 178 Sayılı Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, Resmi Gazete Tarih - Sayı: 14.12.1983 - 18251
- 453 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmi Gazete Tarih - Sayı: 20.06.2015 - 29392
- 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, Resmi Gazete Tarih-Sayı: 10.07.2011-27990.
- 672 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, Resmi Gazete Tarih-Sayı: 01.09.2016-29818.
- 677 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, Resmi Gazete Tarih-Sayı: 22.11.2016-29896.
- 683 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, Resmi Gazete Tarih-Sayı: 23.01.2017-29957.
- 689 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, Resmi Gazete Tarih-Sayı: 29.04.2017-30052.
- 692 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, Resmi Gazete Tarih-Sayı: 14.07.2017-30124.
- 695 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, Resmi Gazete Tarih-Sayı: 24.12.2017-30280.
- 697 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, Resmi Gazete Tarih-Sayı: 12.01.2019-30299.
- 701 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, Resmi Gazete Tarih-Sayı: 08.07.2018-30472.
- 4208 sayılı Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun, Resmi Gazete Tarih - Sayı: 13.11.1996 - 22822
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Resmi Gazete Tarih-Sayı: 24.12.2003 - 25326.
- 6183 Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Resmi Gazete Tarih - Sayı:27.07.1953-8469.
- 6802 Gider Vergileri Kanunu, Resmi Gazete Tarih - Sayı: 23.07.1956-6362.
- 7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, Resmi Gazete Tarih - Sayı: 18.05.2018 - 30425.

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı Soyadı : Şefika ALTINTAŞ

Doğum Yeri ve Yılı : Tefenni / 1985

Medeni Hali : Evli

Eğitim Durumu

Lisans Öğrenimi : Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye 2005 - 2009

Yabancı Dil ve Düzeyi

1. İngilizce : Orta Seviye

İş Deneyimi

1. (2010 – 2011) S.D.Ü. Gelendost MYO (Dışarıdan Görevlendirme Öğr. Gör.)

2. (2010 – 2011) S.D.Ü Yalvaç MYO (Dışarıdan Görevlendirme Öğr. Gör.)