

T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA
VERGİ İNCELEMESİNDEKİ SORUNLAR VE
ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Ferhat UZ

Balıkesir, 2019

T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA
VERGİ İNCELEMESİNDEKİ SORUNLAR VE
ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Ferhat UZ

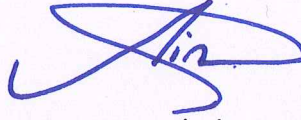
Tez Danışmanı
Doç. Dr. Mine BİNİŞ

Balıkesir, 2019

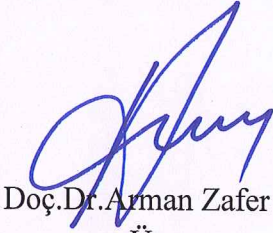
T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAYI

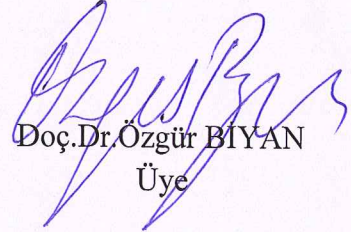
Enstitünüzün Maliye Anabilim Dalı'nda 201312537016 numaralı Ferhat UZ'un hazırladığı "Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesindeki Sorunlar ve Çözüm Önerileri " Konulu YÜKSEK LİSANS tezi ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliği uyarınca 28.08.2019 tarihinde yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda tezin onayına OY BİRLİĞİ / ~~OY ÇOKLUĞU~~ ile karar verilmiştir.



Doç.Dr.Mine BİNİŞ
Danışman



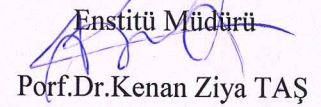
Doç.Dr.Arman Zafer YALÇIN
Üye



Doç.Dr.Özgür BIYAN
Üye

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylarım.

20.08.2019


Enstitü Müdürü
Prof.Dr.Kenan Ziya TAŞ

YEMİN METNİ

“*Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesindeki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*” konulu Yüksek lisans tezi olarak savunduğum söz konusu çalışmamın, proje aşamasından neticesine kadar ki tüm süreçlerinde bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı olacak herhangi bir yardıma başvurmadan yazıldığını, yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden olduğunu ve bunlara atıfların yapıldığını belirtir ve bunu onurumla tasdik ederim.

26.07.2019

Ferhat UZ

ÖN SÖZ

Benjamin FRANKLIN'in ifade ettiği üzere “*Dünyada ölüm ve vergiler dışında, hiçbir şey kesin değildir*”. Vergi devletin hükümlanlık hakkını temsil etmektedir. Devletin vergi anlamındaki gücünün tesis edilmesinde T.C. Anayasasında herkesin kamu giderlerine katılmasında adalet ilkesinden ödün vermeden ve kişilerin mali gücünün elverdiği ölçüde vergilemenin yapılması gerektiği vurgulanmıştır. Ancak her ne kadar Anayasa ve kanunlar çerçevesinde verginin önemi vurgulanmış olsa da denetim oranlarında istenilen düzeyde bir artışın sağlanamaması, vergi adaletinin ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun tesisinde sorunlara neden olmaktadır. Bu gerekçeler adaletin tesis edilmesi ve vergi denetiminde etkinlik kavramının analiz edilmesi gereğini doğurmaktadır. Çünkü vergi denetiminde etkinlik için vergide adalet ilkesi elzemdir. Böylece adalet ilkesini ülkemizde yerleştirdiğimizde Anayasal olarak zikredilen mali güce göre vergileme kavramı yerini bulacaktır. Bu nedenle ülkemizde etkin bir vergi denetiminin tesis edilememesi önündeki engeller ve bu engellerin nasıl kaldırılması gerektiği konusu açıklanmaya çalışılacaktır.

Tez çalışması esnasında motivasyonumu yüksek tutarak desteğini hiç esirgemeyen tez danışmanım Doç. Dr. Mine BİNİŞ hocama minnet ve şükranlarımı sunarım. Diğer taraftan yakın desteğini ve ilgisini esirgemeyen Sevgili Eşim Gülay'a, kızlarım Öykü ve Elif'e ve yakın mesai arkadaşım Kemal Faruk YAZGAN'a ayrıca sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Ferhat UZ

İstanbul, 2019

ÖZET
TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ İNCELEMESİNDEKİ SORUNLAR VE
ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

UZ, Ferhat

Yüksek Lisans, Maliye Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Mine BİNİŞ

2019, 142 Sayfa

Günümüz gelişmiş ve gelişmekte olan toplumlardaki kamu sektörünün finanse edilmesi ve hizmet üretmesi açısından vergilerin ve vergi benzeri gelirlerin önemi çok büyüktür. Vergi denetiminde istenilen seviyede bir etkinliğin sağlanabilmesi mükelleflerce beyan edilen matrahın olabildiğince gerçeğe yakın olmasına bağlıdır. Böylece, mükelleflerin vergiye uyumu artırılarak vergi kayıp-kaçağının azalması ve vergi gelirlerinde gözle görülür bir artış sağlanması hedeflenmektedir. Ancak çoğu zaman mükellefler, doğru ve ihticaca salih bir şekilde vermesi gereken vergi beyanından genelde kaçınmaktadırlar. Bu nedenle Türkiye'de vergi idaresi, vergi alacağını zamanında ve doğru yöntemlerle tahsil edebilmek için yoklama, vergi incelemesi, aramalı inceleme, izaha davet ve bilgi toplama gibi denetleme ve araştırma yöntemlerini kullanarak mükellefleri denetlemektedir.

Etkin bir vergi denetim sisteminde denetim süreçlerinin evreleri olan standartların belirlenmesi, fiili durumun saptanması, standart durumlar ile fiili durumun karşılaştırılarak sapma seviyelerinin belirlenmesi ile sapmalara yönelik düzeltici önlemlerin alınması vergide adalet ilkesinin kuvvetli bir şekilde ortaya çıkmasına, demokratik ortamın gelişimine ve etkin bir kamu hizmeti sunumuna katkıda bulunmaktadır. Vergi kaybının en aza indirilebilmesi ve etkin denetimin sağlanabilmesi adına bu çalışmamızda vergi denetiminin genel yapısı, vergilendirmenin amaç, ilke ve özellikleri üzerinde durulmuştur. Bu yönü ile elde edilen veriler ışığında etkinliğin artırılmasına yönelik değerlendirmelerde ve çözüm önerilerinde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Vergi Denetimi, Vergi Denetiminde Etkinlik, Vergiye Gönüllü Uyum, Denetimde Etkinlik Sorunu.

ABSTRACT
PROBLEMS IN TAX ANALYSIS IN TURKISH TAX LAW AND
SOLUTION OFFERS

UZ, Ferhat

Master's Thesis, Department of Public Finance

Thesis Advisor: Assoc. Prof. Mine BİNİŞ

2019, 142 pages

The importance of taxes and tax-like revenues is very important in terms of financing the public sector and producing services in today's developed and developing societies. To ensure the desired level of effectiveness in tax audit; the tax base declared by the taxpayers is as close to the reality as possible. In this way, it is aimed to decrease tax loss-evasion and to increase significantly tax revenues by increasing tax payers' compliance with tax. However, most of the time, taxpayers generally avoid the tax declaration that should be given in a rightful and appropriate manner. Therefore, the tax authorities in Turkey, to be able to collect the poll tax credit with timely and accurate methods, have audited the taxpayers in different auditing and investigation methods ways such as tax inspection, search, and invitation of explaining overseas taxpayers and information gathering.

The stages of the audit processes in an effective tax audit system: determining the standards, determining the actual situation, determining the deviation levels by comparing the standard situation with the actual situation and taking corrective measures for deviations. Such auditing processes and measures contribute to the emergence of the principle of fairness in taxation, the development of a democratic environment and an efficient public service delivery. In this study, the general structure of tax audit, the purpose, principles and characteristics of taxation are emphasized in order to minimize tax loss and to ensure effective audit. In the light of the data obtained with this aspect, evaluations and solution suggestions have made to increase efficiency.

Keywords: Tax Audit, Efficiency in Tax Audit, Voluntary Compliance to Tax, Audit Efficiency issue.

İÇİNDEKİLER

ÖN SÖZ.....	v
ÖZET	vi
İÇİNDEKİLER	viii
ABSTRACT.....	vii
ÇİZELGELER LİSTESİ.....	xi
ŞEKİL VE GRAFİKLER LİSTESİ	xii
KISALTMALAR	xiii
1. GİRİŞ	1
2. VERGİ DENETİMİ VE TEORİK ÇERÇEVESİ	4
2.1. Denetim ve Vergi Denetimi Kavramları	4
2.1.1.Genel Olarak Denetim Kavramı	4
2.1.2. Hukuki Denetim	5
2.1.3. Mali Denetim	5
2.1.4. Vergi Denetimi.....	6
2.2. Vergi Denetiminin Amaçları	7
2.2.1. Mali Amaç.....	7
2.2.2. Ekonomik Amaç	8
2.2.3. Sosyal Amaç	9
2.2.4. Hukuki Amaç	11
2.3. Vergi Denetimi ile Diğer Denetim Türleri Arasındaki Farklılıklar	12
2.3.1. İç Denetim.....	12
2.3.2. Dış Denetim	13
2.4.Vergi Denetiminin Özellikleri	14
2.4.1.Tarafsızlık	14
2.4.2. Yaptırım Gücüne Sahip Olma	15
2.4.3. Hesap Denetimini Kapsayan Bir Denetim Olma	15
2.4.4. Hukuki Bir Denetim Olması	16
2.4.5. Dış Denetim Olması	17
2.5. Vergi Denetiminin İşlevleri	17
2.5.1. Araştırma ve Bulma İşlevi	17
2.5.2. Önleyici İşlevi	18
2.5.3. Düzeltici İşlevi	18
2.5.4. Eğitsel İşlevi.....	19
2.6. Vergi Denetim Yöntemleri.....	19
2.6.1. Yoklama	19
2.6.2. Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi	22
2.6.2.1.Günlük Hasılatın Tespiti	22
2.6.2.2.Yol Denetimleri	22
2.6.2.3. Bazı Defterlerin Alıkonulması	23
2.6.3. Vergi İncelemeleri.....	24
2.6.3.1.Vergi İncelemesinin Amacı	24
2.6.3.2. Vergi İncelemesine Yetkili Olanlar ve İncelemeye Alınacaklar	25
2.6.3.3. Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer ve Zaman.....	26
2.6.3.4. Vergi İncelemesinin Süresi ve Kapsamı	27
2.6.3.5. Vergi İncelemesinin Aşamaları.....	28
2.6.3.6. Vergi Denetimlerinin Sonuçlarına Karşı Başvuru Yolları	32

2.6.4. Arama.....	35
2.6.5. Bilgi Toplama	37
3. TÜRKİYEDE VERGİ DENETİMİNİN İDARİ YAPILANMASI VE ETKİNLİĞİ ARTTIRMAYA YÖNELİK UYGULAMALAR	39
3.1. Türkiye’de Vergi Denetimindeki İdari Yapılanma	39
3.1.1. Vergi Denetimindeki Yapısal Revizyon	39
3.1.2. VDK Bünyesindeki Grup Başkanlıklarının Yapısı	40
3.1.2.1. Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları	41
3.1.2.2. Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları	42
3.1.2.3. Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıkları	42
3.1.2.4. Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlıkları	43
3.2. Vergi Denetiminde Etkinlik Kavramı	44
3.3. Denetimde Etkinliği Artırmaya Yönelik E-Maliye Uygulamaları.....	46
3.3.1. Beyan Sistemine Yönelik Düzenlemeler	47
3.3.1.1. E-Beyan Sistemi.....	47
3.3.1.2. E-Fatura Sistemi.....	49
3.3.1.3. E-defter Sistemi	52
3.3.1.4. Defter Beyan Sistemi	54
3.3.2. İade Sistemine Yönelik Düzenlemeler.....	56
3.3.2.1. KDV İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA)	56
3.3.2.2. GEKSİS İade Sistemi.....	58
3.3.3. İncelemeye Yönelik Düzenlemeler	58
3.3.3.1. Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP).....	59
3.3.3.2. E-Yoklama Sistemi	59
3.3.3.3. E-Tebliğat Sistemi	60
3.3.3.4. Vergi Denetim Otomasyon Sistemi (VEDAS)	63
3.4. Denetimde Risk Analizi	63
3.4.1. Vergi Denetiminde Bir Yöntem Olarak Risk Analizi	64
3.4.2. Risk Analizinin Vergi Denetimindeki Yeri	65
3.4.3. Risk Analiz Sistemine Yönelik Çalışmalar.....	66
3.4.3.1.VDK Risk Analiz Merkezi Çalışmaları	67
3.4.3.2. Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Risk Unsurları ile Mücadeleye Yönelik Çalışmalar	71
3.5. Vergi Denetiminde Mükelleflerin Seçiminde Uygulanan Rastlantısal ve Risk Odaklı Yöntemler	72
3.5.1. Mükellef Seçiminde Rastlantısal Yöntemler	72
3.5.2. Mükellef Seçiminde Risk Analiz Yöntemi	73
3.6. Bazı Gelişmiş Ülkelerde Vergi Denetiminde Risk Analizi Uygulamaları.....	77
3.6.1.Amerika Birleşik Devletleri’nde Vergi Denetimi.....	78
3.6.2. Almanya’da Vergi Denetimi	80
3.6.3. Avustralya’da Vergi Denetimi	82
3.6.4. İngiltere’de Vergi Denetimi	84
3.6.5. Fransa’da Vergi Denetimi.....	85
4. TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİNDEKİ GELİŞMELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ	85
4.1. Türkiye’de Vergi Denetiminin Mevcut Yapısı ve Etkinliği Belirleyen Faktörler	88

4.1.1. Vergi Mevzuatından Kaynaklanan Faktörler	89
4.1.2. Örgütlenme Yapısından Kaynaklanan Faktörler.....	90
4.1.3. Vergi Güvenlik Tedbirlerinin İşlememesi	95
4.1.4. Vergi Cezalarından Kaynaklanan Faktörler.....	96
4.1.5. Uzlaşma Müessesinden Kaynaklanan Faktörler	97
4.1.6. Vergi Aflarından Kaynaklanan Faktörler	101
4.1.7. Beyan Sisteminden Kaynaklanan Faktörler	102
4.1.8. Vergi Ahlakı ve Bilincinden Kaynaklı Faktörler.....	103
4.1.9. Vergi İncelemesi Sırasındaki Mükellef Hakları Açısından Değerlendir	104
4.2. Vergi Denetimindeki Verilerin Etkinlik Açısından İncelenmesi	108
4.2.1. Tam ve Sınırlı İnceleme Verilerinin Analizi.....	108
4.2.2. Verginin Türlerine Göre 2018 Yılı Tarhiyat Sonuçları	111
4.2.3. İade İnceleme Ekiplerinin Çalışmaları.....	112
4.2.4. Yaygın ve Yoğun Vergi Denetiminde Etkinlik.....	114
4.3. E-Maliye Uygulamalarının Vergi Denetimine Etkisinin İncelenmesi	115
4.4. Vergi Denetiminde Etkinliğin Arttırılması İçin Öneriler.....	118
4.4.1. Vergi Kayıp ve Kaçağının Önlenmesi	119
4.4.2. Denetimde Uzmanlaşma ve İşbölümünün Geliştirilmesi.....	121
4.4.3. Vergiye Gönüllü Uyumun Arttırılması	123
4.4.4. Vergi Sisteminin Yalın Hale Getirilmesi	124
4.4.5. Vergide Matrah Arttırımı ile Af Uygulamalarının Sınırlandırılması	124
4.4.6. Denetim Elemanlarının Kurum Aidiyetinin Sağlanması	125
4.4.7. E-Maliye Uygulamalarının İşlevselliğinin Arttırılması	126
5. SONUÇ.....	129
KAYNAKÇA	133

ÇİZELGELER LİSTESİ

Çizelge 1. 7103 Sayılı Kanunla Değişen Ceza İndirimi Oranları	34
Çizelge 2. 2018/1 Genelgeye göre İncelenecek Mükelleflerin Ayrıştırıldığı Sınırlar ..	41
Çizelge 3. Yıl Bazında e-Fatura Uygulamasından Yararlanan Mükellef Tablosu	51
Çizelge 4. E-Defter Uygulamasından Yararlanan Mükellef Tablosu	53
Çizelge 5. Beyanname Verme ve Ödeme Süreleri	55
Çizelge 6. KDVİRA Sistem Verileri	57
Çizelge 7. GEKSİS Sistem Verileri	58
Çizelge 8. E-Tebliğat sayısı ve Sağlanan Tasarruf Bilgisi	62
Çizelge 9. Risk Analizinin Kaynakları ve Kullanılan Kriterler	76
Çizelge 10. Vergi Müfettişlerinin Adet Dağılımı	92
Çizelge 11. Vergi Müfettişlerinin Kadro (Boş-Dolu) Dağılımı	92
Çizelge 12. Vergi Müfettişlerinin Çalışılan Gruplardaki Kadro Dağılımı	93
Çizelge 13. Uzlaşmaya Konu Vergiler ve Cezaların Tarhiyat Oranları (Unsurlar D.) ...	98
Çizelge 14. Uzlaşmaya Giren Vergi ve Cezaların Tarhiyat Oranları (Unsurlar H.)	99
Çizelge 15. Tarhi İstenen Vergi ve Cezaların Uzlaşma Oranları	100
Çizelge 16. İnceleme Türüne Göre Dağılımı	109
Çizelge 17. Türkiye Genelinde İncelenen Mükelleflerin İnceleme sonuçları	111
Çizelge 18. Vergi Türleri İtibarıyla İnceleme Sonuçları (2018 Yılı İtibarıyla)	112
Çizelge 19. İade Ekipleri İnceleme Verileri (2015-2018)	113
Çizelge 20. 2017-2018 Yılı Yaygın Yoğun Denetim Sonuçları	114
Çizelge 21. İncelemeye Sevk Edilen Mükellef ve Tespit Edilen Risk Unsur Sayıları ..	117
Çizelge 22. KDVİRA Verileri	118

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. ATO'nun Kabul Ettiği Vergiye Uyum Şeması.....	84
Şekil 2. Vergi Müfettişlerinin Unvan Dağılımı	93
Şekil 3. Vergi Müfettişlerinin Çalışma Süreleri	94
Şekil 4. İnceleme Türlerinin Oransal Dağılımı.....	110



KISALTMALAR

BA-BS	: Bildirim Alış ve Satış
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GİBYBS	: Gelir İdaresi Başkanlığı Yönetim Bilgi Sistemi
GEKSİS	: Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sistemi
GEK	: Genel Esaslar Kontrolü
HMRC	: İngiliz Gelir İdaresi (Her Majesty's Revenue and Customs)
İİDTK	: İhbar İnceleme Değerlendirme Talep Komisyonu
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KDVİRA	: KDV İadesi Risk Analizi
MTPİ	: Merkez Takipli İşler
MBR	: Mükellef Bilgi Raporu
MERAM	: Merkezi Risk Analiz Merkezi
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
SABE-RAM	: Sahte Belge Risk Analiz Merkezi
SARP	: Sahte Belge Risk Analiz Programı
SBD	: Sahte Belge Düzenleme
SBK	: Sahte Belge Kullanma
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
OEK	: Özel Esaslar Kontrolü
VDK-BİS	: Vergi Denetim Kurulu Bilgi İşletim Sistemi
VDK-RAS	: Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Sistemi
VDK-RAMER	: Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Merkezi
VEGAS	: Veri Erişim ve Görsel Analiz Sistemi
VUK	: Vergi Usul Kanunu
VİUEHY	: Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esasları Hak. Yönetmelik
VEDOP	: Vergi Daireleri Otomasyon Projesi
VEDOS	: Denetim Bilgi Sistemi
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
VTR	: Vergi Tekniği Raporu

1. GİRİŞ

Çağdaş vergilendirme anlayışında vergi sisteminin basit, sade, anlaşılır olması ve temel vergilendirme ilkelerini içinde barındıran bir yapıya sahip olması icap etmektedir. Bu anlayış çerçevesinde vergilerin adil ve şeffaf bir şekilde alınması devletin en temel sorumluluklarından biridir. Verginin tahsilinde sınırları daha önceden belirlenen ve keyfi uygulamaların önüne geçen yasaların uygulanması gerekmektedir. Yürürlükte olan vergi kanunlarına uygun hareket edilmesini temin etmede vergiye gönüllü uyumun sağlanması esas olmakla birlikte, vergiye uyum göstermeyen mükelleflerin tespitine imkân sağlayan vergi denetiminin ise hayati bir fonksiyonu bulunmaktadır.

Vergi denetimi mükelleflerin yasalara uygun hareket edip etmediğini ortaya çıkarmada önemli bir araçtır. Bilindiği üzere, çağdaş vergi sistemi mükellef beyanını esas almaktadır. Bir ülkenin vergi politikalarının olumlu sonuç verebilmesi beyanların doğru ve eksiksiz olarak zamanında verilmesine bağlıdır. Bu nedenle vergi denetimi beyan edilen vergilerin doğruluğunu araştırmada önemli bir fonksiyonu bulunmaktadır.

Vergi denetimi ile ilgili literatürde birçok kavram yer almaktadır. Bu kavramlar arasında etkin denetimi gerçekleştirmeye yönelik araştırma, soruşturma, inceleme ve teftiş kavramları ön plana çıkmaktadır. Bu kavramlar özelinde vergi denetimi, vergi yönetimi ile mükelleflerin kanunların belirlediği kurallara göre hareket edip etmediklerinin kontrolünü sağlamak şeklinde tanımlanabilir.

Vergi denetimi Türk Vergi Sisteminin temel yapı taşlarından biridir. Kamu idaresinin ihtiyaçlarının karşılanması için sağlam bir vergi sisteminin varlığı gerekir. Vergi denetiminin esas amacı mükelleflerin yasalara uygun hareket edip etmediğinin kontrol edilmesidir. Vergi denetimi bir taraftan yasal faaliyetlerin mevzuata uygun yürütülüp yürütülmediğini kontrol ederken, diğer taraftan yasal olmayan faaliyetlerin düzeltilmesine çalışmaktadır. Dolayısıyla, vergi denetimi kayıt dışılığın önlenmesi açısından önemli görevler üstlenmektedir. Vergi denetiminde yaşanan sorunlar gerek gelişmiş gerekse gelişmekte veya az gelişmiş ülkelerin çözüm bulmaya çalıştıkları temel sorunlar içerisinde yer almaktadır. Gelişmiş ülkeler denetimde yaşanan sorunlara yönelik çözümler geliştirmiş olsalar da, gelişmekte olan ve az gelişmiş ülkeler açısından hala çözülmesi gereken en önemli sorunlardan bir tanesidir. Kayıt

dışı ekonominin önlenebilmesi ve denetimde etkinliğin tesis edilmesinde pek çok çözüm alternatifi ileri sürülmektedir. Özellikle denetimde etkinlik tüm bu sorunlar arasında temel çözümlenmesi gereken bir alanı oluşturmaktadır.

Denetimde etkinliğin tesis edilmesinde devlet ve mükellef arasındaki etkileşim çok önemlidir. Bahsi geçen etkileşimin temin edilmesi adına vergi denetimi örgüt yapısında 2011 yılında yapılan köklü bir reform ile önemli bir değişikliğe gidilerek tek bir teftiş ve inceleme birimi oluşturmuştur. Bu yeni yapının adına 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ismi verilerek denetimde yeni bir oluşum tesis edilmiştir. Söz konusu düzenleme ile vergi denetiminden sorumlu tutulan eski denetim birimleri “vergi müfettişi” unvanı altında toplanmıştır. Etkin denetimin tesis edilmesinde bu birleşmenin vergide etkinlik artışına katkı sağlayacağı ifade edilmektedir.

Niteliği itibarıyla vergi denetimi her ne kadar önem arz etse de asıl üzerinde durulması gereken nokta denetimin niceliksel olarak sonuçlarıdır. Vergi denetiminde etkinliği ifade eden bu durum denetimden beklenen başarı düzeyinin gerçekleşme oranını yansıtmaktadır. Vergi denetiminin işlevselliğinin bozulması durumunda denetimde etkinlik kaybı ortaya çıkabilecektir. Bu nedenle vergi denetimi ile işlevselliğini kaybetmiş olan sistemin işleyişini güvence altına alan bir yapının kurulması elzemdir. Bu noktada denetimin işlevlerinin yerine getirilebilmesi için kişileri yasalara uygun hareket etmesini sağlamaya çalışmak gerekir. Mükelleflerin bir gün denetlenebileceklerini düşünmeleri, yasalara uygun davranma eğilimlerini artırır. Zira vergi denetimi yasalara aykırı davranışla vergisini doğru ve zamanında ödemeyenler için ciddi bir risk oluşturur. Denetime tabi tutulma riski ne oranda fazla ise, mükelleflerin gelirlerini doğru beyan etme eğilimleri de o kadar yüksek olur.

Vergi denetiminde etkinliğin tesis edilmesi için bazı sorunların çözülmesi gerekir. Bu faaliyetlerden bazıları; vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi, vergiye gönüllü uyumun artırılması, vergi sisteminin yalın hale getirilmesi, af uygulamalarının sınırlandırılması, denetim birimlerinde çalışanların kurum aidiyetlerinin sağlanması, e-maliye uygulamaları sayesinde etkin denetimin zaman kaybına sebep olmadan gerçekleştirilmesi şeklindeki uygulamaları içermektedir.

Söz konusu bu çalışma ile vergi denetimini belirleyen faktörleri ve Türkiye’deki vergi denetiminin yapısını ve ne düzeyde olduğunun ortaya koyulması, ülkemizde vergi denetiminin etkinliğini artırmaya yönelik neler yapılması gerektiğine ilişkin çözüm önerileri getirilmesi amaçlanmaktadır.

Uygulanacak yöntemler konusunda ise konuyla ilgili literatürde yer alan bilgi ve bulgular, çalışmalar ve istatistiksel verilerin kullanımına dayalı bir değerlendirme yapılmaktadır. Bu kapsamda çeşitli kitaplar, tez çalışmaları, makaleler, raporlar, sempozyumlar ve internet ortamında sunulan kaynaklardan yararlanılmıştır.

Çalışmanın kapsamı üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde; Denetimin genel olarak tanımı, denetim türleri ve vergi denetimi, vergi denetiminin amaçları, fonksiyonları, özellikleri, yöntemi ve türlerine ilişkin esaslar, ülkemizde vergi denetim sisteminin yapısı ve diğer denetim türleriyle olan farklılıkları açıklanmıştır.

İkinci bölümde; Türkiye’de vergi denetiminin tarihsel yapısı, idari yapılanma ve etkinliğin artırılmasına yönelik uygulamaları üzerinde durulmaktadır. Bunların başlıcaları ise; vergi denetimindeki idari yapılanma, vergi denetiminde etkinlik kavramı ve etkinliğin ölçümündeki uygulanan araçlar, denetimde e-maliye uygulamaları, denetimde risk analiz uygulamaları, mükelleflerin seçiminde uygulanan rastlantısal ve risk odaklı yöntemler üzerinde araştırmalar yapılmıştır.

Üçüncü bölümde; Vergi denetimde etkinliğin artırılmasına yönelik diğer bazı gelişmiş ülke örneklerinden faydalanmak suretiyle değerlendirme ve analizler yapılmış olup vergi denetimde yaşanan sorunlara yönelik çözüm önerilerinde bulunulmuştur.

2. VERGİ DENETİMİ VE TEORİK ÇERÇEVESİ

Vergi devletin temel finansman kaynağıdır. Temel finansman kaynağı olan verginin kanunlara uygun bir şekilde tahsil edilmesinde denetimin önemli bir rolü bulunmaktadır. Vergi denetiminde etkinliğin temin edilmesi ile vergilemenin hem mali amacını hem de vergilemenin diğer amaçlarını gerçekleştirme fırsatı elde edilebilir. Çalışmanın ilk bölümü kapsamında vergi denetiminde etkinlik kavramını somut olarak kavrayabilmek adına denetim ve vergi denetimi kavramına, vergi denetiminin amaçları, özellikleri, işlevleri ve yöntemleri olmak üzere teorik çerçevesine yer verilecektir.

2.1. Denetim ve Vergi Denetimi Kavramları

Bir değerlendirme süreci olan denetim, literatürde farklı şekilde sınıflandırılmaya tabi tutulmaktadır. Çalışmada ilk olarak genel bir perspektifte denetim kavramına yer verildikten sonra ayrı bir başlık altında hukuki, mali ve vergi denetimi konularına değinilecektir.

2.1.1. Genel Olarak Denetim Kavramı

Denetim, kökeni itibariyle Latince kökenli bir sözcük olup, dinlemek, işitmek anlamını taşıyorken zaman içinde hesap denetimini yapan ve hesapları tutanlar hakkında ifade alan veya onları denetleyen kişi olarak bilinmeye başlamıştır (Özdemir, 2000: 48).

Türk Dil Kurumu (2018) tarafından denetim için “*Bir olay ya da işlemin, istenilen biçimde gerçekleşmesini sağlamak için değişkenleri düzenleme işi*” olduğu belirtilmektedir. Bir diğer tanımlamada ise “*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 ifade edilmiştir.

Denetimin yapılabilmesi için bazı unsurların varlığı gereklidir. Söz konusu unsurlar; denetime alınacak yapının amaçlarının bilinmesi, amaçlara ilişkin kriterlerin belirlenmesi, kriterler noktasında sorumlu olanların bilinmesi, denetlenecek noktaların belirlenmesi, elde edilen verilerin önceden belirlenen standartlarla karşılaştırılması ve sonuç olarak hataların düzeltilerek sorumlular hakkında değerlendirmelerde bulunulması şeklinde açıklanabilir (Rakıcı, 2011: 346).

2.1.2. Hukuki Denetim

Hukuki anlamda denetim “*Kamu ve özel kuruluşların kanuna ve ilgili diğer nizam hükümlerine uygun hareket edip etmediklerinin gözden geçirilmesi*” şeklinde tanımlanmıştır. Modern bakış açısıyla denetim; “*Şirketin ortaya koyduğu verilerin ve çıkan sonuçların etkin, verimli ve ekonomik açıdan analizinin yapılarak değerlendirmesini yapmaktır.*” Esasen denetim, bir şirketin faaliyet raporlarının, önceden belirlenmiş kriterler doğrultusunda uygunluk derecesini belirlemek ve çıkan sonuçların raporlaması amacıyla ortaya çıkan kanıtların denetim birimlerince değerlendirilmesi ve sonuçların ilgili birimlere raporlanmasıdır (Tekin ve Çelikkaya, 2009: 25-26).

2.1.3. Mali Denetim

Mali denetim, “*Kamu idareleri tarafından yapılan bütçenin uygulanabilirliği noktasında verdikleri mali karar ve yaptıkları işlemlerinin denetimidir*” (Bayar, 2008:3-5). Diğer bir bakış açısıyla mali denetim, şirketin yönetimi tarafından hazırlanan geçmişe yönelik ve belli bir raporlama standardına göre yapılandırılmış olan mali bilgilerin ve ortaya atılan iddiaları, cevapları makul ve anlaşılabilir bir güven ortamında bulmaya yönelik denetim faaliyeti yoluyla test etme işidir (Soydan, 2015).

İlgili denetim modeli harcama sonrası denetim olarak yapılmaktadır. Bu nedenle denetime başlandığında işlemler sonuçlandırılmış ve defter kayıtlarına alınmıştır. Denetim artık ilgili kayıtlar üzerinden yapılmaktadır. Bu yönüyle mali denetim bir nevi muhasebe denetimidir (Bayar, 2008: 3-5).

Mali denetim, denetimde olan firmanın mali analiz tabloları ve şirket yönetiminin iddialarının doğruluğunu test etmek ve mali tabloların, şirket yönetimince kabul görmüş ve denetimi yapanlarca da uygun bulunmuş, şirketin faaliyetlerine yönelik herhangi bir olumsuzluğun bulunmadığının ilgili tablolar yardımıyla ortaya konulduğu güvencesini vermek amacındadır (Aktan, 1994).

Denetimin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi için çeşitli aşamalar hakkında bilgi sahibi olunması ve bu aşamaların izlenmesi gereklidir. Öncelikle mali denetimde mutlaka muhasebe standartlarına ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun sistematik bir kayıt ve belge düzeninin varlığı şarttır. Böylece defter

ve belgelerin denetimi daha kolay ve sağlıklı bir şekilde sonuçlanabilir. Diğer bir unsur ise; hesapların yani defter ve belgelerin kurallara uygun olarak tutulduğu varsayımından yola çıkarak kayda alınan işlemlerin doğruluğu test edilerek kurallara uygun bir şekilde maddi hatalardan arındırılmış olmasıdır. Bir diğer aşama ise ilgili döneme ait hesapların kapatılarak, mali tablolar ve mizan cetvelleri yardımıyla denetimde bir veri ambarının oluşturulmasıdır. Bu şekilde denetimin daha şeffaf ve açıklayıcı olmasına zemin hazırlanmış olmaktadır (Bayar, 2008: 3-5).

2.1.4. Vergi Denetimi

Vergi denetimi; *“iktisadi ve ekonomik durumlarla ilgili ortaya konulan verilerin, önceden saptanmış kıstaslara uygunluğunu araştırmak ve ortaya çıkan sonuçların bilgi sahiplerine ulaştırılması için tarafsızca yapılan sistematik bir denetim sürecidir”* (Güredin, 2000: 5). Diğer bir bakış açısıyla, *“yapılan herhangi bir çabanın ister genel anlamda isterse özel anlamda olsun yasalara ve bilimsel kurallara uygunluğunu sağlamak amacıyla ilgili çabanın başında, ortasında ve sonunda veya sonrasında denetimden geçirilmesine yönelik yapılan bir eylemdir”* (Tekin ve Çelikkaya, 2005). Vergi denetimi tüm bu kavramlardan hareketle kısaca *“mali tablolardaki bilgilerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının belirlenmesi”* şeklinde tanımlanabilir (Ünal, 2007: 15).

Etkin bir vergi denetiminin oluşumu birçok nedene bağlıdır. Sadece kanun çıkarmak, vergi adaleti ve etkinliğinin sağlanmasında bir etken olabilmekle birlikte tek başına yeterli bir güç oluşturmamaktadır. Bu alanda pek tabi başka çalışmalarında harekete geçirilmesi gerekmektedir. Denetimin yapılma şekli de önem arz etmektedir. Türkiye’de denetim bastırıcı bir görev üstlenmiştir. Denetimin diğer bir fonksiyonu olan önleyicilik fonksiyonu bu konuda yeni yapılmaya başlanan izaha davet gibi çalışmalarla kendini göstermektedir.

Vergi denetim mekanizmasının temelinde mükelleflerin kendi özgür iradeleriyle beyan sistemi aracılığı ile beyannamelerini vermeleri vardır. Bu kapsamdaki süreç, mükelleflerin üretim sürecini veya mal ve hizmet satışına dayalı ticari faaliyetlerden elde ettikleri gelirleri beyan sistemi göz önüne alınarak vergi dairesinin internet veri ambarına işlemesiyle başlamaktadır. Bu nedenle vergi yönetiminin en temel fonksiyonlarından birisi vergi beyanının doğru sisteme aktarılıp aktarılmadığını ve verilen beyanların gerçekliğinin araştırılması üzerine kuruludur

(Buz, 2015:14). Dolayısıyla vergi denetiminin, hem vergi mükelleflerinin hem de vergi idaresinin haklarını koruması açısından kanunun çizdiği sınırlara riayet edilerek, vergide adaletin tesis edilmesinde ve maksimum verimin alınmasını sağlayarak verginin toplanmasını ve ileride karşılaşılabilecek sorunların telafi edilmesinde önemli bir fonksiyona sahip olduğu söylenebilir.

2.2. Vergi Denetiminin Amaçları

Vergi denetiminin amacı, mükelleflerin doğru beyanda bulunmasında etkin bir rol alarak, vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyumunu sağlayarak vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçmektir. Vergisel sorumluluklarını yerine getirmeyen ve kanunlara riayet etmediği tespit edilenlere yaptırımlar uygulayarak vergi kayıp ve kaçagını önlemeye çalışmaktır. Devletin vergi denetiminden beklediği gaye, üzerine düşen ve kendisinden beklenen fonksiyonları yerine getirmesidir. Vergi denetiminin amaçları; mali, ekonomik, sosyal ve hukuki olarak sınıflandırılabilir. Söz konusu amaçlar denetimin temel yapı taşlarını oluşturmaktadır. Bu yapı taşlarının olmadığı bir denetimden söz etmekte mümkün görünmemektedir.

2.2.1. Mali Amaç

Devletlerin kamu harcamalarını finanse edebilmesi için en önemli kamu geliri vergilerdir. Devletin sürekli artan görevleri karşısında artan gelir ihtiyacı vergi oranlarının artırılması veya yeni vergilerin konulması ile karşılanabileceği gibi etkin denetim mekanizması ile vergi kaçakçılığı ile mücadele edilerek kayba uğratılan verginin minimum düzeye indirilmesi ile de sağlanabilir (Somuncu, 2014: 137).

Vergi denetiminin mali amacı; kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli olan vergi gelirlerinin artırılarak vergi kayıp ve kaçagının ortadan kaldırılmasıdır. Mali amaç, mevcut vergilerin yeniden düzenlenerek ve sistem dışında kalmış mükelleflerin sisteme dahil edilmesi ile gerçekleştirilebilir (Arslan ve Biniş, 2016: 445).

Vergi denetiminin temel amacı vergi gelirlerinin artırılmasıdır. Bu nedenle denetimin varlığı sayesinde vergi kayıp veya kaçagına neden olabilecek mükelleflerin kararlarını gözden geçirmelerini sağlayarak dolaylı olarak bütçe gelirlerinin artması sağlanmaktadır (Yıldırım, 2011: 33).

Vergi gelirlerinin zamanında ve eksiksiz tahsil edilememesi halinde devlet kamu hizmetlerini sunmakta mali güçlükler yaşayacaktır. Devlet, kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için sürekli ve düzenli gelir kaynaklarına sahip olmalıdır. Bu bağlamda en önemli finansman kaynağı olan vergi gelirlerinde kayıp ve kaçağın en aza indirilmesi gerekmektedir. Bu da etkin bir vergi denetimi ile mümkün olacaktır. Vergi denetimi ile devlet hem alacaklarını tahsil edecek hem de zamanında alınamayan vergilerin cezaları ile ek gelir elde edecektir (Gez, 2011: 43).

Denetim oranındaki artış vergiye uyumsuz mükelleflerin beyanlarının da gerçeğe en yakın şekilde olmasını sağlamakta ve böylece devlete ek gelir meydana getirmektedir. Uyumsuz mükelleflerin vergi kaçırmaya yönelik bu davranışlarının tespit edilerek cezai müeyyidenin uygulanması sayesinde uyumsuz mükelleflerin üzerinde caydırıcı bir etki yapacağı bir gerçektir (Oğuztürk ve Ünal, 2015: 211).

2.2.2. Ekonomik Amaç

Devletin devamlılığı, büyümesi ve gelir dağılımında adaletin sağlanmasında verginin fonksiyonu yadsınamaz. Verginin bu fonksiyonunu yerine getirmesinde önemli bir kavram olan etkin vergi denetimi gelmektedir.

Vergi kaçakçılığının arttığı dönemlerde vergi kaçırmaya eğilimli bazı çevreler bünyelerindeki varlıkları istedikleri şekilde değerlendirebildikleri için haksız bir rekabet ortamına sebebiyet olduğu gibi vergi disiplinine de zarar verebilmektedir. Bu sebeple etkinliği sağlanmış bir vergi denetimi sayesinde bu ve buna benzer durumların önüne geçilebilecek ve vergi denetiminde kayıt dışı ekonomi ile mücadele ekonomik amaç doğrultusunda devam etmiş olacaktır (Tekin ve Çelikkaya, 2005).

Devletin maliye politikası aracılığıyla hedeflediği ekonomik istikrara, ekonomik büyümeye ve kalkınmaya ulaşmasını sağlamak vergi denetiminin ekonomik amacıdır (Tecim, 2008: 58). Vergi denetimi ile arzu edilen ekonomik amaçlara ulaşmak için kayıt dışılığa neden olan gelirler tespit edilecektir. Ayrıca vergi kaçakçılığı sebebiyle bütçe açıklarının neden olduğu enflasyonist yansımalarda denetim ile birlikte ortadan kalkabilecektir (Oğuztürk ve Ünal, 2015:211).

Vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içinde en yüksek paya sahip gelir türü olduğu düşünüldüğünde vergi kayıp ve kaçaklarını en aza indiren etkin bir denetim ile bütçe açıklarının kapanması, devletin borçlanma zorunluluğunun azaltılması ve bu sayede faiz ödeme külfetinden kurtulması sağlanabilir. Ayrıca faiz ödemelerinin azaltılması gelir dağılımındaki adaletsizliği de azaltacaktır (Aytekin, 2007: 31).

Kayıt dışı ekonomi, devletin temel gelir kaynağı olan vergi gelirlerini azaltmaktadır. Ekonomik faaliyetlerin kayıt dışı bırakılması, vergilerin eksik ya da hiç ödenmemesine neden olmakta ve devletin vergi gelirleri azalmaktadır. Vergi gelirlerinin azalması nedeniyle bütçe finansmanının sağlanması için borçlanma yoluna gidilmektedir. Borçlanma sonucunda ise, faiz oranlarında yükseliş yaşanmakta; faizlerdeki artış yatırımları azaltarak, gerek milli geliri gerekse istihdamı olumsuz etkilemektedir. Bütçe açıklarının borçlanma yoluyla finansmanı sonucu, artan faizler nedeniyle kamu borçlanma maliyetinde artış kaydedilmekte; dolayısıyla, bütçe açıkları giderek artmaktadır.

Devlet, hedeflediği kazançları elde etme noktasında yaptığı faaliyetlerden istatistikler çıkartma ve kazancını maksimum kılma arayışı içerisinde. Ancak kayıt dışı ekonomi devletin gelir kaynaklarının azalmasına neden olmaktadır. Vergi gelirlerinin azalmasıyla devlette ek gelir imkanları için borçlanma yolunu tercih etmektedir. Bütçe açıklarının borçlanma yoluyla finansmanı demek, artan faizler nedeniyle kamudaki borçlanma giderlerinde artış ve bütçede açıkların giderek artması demektir. Bu nedenle gelir ve gider dengesizliklerinin önüne geçilmesi amacıyla devletin kayıp ve kaçağa izin vermeden gelirlerini artırmaya çalışması en tabi beklenen bir durumdur (Oğuztürk ve Ünal, 2015:211).

Etkin vergi denetiminde; vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı faaliyetler gibi olumsuz sonuçların önüne geçilmesi sayesinde vergi açığının kapatılması mümkün hale gelmekte ve devletin borçlanma ihtiyacının da azaltılması sağlanabilmektedir (Arslan ve Biniş, 2016: 445).

2.2.3. Sosyal Amaç

Sosyal devlet, kendine düşen sorumluluk alanı içerisinde sosyal ve ekonomik hakların hayata geçirilmesi adına toplumun sosyal dengesini sağlamak ve gelirin adil bir şekilde dağılması ve vatandaşların onurlu bir yaşam düzeyine

kavuşması için her türlü engeli kaldırmak ve gerekli olan yasal ve toplumsal önlemleri almakla yükümlüdür. Bununla alakalı T.C. 1982 Anayasasının amir hükümlerinden olan 73. maddesinde “*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacı*” olduğu ifadesine yer verilmektedir.

Vergilemenin sosyal amacı gelir dağılımında adaletin sağlanmasıdır. Ancak vergi gelirlerinde yaşanan erozyon sebebiyle yeterince gelir dağılımının sağlandığı söylenemez. Vergi denetimlerinde oransal artış sağlandıkça vergi konusunda hassasiyet yürütmeyen mükelleflerinde vergiye uyumunu sağlamak mümkün hale gelecek ve mükellefler arasında vergi gelirlerinin toplanmasında adalet tesis edilecektir. Bu sayede haksız rekabete sebep olan vergi kaçırma durumunun hem önüne geçilecek hem de vergilemede adalet tesis edilerek gelir dağılımının vergi kaçırıcılar lehine bozulması önlenecektir.

Ödeme gücü doğrultusunda mükelleflerin vergi beyan etmeleri temin edilerek, gelirin yeniden dağılımı ile vergilemede adalet temin edilebilir. Vergilemenin sosyal amacının sağlanabilmesi için vergi kayıp ve kaçığının boyutlarının minimize edilmesi gerekir. Vergi denetim mekanizması ile kayıp ve kaçakların önüne geçilmesi sosyal devletin bir görevidir. Sosyal devlet olmanın bir neticesi refah düzeyinin arttığı, adaletin ve gelir dağılımının adil bir şekilde sağlandığı bir vergi denetimi sosyal devlet olmanın amaçlarına hizmet edecektir (Tecim, 2008: 57).

Yüksek gelir gruplarının bilanço ve gelir tablolarının incelenmesi sonucu ortaya çıkartılan vergi kayıp ve kaçakları ile vergi yükü alt gelir gruplarından daha yüksek gelir gruplarına aktarılması sağlanabilir. Etkin bir vergi denetimi gelir grupları arasında vergi yükünün adil dağılımına ve sosyal devlet anlayışının hayata geçirilmesine katkıda bulunacaktır. Diğer taraftan etkin olmayan vergi denetimi, vergiden kaçınma veya kaçırma imkanı zayıf olan düşük ve sabit gelirli olanların vergi yükünü arttıracaktır. Dolayısıyla mükelleflerin vergi kaçırma imkânını engelleyen etkin denetimin sosyal adaleti sağlama fonksiyonu bulunmaktadır (Aytekin, 2007: 31).

Mükelleflerin vergi bilincinin sağlanması için eğitilmesi, vergide adalet duygusu ve eşitlik prensiplerinin tesisi ve vergilerin gelir dağılımını düzeltici etkisi

ancak etkin bir denetim ile mümkün olurken, vergi kayıp ve kaçakları ise vergileme gelir dağılımında adaleti olumsuz etkileyecektir.

2.2.4. Hukuki Amaç

Sosyal yaşamın içinde kamusal ihtiyaçlara cevap verecek olan hukuki düzenlemeler ayrı düşünülemez. Dolayısıyla kanunlara aykırı hareket edenler için denetim caydırıcılık işlevini taşıyorsa bu durum kişilerin vergiye gönüllü uyumunu sağlayacak ve eşzamanlı olarak vergi dışındaki hukuki düzenlemeler de uyumu teşvik edecektir.

Vergi denetimi sayesinde gönüllü uyum mekanizması harekete geçirilerek mükelleflerin vergisel konularda eğitilmesi ve bilinçlenmesi sağlanacaktır. Ayrıca mükellef ile vergi dairesi arasında güven tesis edilerek vergi ahlakında artış sağlanacak ve vergi ödeme konusundaki direnç kırılmış olacaktır. Amerika Birleşik Devletleri gibi gelişmiş ülkelerde mükelleflerin üzerindeki vergi yükü yüksek olmasına rağmen bu durumdan şikayet etmedikleri, vergiye gönüllü uyum gösterdikleri görülmektedir. Bunun temel nedenleri arasında vergi ödemenin bir vatandaşlık görevi olması ve ikinci olarak verginin ödenmemesi durumunda kanunlara aykırı hareketten dolayı haklarında ciddi cezalara muhatap kılınmaları yer almaktadır (Konukçu Önal, 2011: 20).

Vergilendirmenin dışında vergi denetiminin yerleşmesinde hukuk çok önemlidir. En başta devletin görevi vergisel anlamda vergi kanunlarının uygulanmasını sağlamak ve böylece devlet olmanın saygınlığını kazanarak gücünü ortaya koymaktır. Kanunlar vatandaşlar üzerinde ne kadar eşit şekilde uygulanıyorsa o oranda hukuk devletinden bahsedilmektedir.

Vergi denetimlerinin belirli aralıklarla yapılması vergi adaleti açısından büyük öneme sahiptir. Söz konusu vergi denetimlerinin vergiye gönüllü uyumun tesis edilmesindeki davranışları özendirmediği ve vergi kaçakçılığı gibi hukuk dışı davranışları engellenmediği sürece vergi adaletinden söz etmek pek mümkün değildir. Vergilemede hem yatay hem de dikey adaletin tesisi gerekmektedir. Aynı (yatay) statüdeki mükelleflerin aynı oranda vergilendirilmesi, farklı (dikey) statüdeki mükellefler arasında ise vergi ödeme kapasitesi fazla olan mükelleflerin daha fazla vergilendirilmesi gerekmektedir. Böylece bu norm kurallar sayesinde vergilemede

eşitlik ilkesi sağlanabilecek ve vatandaşlar arasında dikey ve yatay adalet tesis edilebilecektir. Aksi takdirde vergi adaletinin tesis edilmesi için öngörülen hedefler amacına ulaşamayacaktır. Yatay ve dikey adaletin sağlanması noktasında yaşanabilecek aksamalar vergi denetimi sayesinde giderilebilmektedir (Aytekin, 2007: 33-34).

Vergi denetiminin hukuki amacı; T.C. Anayasasının ilgili 73. maddesinde belirtildiği üzere “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*” şeklinde düzenlenmiştir. Vergi denetim mekanizmasının yol haritası olan usul ve esasları ile sonuçlarının hangi hukuki prosedürlere tabi kılınacağı önceden hukuk literatüründe belirlenmiş olması hukukilik ilkesinin bir gereğidir. Bu yüzden devlet ve mükellefler kanunların çizdiği sınırlara riayet etmekle sorumludurlar (Tecim, 2008: 60).

Kısaca vergi denetiminin hukuki amacı, vergilerin hukuka uygun olarak tahsil edilmesini ve idarenin sistematik ve mevzuat doğrultusunda çalışmasını sağlamaktır (Gez, 2011: 46). Vergi denetiminin amaçlarının yanı sıra vergi denetimini diğer denetim türlerinden ayıran farklılıklara yer verilmesi teorik çerçeveye açısından önemlidir.

2.3. Vergi Denetimi ile Diğer Denetim Türleri Arasındaki Farklılıklar

Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak ve tespit etmeyi amaçlayan vergi denetimi diğer denetim kavramlarından farklılık göstermektedir. Denetim, sadece yapılan eylemlerin kontrol edilmesinden ibaret değildir. Bunun yanında, teftiş, inceleme, revizyon gibi kavramları da içinde alan bir kavramdır. Bu nedenle eylemden sonraki sürecinde takip edilmesi gerekmektedir (Gelen, 2015: 3) Vergi denetiminin iç ve dış denetim olmak üzere iki yönü bulunmaktadır.

2.3.1. İç Denetim

İç denetim, yönetim içindeki işleyişi yani gelir tahsilatını gerçekleştiren birimlerin kendi bünyelerindeki denetimdir. Söz konusu denetimin içeriğinde idarenin merkez ve taşra birimlerinin teftişi ile vergi idaresinin personeli hakkındaki soruşturma denetimi yer almaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2009).

İç denetimde önemli bir kavram olarak teftiş, bir uygulamanın doğrusunu veya işlerin nasıl yürütüldüğünü test etmek için yapılan incelemedir. Ayrıca idarenin iç işleyişinde olmazsa olmaz bir kontrol mekanizmasıdır. Çünkü teftiş yapan birimlerin teftişe tabi tutulan birimler üzerinde, gerek temel ve ekonomik işlemlerinin, gerekse teşkilat yapısı ve insan kaynağı açısından hukuka uygun bir şekilde ve risk analizi doğrultusunda idareye yol göstermek, idareye rehberlik etmek, idareyle karşılıklı iş birliği içinde karşılaşılan sorunların tespitini sağlamak, değerlendirmek ve yönetime katkı sağlamak gibi bir misyonu bulunmaktadır. Denetim ile teftiş kıyaslandığında denetimin daha genel, teftişin ise daha dar kapsamlı uygulandığı görülmektedir (Başpınar, 2005:36).

Soruşturma ise; vergi idaresi personelinin kanun, yönetmelik ve diğer mevzuat hükümlerine riayetsizliği dolayısıyla hakkında başlatılan idari bir süreçtir. Bu konuda Vergi Denetim Kurulu bünyesinde yer alan inceleme, teftiş ve soruşturma yetkileri bulunan inceleme elemanlarınca soruşturma faaliyetleri yürütülmektedir (Kılınçkaya ve Ergen, 2014:84).

2.3.2. Dış Denetim

Dış denetim mükelleflerin kanunlara ne derece uyduğunu kontrol etmek adına denetim birimlerince yapılan denetimdir (Şamcı, 2016:15). Dış denetimde denetim türleri; yoklama, vergi incelemesi, arama, bilgi isteme ve bilgi toplama olmak üzere farklı şekillerde karşımıza çıkmaktadır. Söz konusu uygulamalara ait açıklamalara ileride detaylıca yer verileceğinden burada sadece türlerinin nelerden oluştuğu hususuna değinilecektir.

İç ve dış denetim vergi denetiminde bir bütünlük sağlamaktadır. İç denetim faaliyetlerinin aksadığı bir ortamda dış denetimi icra eden inceleme elemanları ve diğer personellerin gerektiği oranda inceleme dosyasına vakıf olması mümkün değildir. Dış denetimin türleri olan yoklama ve bilgi isteme kavramlarında belgelerin eksik veya doğru olmayan bilgilerden oluşması halinde, yaşanılacak idari bir gevşeme vergi inceleme sürecinin de aksamasına neden olacaktır.

Vergi denetiminin diğer denetim türleriyle olan ilişkisi üzerinde bu bölümde gerekli açıklamalar yapılmıştır. Bu açıklamalardan sonra vergi denetiminin özellikleri üzerinde durmak gerekmektedir.

2.4.Vergi Denetiminin Özellikleri

Vergi denetiminin işlevlerini yerine getirilebilmesi adına bazı özellikleri bünyesinde bulundurması gerekmektedir. Bu nedenle literatürde çokça ifade edilen tarafsız olma, yaptırım gücüne sahip olma, hesap denetimini kapsayan bir denetim olma, hukuki bir denetim olma ve dış denetim olma konusu başlıkları üzerinde kısaca açıklamalar yapılacaktır.

2.4.1.Tarafsızlık

Vergi denetimi tarafsız bir niteliğe sahip olmalıdır. Vergi denetiminde etkinliğin sağlanması için denetimde hiçbir sosyal ve siyasal etki altında kalmadan kanunun öngördüğü çerçevede tüm mükellefler açısından aynı önem ve özeni göstermek, denetim elemanı tarafından denetimin hangi aşamasında olursa olsun sistemli ve disiplinden ödün vermeden objektif, tarafsız ve yansız olmak en önemli unsurdur.

Tarafsızlık özelliğinin sağlanması için hem anayasada hem kanunlarda hem de yönetmeliklerde birçok düzenleme yapılmıştır. T.C. Anayasasının “*Kanun Önünde Eşitlik*” kenar başlıklı 10. maddesinde “*herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşit olduğu*” vurgulanarak hiçbir şekilde sınıf ayırımı yapılamayacağı ve kişilere imtiyaz tanınamayacağı, devletin kurumlarının yaptığı tüm işlemlerinde kanunların çizdiği sınırlar dahilinde eşitlik prensibine uygun hareket etmekle yükümlü olduğu ifade edilmektedir.

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’nun “*Tarafsızlık ve Devlete Bağlılık*” başlıklı 7.maddesinde ise “*Devlet memurları görevlerini ifa ederken hiçbir şekilde dil, ırk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din ve mezhep gibi ayırım yapamayacakları ve hiçbir şekilde siyasi ve ideolojik amaç güden beyan ve eylemde bulunamayacakları ve bu eylemlere katılamazlar*” hükmüne yer verilmiştir. Ayrıca Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin (VİUEHY), Vergi İncelemelerinde Uyulacak Temel İlkeler başlığında yer alan 5. maddesinin d ve e fıkralarında “*vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların vergi incelemelerini yürütürken tarafsızlık kavramı ilkesine uygun hareket etmesi*” gerektiği vurgulanmaktadır.

Denetim elemanları görevlerini icra ederken sadece hazine yararı anlayışı içinde değil, mükellef haklarına da riayet etmeye çaba göstermelidir. Vergi hatalarının düzeltilmesi ve hatalara ilişkin bilgilendirmelerde bulunulması da denetimin ayrılmaz bir parçasıdır. Denetçilerin görevlerini icra ederken; objektiflik, hesap verebilirlik ve güven duygusu içinde disiplinli bir çalışma yapması beklenir. Denetimin özünde güven ve objektiflik kriterleri vardır. Öznel değerlendirmelerin denetimde yerinin olmaması gerekmektedir. Bu nedenle inceleme veya teftiş görevini yürüten denetçinin dürüst ve tarafsız olması gerekmektedir. Vergi inceleme elemanlarının tarafsız tutum ve davranışları neticesinde inceleme sonucunda verilecek karar devletin lehine olduğu kadar, mükellef lehine de gerçekleşebilmektedir. Bunun sağlanmasında belirleyici rol vergi inceleme elemanına düşmekte olup tarafsızlığını korumakla yükümlüdür (Korkmaz, 2007: 4).

Denetim elemanları denetim faaliyetlerini yürütürken sadece hazine yararını düşünmesi tarafsızlığına gölge düşüreceğinden olayların ve durumların 213 sayılı VUK'nun 3/b fıkrası gereğince gerçek mahiyetini esas almak zorundadır. Bunun için temel kriterin tarafsızlık olması en doğal olanıdır (Tecim, 2008: 62).

2.4.2. Yaptırım Gücüne Sahip Olma

Devlet vergi denetimi yoluyla mükelleflerin olması gerekenden daha az vergi verdiğini tespit etmesi durumunda, gerektiğinde zor alım gücüne dayanarak ceza kesme ve tahsilat yapma imkanına sahiptir (Merter, 2004: 16). Vergi denetimi ile mükelleflerin beyanlarına dayalı olarak vergide usulsüzlük tespit edilmesi hâlinde mükellefler hakkında cezaî yaptırım uygulanması gerekmektedir. Beyannamesini zamanında ve doğru olarak veren bir mükellef ile beyannamesini eksik veya süresinden sonra veren mükellefin bir tutulması doğru olamayacağından, beyannamesini usulsüz veren mükellefe de cezai yaptırım uygulanması yaptırım gücünün tecelli etmesi açısından gereklidir (Doğan, 2015: 44). Vergi idaresi uyumsuz mükelleflere cezai müeyyideler uygulayarak veya düzeltici fonksiyonları ile yaptırımda bulunmaktadır. Bu da vergiye uyumsuzluk gösteren mükellefler üzerinde vergi denetiminin caydırıcı bir işlevidir (Gez, 2011: 47–48).

Denetim, finansman temini için oluşturulmuş yaptırım aracı olan vergi güvenlik müesseselerinin hemen hemen hepsinin veya bir kısmının üzerinde yapılan

bir çalışmadır. Diğer taraftan denetimin sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için cebir gücünün kullanılması bir yönü ile kaçınılmazdır (Akalın, 2014: 492).

2.4.3. Hesap Denetimini Kapsayan Bir Denetim Olma

Hesap denetimi; devletin hukuki ve mali hükümlerine göre mükelleflerce muhasebe ilkelerine göre tutulan muhasebe kayıtlarının gerçeği yansıtır yansıtmadığının tespit edilmesine dayanan denetim ile raporlama işlemi olarak tanımlanmaktadır. Mükelleflerin ekonomik faaliyetleri neticesinde elde edilen gelirin hesaplara aktarımında mevzuata uygun olup olmadığı denetlenmektedir (Doğan, 2015: 43).

2.4.4. Hukuki Bir Denetim Olması

Devletin işlevsel dayanağı kanunlardır. Vergi denetimi de kanunlara dayalı olarak yerine getirilmektedir. Mali hükümlere yönelik en temel hükümler T.C. Anayasasında belirtilmiştir. Nitekim T.C. Anayasası'nın 73. maddesinde vergi ödevi hakkında *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir”* şeklinde açıklanmıştır (Şaan, 2016:19). Vergi ödevlerinin yeri anayasal olarak belirtildikten sonra her bir mükellefiyet durumuna yönelik kanunlar ayrıştırılmıştır. Bunlardan gelir vergisi şahıslar özelinde iken, kurumlar vergisi ise tüze kişiliği olan ve olmayan kurumlar özelinde düzenlenmiştir. Ayrıca alt mevzuat düzenlemeleri olan tebliğ, genelge, yönetmelik, özelge vb. ikincil mevzuata göre de hukuken hareket edilmesi zorunlu kılınmıştır. Söz konusu bu hukuki düzenlemeler vergisel uygulamalar kadar denetimlerinde hukuki alt yapısını oluşturmaktadır (Doğan, 2015: 44).

Kanuni yetkiye dayanılarak kanuni usul ve esaslara göre yürütülen ve hukuki sonuçları olan vergi denetiminin en temel özelliği hukuki nitelik taşımasıdır (Merter, 2004: 15). Bu bağlamda hukuk devleti denetimsiz olamayacağı gibi vergi denetimi de hukuksuz olamaz (Erol, 2010: 28).

2.4.5. Dış Denetim Olması

Dış denetim, işletme kayıtlarının işletmenin personeli dışındaki başka kurum ve kuruluşlar tarafından denetlenmesi ve denetimi gerçekleştirenlerin bağımsız olmasıdır (Tecim, 2008: 63).

Firma hesaplarının firma temsilcilerince denetime tabi tutulmasının vergi denetimi ile bir bağı bulunmamaktadır. Ayrıca dışarıdan temin edilen ve bağımsız denetim adı altında firmayı denetleyen Bağımsız Denetçiler ve Müşavirler dış denetimin özel ayağını oluşturmaktadırlar. Vergi denetim elemanları tarafından yapılan vergi denetimleri ise kamu personeli olmalarından dolayı incelemeye tabi tutulanlar açısından bir dış denetimdir (Merter, 2004: 16).

2.5. Vergi Denetiminin İşlevleri

213 sayılı VUK'nun Vergi İncelemeleri ana başlıklı ikinci bölümünün maksat kenar başlığında vergi incelemesinden maksat; *“Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması”* şeklinde beyan edilmektedir. Vergi incelemesinin işlevsel yönü itibariyle araştırma ve bulma, önleyici, düzeltici ve eğitsel işlevleri bulunmaktadır.

2.5.1. Araştırma ve Bulma İşlevi

Araştırma; denetime tabi tutulan mükelleflerin defter, belge ve kayıtlarında yapılan yanılma, hata ve hileler ile tahakkuk eden verginin doğruluğunun saptanmasına yönelik defter kayıtları ve belgeler üzerinden yapılan hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasını ifade etmektedir (Organ, 2018:43).

Mükelleflerin ticari faaliyetleri neticesinde elde ettikleri kazançların vergilendirilmesi beyan esasına dayanmaktadır. Beyana dayalı tahakkuk ettirilen vergilerin doğruluğunun tespiti inceleme ve araştırma ile mümkündür. Bu araştırmanın nedeni ise mükelleflerin yanılma, hile, hata vb. durumlarının ortaya çıkarılması sağlanarak eksiklik oluşturan durumların düzeltilmesi ve önlenmesidir. Eğer vergi idaresi, mükelleflerin beyanlarını kontrol edemezse vergi denetim mekanizması işlevini yitirecektir. Bu durumda vergi ödemelerinde adaletin bozulmasına ve cezaların caydırıcılığının kalmadığına yönelik sorunları karşımıza çıkaracaktır (Doğan, 2015: 44). Yukarıda belirtilen hususlara göre vergi denetiminin

olması; mükelleflerin araştırılması ve incelenmesi fonksiyonu açısından önemlidir. Araştırma işlevinin etkin kılınmasının koşulu da vergi denetimindeki istikrara bağlıdır.

2.5.2. Önleyici İşlevi

Önleyici fonksiyonu; hatanın yapılmasını minimize etmek veya hata riskinin ortadan kaldırılması için çaba sarf etmektir. Daha önceden araştırma ve bulma fonksiyonunun ön planda bulunduğu durumdan ziyade, önleyici fonksiyonunu öne çıkaran bir anlayışın egemen olduğu görülmektedir.

Bazı kayıt hataları veya olumsuz durumlar oluşmadan önce mükelleflerin vergisel anlamda bilgilendirilmesi gerekmektedir. Bu açıdan mevzuat yönünden eksik kalan durumların yol açtığı hataların önlenmesi vergi denetiminin önemli işlevidir (Savaş, 2000).

Mükellefler tarafından yapılan hataların düzeltilebilmesi için vergi denetimini harekete geçirerek mükelleflerinde denetlenebileceği bilincini aşlamak ve bunu ara ara yapmak önleyicilik işlevinin diğer bir fonksiyonudur. Mükelleflerin ister bilerek ister bilmeyerek yaptığı defter ve kayıtlardaki hataların önlenmesi için inceleme ve denetim elemanlarının buldukları yanlışlıklar için doğrudan cezai işlem tesis edilmesi yerine mükelleflere yol göstermesi denetimin eğitsel fonksiyonunun bir yansımasıdır.

Mükellefler ne kadar vergi kanunlarına uygun hareket ederlerse beklenen gayeye ulaşabilmek adına vergi denetiminin etkinliğine o derece katkı sağlamış olacaktır. Vergi denetimlerinde etkinliğin tesis edilmesinde inceleme elemanları, vergi dairesi ve mükelleflerin sinerjisi önemlidir (Savaş, 2000).

2.5.3. Düzeltici İşlevi

Mükellefler, vergi konusunda yeterli bilince ve bilgiye sahip değildir. Mükelleflerin kamusal hizmetlerin nasıl karşılandığı ve neler yapıldığı konusunda bilgilendirilmeleri ile vergiye gönüllü uyumunun sağlanarak vergi kayıp ve kaçığının önüne geçilecek veya en aza indirilmiş olacaktır (Tecim, 2008:65).

Yapılan incelemelerde denetim mercileri hem kendi bünyelerinde hem de memur ve mükellefler nezdinde gerekli uyarıları yaparak bilgi paylaşımı sayesinde

katkı sağlamakla görevlendirilmişlerdir. Bu sayede inceleme ve denetim faaliyeti amacına ulaşacak, hataların düzeltilmesine imkan verecektir. Özellikle, vergi kayıp ve kaçığının önüne geçilmesinde düzeltici işlev önem arz etmektedir.

2.5.4. Eğitsel İşlevi

Vergi denetiminin işlevlerinden biri eğiticilik unsurudur. Vergi denetiminin uygulanmasında ve etkinliğinin sağlanabilmesinde eğitim önemli bir işlevdir. Vergi denetim elemanının çalışmasında kendisinden beklenen sadece ceza kesmesi değil, aynı zamanda danışılan fikir alışverişinde bulunulan ve mükellefleri aydınlatan bir kişi de olmasıdır. Kaldı ki, vergi denetiminin esas işlevi gelir sağlamaktan çok, vergi ödeme alışkanlığını geliştirerek beyanların doğruluğunu yerine getirmektir. Aksi takdirde denetimin amacının mükellefi cezalandırmak olması, vergi ahlakı ve vergi psikolojisini olumsuz yönde etkiler (Şölen, 2017: 48).

2.6. Vergi Denetim Yöntemleri

Türk Vergi Sistemi tarhiyat usulü bakımından beyana dayanan tarhiyat ağırlıklı bir yapıya sahiptir. Bu usule göre mükellefler vergi kanunlarında belirtilen usul ve esaslara göre gelirlerini beyan etmekte ve vergi bu beyanları üzerinden tahakkuk etmektedir. Her ne kadar mükelleflerin beyan ettikleri gelir adi karine esasına göre doğru kabul edilse de, vergi idaresinin bu beyanları belli süreler içinde denetleme ve inceleme hakkı bulunmaktadır. Bu açıdan vergi mevzuatında mükelleflerin sorumluluklarını gerektirdiği şekilde yerine getirip getirmediğinin tespiti ve yaptırımı için bazı yöntemler geliştirilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun “*Vergilendirme*” başlıklı birinci kitabının “*Yoklama ve İnceleme*” başlıklı yedinci kısmındaki 127 ile 152’nci madde aralıklarında yer alan ve dört bölümden oluşan denetim yöntemleri başlığına yer verilmiştir. Söz konusu düzenleme doğrultusunda denetim araçlarını yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama şeklinde sınıflandırabiliriz.

2.6.1. Yoklama

Yoklamanın tanımlanması hususunda Vergi Usul Kanunu’nda herhangi bir açıklamaya yer verilmemekle birlikte maksadına yönelik VUK’nun 127.maddesinde; “*Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları kayıtları ve*

mevzuları araştırmak ve tespit etmektir” ifadesine yer verilmiştir.

Vergi hukukuna göre yoklama, vergi kanunlarının uygulanabilirliği açısından bazı fiili tespitlerin şube veya işyerinde araştırılması faaliyetidir. Yoklamaya yetkili olanların geniş yetkilere sahip oldukları görülmektedir. Ayrıca yoklamanın mükellef hakkında geniş kapsamlı bir değerlendirme yapabilmek adına mükellef hakkında bilgi toplama faaliyetleri yanında, mükelleflerin kayıtlarının defter ve belge düzenine uygunluğunun tespit edilmesine yönelik bir güvenlik ve inceleme yöntemi olduğu ifade edilebilir (Tekin ve elikkaya, 2009).

Yoklama konusunda yetki sahibi kişiler ise VUK’nun 128. maddesinde ifade edilmektedir. Bu maddeye göre yoklama yapmaya yetkililer;

- Vergi dairesi müdürleri,
- Yoklama memurları,
- Yetkili makamlarca yoklama işi ile görevlendirilenler,
- Vergi incelemesine yetkili olanlar,
- Gelir uzmanlarıdır.

VUK’nun 128. maddesinin içeriğinde vergi inceleme yetkisine haiz olanların ayrıca yoklamaya da yetkilerinin bulunduğu, ancak yoklama yetkisi bulunanların vergi inceleme yetkilerinin bulunmadığı belirtilmektedir. VUK’nun 131. maddesinde belirtildiği üzere yoklama neticesinde sonuçlar bir tutanağa bağlanmaktadır. Yani yoklama fişleri bir nevi tutanak hükmündedir. İlgili fişler yoklama mahallinde ve iki nüsha halinde tanzim edilerek muhatabına imza ettirilerek bir nüshasının imza edene veya yetkilisine bırakılmasıyla yoklama neticelenmektedir. Ancak yetkilisi bulunmaz ise VUK’nun 101. maddesindeki bilinen adresine 102. maddeye göre yedi gün içinde gönderilmektedir. Yapılan yoklamaların ikinci nüshaları ise vergi dairesine tevdi edilmektedir.

VUK’nun 132/A maddesiyle de 131. maddesinde belirtilen yoklama fişleriyle aynı mahiyette yer alan ve elektronik ortamda tanzim edilen yoklama fişleriyle kayıt altına alınabilmektedir. Bu fişler yoklama yapılan kişi nezdinde

elektronik imza sistemiyle imzalanır. Yoklama fişinin imza edilememesi gibi bir aksaklık oluşması halinde yoklama fişini temsil eden ve güvence sağlayan bir form imza edilir. Günümüzde e-maliye uygulamaları doğrultusunda elektronik yoklama uygulaması 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 132/A maddesinden alınan yetkiyle 453 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne istinaden tüm vergi dairesi başkanlıklarında ve Defterdarlıklarda 01.09.2015 tarihinden itibaren bilfiil hayata geçirilmiştir.

Mükellefin çalışma şartları ve fiziki koşulları yoklama sayesinde tespit edilir. Hem kayıtlı olan hem de kayıt altına alınacaklar açısından önemli ve yararlı bir denetim mekanizmasıdır (Tekin ve Çelikkaya, 2009).

Yoklama ile ilgili görevlendirilenler yapmış oldukları denetimlerde Vergi Usul Kanunu'nun 127. maddesinde belirtilen;

-Özel yetkilendirilmiş kişilerce günlük hasılatı tespit etmek,

-Ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını tespit etmek,

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

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

-Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak” şeklinde yaygın ve yoğun vergi denetimlerini de gerçekleştirirler.

Yoklama her durum ve zamanda yapılabilir. Bunun için ilgili kişiye haber verilmesini gerektirecek bir husus yoktur. Yoklama neticesinde tutulan tutanak her iki taraf içinde sonuçları olan bir işlem olup, ayrıca yoklama fişlerine geçirilmektedir. Yoklama vergi incelemesi değil, vergi idaresince yapılan bir durum tespitidir. Tespit sonucunda usulsüzlük yapıldığı anlaşılırsa usulsüzlük cezası kesilir. Vergi kaybı doğuracak bir durum var ise inceleme yoluna gidilir (Tekin ve Çelikkaya, 2009).

2.6.2. Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi

Yaygın ve yoğun vergi denetiminin kapsamına veya mevzuat hükümlerine göre tanımlamasına ilişkin tam bir karşılık bulunmamaktadır. Ancak VUK’nun 127. maddesinde yoklama başlıklı bölümünde bazı paragraf başı bölümlerle açıklama yoluna gidilmiştir. Literatürde de bu konuda net bir tanımlama bulunmamaktadır.

3239 sayılı kanunun 12. maddesiyle 11.12.1985 yılında yoklama konusunda bazı önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerle yaygın ve yoğun vergi denetiminin kapsamı düzenlenmiş olup, sırasıyla inceleme konusu yapılmıştır (Yılmaz, 2018: 27,28).

2.6.2.1. Günlük hasılatın tespiti

Günlük olarak planlı veya plansız bir şekilde bu denetimler yapılmaktadır. Ancak denetim şeklinin mükellefler üzerinde baskı oluşturarak vergi idaresine karşı mükelleflerin tepkilerine neden olduğu gözlenmektedir. Bu denetim türü çoğunlukla lokanta, pavyon, bar, gece kulübü, gazino hamam vb. işletmelerde yapılan denetim faaliyetidir (Somuncu, 2014: 153).

2.6.2.2. Yol Denetimleri

Söz konusu bu denetimlerin yasal dayanağı VUK 127. maddesinin “d” ve “e” bentleri olup, yoklama yetkililerince malların bir ilden başka illere taşınmasında araçta bulunması gereken sevk irsaliyesi, yolcu taşınmasında yolcu bileti ile yolcu

listelerinin, nakliyecilik yapanlarda taşıma irsaliyesinin bulundurulmasını teminen yapılan denetim faaliyetidir (Çilkoparan, 2004: 105).

Yol denetimlerinin yapılması zahmetli olduğu ve bazı riskler taşıdığı açıktır. Uygulamaya geçtiği 1985 yılından itibaren araçların durdurulmasında yaşanan sorunlar, belgelerdeki şekil şartlarından kaynaklanan düzenlemeler gibi birçok alanda uygulama sorunları ortaya çıkmıştır (Çiçek, 2005: 154).

VUK'nun 127. maddesinin uygulanmasında yaşanan problemlerden bir diğeri ise 127/e fıkrasında belirtilen araçlarda bulunması gereken taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın bulunmaması halidir. Söz konusu belgelerin ibrazının yapılmasına kadar nakil vasıtalarının trafikten çekilmesi, taşınan mal sahibinin belirlenmesine kadar mallara el konulması ve malların muhafaza edilmesi gibi yetkilerin olması da mükellefleri zor durumda bırakmaktadır.

Mevzuatın yaygın ve yoğun vergi denetiminde dikkate alınacak VUK'nun 127-d maddesindeki hüküm doğrultusunda vergi memurunun “dur” ikazına uyulmamasının müeyyidesinde VUK'nun 358. Maddesinde “Kaçakçılığa Teşebbüs Suçunun Tarifi” başlıklı bölümünde 4369 sayılı kanunun 82/1-b maddesiyle bu kapsamda bir suç ilkesi kanunen ortadan kaldırılmıştır. Ancak 353/10. madde hükmüne göre cezai işlem uygulanmaya devam edilmektedir (Somuncu, 2014:154-155).

VUK'nun 353/10'uncu maddesinde yer alan düzenlemeye göre; bu kanunun 127 nci maddesinin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına 504 sıra no'lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2019'den itibaren 1.100,00-TL özel usulsüzlük cezası öngörülmüştür.

2.6.2.3. Bazı Defterlerin Ahkonulması

Yaygın ve yoğun denetimde bir diğertartışma konusu yapılan konuda diğerdefterlere el konulmasıdır. Defterlere el konulması bahsi 3239 sayılı Kanunla gelen VUK'nun 127/c maddesinde de ifade edildiği üzere “*kanuni defterlerin dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunlara el koymak*” şeklinde ifade edilmiştir. 168 sıra sayılı VUK Genel Tebliğinde de “*Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanıldığının*

veya kanunî defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter ve belgeler ile (çift defter, vergi dışı kalan işlemlerin kayıt edildiği; el defteri, Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi mükellefleri tarafından kullanılan belgelerin basım ve dağıtımı hakkında yönetmelik hükümlerine aykırı belgeler ve benzerleri gibi) diğer delillerin tespiti halinde, bunlar alınacak, defter ve belgelerin alındığını belirtir en az dört örnek teferruatlı tutanak tanzim edilmesi yanında, alınan defter ve belgelerin uygun bir yerine ilgililerin imzalarının alınması yoluna gidilecektir” şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Vergi kaybının bulunduğu yönündeki tespitleri bulunmasına bağlı olarak diğer defterlere el konulması ve tutanağa bağlanması inceleme ve takdir işlemlerinin sıhhati açısından da önemlidir. Yani el konulan defter ve belgeler vergi dairesince ön bir değerlendirmeye tabi tutulur, incelemeye alınması gerekiyorsa inceleme, incelemeyi gerektirmiyorsa vergi dairesinin işlevi ile re’sen takdire başvurulmaktadır (Somuncu, 2014: 156).

2.6.3. Vergi İncelemeleri

Türk Vergi Sisteminde vergilendirmede esas olarak beyan esası uygulandığından, kamu otoritesince getirilen yükümlülüklerin mükelleflerce yerine getirilip getirilmediği ve ödenmesi gereken vergi ve benzeri yükümlülüklerin, mükellef ve sorumlularca doğru olarak beyan edilip edilmediğinin denetimi vergi idaresi tarafından yapılmaktadır. Vergi incelemesi, mükellefin ödediği verginin defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli olduğunda yapılacak fiili envanter ve araştırmalardan elde edilecek bulgularla uygunluğunun incelenmesi ve doğruluğunun saptanmasıdır. Ülkemizde vergi kanunlarının uygulanması yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığının vergilendirme ile ilgili işlemleri yürüten birimi Gelir İdaresi Başkanlığı iken, vergi kanunlarının uygulanmasının denetimini ise Vergi Denetim Kurulu tarafından yürütülmektedir (Torunoğlu, 2010:13).

2.6.3.1. Vergi İncelemesinin Amacı

Vergi incelemesinin amacı *"ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır"*. Bu noktada vergi incelemesi vergi kayıp ve kaçığını tespit etmek yanında kayıp ve kaçığı önleyici ve dolayısıyla mükellef ve

sorumluların doğru beyanda bulunmasını sağlayıcı tedbirleri de almak zorundadır (Ünver, 2004: 29).

Diğer taraftan; vergi bilincinin yerleştirilmesi, hak ve yükümlülükler konusunda farkındalık oluşturulması, vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin sağlanmaya çalışılması, incelemelerin etkinliğinin artırılması ve mükelleflerin inceleme sonrası gönüllü uyumunu sağlamaya yönelik olumlu etkilerin ortaya çıkartılması vergi incelemelerinin diğer amaçları arasında sayılabilir (Torunoğlu, 2010:11).

2.6.3.2. Vergi İncelemesine Yetkili Olanlar ve İncelemeye Alınacaklar

VUK'nun 135'nci maddesinde vergi incelemesine yetkili olanlar düzenlenmiştir. Buna göre vergi inceleme yapma yetkisi olanlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları,
- İlin En Büyük Mal Memuru (Defterdar - Vergi Dairesi Başkanı),
- Vergi Dairesi Müdürleri,
- Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlardır.

Yukarıda maddelerde sıralanan kişiler vergi incelemesi yapma yetkisine sahiptirler. Bununla birlikte kimlerin vergi incelemesine alınabileceği de VUK'nda düzenlendiği görülmektedir.

VUK'nun 137. maddesinde incelemeye tabi olanlar “Bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidirler” şeklinde hükme bağlanmıştır. Hükümden anlaşıldığı üzere defter tutmak mecburiyetinde olma yükümlülüğü olanlar vergi incelemesine alınabilirler. Dolayısıyla defter tutma yükümlülüğü olan grupların sınıflandırılması ile vergi incelemesine alınacaklar da ifade edilmiş olacaktır. VUK'nun 172. maddesinde defter tutma yükümlülüğü olanlar; ticaret ve sanat erbapları, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı ve çiftçiler şeklinde hükme bağlanmıştır.

Vergi incelemesine alınacak gerçek ve tüzel kişiler arasında muhafaza ve ibraz yükümlülüğü olanlar da sayılmıştır. Muhafaza ve ibraz ödevinin ayrıntıları ise VUK 253 ve 256. maddelerinde düzenlenmiştir.

Bazı durumlarda defter tutmak zorunda olmasalar da belge almak ve saklamak zorunda olanlar da vergi incelemesine tabii olacaklardır. Buna ek olarak eğer vergiden istisna edilmiş olan mükelleflerden zaman içerisinde istisna şartlarını ihlal edenler olursa vergi incelemesine tabi tutulabilirler (Torunoğlu, 2010:78, 79).

2.6.3.3. Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer ve Zaman

213 sayılı VUK'nun "*incelemenin yapılacağı yer*" başlığını taşıyan 139'ncü maddesinde; "*Vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. İşyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkânsız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir. Bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir. İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter ve vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilir*" denilmektedir.

Vergi müfettişlerince yapılacak vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esasları düzenlemek üzere çıkarılan *Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik* (VİUEHY)'de incelemenin yapılacağı yer yukarıda bahsedilen VUK 139. maddesindeki hükme göre yapılmaktadır (Torunoğlu, 2010: 88). İlgili maddede vergi incelemesinin kural olarak iş yerinde yapılması gerektiği vurgulanmaktadır. İşyeri tanımlaması ise aynı kanunun 156. maddesinde şu şekilde açıklanmıştır;

"Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir". Ancak işyeri ortamının incelemeye elverişli olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi

zorunlu nedenlerle incelemenin yapılamaması durumunda mükellef veya vergi sorumluları isterlerse incelemenin dairede yapılmasını isteyebilirler. İş yerinin müsait olmadığı inceleme elemanlarınca tutanakla tespit edilmesi halinde, işyerinin terki durumunda ya da mükellefin kabul etmesi halinde inceleme elemanının çalışma bürosunda yapılabilir.

VUK'nun 138'nci maddesinde incelemeye başlama zamanı düzenlenmiş olup buna göre; "*Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağına evvelden haber verilmesi mecburi değildir. İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. Evvelce inceleme yapılmış ve matrahın re 'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani değildir*" hükümlerine yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan yasa hükmü uyarınca vergi incelemesine yetkisi olanlarca yapılacak vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esasları düzenlemek üzere çıkarılan, VİUUEHY hükümlerine göre kendilerine tevdi edilen inceleme emirlerini mükellefle birlikte bu yönetmelikte belirlenen süre içinde incelemeye başlama tutanağını düzenleyerek başlarlar.

2.6.3.4. Vergi İncelemesinin Süresi ve Kapsamı

31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin tanımlar başlıklı kısmında tam ve sınırlı incelemenin tanımı yapılmıştır. Buna göre *tam inceleme*; bir mükellef hakkında, bir veya birden fazla vergi türü itibarıyla bir veya daha fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde yapılan vergi incelemesini, *sınırlı inceleme* ise; tam inceleme dışında kalan vergi incelemesini, ifade etmektedir (Yılmaz, 2018: 25).

Tam ve sınırlı incelemeye ilişkin düzenlemeler ise VUK 140. maddesinin 6. fıkrasında yer almaktadır. Buna göre;

“İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde

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

VİUEHY’nin 23. maddesinin ikinci fıkrasında; “Birinci fıkra da belirtilen süreler içerisinde incelemenin bitirilemeyeceğinin anlaşılması halinde, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, gerekçeli bir yazı ile bağlı oldukları birimden, inceleme süresinin bitiminden en geç on gün önce, ek süre talep edebilirler” ifadesi yer almaktadır. 23. maddenin izleyen fıkralarında ise vergi incelemelerinde süreye ilişkin diğer usul ve esaslar da düzenlenmiştir. Buna göre “ilgili birimler, incelemenin zamanında bitirilmesini sağlayacak gerekli tedbirleri almakla yükümlüdür. İnceleme görevinin başka bir inceleme elemanına devredilmesi gerektiği hallerde, inceleme kalan süre içinde tamamlanır. Sınırlı incelemenin, sonradan ortaya çıkan durumlar nedeniyle tam incelemeye dönüşmesi halinde, inceleme süresi sınırlı incelemeye başlanılan tarih itibarıyla hesaplanır. Ek süre dahil olmak üzere, süresinde herhangi bir vergi inceleme raporu düzenlenmemesi halinde durum, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından gerekçeleri ile birlikte yazılı olarak bağlı oldukları birime bildirilir. İlgili inceleme ve denetim birimi, incelemeyi bitiremeyen inceleme elemanı hakkında disiplin hükümlerini uygulayabilir” (VİUEHY, 23.md/ 4-7 fıkraları).

2.6.3.5. Vergi İncelemesinin Aşamaları

Vergi incelemeleri inceleme öncesi hazırlık ve planlama (işe başlama ve incelemeye başlama), inceleme aşaması, rapor yazma aşaması ve rapor değerlendirme komisyonlarınca değerlendirme aşaması olmak üzere dört aşamadan oluşmaktadır.

2.6.3.5.1. İnceleme Öncesi Hazırlık ve Planlama Aşaması

Vergi incelemesine başlama tutanağının alınmasından vergi inceleme raporunun mükellefe tebliğ edilmesine kadar geçen süreç vergi incelemesinin ilk

aşamasını oluşturmaktadır. Bu sürecin tarafları ise vergi idaresi, mükellef ve meslek mensuplarıdır.

Mükelleflerin vergisel işlemlerinin tespiti için beyan esas ilkesi geçerlidir. Beyan esasında mükellef beyanlarının doğruluğunun gerekmesi durumunda vergi incelemesi aracılığı ile kontrol edilmesi şarttır. Vergi matrahının mükelleflerce hesaplanıp, kendi beyanlarına dayalı olarak tahakkuk edildiği beyana dayalı tarhiyatta mükelleflerin beyanlarının doğru olduğu varsayılmaktadır. Bununla birlikte idare gerekli gördüğü durumlarda vergi incelemesi aracılığıyla beyanların kontrolünü gerçekleştirebilir (Şaan, 2016:19).

İnceleme öncesi hazırlık ve planlama aşaması incelemeye başlama tutanağının düzenlenip vergi incelemesine ilişkin sürelerin başlayacağı zamana kadar olan süreci ifade eder. Bu süreci ise işe başlama ve incelemeye başlama aşaması olarak ikiye ayırmak gerekir.

2.6.3.5.1.1. İşe Başlama Aşaması

Vergi kanununda işe başlama aşaması ile ilgili bir ifade bulunmamaktadır. VUK'nun 140'ncı maddesinde tam ve sınırlı incelemelerin süresi belirtilmiştir. VUK'nun 146. maddesinin 6. fıkrası hükmüne göre, incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde en fazla altı ay içinde incelemelerin bitirilmesi esas olduğu ifade edilmektedir. Ayrıca söz konusu süreler dikkate alınarak zamanında incelemenin bitirilemeyeceğinin anlaşılması durumunda, vergi inceleme elemanlarının, gerekçeli bir yazı ile bağlı oldukları inceleme biriminden, inceleme süresinin bitiminden en geç on gün önceden ek süre talep edebilecekleri belirtilmektedir (Nas, 2012: 1327).

İşe başlamaya ilişkin açıklamalar vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esasları düzenlemek üzere çıkarılan, VİUEHY'de açıklanmıştır. Yönetmeliğin 7. maddesinde işe başlama ve incelemeye hazırlık başlıklı maddesinde;

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

en fazla on gün ilave süre verebileceği gibi inceleme görevini başka bir inceleme elemanına da verebilir.

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

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

Görevlendirme (iş emri) yazısının müfettişe tebliğinden itibaren; işe başlama süresi on gündür. İnceleme elemanının haklı mazeret bildirmesine bağlı olarak ilave on günlük süre verilebileceği gibi incelemenin devredilmesi de mümkündür. Ayrıca iş emrine istinaden yönetmeliğin 8. maddesinde inceleme dosyasının oluşturulacağı ifade edilerek, bu dosyanın içerisinde “işe başlama ve incelemeye hazırlık evresinde tespit edilen hususlar, mükellefin vergi incelemesi kapsamında incelenen hesapları, harici olarak yapılan araştırmalarda tespit edilen konular, mevzuata aykırı işlemleri, bulunan matrah farkı, vergi farkı ve bunların hesaplanma yöntemlerine ilişkin bilgiler ile bu kapsamda yapılan yazışmalar, düzenlenen tutanaklar ve ilgili diğer belgelerin” bulunduğu belirtilmektedir (Soydan, 2015: 428-429).

2.6.3.5.1.2. İncelemeye Başlama Süreci

VUK'nun 140'ncı maddesinde incelemede uyulacak kurallardan bahsedilmektedir. Söz konusu kurallar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- *İncelemeye tabi tutulananın inceleme gerekçesinin işe başlanılmadan önce açıkça izah edilmesi,*
- *Vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılana verileceği,*

- *Nezinde inceleme yapılanın muvafakati olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar veya buna devam edemeyeceği,*
- *İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesika nezinde inceleme yapılana verileceği.*

Ancak incelemeye başlamadan ne anlaşılması gerektiği konusunda bir belirleme yapılmadığından bu konuda vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esasları düzenlemek üzere, VİUEHY'nin 9. maddesinden yararlanılmaktadır¹.

Mükellefle ilgili iş emrine istinaden işe başlanılmasının ardından, mükellef tarafından işe başlama yasal süresi dahil olmak üzere İncelemeye Başlama Tutanağının imzalanması gereken en son tarihe kadar ki süre "İncelemeye Başlama Aşaması"dır. Söz konusu aşamada iş emri tarihinden itibaren en geç otuz gün içinde İncelemeye Başlama Tutanağı imza altına alınmalıdır. İlgili idare en fazla onbeş güne kadar ilave süre verebileceği gibi başka bir inceleme elemanına da inceleme görevini devredebilir (Güner, 2014: 46).

2.6.3.5.4. İncelemenin Sonuçlandırılması

Vergi İncelemesinde Süre başlıklı VİUEHY' in 21. maddesinde rapor tevdi yazısıyla rapor değerlendirme komisyonlarına intikal ettirilmek üzere ilgili müfettişin bağlı olduğu grup başkanlığına yazılan vergi inceleme raporlarının tevdi tarihi, incelemenin tamamlandığı tarih olarak kabul edilir. Her ne kadar inceleme sonuçlanmış gibi görünse de bu durum Rapor Değerlendirme Komisyonları (RDK)

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

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

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

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

213 sayılı Vergi Usul Kanununun aramaya ilişkin hükümleri saklıdır.

sonrası raporların düzeltilmesine mani değildir (Güner, 2014: 59-60). VİUEHY' in 22. maddesinde; Rapor Değerlendirme Komisyonunun yasal mevzuata (kanun, yönetmelik, tebliğ, sirküler) göre raporla ilgili son değerlendirmesinin inceleme elemanına bildirilmesini müteakip en son on beşinci güne kadar (suç raporuna istinaden olanlar hariç) bir tutanak ile defter ve belgeler iade edilir. VİUEHY'in 23. maddesinde ise; incelemenin türüne göre altı aylık veya bir yıllık süreler esas olmak üzere, incelemelerin mümkün olan en kısa sürede tamamlanacağı belirtilmiştir.

İncelemelerin sonuçlanmasından kastedilen husus; vergi incelemesinin tamamlanarak tekemmül etmesi üzerine inceleme elemanınca hazırlanan inceleme raporlarının vergi dairesi kayıtlarına girmesi ve vergi dairesi tarafından alınacak kararları kapsamaktadır. İnceleme raporlarının içeriğinde matrah farkına yönelik eleştiriler olabileceği gibi herhangi bir tarhiyat önerisi içermeyen kabul raporları da olabilmektedir (Güner, 2014: 105, 106). Bu raporlar asıl vergi dairesi tarafından yapılacak olan idari işleme yönelik (tarh ve/veya ceza kesme) birer hazırlık işlemi niteliğinde olup, teknik olarak asıl işlemin şekil (usul) unsurunu oluşturmaktadır. Vergi dairesi kayıtlarına giren vergi inceleme raporunda mükellef hakkında bir tarhiyat önerilmesi durumunda, vergi dairesi ceza ihbarnamesi düzenleyerek idari işlem tesis etmesi için mükellefe VUK'nun 336. maddesi dikkate alınarak tebliğ edilmesi gerekmektedir (Soydan, 2015: 539,543).

2.6.3.6. Vergi Denetimlerinin Sonuçlarına Karşı Başvuru Yolları

Vergi denetimi sonuçlarına dayanarak yazılan raporlara istinaden mükelleflerin, cezalarda indirim, uzlaşma ya da dava açma hakları vardır. Vergi Usul Kanunu 112. maddeye göre, vergi inceleme sonuçlarına göre mükellefler vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 içinde uzlaşma ya da cezalarda indirim talebinde bulunmaz ya da tarh edilen vergi ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açmaz iseler, söz konusu vergi ve cezalar kesinleşir. Taksit zamanlarından evvel tahakkuk etmiş olanlar taksit süreleri içinde, taksit süreleri kısmen ya da tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmiş ise tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içerisinde ödenmek zorundadır.

2.6.3.6.1. Uzlaşma

Uzlaşma, mükellef ile idare arasında tahakkuk edecek vergi ve ceza hususunun yargıya intikal ettirilmeden vergi idaresi ile anlaşarak başvurulabilecek idari bir çözüm yoludur. Kamunun alacağını en kısa sürede tahsil etmesine yönelik bir yöntem olan uzlaşma ile zaman ve yargı maliyetlerinin azaltılması ve bürokratik işlemlerin ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır. Böylece mükellefler gelecek tahminlerini daha iyi planlayabilirler. Uzlaşmanın iki türü bulunmaktadır. Vergiler tarh edilmeden cezalar kesilmeden önceki tarhiyat öncesi uzlaşma, vergiler tarh edildikten ve ceza kesildikten sonraki aşamadaki ise tarhiyat sonrası uzlaşma müessesidir (Oktar, 2011:57).

Uzlaşma müessesesindeki usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının uzlaşma kapsamından çıkarılması hususu 21 Mart 2018 tarihinde TBMM’de kabul edilen 7103 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla; “*Vergilerle kesilecek cezalarda*” ibaresi “*vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezalarında*” şeklinde değiştirilmiştir. Tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamının sadece vergi aslı ile vergi ziyai cezası olarak düzenlenmiş ve vergi cezası çeşitliliği daraltılarak usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma konusunun dışına çıkarılmıştır. Böylece hem tarhiyat öncesi hem de tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamı vergi aslı ve vergi ziyai olacak şekilde düzenlenmiştir.

Söz konusu mevzuat değişikliğinin neticesinde vergi gelirlerinde uzlaşma müessesesindeki özel usulsüzlük ve genel usulsüzlük cezalarının uzlaşma kapsamına alınmaması tahakkuk eden vergi cezalarının artışını sağlayacaktır. 2018 dönemine ait verilerin hali hazırda daha sisteme işlenmemesinden dolayı bu konudaki değişimi önümüzdeki dönemlerde değerlendirme fırsatımız olacaktır.

2.6.3.6.2. Cezalarda İndirim

Mükelleflerin vergiye yönelik olarak yeterince bilinçli olmamaları nedeniyle sebep oldukları hatalar vergi kaybına neden olmaktadır. Kasten yapılmayan bu hataların mükellefle idare arasında yargı süreci yaşanmadan çözümlenmesine yönelik olarak cezalarda indirim bir hak olarak mükelleflere tanınmıştır.

VUK'nun 376. maddesinde düzenleme yapılarak son şekli şu şekilde oluşturmuştur;

“İkmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse: “Vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri, Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının yarısı indirilir.” hükmü getirilmiştir. 27.03.2018 tarihinden itibaren cezalarda indirim müessesinde düzenlemeye gidilmiştir. Bahsi geçen bu düzenleme aşağıda Çizelge 1’de gösterilmektedir.

Çizelge 1. 7103 Sayılı Kanunla Değişen Ceza İndirimi Oranları

Cezada İndirim Oranı (VUK 376)		
Cezalar	27.03.2018 tarihinden önceki uygulama	27.03.2018 tarihinden sonraki uygulama
Vergi Ziyayı Cezası	1/2	1/2
Vergi Ziyayı Cezası (Müteakip)	1/3	1/3
Usulsüzlük	1/3	1/2
Özel Usulsüzlük	1/3	1/2

Çizelge 1’de görüldüğü üzere; 7103 sayılı kanunla 213 sayılı VUK’nun 376 ve Ek-11. maddelerinde yapılan değişiklikler neticesinde genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır. Bu değişiklik ile cezada uygulanan indirim oranının %33’den %50’e çıkarılmasıyla mükelleflere daha çok tarhiyat sonrası imkanlardan faydalanma hakkı tanınmıştır.

2.6.3.6.3. Dava Açma

Mükellefler hakkında hazırlanan vergi inceleme raporlarına dayalı olarak tarh edilen vergilere karşı mükelleflerin vergi mahkemelerinde dava açma hakları bulunmaktadır. Vergi mahkemelerinde dava açma süresi; tahakkuku tahsile bağlı vergilerde tahsilatın, tebliğ yapılan işlemlerde ise tebliğinin yapıldığı tarihi izleyen günden itibaren otuz gün içinde yapılmalıdır (İYUK m.7).

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda, idarenin yapmış olduğu işlemler hakkında yetkili olma, şekle riayet, sebep, işlenen konu ve ulaşmak istenen maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırılığı yönünde bir verinin bulunması halinde, özellikle menfaat ihlalinin olmasına dayanarak hak mağduriyeti yaşayanlarca açılan davalar iptal davaları şeklinde nitelendirilir (2577 İYUK m. 12).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 378 inci "*Dava konusu* "başlıklı maddesinde belirtildiği üzere hangi durumlarda vergi mahkemesinde dava açılabilmesine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Söz konusu düzenlemede; "*Vergi Mahkemesinde davanın açılabilmesi için verginin tarhı, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonu kararlarının tebliği, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerince ödemenin yapılmış olması ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmesi şartlarının bulunması lazımdır*".

Verginin tarh edilmesi hususuna VUK'nun 20'nci maddesinde değinilmiştir. İlgili maddede verginin tarh edilmesi ile idari bir işlem tesis edilmiştir. Zira vergi tarhının kesinleşmesi yürütülmesi gereken icrai bir işlemin tesisi niteliğindedir. Bu işlem öncesi yapılanlar ise tarhiyat işlemine hazırlık niteliğinde olan işlemler olduğundan tarhiyat içermeyen vergi inceleme raporları dava konusu yapılamayacaktır. Ancak tarhiyat içeren işlemler için icrai niteliğinden dolayı dava konusu yapılabilmektedir. İdari işlemlerin kendi içinde icrai ve icrai olmayan şeklindeki ayrımı mümkündür. İcraî işlemler, idarenin tek taraflı iradesine göre şekillenmekte ve sonuç doğurmaktadır. İcraî olmayan işlemler ise her ne kadar idarenin tek taraflı iradesi ile ortaya çıkmış olsa da; hukuken bir sonuç doğurmamaktadır. İcraî olmayan işlemlerden kasıt ise idarî işlemlerin hazırlığı, teyit edici işlemler, içyapıdan kayaklı işlemler gibi bölümlendirmeler yapılabilir. Vergi incelemesi de tarh işlemine hazırlık niteliğindeki bir işlemdir. Zira inceleme sonucunda yazılan bir rapora istinaden önerilen tarhiyatı vergi dairesi mükellefe tebliğ ettikten sonra geçerlilik kazanacaktır. Aksi durumda hazırlık niteliğinde (kesin ve icraî nitelikte olmadığından) bir işlem olarak yer alacağından iptal davasına konu olmamaktadır (Torunoğlu, 2010:14-15)

2.6.4. Arama

Vergi hukukunda arama müessesesi, ihbara dayanan ya da inceleme neticesine bağlı olarak mükellefin vergi kaçırdığına dair kuvvetli belirtiler olması

dolayısıyla ilgili mükellef ve olayla bağı bulunan üçüncü kişiler nezdinde yapılan bir araştırma faaliyetidir. Bu nedenle ihbara dayanan veya inceleme elemanınca yapılan tespitler neticesinde inceleme elemanının lüzum görmesi ve sulh yargıcının kararıyla, bir mükellef hakkında vergi kayıp ve kaçığına sebep olduğu tespit edilen kişiler nezdinde, ev veya işyerlerinde arama yapılmasına imkân veren tarzdaki uygulama “aramalı inceleme” olarak isimlendirilmektedir (Yeniçeri, 2005: 143, 144).

Aramalı vergi incelemesi hususundaki açıklamalar VUK’nun 142 ve 147. madde aralığında ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

“İhbarcının ihbarına dayanarak veya yapılan bir vergi incelemesinden kaynaklanan nedenlerle mükellefin vergi kaçırdığına işaret eden bulgulara rastlanması durumunda, ilgili mükellef veya kaçakçılık fiilini gerçekleştirdiği şüphesi bulunan diğer kişiler hakkında arama kararı verilebilir. Arama kararının verilebilmesi için öncelikle vergi inceleme elemanının buna lüzum görmesi ve akabinde gerekçeli bir yazı ile yetkili sulh yargıcından arama kararının çıkarılmasını talep etmesi ve sulh yargıcının da bu konuda karar vermesi şarttır. İhbarcının ihbarının asılsız çıkması durumunda hakkında arama kararı verilen kimse ihbarcının kimliğinin açıklanmasını isteyebilir ve bu durumda vergi dairesi ihbarcının ismini bildirmeye mecburdur” (VUK Md. 142).

VUK 143. maddesine göre ise aramada ele geçirilen ve incelemeye alınmasına gereksinim duyulan defter ve belgeler tutanağa müfredatlı (dosya numarasının bir sıraya tabi tutulması) olarak alınarak tespit edilir.

“Arama sırasında tutanağın tanzimine mani bir durum oluşması halinde incelemede el konulan veya tespit edilen defter ve vesikalar mükellefin huzurunda belirlenmiş bir yerde muhafaza edilebileceği gibi lüzumu halinde daireye de nakledilebilir. Nakledilen veya muhafaza edilen söz konusu defter ve vesikaların hem aramayı yapan kişilerce ve mümkünse mükellefin mührüne de el konulması şarttır.

Arama neticesinde el konulan defter ve vesikalar üzerindeki incelemelerin maksimum üç ay içinde bitirilerek incelemeye alınan kişiye tutanak karşılığında teslim edilmesi gerekir” (VUK md. 145). Aramalı inceleme bitirildikten sonra, inceleme raporu düzenlenir ve vergi idaresine gönderilir.

2.6.5. Bilgi Toplama

VUK'nun 148'inci maddesinde de beyan edildiği üzere; Kamu kurum ve kuruluşları, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yetkisine haiz inceleme elemanlarının isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Bilgiler yazı veya sözle istenilir. Sözle istenilen bilgileri vermeyenlere tekit yazısıyla ve cevap vermesi için mühlet dahilinde hareket edilir (VUK m.14). Ancak istenilen bilgi, sözlü veya yazılı olarak istenilmesine rağmen verilmemişse, bilgi istenilen kişi, istenilen bilgiyi vermesi için zorla daireye getirilemeyeceği ifade edilmektedir (Yeniçeri, 2005:148,149).

VUK'nun 149'uncu maddesinde devamlı bilgi vermekle sorumlu tutulanlardan bahsetmektedir. Maddeye göre, kamu idare ve müesseseleri ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli zaman aralıklarıyla ve devamlı olarak yazı ile vermek zorundadırlar.

VUK'nun 148, 149 ve mükerrer 257. maddelerinin verdiği yetkiler çerçevesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı'na devamlı bilgi verme ile ilgili çeşitli mükellef grupları hakkındaki düzenlemelere yer verilerek, mükelleflere ait verilerde meydana gelen değişikliklerin güncel olarak takip edilememesi nedeniyle yaşanan çeşitli aksaklıklar için söz konusu verilerin güncellenmesi, eksikliklerin giderilmesi, doğruluklarının teyidi amacıyla düzenlenecek olan "Mükellef Bilgileri Bildirimine ilişkin usul ve esaslar 413 sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile belirlenmiştir. Buna göre "Mükellef Bilgileri Bildirimi" gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından her yıl 1 Nisan-31 Mayıs tarihleri arasında elektronik ortamda verilecektir. Yapılan bildirimin elektronik ortamda verilmiş sayılabilmesi için onaylama işleminin yapılması zorunludur.

213 sayılı VUK'nun mükerrer 355. maddesinin bilgi verme ile ilgili hükümleri ile mükerrer 257. maddesinde öngörülen zorunluluklara uymayanlar ile kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticilere özel usulsüzlük cezası kesilir (Duran, 1995: 117).

Mükellefler hakkında cezai işlem uygulanması için söz konusu bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için belirlenen sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için belirlenen süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında kanunun ceza hükümlerinin uygulamasına gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi zorunludur. Ancak, bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirim şartı aranmamaktadır (Torunoğlu, 2010: 45).

3. TÜRKİYEDE VERGİ DENETİMİNİN İDARİ YAPILANMASI VE ETKİNLİĞİ ARTTIRMAYA YÖNELİK UYGULAMALAR

Vergi denetiminde idari yapılanma çalışmalarının en önemlisi diyebileceğimiz 646 sayılı KHK ile sağlanan dönüşümdür. Söz konusu dönüşüm ile birlikte denetimde etkinliğin artırılmasına yönelik çabalarda, denetimdeki dönüşümden etkilenecek hız kazanmıştır. Bu nedenle bu bölümde denetimde etkinliğin artırılmasına ilişkin yönelik e-maliye uygulamaları, denetimde risk analizi ile bazı gelişmiş ülke örneklerinde risk analiz modelinin nasıl çalıştığı üzerine bir değerlendirme yapılacaktır.

3.1. Türkiye’de Vergi Denetimindeki İdari Yapılanma

Türkiye’de vergi idaresi bilişim teknolojilerine uyum sağlama, denetimde çok başlılığın giderilmesi gibi nedenlerle yapısal değişime ihtiyaç göstermiştir. 2000’li yıllarda elektronik maliye uygulamalarının hayata geçirilmesine yönelik projelerin geliştirilmesi, 2005 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı’nın ve 2011 yılında Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın kurulması ile kurumsal olarak yeniden yapılanmaya gidilmiştir.

3.1.1. Vergi Denetimindeki Yapısal Revizyon

Osmanlıdan günümüze değin en köklü ve eski geçmişe sahip olan denetim elemanları maliye müfettişleridir. 1879 yılında faaliyetine başlayan maliye müfettişliği 150 yıllık köklü bir geçmişe sahiptir. Ardından geçmişi eskiye dayanan diğer bir denetim birimi ise vergi denetmenleridir. İlk halinde 1936 yılında varidat kontrol memurluğu unvanı, 1950 yılında vergi kontrol memurluğu ve 1994 yılında da vergi denetmenliği unvanı altında düzenlenmiştir. Bu nedenle geçmişten günümüze zengin bir unvan birikimine sahiptirler. 1942 yılında tahsilat kontrolörü ismiyle kurulan yapı, 1946 yılında gelirler kontrolörlüğü unvanında birleştirilmiştir. Bu üç denetim birimine ilave olarak en son kurulan denetim birimi hesap mütehassıslarıdır. Daha önceleri defterdar emrinde çalışırken özel bir kanun ile Hesap Uzmanları Kurulu şeklini alarak doğrudan bakana bağlanmışlardır (Pekşen, 2019:108).

Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde vergi denetimi görevi ifa eden dört denetim birimi 07.07.2011 tarihli 646 KHK/4. madde değişikliğine istinaden artık tekli bir yapı olan vergi müfettişliği unvanı etrafında birleştirilmiş ve Vergi Denetim

Kurulu Başkanlığı da direkt olarak Bakan'a bağlanmıştır (178 Sayılı KHK, md.19-20).

Yapılan düzenleme ile Vergi Denetim Kurulu'na verilen görevlerin yerine getirilmesinde, uzmanlaşma ve iş bölümünün sağlanması amacıyla uygun görülen yerlerde Bakan onayı ile doğrudan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na bağlanan Grup başkanlıkları tesis edilmiştir. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, doğrudan Bakana bağlı olarak Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Müfettişlerinden (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı) oluşturulmuş ve Vergi Usul Kanunu'nda da vergi müfettişlerinin inceleme yetkisine sahip oldukları hususu kanuni olarak ifade edilmiştir (Yeşilyurt, 2011: 1).

Vergi Denetim Kurulu'nun görev ve yetkilerine 646 sayılı KHK'nin 20. maddesinde yer verilmiştir. Madde hükmüne göre görev ve yetkileri aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır:

- Vergi incelemeleri yapmak,
- İhbar ve şikayetleri değerlendirmek,
- Teftiş, inceleme, denetim ve soruşturmaları yapmak,
- Bakanlıkça verilen diğer görevleri yapmak.

Bu görev ve yetkilere haiz VDK grup başkanlıkları altında denetim faaliyetlerini yürütmektedirler.

3.1.2. VDK Bünyesindeki Grup Başkanlıklarının Yapısı

2011 yılındaki yeniden yapılanma ile vergi denetimi yeni bir yapıya bürünmüştür. Bu yapı bünyesinde incelemelerde uzmanlaşma adı altında faaliyete geçirilen temel yapı taşları bulunmaktadır. Vergi Denetim Kurulu bünyesinde yer alan ve incelemelerin daha kapsayıcı bir model olması hasebiyle incelemelerin şirket sermaye yapısı, net işletme sermayesi kriterleri ile kazancın türü dikkate alınarak grup başkanlıklar düzeyinde yapılması gerçekleştirilmiştir. Aşağıda yer verilen grup başkanlıklarının faaliyet alanları ve inceleme kapsamı açısından yapılan değerlendirmeler ele alınmıştır.

3.1.2.1. Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları (A Grup Başkanlıkları)

A Grup Başkanlıklarında görev alan vergi müfettişleri aynı diğer grup başkanlıklarındaki vergi müfettiş ve yardımcıları gibi vergi incelemelerini ilgili kanun, tebliğ, yönetmelik, iç genelgeler ve Vergi Denetim Kurulunca çıkarılan genel yazılar doğrultusunda yerine getirmektedirler. Bu kapsamda 2018/1 Vergi inceleme ve Denetim İç Genelgesinde Vergi incelemesi başlığının “*Birinci sınıf tüccarların sınıflara ayrılması*” alt başlığında vergi incelemesine alınma bakımından birinci sınıf tüccarlar, net satışları ile aktif büyüklüğünün aritmetik ortalamaları, öz sermaye büyüklükleri ve sektörleri esas alınarak gruplara ayrılmıştır. Yönetmeliğin 24’üncü maddesinin ikinci fıkrasında bu grupların belirlenmesinde kullanılan büyüklük kriterlerini değiştirmeye bazı sınırlar içinde yetki verilmiş olup, büyüklük kriterleri aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

Çizelge 2. 2018/1 Genelgeye göre İncelenecek Mükelleflerin Ayrıştırıldığı Sınırlar

Birinci Sınıf Tüccarlar için		Diğer Gelir Vergisi Mükellefleri için (*)
Net Satışlar İle Aktif Büyüklüğü Aritmetik Ortalaması	Öz Sermaye Büyüklüğü	Beyan Edilen Matrah
120.000.000,00-TL	35.000.000,00-TL	6.000.000,00-TL
* Birinci sütun kapsamına girmeyen gelir vergisi mükelleflerini ifade etmektedir.		

Kaynak: Vergi İnceleme ve Denetim İç Genelgesi, 2018:2.

Buna göre, net satışları ile aktif büyüklüğünün aritmetik ortalaması 120.000.000-TL'nin altında bulunmayan veya öz sermayesi yine 35.000.000-TL'nin üzerinde olan şirketler ile yukarıdaki tutarlar dikkate alınmadan bankalar, sigorta şirketleri, finansal kiralama şirketleri, faktöring ve finansman şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile bireysel emeklilik veya sermaye piyasası faaliyetlerinde bulunmak veya Bankacılık Kanununda yer alan en az faaliyet konularından birini ifa etmek üzere kurulan finansal holding şirketleri ve kuruluşların beyan edilen matrahı 6.000.000,00-TL'yi aşan birinci sınıf tüccarlar kapsamında olmayan diğer gelir vergisi mükellefleri, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 3. üncü maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi uyarınca Büyük Ölçekli Mükellefler olarak belirlenmiştir.

Yukarıda belirlenen mükellefler dışında kalan mükellefler ise vergi incelemesine tabi tutulma bakımından Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler kapsamında bulunmakta olduğu belirtilmektedir.

3.1.2.2. Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları (B Grup Başkanlıkları)

B Grup Başkanlıklarında görev yapan Vergi Müfettişleri, vergi incelemelerini, "*Vergi incelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik*", "*2018/1 sıra numaralı Vergi inceleme ve Denetim iç Genelgesi*" ve Kurul tarafından yapılan diğer idari düzenlemeler çerçevesinde yerine getirmektedirler.

Buna göre, adı geçen yönetmelik ve bu yönetmeliğe istinaden yayımlanan 2018/1 öncesi dönemler için çıkarılan 2015/1, 2016/1, 2017/1 ve 2 sıra numaralı Vergi İnceleme ve Denetim İç Genelgelerinin hükmü kalmamıştır. 2018/1 genelgesinde vergi müfettişlerinin incelediği mükelleflerin kriterlerindeki net satışlar ile aktif büyüklüğü ile öz sermaye bilgilerine göre hali hazırdaki tutarlara göre mükelleflerin incelemesi ilgili gruplar tarafından yapılmaktadır.

3.1.2.3. Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıkları C Grup Başkanlıkları)

Vergi kayıp ve kaçağı ile mücadele kapsamında C Grup Başkanlığı aşağıdaki faaliyetleri yerine getirmektedir (VDK, 2018: 16-17):

- Vergi kayıp ve kaçağına neden olabilecek riskli alanlar ile risk unsurlarının tespiti yönünde araştırmalar yapılması,
- Vergi kayıp ve kaçağının önlenmesine ilişkin olarak mevzuat ve uygulamaya yönelik öneri geliştirme çalışmaları yapılması,
- Raporlar hazırlanması, organize ve sistematik vergi kayıp ve kaçağına neden olan alanlara ilişkin inceleme yöntem ve teknikleri geliştirme faaliyetlerinde bulunulması ve bu amaçla rehberler ve inceleme rapor örnekleri hazırlanması gibi faaliyetleri yerine getirmektedir.

3.1.2.4. Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlıkları (Ç Grup Başkanlıkları)

Mükelleflerin ilişkili kişilerle olan işlemlerinin örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması, yurt dışı faaliyetlerden elde edilen kazançlar yönünden incelenmesi Ç Grubuna mensup vergi müfettişleri aracılığıyla yürütülmekte ve koordinasyonu söz konusu Grup Başkanlıkları aracılığıyla sağlanmaktadır. Bu kapsamda Ç grup başkanlıklarının şu görevleri bulunmaktadır (VDK, 2018: 17):

- Holding veya grup şeklinde örgütlenen mükelleflerin ilişkili kişilerle olan emsallere uygunluk ilkesine aykırı yaptıkları sermaye, mal ve hizmet ticareti ile bunların kiralanması ve fiyatlandırması konuları,
- Çok uluslu şirketlerin vergisel yükümlülüklerini en aza indirmek adına yaptıkları işlemleri,
- Mükelleflerin ortaklarından veya ortakları ile ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı yollardan temin ederek işletmede kullandıkları borçları,
- Ticari ve sınai mahiyette olmayan yatırımlarını yurt dışında düşük vergi oranına sahip ülkelere yönlendiren mükellefler ile Türkiye'de yatırım yapan mükellefler arasında oluşan vergi adaletsizliğini önleyecek çalışmaları,
- Vergi kaybının önlenmesi maksadıyla vergi planlaması ve vergi erteleme yöntemleri,
- Türk Vergi Sisteminde vergi kaçırma ve/veya vergiden kaçınmada kullanılan ilişkili kişilerle yapılan işlemleri,
- "*Vergi Cennetleri*" olarak nitelendirilen ülkelerde yerleşik kişilere çeşitli adlar altında yapılan ödemelerin araştırılması Ç Grup Başkanlığındaki Vergi Müfettişleri tarafından yapılmaktadır.

Ayrıca meydana gelen ihbar ve şikâyetler neticesinde gereken vergilerle ilgili incelemeleri yapma; teftişler, soruşturmalar, incelemeler ve denetimler esnasında ortaya çıkan vergi inceleme yönündeki istekleri karşılama ve kamu kurum ve kuruluşlarından geçen ve doğrudan veya dolaylı olarak vergisel hususları

barındıran incelemeler ve denetimlerle ilgili istekleri neticelendirme de faaliyetleri arasında sıralanmaktadır.

3.2. Vergi Denetiminde Etkinlik Kavramı

Vergi denetiminde etkinlik, mükelleflerin vergi kanunlarına uygun hareket etmesini sağlamak adına, vergi idaresi tarafından yapılan denetimlerin, kendisinden beklenen fonksiyonu yerine getirebilme seviyesi şeklinde ifade edilebilir (Merter, 2004:82). Bu nedenle etkinlik, vergi idarelerinin mükelleflerin vergiye uyum derecelerinin gözden geçirilmesine ve tespit edilmesine göre yapılan denetimlerin başarı düzeyini ortaya koymaktadır. Etkinliğin sağlanmasındaki problemlerin önem düzeyinin ortaya konulması, etkinliğin artırılması açısından önemlidir. Vergi denetiminin, kendisinden beklenen işlevleri (araştırma, önleme ve eğitici işlevi) yerine getiremeyecek olması halinde hem emek hem de incelemelerin maliyetleri açısından kaynak israfına sebep olabilir (Büyükbey, 2018:31).

Vergi denetimi ile vergi gelirlerindeki artışı tek başına sağlamak mümkün olmasa da vergi kayıplarının azaltılmasında en önemli yöntem olarak düşünülebilir. Bu nedenle vergi denetiminin etkinliği noktasındaki kriter vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesidir. Vergi denetiminde etkinliğin sağlanması demek sadece yüksek bir matrah farkı bulmak değil, mükelleflerin doğru beyan vermelerinin sağlanması veya doğru beyana en yakın matrahların tespit edilmesidir (İştekal, 2017:55-56).

Vergi denetiminde etkinlik sadece denetim yapısı ve uygulamalarını değil, daha bütünsel bir bakış açısıyla diğer tedbirleri de içine alan karmaşık bir yapıya sahiptir. Söz konusu etkinliğe etki eden unsurlar arasında; örgüt yapısından kaynaklanan problemler, vergi mevzuatı, denetim elemanlarının nitelikleri, e-maliye uygulamaları, vergi bilinci, uzlaşma müessesesi, vergi afları, mükellefler hakkında yürütülen risk analizi çalışmaları yer almaktadır (Acar ve Merter, 2005: 7).

Vergi denetimi, hem ülke ekonomisine sağladığı fayda hem de vergi idaresinin başarısı açısından önemli bir unsurdur. Vergi yönetiminin etkinlik üzerine aldığı kararların uygulanmasındaki iç denetim (teftiş) ile mükelleflerinin kanunlara uyumu noktasında ne şekilde uyum sağladıklarını görmek amacıyla dışsal denetim yani vergi incelemesi yapılarak vergi idaresinin başarısını ve etkinliğini görme fırsatı

elde edilebilir. Vergi idaresinin etkinliği büyük ölçüde denetimin etkinliğine bağlıdır (Gerçek ve Bakar, 2016: 45).

Vergi idaresinin örgütlenme yapısı ve vergi kanunlarının yapısı vergi denetiminin etkinliği üzerinde rol oynamaktadır. Vergi idaresi ülkenin içinde bulunduğu ekonomik ve sosyal koşulları ve vergileme ilkelerini dikkate almaksızın faaliyette bulunması halinde denetimden beklenen etkinliğin sağlanması güçleşebilir. Etkinliğin azalmasında önemli rol oynayan örgütsel yapı ve vergi kanunlarının yapısı birlikte değerlendirildiğinde; daha sade bir vergi yönetimi ile mükellefleri vergi kaçırmaya iten nedenler tespit edilerek söz konusu davranış modellerinin değiştirilmesine yönelik politikalar üzerinde çalışılabilecektir (Arslan ve Biniş, 2016: 451).

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasıdaki öncelikli hedef vergi gelirlerinin yıllar itibariyle istikrarlı olarak artışını sağlamaktır. Bu nedenle vergi idaresi de denetiminde etkinliği engelleyen sistemsel sorunların minimize edilmesi ile denetimin caydırıcı ve önleyici fonksiyonunu hayata geçirebilir.

Denetimde etkinliğin ölçülmesinde genel kabul gören çeşitli ölçütler bulunmaktadır. Yapılan denetim faaliyetlerindeki sayı, denetlenen alanlardaki oranlama, denetim neticesinde tarhiyatlar ve bunların yüzdeleri ile tarhiyatlar neticesinde tahakkuk eden tutarlar ve bunların yüzdeleri, hangi vergi türünde vergi denetimi yapıldığı ve denetlenen mükellef başına ne kadar inceleme elemanının düştüğü gibi farklı ölçütler dikkate alınmaktadır (Gerçek ve Bakar, 2016: 49-50).

Yukarıdaki usul ve esaslar dahilinde yapılan bir vergi denetiminin başarı ile sonuçlanabilmesi için denetim sonucunda vergi kaybına sebep olan mükelleflerin hangi alanlarda ve ne oranda kayıp ve kaçağa sebebiyet verdikleri tespit edilmelidir.

Denetimin etkinlik analizindeki bir diğer araç tarh edilen vergide bir değişimin olup olmadığıdır. Eğer tarh edilen vergide bir değişim söz konusu değil ise denetimde etkinlik olmadığı genel sonucuna varılır. Mükellef seçiminde yanlış verilerin oluşturulmasından kaynaklanan bu durum vergi yönetiminde kaynakların, emek ve zaman kaybının ortaya çıkmasına yol açmaktadır. Vergi denetimine alınmış mükellefler ile alınmamış mükelleflerin vergiye gönüllü uyum açısından yaklaşımları birbirlerinden çok farklılık arz etmektedir. Yani; denetime bağlı olarak vergiye

gönüllü uyumda artış sağlanırken, diğer taraftan ise tam tersi gönüllü uyum kapsamından daha fazla uzaklaşabilmektedir (Arslan ve Biniş, 2016: 452).

Yukarıdaki paragraflarda izah edilen ve etkinliğe etki eden kavramlardan birisi olan e-maliye uygulamaları etkin denetimin sağlanmasında önemli bir rol oynayabilir. Bu nedenle bu kavramın gerçekleşme durumu göz önüne alındığında doğru uygulama etkinlik artışı, yanlış uygulamalar ise etkinliğin azalmasına neden olabilir. Bu kapsamda etkinliği artırmaya yönelik e-maliye uygulamalarından bazıları başlıklar halinde aşağıda ele alınmıştır.

3.3. Denetimde Etkinliği Artırmaya Yönelik E-Maliye Uygulamaları

Gelişmiş internet ağı sayesinde bilişim teknolojilerinin hayatımızdaki yerinin her geçen gün daha da arttığı bir ortamda, e-devlet uygulamaları gerek ülkemizde gerekse küresel dünyada hayatımızı kolaylaştırıcı yönü ile karşımıza çıkmaktadır. Artık devletler klasik yapıdan kendini sıyrıp elektronik kurumlaşmaya doğru uyum sağlamak zorundadır. Türkiye’de e-devlet anlayışının ilk yansımaları da vergi hukukunda e-fatura ve e- beyanname şeklinde kendini göstermiştir.

E-devlet uygulamasıyla çoğu gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde e-vergilemeye yönelik projeler hayata geçirilmiştir. Teknolojik imkanlarla birlikte bazı e-vergi uygulamaları arasında yer alan e-defter, e-fatura, e-beyanname, e-arşiv fatura, e-bilet ve e-yoklama gibi bir dizi uygulamalar zaman içinde e-devlet sisteminin içinde yerini almıştır.

E-devlet projeleri arasında yer alan ve bir kısmı yukarıda belirtilen uygulamalarla ilgili bilgi teknolojilerinin kullanımı sayesinde geliştirilen elektronik uygulamalar bulunmaktadır. Elektronik uygulamalar, kurumlar ile mükellefler arasındaki bağ sayesinde mükellefleri vergi dairesine getirmeden daha hızlı ve güvenilir, doğru bilgiye ulaşan, personelinin daha etkin ve verimli çalışması için uğraşan ve iş yükünü hafifleten bir yapıyı amaç edinmektedir (Çokgezer ve Beşel, 2015: 13). Ayrıca zaman ve harcamadan tasarruf sağlama, kâğıt israfını önleme, kaliteli hizmet standartlarında vatandaşların kamu hizmetlerine katılımını sağlama gibi katkıları da bulunmaktadır (Akdemir, 2008: 15). Dünya ölçeğinde vergilemeyle ilgili gelişmeler ülkemizde de etkisini hissettirmeye başlamıştır. Bu yeni anlayış sayesinde kamu yaptığı hizmetlerde e-maliye uygulamaları adı altında birçok

elektronik uygulamayı hayata geçirmiş ve daha birçok projeyi de hayata geçirmek hususunda faaliyetlerini sürdürmektedir. Çalışmanın bu kısmında vergi denetiminde etkinlik ve verimlilik konusunda uygulamaya dâhil edilen e-maliye uygulamaları ele alınacaktır.

3.3.1. Beyan Sistemine Yönelik Düzenlemeler

Denetimde etkinliğin sağlanmasında bazı mükelleflerin zorunlu tutulduğu beyan sistemine yönelik düzenlemeler yürürlüğe girmiştir. Bu kapsamda e-beyan, e-fatura, e-defter ve defter beyan düzenlemeleri yer almaktadır.

3.3.1.1. E-Beyan Sistemi

Mükelleflerin vergisel sorumluluklarını yerine getirmesinde bilgi işlem teknolojilerinden istifade edilmesine yönelik uygulamalar geliştirilmiştir. E-maliye uygulamalarından biri olan e-beyan sistemi ile vergi dairesine sunulan beyanname ve eklerinin daha kolay, hızlı, ekonomik ve güven veren bir şekilde vergi idaresine intikali sağlanarak, vergi beyannamelerinde olası hataların en aza indirgenmesi ve oluşabilecek mağduriyetlerin önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Elektronik beyanname (e-beyanname), beyannamenin kabulünden tarh, tahakkuk ve tahsilat işlemlerine kadar olan sürecin kolaylaştırılması amacıyla elektronik ortam üzerinden gönderilmesine imkân sağlayan bir sistemdir. Bu sayede mükelleflere daha iyi hizmet verme imkanı elde edilmektedir (Yavuz ve Çarıkçı, 2009:15).

Hazine ve Maliye Bakanlığının mükerrer 257/4. fıkrasında; “*Vergi beyannamelerinin elektronik ortamda verilebilmesi, beyannamelerin yetki almış gerçek ve tüzel kişilerce verilebilmesi, beyannamelerdeki formatta standartlar getirmeye, bu standartları uygulamaya, kanuni süresinden sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannamelerle ilgili ihbarnamelerin mükellefe, vergi sorumlusuna veya sorumlu sayılanlara tebliğ etmeye Hazine ve Maliye Bakanlığının yetkili olduğu açıkça belirtilmektedir*”. Bu minvalde Hazine ve Maliye Bakanlığı’nca e-beyanname üzerine yayımlanan ilk tebliğ 340 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğidir. Daha sonraları 346, 351, 357, 367, 368, 373, 376 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri ile 15 ve 29 No.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile de uygulamaya yön veren açıklamalar yapılmıştır.

340 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile elektronik ortamda verilen beyanname konusunda bazı mükellefler dışında ihtiyari bir uygulama olarak başlamış ve sonradan 346 sıra no'lu tebliği ile mecburi hale getirilmiştir. Devamında 351 sıra no'lu tebliğ ile zorunluluk kapsamına alınan mükelleflerce, kanuni süresi geçen beyannameler ile düzeltme ve pişmanlık talebi konusundaki beyannamelerin elektronik ortamda verilmesi zorunluluğu getirilmesinin ardından 367 sıra nolu tebliğ ile de tüm kurumlar vergisi mükelleflerine, herhangi bir sınır belirlemeden tüm vergi beyannamelerini elektronik ortamda gönderme zorunluluğu getirilmiştir. Ayrıca 373 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi mükelleflerine yine sınırlama olmaksızın Banka Muameleleri Vergisi/Sigorta Muameleleri Vergisi Beyannamelerini elektronik ortamda gönderme zorunluluğu getirilmiştir. 376 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile e- bildirim zorunluluğunun kapsamı genişletilerek, gerçek usuldeki gelir vergisi mükelleflerinin yıllık Gelir Vergisi ve Geçici Vergi Beyannameleri ile hiçbir had sınırı koymaksızın Muhtasar ve Katma Değer Vergisi Beyannamelerini elektronik ortamda gönderme zorunluluğu getirilmiştir.

Söz konusu düzenlemeleri birlikte değerlendirdiğimizde bugün itibariyle gerçek usulde vergilendirilen tüm gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin vermek zorunda oldukları Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Gelir Stopaj, KDV, Özel Tüketim Vergisi, Özel İletişim Vergisi, Şans Oyunları Vergisi ve Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi beyannamelerini herhangi bir hadle sınırlı olmaksızın elektronik ortamda göndermek zorunda oldukları görülmektedir.

GİB verilerine göre 2018 yılı sonu itibariyle elektronik olarak yaklaşık 94 milyon beyanname alınmıştır. 2004 yılına ait ve kağıt olarak vergi dairesine verilen beyannamenin oranı %99,5 iken, bu oran o dönem için elektronik beyannamede %0,5'lerde gerçekleşmiştir. 2018 yılı sonu itibariyle ise kağıt beyanname alınma oranı %0,39 elektronik beyanname ise %99,61'dir. Bu da günümüzde kağıt ortamındaki beyanname ile elektronik beyannamenin yer değiştirdiğinin göstergesidir. Bu dönüşümün sağladığı fayda ise, kağıt ortamında verilen beyannamelerin azaltılması sayesinde devletin iş yükünün azalarak ekonomik kaynaklara ve doğaya katkı sağlamış olmasıdır (GİB, 2018: 88).

3.3.1.2. E-Fatura Sistemi

Bilişim teknolojilerindeki hızlı değişim son dönemlerde büyük bir hız kazanmıştır. Bu türden gelişmeler muhasebenin işleyişine de etki etmiştir. İşte bu noktada teknolojik gelişmelerin bir yansıması da etkinliğin ve verimliliğin sağlanmasında önemli yeri olan e-fatura uygulamasıdır. E-fatura, normal bir faturada bulunması gereken tüm özellikleri içinde barındırmaktadır (Gökçen ve Özdemir, 2016: 143).

Bu kapsamda Hazine ve Maliye Bakanlığına 213 VUK'nun 242. maddesinin ikinci fıkrasında verilen yetki çerçevesinde e-fatura uygulamalarına yönelik 397 sıra no'lu tebliğ başta olmak üzere birçok tebliğ yayınlanmıştır. 397 sıra no'lu tebliğinin çıkarılma gerekçesi; faturanın düzenlenmesi, müşteriye verilmesi, müşteri tarafından alınması zorunlu kılınan faturanın, elektronik ortamda düzenlenmesi, iletilmesi ve elektronik ortamda muhafaza edilmesini konu almaktadır (397 sıra No.lu VUK Genel Tebliği, 2010). E-fatura yeni türetilen bir belge olmayıp kağıt faturanın sahip olduğu tüm hukuki niteliklere haizdir. 397 sıra no'lu tebliğde mal veya hizmet satışından dolayı e-fatura sorumluluğu olanların kağıt fatura ile e-faturayı kural olarak aynı anda düzenlenmesinin mümkün olmadığı ifade edilmektedir. Ancak müşterinin kağıt fatura talep etmesi durumunda genel hükümler çerçevesinde verilmesi zorunludur (Yılmaz ve Biniş, 2014: 493).

433 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği kapsamında; elektronik fatura uygulamasından faydalanan mükelleflerin birbirleri ile olan mal ve hizmet ticaretine istinaden 01.04.2014 tarihinden itibaren elektronik fatura kullanmaları zorunlu kılınmıştır. Ancak elektronik fatura uygulamasına kayıtlı olan ile kayıtlı olmayanlar arasındaki ticarete kağıt fatura düzenlemeye devam edeceklerdir.

Tebliğin 421 sıra no'lu genel tebliğinin *Elektronik Defter ve Elektronik Fatura Zorunluluğu* başlıklı maddesinde e-fatura uygulamasında;

a) 04.12.2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu kapsamında madeni yağ lisansına sahip olanlar ile bunlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31.12.2011 tarihi itibarıyla asgari 25 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olanlar.

b) 06.06.2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal edenler ile bunlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31.12.2011 tarihi itibarıyla asgari 10 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olanların elektronik fatura düzenlemeleri zorunlu kılınmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yapılan değerlendirmeye istinaden bilgi işlem sistemleri yeterli kullanıcıların, gerekli olan entegrasyonu sağlamaları şartıyla e-fatura uygulamasını doğrudan kendilerine ait bilgi işlem sistemleri aracılığı ile kullanmaları mümkün bulunmaktadır. Bu entegrasyon işleminin ardından kullanıcı hesabı ile e-fatura gönderme ve alma işlemleri gerçekleştirilebilecektir. E-fatura uygulamasının kullanımı başlıklı 5.1. maddesinde; fatura oluşturma, gönderme ve alma işlemleri için bilgi işlem sistemlerinin e-faturaya entegrasyonun sağlanması veya <http://www.efatura.gov.tr> internet adresinde hizmete sunulan e-Fatura portalı aracılığıyla gerçekleştirilebileceği ifade edilmiştir. Entegrasyon işlemlerinin gerçekleştirilmesi için elektronik fatura gönderme ve alma işlemlerini teknik yeterliliğe sahip olan ve GİB Başkanlıktan özel entegrasyon izni alan mükellefler bilgi işlem sistemi vasıtasıyla da gerçekleştirebilirler. Özel entegrasyon izni almak için gerekli belge, rapor ve dilekçelerle Başkanlığa başvuru yapmaları gerekmektedir (İnanç, 2010:185-186).

Tebliğin *e-Faturanın Muhafaza ve ibraz Yükümlülüğü* başlıklı maddesinde yer aldığı üzere mükellefler düzenledikleri veya adlarına düzenlenen faturaları yasal süreleri dikkate alarak muhafaza etmek ve istendiğinde ibraz etmekle yükümlüdürler. 416 sıra no'lu genel tebliğle değişen fıkra ile e-faturanın veri bütünlüğü dikkate alındığında mali mühür kullanarak ve nitelikli elektronik sertifika ile garanti altına alınabileceği hükmedilmiştir. Bu nedenle Elektronik imzanın ve Mali Mührün elektronik ortamda saklanması nedeniyle e-faturanın kâğıda basılarak saklanması söz konusu değildir. Mükelleflerce düzenlenen ve alınan e-faturalar mali mühür veya elektronik imza ile kanuni süreler içerisinde elektronik ortamlarda muhafazası ve istenilmesi halinde ibraz edilmesi gerektiği açıklanmıştır. 421 Nolu tebliğ ile muhafaza ve ibraz yükümlülüğü kapsamında e-faturalara istendiğinde kolaylıkla erişilmesi, anlaşılabilir olması ve eksiksiz bir biçimde görüntülenebilmesi, faturaların kağıt baskılarını üretebilmeyi sağlayacak biçimde yerine getirilmesi

yükümlülüğü getirilmiştir. Bu yükümlülük üçüncü kişilerin elektronik faturaları muhafaza ödevleri açısından da geçerlidir.

397 sıra nolu VUK genel tebliğinin mali mühür başlıklı yedinci maddesine göre mali mühür; gizliliğin temin edilmesi adına Başkanlık adına TÜBİTAK-UEKAE tarafından hazırlanan elektronik sertifika alt yapısını ifade etmektedir. Söz konusu mali mühür yetkili kişilerin kontrolü altında kullanılmalı ve kişilerin değişimde de başkanlığın belirlediği yöntemlerle bildirimde bulunulmaları gerekmektedir. Tüzel kişiler unvan değişikliklerinde ise yeni unvana göre on beş gün içinde sertifika başvurusunda bulunulmalıdır. Cezai müeyyide ve sorumluluk başlıklı 9. maddesinde; tebliğe ve usul ve esaslara aykırı şekilde e-faturaları düzenleyenler hakkında, işledikleri fiil göz önüne alınarak VUK’nda öngörülen cezaların uygulanacağı düzenlenmiştir. Elektronik fatura uygulamasından faydalanan mükelleflerin diğer e-fatura uygulamasından faydalanan mükelleflere düzenlediği faturalarında e-fatura olması gerekmektedir. Bu zorunluluğa uyulmaması halinde VUK kapsamında cezai müeyyide uygulanacaktır (Aslan, 2016:478-480).

Aşağıda yer alan Çizelge 3’de 2013-2018 yılları arası e-fatura uygulamasına ilişkin çeşitli verilere yer verilmiştir.

Çizelge 3.Yıl Bazında e-Fatura Uygulamasından Yararlanan Mükellef Tablosu

Yıl	e-Fatura Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısı (Adet)	Düzenlenen e-Fatura Sayısı (Adet)	Fatura Tutarı (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

*2016 yılında düzenlenen e-fatura sayısı, uygulamanın gelişiminin sağlıklı izlenebilmesi açısından faturalar üzerinde yapılan analizler neticesinde güncellenmiştir.

Kaynak: GİB, 2018: 93.

Geleneksel denetim yaklaşımları ile elektronik denetim yaklaşımları kıyaslandığında e-belge uygulamaları, vergi denetiminin bilişim odaklı kullanılması sayesinde etkinliğin sağlanmasında önemli bir araç olabileceğini göstermektedir. Yukarıdaki tablo verilerinden de anlaşılabacağı üzere 2013 yılından 2018 yılına kadar geçen süre zarfında e-fatura uygulamasından faydalanan mükellef sayısında ve düzenlenen fatura adetlerinde ciddi bir artış olduğu görülmektedir. Söz konusu

artışlar sayesinde faturaların özel entegrasyon firmalarının sorumluluğu altında elde etme imkanı sağlanması ve faturaların takip edilmesinde önemli bir kolaylık sağlamaktadır. Bu da denetimin daha etkin ve sağlıklı bir şekilde yapılmasına katkıda bulunmaktadır.

3.3.1.3. E-defter Sistemi

Kanunen zorunlu tutulan defterlerin belirlenmiş norm kurallara uygun olarak düzenlendiği, elektronik ortamda kayıt altına alındığı ve elektronik imza ile değişmezliği doğrulanan hukuki ve teknik düzenlemeler bütünüdür (Gökçen ve Özdemir, 2016:147).

Teknolojik yeniliklerin bir uzantısı olarak firmaların para hareketlerinin takip edilmesi ve bu sayede muhasebe işlemlerindeki yeniliklere entegre olabilmesi açısından e-defter uygulaması önemli bir düzenlemedir. E-defter uygulamasının özünde kağıt ortamındaki verilerin elektronik ortama taşınması ile belirli periyotlarla elektronik berat dosyaları GİB'e gönderilmesi şeklinde işlemektedir (Elçin ve diğerleri, 2018: 18). Ancak muhasebe kayıtlarının yerine özet kabul edilen berat bilgileri GİB'e gönderilir. Söz konusu berat ise GİB tarafından standartları belirlenen ve e-defterlerin geçerliliği için gerekli bilgilerin (defter bilgileri, firma bilgileri, mali müşavir bilgileri ve vergi detayları) mali mühür ile birlikte belli bir formatta GİB'e iletilmesidir. GİB'e iletilen e-defter bilgilerinin kağıt ortamına alınmadan sistem üzerinden kayıt işlemi yapılır ve değişmezliği, kaynak güvenliği tesis edilir. GİB tarafından güvenliğin tesis edilmesi, gerçek kişilerde elektronik imza ile tüzel kişilerde ise mali mühür ile sağlanır.

Mükelleflerin e-defter uygulamasını kullanmaları için bazı şartları taşımaları gerekmektedir. Bu şartlar; gerçek kişi mükelleflerin nitelikli elektronik sertifikaya, tüzel kişi mükelleflerin ise elektronik fatura uygulamasına tabi olarak mali mühüre sahip olmaları ve elektronik olarak tutulan defterler için kullanılacak yazılım programının onay almış bir yazılım olmasıdır (Demirdöven, 2017: 37-38).

421 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'ne göre e-defter tutma zorunluluğu kapsamına giren mükelleflerin ilki; Petrol Piyasası Kanunu bünyesinde madeni yağ lisansına sahip olanlar ile bunlardan mal alan mükelleflerden, 2011 sonu itibariyle asgari 25 milyon TL brüt satış hasılatına sahip olanlardır. İkincisi ise Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal edenler ile

bunlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden, 2011 sonu itibariyle asgari 10 milyon TL brüt satış hasılatı bulunanlar arasında yer alanlardır (421 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği).

Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından ortak olarak yayımlanan 1 sıra No.lu ve 2 sıra nolu Elektronik Defter Genel Tebliği ile ilave olarak 421 sıra nolu tebliğ ve 67 nolu VUK sirküleri söz konusu e-defter mevzuatı hakkında gerekli açıklamaları barındırmaktadır. Söz konusu 1 Sıra No.lu E-Defter Genel Tebliğinin altıncı maddesinin Sorumluluk ve Cezai Müeyyideler² başlıklı fıkrasında ve 421 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliğinde³ yasal düzenlemeler yapılmıştır. E-defter uygulaması mükelleflere kolaylık sağlayan, mali yük ve külfeti ortadan kaldıran bir uygulamadır. Bu uygulamadan yararlanan mükelleflerin kanun, tebliğ ve sirkülere uymaları gerekmektedir. Aksi halde kanunların ve tebliğin öngördüğü sorumluluk ve cezai müeyyidelerle karşı karşıya kalabilmektedirler (Demirdöven, 2017: 46).

E-defter uygulamasının hayata geçirilmesi sayesinde büyük defterlerden yevmiye ve defteri kebirin elektronik ortamda tutulabilme imkanının olmasıyla birlikte, hem muhafaza edilmesi hem de ibraz edilebilme kolaylıkları açısından ciddi bir evrak yükünden kurtulmuş bulunmaktadır. Diğer taraftan e-defterlerin notere tasdik mecburiyeti ortadan kaldırılarak mükelleflere önemli ölçüde maliyet avantajı sağlanmıştır (Çokgezer ve Beşel, 2015: 19-20).

GİB'nin 31.12.2018 tarihli faaliyet raporunda, e-defter uygulamasından faydalanan firmalarla alakalı yıl bazında e-defter kullanıcı sayılarındaki artış tablosu aşağıda gösterilmiştir.

Çizelge 4. E-Defter Uygulamasından Yararlanan Mükellef Tablosu

Yıllar	e-Defter Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısı
2013	47

² “E-defter tutanlar bu tebliğ çerçevesinde oluşturdukları e-defterlerde yer verdikleri bilgilerin gerçek duruma uygunluğunu sağlamaktan sorumlu olup, bu kapsamda Başkanlığın herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır.”

“E-defter oluşturma izini bulunmakla birlikte, bu tebliğde belirtilen veya bu tebliğ kapsamında Başkanlık ve Genel Müdürlük tarafından belirlenen usul ve esaslara uymayan ve yapılacak uyarıya rağmen gerekli tedbirleri almayanların, e-defter oluşturma izinleri yapılacak değerlendirme üzerine iptal edilebilir. İzinleri iptal edilenler, bir yıl süre ile E-Defter Uygulamasından yararlanamazlar”.

³ “Bu tebliğ ile e-defter tutma zorunluluğu getirilen mükellefler kâğıt ortamda defter tutamazlar. Bu mükellefler kâğıt ortamında defter tutmaları halinde hiç defter tutmamış sayılır”.

2014	18.500
2015	45.321
2016	59.451
2017	70.495
2018	86.901

Kaynak: GİB, 2018: 94.

Yukarıdaki tablo verilerinden de anlaşılacağı üzere 2013 yılından 2018 yılına kadar e-defter uygulamasından faydalanan mükellef sayısında ciddi bir artış olduğu görülmektedir. Söz konusu artışlar sayesinde hem zaman tasarrufu sağlayarak basım, tasdik, saklama ve depolama yükümlülüklerinin ortadan kaldırılması, kolay ve hızlı işlem imkanı ve arşivleme kolaylığı gibi avantajları ile denetimin daha etkin ve sağlıklı bir şekilde yapılmasına katkı sağladığı ifade edilebilir.

3.3.1.4. Defter Beyan Sistemi

Defter-beyan sistemi mükelleflerin defter kayıtlarının elektronik ortamda tutulması ve muhafaza edilmesi, beyanname, bildirim ve dilekçelerin elektronik ortamda verilebilmesi ile elektronik ortamda belge düzenlenebilmesini sağlayan bir sistemdir. Serbest meslek erbabı, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ve basit usule tabi olan mükelleflerin sorumluluğundadır (Çarıkçı, 2018:124).

17.12.2017 tarih ve 30273 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 486 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile defter beyan sistemi kavramı mevzuatta yerini almıştır. 01.01.2018 tarihi esas alınarak serbest meslek erbabının tuttuğu Serbest Meslek Kazanç Defteri artık kağıt ortamının dışında defter beyan yöntemi ile GİB'in internet sisteminde tutulmaya başlanmıştır. Ancak tebliğ kapsamında serbest meslek erbabı ile basit usule tabi mükellefler (noterler ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar hariç) 01.01.2018 tarihinden, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler (serbest meslek kazanç defteri yanında işletme hesabı esasına göre defter tutanlar açısından 01.01.2018) 01.01.2019 tarihinden itibaren defterlerini elektronik ortamda tutmaya başlamışlardır.

Defter-Beyan Sistemine tabi olan mükelleflerin, sistemi kullanmaya başlamadan önceki takvim yılının son gününe kadar (bugün dahil) www.defterbeyan.gov.tr web adresi üzerinden veya gelir vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairesi aracılığıyla başvuru yapmaları gerekmektedir. Defterlere kayıt zamanları açısından bakıldığında ise; 3065 sayılı KDV kanunun 41. maddesinde işlemlerin yapıldığı döneme ait katma değer vergisi beyannamesinin verilmesi

gereken son gününü (izleyen ayın 24. gününün) aşamaması gerekmektedir. Takvim yılının son ayına ait tutulan kayıtlar ise takvim yılına ait gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken son gün (basit usulde vergilendirilen mükellefler için 25 Şubat, diğer mükellefler için 25 Mart günü) saat 23:59'a kadar yapılabilir. Basit usule tabi mükelleflerin de alış ve giderleri ile satış ve hasılatlarının üçer aylık kayıtları, izleyen ayın sonuna kadar sisteme kaydedilmesi gerekmektedir. Ancak VUK'nun mükerrer 28 inci maddesindeki yetkiye dayanılarak; 01.04.2019 tarihinden itibaren verilmesi gereken bazı vergi beyannamelerinin verilme sürelerinin yeni bir belirleme yapılincaya kadar uzatılmasına dair VUK/115 sayılı sirkülerde; bazı beyannamelerin verilme sürelerinin uzatılmasına ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. Buna göre 01.04.2019 tarihinden itibaren yeni oluşan durumda beyanname türleri itibarıyla beyanname verme ve ödeme süreleri aşağıdaki gibi olacaktır.

Çizelge 5. Beyanname Verme ve Ödeme Süreleri

Beyanname Türü	Beyanname verilme zamanı	Ödeme zamanı
Muhtasar	Takip eden ayın 26'sı	Takip eden ayın 26'sı
Damga Vergisi	Takip eden ayın 26'sı	Takip eden ayın 26'sı
Katma Değer Vergisi	Takip eden ayın 26'sı	Takip eden ayın 26'sı
Yıllık Gelir Vergisi (Basit Usul)	Şubat Ayının son günü	Şubat Ayının son günü
Yıllık Gelir Vergisi	Mart Ayının son günü	Mart Ayının son günü
Kurumlar Vergisi	Nisan Ayının son günü	Nisan Ayının son günü
Geçici Vergi 1. Dönem	17 Mayıs	17 Mayıs
Geçici Vergi 2. Dönem	17 Ağustos	17 Ağustos
Geçici Vergi 3. Dönem	17 Kasım	17 Kasım
Geçici Vergi 4. Dönem	17 Şubat	17 Şubat

Defter beyan sistemi kapsamında yer alan mükelleflerde tabloda yer alan sürelerde yükümlülüklerini yerine getirecektir. Defter-Beyan Sistemi üzerinden elektronik ortamda tutulabilecek defterler; işletme defteri, çiftçi işletme defteri, serbest meslek kazanç defteri, amortisman defteri, envanter defteri, damga vergisi defteri, ambar defteri, bitim işleri defteri şeklinde ifade edilmektedir. Ayrıca defter-beyan sistemi üzerinden elektronik ortamda verilecek beyannameler; yıllık gelir vergisi beyannamesi, muhtasar beyanname, muhtasar ve prim hizmet beyannamesi, KDV Beyannamesi, geçici vergi beyannamesi ve damga vergisi beyannamesidir. Defter-Beyan sistemini kullanmak mecburiyetinde olanların tebliğdeki süreler içinde başvuru yapmayanlar ile başvuru yapmakla birlikte tebliğde belirlenen süreler içinde

kayıt yapma, defter tutma, beyanname, bildirim ve dilekçe gönderme, belge düzenleme ve benzeri yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefler için 213 sayılı kanunun ilgili ceza hükümleri tatbik olunmaktadır. Defter-Beyan sistemine dahil edilen mükelleflerin sistemin dışına çıkarak herhangi (kağıt ve elektronik) bir ortamda kayıt yapamayacakları, elektronik beyanname gönderemeyecekleri belirtilmiştir. Aksine bir kayıt bulunması durumunda hiç kayıt ve defter tutulmamış sayılacağı ve beyannamenin hiç verilmemiş sayılacağı kabul edilmektedir (486 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği).

Bunun sonucunda kayıtların elektronik ortamda tutulmaması ve beyannamelerin elektronik ortamda verilmemesinin sonucu olarak 213 sayılı kanunun ilgili mükerrer 355. maddesinde VUK'nun mükerrer 257. maddesinin 4. fıkrasındaki hüküm dikkate alınarak özel usulsüzlük cezasının kesilebileceği ifade edilmektedir. Aynı zamanda VUK'nun 352. maddesinin birinci derece usulsüzlükler başlığının birinci fıkrasında ifade edilen “vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olmaması” ile ikinci derece usulsüzlük başlıklı yedinci fıkrasındaki hükümlerden herhangi birinin uygulanması halinde ayrıca mükerrer 355. maddede beyan edilen özel usulsüzlük cezasının kesilemeyeceği ifade edilmektedir.

3.3.2. İade Sistemine Yönelik Düzenlemeler

Denetimde işlevselliğin sağlanmasında iade talebinde bulunan mükelleflerin iade süreçlerine yönelik vergi dairesi tarafından istenilen bilgilerin yer aldığı ve mükelleflerin elektronik ortamda kontrole tabi tutulmasını sağlayan düzenlemeler yürürlüğe girmiştir. Bu düzenlemeler arasında KDV iadesi risk analiz sistemi ve GEKSİS iade sistemi yer almaktadır.

3.3.2.1. KDV İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA)

KDVİRA yani KDV İadesi Risk Analiz Sistemi olarak açıklanan analiz yöntemi, mükelleflerin iade hakkını teşkil eden işlemler arasında gerek nakden gerekse mahsuben iade talep listelerinin 2A, 2B ve 3A gibi formların İnternet Vergi Dairesi üzerinden gönderilmesini ve ilgili iade talebine ait listelerin vergi dairesi bünyesindeki personel tarafından oldukça zahmetli ve dikkat gerektiren incelemelerin otomatik bir bilgisayar raporlama sistemi sayesinde iade taleplerinin daha etkin ve hazine kaybının en aza indirgenerek takibi neticesinde iadenin sonuçlanmasını ve vergi dairesine rapor edilmesini içeren bir sistemdir (GİB, 2018).

Böylece söz konusu iade işlemlerinde belli bir standart sağlanarak personelin harcadığı zamanın etkin kullanımı ve hataların minimize edilmesi, iade işlemlerinin daha kısa sürede sonuçlandırılması, vergi dairelerindeki kırtasiyeciliğin önüne geçilmesi amaç edinilmektedir.

KDVİRA sistemi sayesinde 2010 döneminin başından bu yana KDV Kontrol Raporları üretilmektedir. GİB'in 2016-2018 hesap dönemine ilişkin faaliyet raporundan temin edilen istatistiki veriler Çizelge 6'da gösterilmiştir.

Çizelge 6. KDVİRA Sistem Verileri

Açıklama	2016	2017	2018
Risk Analizi Yapılan İade Talep Sayısı (Adet)	518.228	555.964	590.905
Toplam Üretilen Rapor Sayısı (Adet)	946.526	1.040.738	1.169.354
İade Talep Eden Mükellef Sayısı (Adet)	77.516	83.057	89.242

Kaynak: GİB'in 2016, 2017 ve 2018 yılı faaliyet raporlarındaki verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Yukarıdaki çizelgeden görüleceği üzere GİB bünyesinde risk analizine göre yapılan çalışmalarda yıllara göre hem iade talep eden mükellef sayısında hem de risk analizine tabi tutulan iade taleplerinde artış sağlanmıştır. Bunun yanı sıra inceleme elemanlarınca yazılan iade raporlarında da önceki yıllara nazaran artış görülmektedir. KDVİRA segmentleri incelemenin sağlıklı ilerlemesinde ve haksız KDV iadesinin önüne geçilmesi açısından fayda sağlayan bir uygulamadır. Bu nedenle GEK (Genel Esas Kontrolü) ve OEK (Özel Esas Kontrolü) segmentleri inceleme elemanlarının en önemli yardımcısı konumunda bulunduğundan inceleme elemanları raporlarında bu kontrol segmentlerinde eleştiri gerektiren hususları raporlarında işlemektedirler. Söz konusu KDVİRA raporlarında, mükelleflerin sicil bilgilerine ilişkin veriler, iadeye ilişkin bilgiler, kontrol segmentleri olan ve aralarında sıkça uyarı verilen mal veya hizmet satın aldığı mükelleflerinin GEK-06 uyarı kodu (Alt mükelleflerin fatura beyan uyumsuzluk problemleri), OEK-14 (Özel Esaslar kontrolü) gibi alt mükelleflerden mal veya hizmet aldığı firmalar nezdinde daha önce herhangi bir şekilde vergi inceleme elemanı tarafından vergi inceleme raporuna veya adresinde bulunamaması gibi olumsuz tespitlerin yapılması gibi oldukça çeşitli sorgulamalar yer almaktadır.

3.3.2.2. GEKSİS İade Sistemi

Gelir ve Kurumlar Vergisi (GEKSİS) iade taleplerinin elektronik ortamda iade alınması, işlemlerin yapılması ve sonuçlanmasına ilişkin bir sistemdir. 2014 yılında GEKSİS iade sistemine yönelik çalışmalara başlanılmış ve devam eden yıllarda sistemin kapsamı genişletilmiştir. Bu sistem sayesinde iadelerin standarda kavuşturulması, ülke genelinde uygulanabilirliğinin sağlanması, elektronik veriler yardımıyla analizlerin yapılması ve Gelir İdaresi Başkanlığı Yönetim Bilgi Sistemi (GİBYBS)'den elde edilen veri yardımıyla ilgili iade birimlerine raporlanması amaçlanmaktadır.

Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sisteminin (GEKSİS) hızlı entegrasyonu için işlemlerin basite indirgenmesi, verilerin etkin kullanımı, mevzuattaki değişikliklerin gözden geçirilmesi ve eğitim seminerleri sayesinde personellerin bilgilendirilmesi hedeflenmiştir. Bu kapsamda GEKSİS sisteminin gelişimi yeni kontrol segmentleri üzerindeki çalışmalar devam etmektedir (GİB, 2018: 98, 99). GEKSİS sisteminden 01.01.2018-31.12.2018 tarihleri arasında elde edilen istatistiki veriler aşağıda yer almaktadır.

Çizelge 7.GEKSİS Sistem Verileri

Açıklama	2018
Risk Analizi Yapılan İade Talep Sayısı (Adet)	244.281
Toplam Üretilen Rapor Sayısı (Adet)	389.288
İade Talep Eden Mükellef Sayısı (Adet)	125.487

Kaynak: GİB, 2018: 99.

Faaliyet raporlarından elde edilen güncel veri bilgisi yukarıdaki tablodadır. Daha önceki yıllara ait veriler olmadığından (faaliyet raporlarında yer almadığından) değerlendirme yapma veya karşılaştırma yaparak analiz etme durumu bulunmamaktadır. Ancak KDV mükelleflerinin iade taleplerinin, gelir ve kurumlar vergisi iade taleplerine göre daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

3.3.3. İncelemeye Yönelik Düzenlemeler

Denetimde etkin yönetimin tesis edilmesi için vergi incelemesine yardımcı olan elektronik denetim araçları mevcuttur. Söz konusu araçlar arasında sahte belge risk analiz programı, e-yoklama, e-tebligat ve vergi denetim otomasyon sistemi yer almaktadır.

3.3.3.1. Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP)

Gelir İdaresi Başkanlığı'na uygulanmaya başlanan sahte belge risk analizi programı (SARP) sahte belge kullanma veya sahte belge düzenleme (SBD) fiillerinin tespitlerine yönelik geliştirilmiştir. Sistemde mükelleflerin yüzdelik hesaplama kriterlerine göre risk durumları sayısal anlamda ölçülmektedir. Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP) olarak ifade edilen bu programa göre, Türkiye'de faal olan bütün KDV mükelleflerine her ay bir risk puanı verilmektedir. Bu hesaplamalar sahte belge kullanıcısı olan mükelleflerin vergisel anlamdaki hareket tarzlarına dayanarak kullanılan verilerle yapılmaktadır. Bu nedenle mükelleflerin KDV beyannamelerindeki bilgiler önem arz etmektedir. Örneğin mükellef kurumun alım gerçekleştirdiği firmalar hakkındaki olumsuz tespitler neticesinde ilgili mükellef kurumun SBK kullanma oranının %100 gibi veya daha düşük oranlarda sayısal bazı risk puanları verilerek analize tabi tutulmakta ve kullanılan sahte belgelerle riski yüksek olarak tespit edilen mükellefler için incelemeler yoğunlaştırılmaktadır. SARP sisteminin temel amacı riskli mükelleflerin denetime alınması ile VDK bünyesinde incelenmesi ve hazine zararının önüne geçilmesidir. 2010 tarihinde uygulamaya başlanan program sayesinde 31.12.2018 tarihi itibarıyla Vergi Denetim Kurulu (VDK) bünyesinde incelenmesi talep edilen iş emri sayısı 51.050'dir (GİB, 2018: 91).

3.3.3.2. E-Yoklama Sistemi

Günümüzde mükellef ve mükellefiyete dair artan ve karmaşık hale gelen faaliyetlerin etkin ve hızlı bir şekilde kavranması ve kayıt altına alınması büyük önem arz etmektedir. Bu nedenle yoklamada etkinliğin ve verimliliğin artırılması için bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanılması, söz konusu faaliyetlerin dinamik ve organize bir yapıda yürütülebilmesi için teknolojiye uygun yeni usul ve esasların belirlenmesi elzem bir hale gelmiştir. Bu nedenle elektronik yoklama şeklinde yürütülen faaliyetlerin sonuçlarının elektronik yoklama fişine işlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Elektronik yoklama; elektronik araçlar yardımıyla yapılan yoklama faaliyetini ifade etmektedir. Söz konusu yoklama neticesinde nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisi tarafından elektronik imza araçlarıyla yoklama neticesi elektronik imza altına alınır. Elektronik imzanın yapılması, nezdinde yoklama

yapılan veya yetkilisi tarafından nitelikli elektronik sertifika veya mali mührü ifade etmektedir (İzmir, 2017:92).

213 sayılı VUK'nun 127.nci maddesinde belirtilen mükellefleri ve mükellefiyete ilişkin durumların yerinde tespit edilmesi adına yapılan yoklama faaliyetlerinin elektronik olarak yapılmasını temin etmek ve sonuçlarını takip etmek için VUK 132/a maddesi eklenmiştir.⁴

VUK 132/a maddesine istinaden çıkarılan 453 sıra no'lu VUK Genel Tebliğinde e-yoklamanın aşamalarına dair düzenlemeler bulunmaktadır. Bu tebliğ doğrultusunda yoklama fişleri, yoklama yapma yetkisine haiz yetkililerce amaç ve içerikleri belirlenmiş kurallar dikkate alınarak mobil cihazlar kullanılarak elektronik ortamda oluşturulur. Yoklama yetkililerince yapılan ve yoklamada tespit edilen hususlar, nezdinde yoklama yapılana okutularak doğruluğu noktasında hemfikir olunması halinde yoklamaya tabi tutulan kişinin e-imza aracının olması durumunda yetkili memurla birlikte e-yoklama fişi imzalanır, aksi durumda ıslak imza ile imzalanır. Ardından birlikte imzalanan e-yoklama fişleri yoklama yetkililerce elektronik sistemde imza altına alınır. Şayet yoklama faaliyeti elektronik ortamda tesis edilememiş ise yoklama fişlerinin kağıt ortamında ve üç örnek şeklinde düzenlenerek nezdinde yoklama yapılana imzalatılması gerekir. Nezdinde yoklama yapılacak yetkiliye ulaşılamaması veya yetkilinin imzadan çekinmesi halinde durum kağıt ortamındaki fişe not düşülür ve yoklama fişinin ilk örneği, hakkında yoklama yapılana veya vekiline bırakılır. Herhangi bir yetkili bulunmadığı takdirde ilgisine yedi gün içerisinde gönderilir (453 sıra no'lu VUK Genel Tebliği, 2015).

3.3.3.3. E-Tebliğat Sistemi

Elektronik Tebligat, 213 sayılı VUK'nun 107/a maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre tebligat yapılacak kimselere kanunun 93'üncü maddesinde belirtilen posta veya ilan yolu ile tebligat usullerine bağlı kalınmaksızın elektronik ortamda tebligat yapılabilir. Tebligatın elektronik posta adresine ulaştığı tarihten itibaren beşinci

⁴ “Yoklama neticeleri, yoklama yerinde bu Kanunun 131 inci maddesinde yer alan yoklama fişi ile aynı mahiyette olan, elektronik ortamda tanzim olunan "yoklama fişi" ile de kayıt altına alınabilir. Bu fiş, nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisi tarafından elektronik imza araçlarıyla imzalanır. Yoklama fişinin elektronik imza araçlarıyla imzalanmaması durumunda yoklama fişini temsil eden ve yoklama fiş muhteviyatının değiştirilemeyeceğini güvence altına alan benzersiz bir kodun üzerine yazıldığı bir form imzalanır.”

günün sonunda tebligat yapılmış sayılır. 456 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile tebliği gereken evrakların, mükelleflerin beyan ettikleri elektronik posta adreslerine tebliğ edilmesine yönelik usul ve esaslar belirlenmiştir.

456 sıra nolu VUK Genel Tebliğinin Elektronik Tebligat Sisteminin 5. maddesinde; Elektronik tebligat vergi dairelerince düzenlenip muhataplarına postayla, memur vasıtasıyla ve ilan yoluyla tebliğ usulleriyle aynı önem derecesine haiz olup, tebligat hükümleri açısından aynı sonuçları doğurmaktadır. E-Tebligat uygulamasını kullanmak adına kurumlar vergisi mükellefleri ve gelir vergisi mükelleflerinin 01.01.2016 tarihine kadar Elektronik Tebligat Talep Bildirim formunu doldurup kurumlar vergisi mükelleflerinin kurumlar vergisi yönünden, gelir vergisi mükelleflerinin katma değer vergisi veya gelir (stopaj) vergisi yönünden bağlı bulundukları vergi dairesine vermeleri şart konulmuştur. Bu tarihten sonra mükellefiyet tesis ettiren kurumlar vergisi mükellefleri için, işe başlama tarihinden itibaren on beş gün içinde; gelir vergisi mükellefleri için, mükellefin kendisi veya noterde verilen vekaletnameye istinaden yetkilendirilen kişilerce Elektronik Tebligat Talep Bildirimini doldurarak vergi dairesine vermeleri zorunludur. 456 sıra nolu VUK Genel Tebliğinin Elektronik Tebligat Sisteminden çıkış başlıklı 7. maddesinde; zorunlu veya ihtiyari olarak elektronik tebligat sistemine dahil olanların bazı istisnai durumlar dışında sistemden çıkmalarının mümkün olmadığı vurgulanmıştır. Bu istisnai durumlar ise tüzel kişilerde ticaret sicil kaydının silinmesi (nevi değişikliği ve birleşme halleri dahil), gerçek kişilerde ölüm, gaiplik gibi faktörler yer almaktadır. Bu mükelleflere re'sen oluşturulan internet vergi dairesi kullanıcı kodu ve şifrenin tebliğ edilmesiyle birlikte elektronik tebligat gönderimi yapılmaya başlanır. Ancak e-tebligat sisteminde yer almasına rağmen tebliğ ile bildirilen yükümlülüklerle uymayan mükelleflerin VUK'nun mükerrer 355.nci maddesindeki cezai müeyyide uygulanır (456 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 2015).

VUK'nun 107/A maddesi kanun hükmüne göre Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetkiye istinaden tebliği gereken elektronik imzalı evrak, elektronik tebligat sistemi ile muhatapın adresine tebliğ edilir. 456 sıra no'lu tebliğe göre tebliğ adresi edinme zorunluluğu ile birlikte kendisine e-tebligat yapılabilecekler ise; kurumlar vergisi mükellefleri, ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlar (kazançları basit usulde tespit

edilenlerle gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç) ve isteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep edenlerdir. Elektronik tebliğ hükümlerinden faydalananlar; tebliğdeki süreler dikkate alınarak bir elektronik tebligat adresi edinmek ve kullanmak zorundadır. Diğer taraftan yukarıdaki mükellefler dışında kendisine elektronik tebligat yapılmasını arzu edenlerde sistemden isteğe bağlı olarak yararlanabilir.

Elektronik tebligat sisteminin getirdiği yenilikleri ve faydaları şu şekilde sıralamak mümkündür (GİB, 2018: 96):

- Kişisel verilerin ve bilginin güvence altına alınarak korunması,
- Hizmet kalitesinde yükselme,
- Belgenin içeriğinin değiştirilmesi konusunda güvence,
- Fiziki tebligatın yerine elektronik tebligatın almasıyla zaman israfının önlenmesi,
- Tebligat sürecinin işleyişindeki kişilerin ve kurumların nelerden oluştuğu ihtilafa yer vermeyecek şekilde açıkça ortaya çıkarılması,
- Kağıt olarak yapılan tebligatlar için ücret ödenirken elektronik tebligatta hiçbir ücret ödenmemesi.

E-tebligatın uygulanmaya başlandığı 01.01.2016 tarihinden, en son paylaşımı yapılan 2018 Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) faaliyet raporunda yer alan e-tebligat sistemi ile gönderilen tebligat sayıları ve sağlanan tasarruf tutarına ait veriler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Çizelge 8. E-Tebligat sayısı ve Sağlanan Tasarruf Bilgisi

Yıl	e-Tebligat Sayısı (Adet)	Sağlanan Tasarruf(TL)
2016	4.429.001	48.719.011
2017	14.498.246	181.228.075
2018	18.059.125	252.827.750
Toplam	36.986.372	482.774.836

Kaynak: GİB, 2018: 97.

Yukarıdaki Çizelge 8’den anlaşılabacağı üzere sistemin kullanılmaya başlandığı 2016 yılından bu yana her yıl e-Tebligat adedinde ciddi bir artış

gözelemlenmiş ve bununla birlikte toplamda 482.774.836-TL tutarında bir tasarruf sağlanarak hazineye katkıda bulunulmuştur.

3.3.3.4. Vergi Denetim Otomasyon Sistemi (VEDAS)

Mükelleflerce üretilen e-defter, e-fatura ve kayıt saklama verilerinden yararlanarak vergi incelemelerinin daha kısa sürede tamamlanabilmesini temin etmek için VDK bünyesinde VEDAS adı altında bir e-denetim sistemi uygulamaya geçirilmiştir. VDK-VEDAS yazılımı ile vergi incelemelerine ilişkin planlamaların yapılma ve incelemelerden elde edilen geri dönüşler ile daha kapsamlı analiz tekniklerinin kullanımına imkan tanınmaktadır.

VDK-VEDAS yazılımının standart bir analiz formatına yönelik olması ve kolaylıkla inceleme elemanlarınca kullanabilmesi için bir altyapı sağlanmasına yönelik proje ekipleri oluşturulmuştur. Ayrıca söz konusu programın kullanımını kolaylaştırmak için eğitim ve yardım dosyaları hazırlanmıştır (VDK, 2018: 36).

Kayıt saklama verileri gibi elektronik verilerin mükellefler tarafından kullanılmasıyla birlikte incelemeler elektronik ortamda daha sağlıklı bir şekilde yapılabilir. Bu program kapsamında otomatik olarak yapılan kontrollere Ters Bakiye Kontrolü, Alıcılar Satıcılar Raporu, Gelir ve Maliyet Hesapları, Hasılat Analizi, Adat, Ben Ford Analizi, Mükerrer Fatura Kontrolü, Atlayan Numara Kontrolünü (Nümerik alanlar için) örnek olarak verilebilir.

3.4. Denetimde Risk Analizi

Vergi incelemesinin temelinde; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması ve tespit edilmesi yatmaktadır. Bu amacı sağlamada ise yeni denetim tekniklerinden, bilişim teknolojilerinden yararlanılması gereklidir.

646 sayılı KHK kapsamında yapılacak vergi incelemeleri, sektör, konu ve mükellefler itibarıyla Vergi Denetim Kurulu bünyesinde kurulan Risk Analiz Merkezinde, mevcut ve yeni geliştirilen programlar kullanılarak yapılan analiz ve mukayeseler neticesinde belirlenmektedir.

3.4.1. Vergi Denetiminde Bir Yöntem Olarak Risk Analizi

Risk Analizi Yöntemi, her türlü bilgi ve istatistiksel verilerin toplanması suretiyle oluşturulan ve bu bilgilerin risk analiz sistemi üzerinden, mükelleflerin faaliyetlerinin gruplar ve sektörler itibarıyla analiz edilmesi, mukayeseler yapılması ve bu suretle risk alanlarının tespit edilmesidir (VDK, 2018: 28).

Risk analiz sisteminin yasal dayanakları Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinin görev ve yetkileri başlıklı 5/1-b maddesi ile GİB'in 7061 sayılı yasanın 81. maddesi ile 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 11. maddesidir. Vergi Denetim Kurulu yönetmeliğinde kurula; risk analizi yapma ve risk alanlarını tespit etme görevi verilmiştir. Diğer taraftan GİB'in kanuni düzenlemesinde ise; vergiye gönüllü uyumu artırmak, vergi kayıp ve kaçağı ile mücadele etmek ve tahsilatına yönelik etkinliği artırmak amacıyla mükellefiyet, vergilendirme ve vergiye uyum düzeyini ölçmek amacıyla mükelleflere ilişkin her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplayarak risk verileri üzerinden analiz yapma yetkisi verilmiştir.

Vergi Denetim Kurulu bünyesinde oluşturulan Risk Analiz Merkezi'nin (VDK-RAS) amacı, mükelleflere ilişkin her türlü bilgi, belge ve veriyi toplayarak vergisel bazda riskli alanlar ve mükellefleri belirleyerek tedbirler almak, incelemeler başlatmaktır. İdare, mükellefler hakkında veri toplarken mükelleflerin elektronik sistem üzerinden Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın bağlı ve ilgili kuruluşlarına verdiği bilgilerin (beyannameler, Ba/Bs bildirimleri vb.) yanı sıra; SGK, Gümrük Bakanlığı ve bankalar gibi diğer kuruluşlardan da bilgiler almaktadır. Topladığı verileri Risk Analiz Sistemi'nde işleyerek vergi kayıp ve kaçağının bulunduğu alanları belirlerken riskli mükellefler listesi de oluşturmaktadır. Riskli mükellefler VDK-RAS alt yapısının Vergi Denetim Kurulu Bilgi İşlem Sistemi (VDK-BİS) ara yüzü vasıtasıyla inceleme elemanlarına iş emir olarak tanımlanmaktadır. Ayrıca VDK-RAS'ın ürettiği veriler vergi incelemelerinde kolaylık sağlaması adına VDK-BİS sisteminde yer alan Mükellef Bilgi Raporu (MBR) aracılığı ile müfettişlerin kullanımına açılmaktadır (VDK, 2018:15).

VDK Başkanlığının 2018 yılındaki faaliyet raporunda, VDK risk analiz modeli ile yeni risk unsurları belirlendiği ve önceden belirlenmiş risk unsurlarının geliştirildiği belirtilmiştir. Bu nedenle yeni risk alanlarının tespit edilmesi sayesinde

riskli mükelleflerin incelemeye alınma oranlarının yükseldiği görülmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığının 2018 yılı performans programında performans göstergesi için hedeflediği %20 hedefinin yılsonu itibariyle %25,37 olarak gerçekleştiği ve performans sonuçlarının analizi açısından hedefin aşıldığı görülmektedir. Risk analiz verilerinin artırılması sayesinde inceleme elemanları veya vergi idaresi, denetime tabi tutulan mükellefler ve inceleme konularıyla alakalı daha verimli alanlarda çalışabilecek gereksiz zaman kaybına mahal vermeden işgücünü etkin bir şekilde değerlendirebilecektir (VDK, 2018:76, 89).

3.4.2. Risk Analizinin Vergi Denetimindeki Yeri

Risk analiz sistemi, Vergi Denetim Kurulunun yaptığı incelemelerde risk unsurlarının kolaylıkla tespit edilmesi veya yeni risk unsurlarının belirlenerek incelemelerin kapsamının genişletilmesine dayanan bir analiz yöntemidir. Yapılması istenilen işlere veya görevlendirmelere ilişkin gereken verilerin ihtiyaca binaen elde edilmesi ve sağlıklı şekilde analize tabi tutulabilmesi vergi denetiminde risk analizinin önemini artırmaktadır. Denetimde risk analizi sayesinde inceleme kapsamına alınacak mükelleflerin seçiminde en başta vergi kaybına sebebiyet veren ve risk puanı yüksek olan mükelleflerin ve/veya sektörlerin tespit edilmesi amaçlanmaktadır (Arslan ve Biniş, 2016: 457).

Vergi denetiminde risk analizi belli başlı konular bakımından önemli bir denetim tekniği olduğu ifade edilebilir. Denetim tekniği olarak içinde barındırdığı avantajlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Uğur, 2016: 138-139):

-Vergilemede adalet ilkesinin temin edilmesi: Mükellefler elektronik veri ağından temin edilen verilerden hareketle kategorize edilerek risk skoru yüksek çıkanların incelemeye sevkı sağlanacaktır. Böylece vergi kayıp ve kaçığına yol açması muhtemel olan yüksek risk taşıyan mükellefler ile dürüst mükelleflerin ayırımı yapılarak vergilemede adalet sağlanmasına yardımcı olunacaktır.

-Zaman tasarrufu sağlaması: Elektronik beyan sistemi sayesinde internet vergi dairesi aracılığı ile doldurulan beyanname, form ve listelerin elektronik ortamda doğrudan vergi dairesine gönderilmesi hem mükellefler ve hem de meslek mensupları için zaman tasarrufu sağlayacaktır.

-Etkinlik ve verimlilik artışı: Rastlantısal mükellef seçiminin aksine risk analizine dayanan seçimlere dayanan incelemeler sayesinde vergi incelemelerinde etkinlik sağlanabilir. Böylece inceleme gücü olarak tanımlanan inceleme elemanlarının incelemelerinde verimlilik artışı elde edilebilir.

-Standartların Oluşturulması ve Geliştirilmesi: Denetimde risk analizinin incelemelerdeki öneminin artmasında ve vergisel hayata tatbiki noktasında istatistik üreten programların standartlaşması gibi hususların yapılmasına zemin hazırlamaktadır. Bunun için belirlenmiş ilkeler ve standartlar oluşturulması büyük önem taşımaktadır. Risk analizi bu standartların oluşturulması ve geliştirilmesinde önemli bir fonksiyonu olduğu söylenebilir.

-Vergi harcama maliyetlerinin minimize edilmesi: Risk analizi neticesinde elektronik ortamda edinilen verilerin ulaşılabilir olmasına bağlı olarak mükellefler arasında risk payı yüksek olanların seçilmesi maliyetlerin minimize edilmesini sağlayabilir. Bu sayede gereksiz ve amacına hizmet etmeyecek incelemelerden ziyade önem derecesi yüksek incelemeler yapılabilecek olup riskli mükelleflerin tespiti noktasındaki belirlemeler ile daha etkin ve verimli, aynı zamanda maliyetleri azaltan bir inceleme süreci ortaya çıkartılabilir.

Risk analizinin vergi denetimindeki önemine ilişkin yukarıda ifade edildiği üzere birçok avantajı bulunmaktadır. Vergi denetiminde risk analizine dayalı tekniklerin uygulamaya dâhil edilmesi farklı ülkelerde olduğu gibi Türkiye’de çeşitli çalışmalara konu olmuştur. Bu süreçte bilişim teknolojilerinin altyapısının kurulması ve çeşitli e-maliye uygulamalarının hayata geçirilmesini gerektiren çalışmalar ortaya çıkmıştır.

Vergi Denetim Kurulu’nca yürütülen risk analiz çalışmalarına göre sistem üzerinden 4.494 mükellef analizlere tabi tutulmuş, 28.323 risk unsuru değerlendirilmiş ve toplamda 22.664 mükellef incelemeye sevk edilmiştir (VDK, 2018: 56-57).

3.4.3. Risk Analiz Sistemine Yönelik Çalışmalar

Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Sistemi (VDK-RAS), her türlü bilgi, veri ve istatistiği kullanarak mükelleflerin risk durumlarını tespit eden ve risk

analizleri sonucunda üretilen bilgi raporlarını inceleme çalışmalarında kullanılması amacıyla vergi müfettişlerine sunan bir yazılımdır.

Birçok ülkede olduğu gibi Türkiye’de risk analizi uygulama yazılımını vergi denetim sistemine entegre etmeye ve yazılım programının geliştirilmesine yönelik çalışmalara yönelmiştir. Türkiye bu kapsamdaki ilk bilişim odaklı sistemlerin kullanımına 1998 yılında Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP) ile başlamıştır. Türkiye OECD’nin 2002 yılındaki “*Forum On Strategic Management*” toplantısında almış olduğu karar üzerine ülkelerin vergi yönetimleri tarafından risk yönetimine ilişkin çalışmaların yapılmasını, tecrübelerin paylaşılmasını ve ayrıca küçük çaptaki firmalara yönelik daha kapsamlı bir uyum ve risk yönetimi uygulamasına dönük çalışmaların yapılmasını karara bağlamıştır (Arslan ve Biniş, 2016: 457). 2004 yılındaki “*Vergi İdaresinin Kapasitesinin Geliştirilmesi*” projesiyle temelleri atılan riske dayalı denetim stratejisi ise hızlı bir şekilde gelişim göstermiştir.

Ülkemizde risk alanlarının tespiti noktasında görev dağılımında Vergi Denetim Kurulu’nun sorumluluğu bulunmaktadır. Bu kapsamda mükelleflerin faaliyetleri analize tabi tutulmak suretiyle risk alanları belirlenmektedir. VDK bünyesinde yer alan Risk Analiz Şube Müdürlüğü’nce hem kamudan hem de özel sektör kurumlarından mükellefler hakkında edinilen bilgileri bir havuzda birleştirerek risk analiz sistemleri oluşturmaktadır. Bu sistem sayesinde veriler yardımıyla çapraz kontroller yapılmakta olup, ilgili kontroller neticesinde riskli sayılan mükelleflerle ilgili veri bankası inceleme elemanlarına sunulmaktadır (VDK, 2014: 15). Bununla birlikte denetim sistemi sadece riskli mükelleflerin denetime alınmasına dayanmamaktadır. Riskli olmasa dahi rastlantısal seçim ile de mükellefler denetime alınabilir (Arslan ve Biniş, 2016: 458). Çalışmanın bu kısmında Vergi Denetim Kurulu bünyesinde Risk Analiz Sisteminin geliştirilmesi adına yapılan çalışmalar incelemeye alınacaktır.

3.4.3.1.VDK Risk Analiz Merkezi Çalışmaları

Beyana dayanan vergi sisteminin doğruluğunun vergi denetimi suretiyle sağlanması için daha çok teknolojik imkanların ve yöntemlerin kullanılması gerektiği anlaşılmaktadır. Bu nedenle geleneksel vergi denetimi yerini bilgisayar destekli elektronik denetime bırakmaktadır.

Vergi Denetim Kurulunun elektronik uygulamalarının başında Vergi Denetim Kurulu-RAS gelmektedir. VDK tarafından yapılacak vergi incelemeleri; esas olarak sektör, konu ve mükellefler itibarıyla, kurul bünyesinde kurulan Risk Analiz Merkezinde (VDK-RAS), mevcut ve yeni geliştirilen programlar kullanılarak analiz ve mukayeseler neticesinde belirlenmektedir (VDK, 2018: 15).

VDK'nun Orta Vadeli Program (2018-2020) kapsamında kamu gelirlerinin kalitesinin artırılması adına yaptığı çalışmalarda; vergilemede teknolojik imkânlardan daha fazla faydalanılacağını, vergi kayıp ve kaçığını önlemek amacıyla yeni bir risk analiz merkezi kurulacağını taahhüt altına alınmıştır. Ayrıca hali hazırda faaliyetine devam eden risk analiz merkezinin, denetime tabi tutulacak mükelleflerin seçiminde daha etkin şekilde çalışması için yeniden yapılandırılacağı vurgulanmıştır (VDK, 2018: 38).

GİB tarafından vergi incelemesi ve risk analiz faaliyeti kapsamında yürütülen bazı projeler VDK bünyesine alınmıştır. Kayıt dışı faaliyette bulunma riski taşıyan bazı sektörler, ilgili kurumlarla yapılan işbirliği neticesinde bilgi ve veri toplamak suretiyle oluşturulan Risk Analiz Sistemi yoluyla tespit edilmektedir. Bu sayede vergi incelemesi ile incelenecek mükelleflerin seçiminde riske bağlı objektif kriterler tespit edilerek etkin ve verimli çalışma sürdürülmektedir. 2014 yılından itibaren risk unsurlarının neleri kapsadığı tespit edilerek Risk Analiz Modeli (RAM) devreye girmiş ve yazılım çalışmaları 2015 yılı içinde tamamlanmıştır. Söz konusu RAM Programı Mali İstihbarat Modülü sayesinde; gelen ihbarlar, görüş öneri raporları, incelemenin genişletilmesine yönelik talepler, AR-GE raporları, eylem planları, diğer kurum ve kuruluşlardan gelen her türlü yazı ve yürütülen medya çalışmaları ile mükelleflerle bağlantı sağlanmaya başlanmıştır. Medya çalışmaları referans alınarak VDK-BİS üzerinden VDK-RAS'da kullanılmak üzere mükelleflerle bağlantı sağlanan ve vergisel anlamda risk unsuru taşıyan hususlar rapora bağlanmış ve uzman çalışanlarca bu raporlar mükerrerlik, konu, vergi türü vb. hususlar açısından değerlendirmeye alınarak uygun görülenler VDK-RAS üzerinden süreci sonlandırılmıştır (VDK, 2017: 28).

VDK'nın görev tanımı içinde yer verilen ve 2014 yılının sonunda faaliyetine başlayan Merkezi Elektronik Risk Analiz ve Mükellef Seçim Programı (VDK-MERAM) sayesinde risk alanlarının tespit edilmesi amaçlanmaktadır. Risk

analiz çalışmaları kapsamında inceleme çalışmalarına konu edilen mükellefler hakkında, VDK-RAS alt yapısından elde edilen veriler, inceleme elemanlarının Vergi Denetim Kurulu veri ambarına düşmektedir. Ardından elde edilen veriler yardımıyla türetilen iş emirleri VDK-BİS denilen inceleme ekranına yansıtılmaktadır. VDK-BİS sayesinde VDK tarafından tanımlanan iş emirlerinin içerikleri hakkında bilgi sahibi olma, bilgi isteme kapsamında yazışma işlemlerinin yapılmasını sağlama, inceleme dosyası ve eklerinin görülmesi ve inceleme elemanına yol gösterici olması gibi faydaları bulunmaktadır. Diğer taraftan inceleme elemanına tanımlanan iş emirleri, yazılan raporlara (vergi inceleme raporu, vergi tekniği raporu ve görüş öneri raporu vb.) VDK'na bu sistem yoluyla sevk edilmektedir (Gerçek ve Bakar, 2016: 184-185).

Ayrıca vergi incelemelerinde VDK-BİS altyapısında yer alan ve *inceleme* elemanlarınca yapılan denetim ve inceleme faaliyetlerine yönelik olarak riskli sayılan mükellefler hakkında analiz çalışmalarına rehberlik eden MBR (Mükellef Bilgi Raporu) sayesinde mükelleflerin ortaklık yapısı, beyanname bilgileri, Ba-Bs bilgileri, oran analiz verileri, 3. taraf bilgileri, diğer kurum ve kuruluşlardan (*SGK, Tapu İdaresi, Bankalar, Gümrük İdaresi vb.*) gelen bilgi ve veriler risk unsuru oluşturabilecek birçok veriyi sunmaktadır. Bu veriler ışığında, mükelleflerin seçiminde risk odaklı ve objektif esaslara göre yöntemler kullanılarak vergi denetimlerine kolaylık sağlanması beklenmektedir (VDK, 2018: 29).

2018 yılı GİB faaliyet raporunda risk analizine yönelik projeler, KDV İadesi Risk Analizi (KDVİRA) Sistemi, Riskli İade Takip ve Analiz Programı (RİTAP), KDV İadesi Makro Analiz Raporu (MAR), Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP), Özel Esas (ÖZES) Uygulama Sistemi, ÖTV İadesi Risk Analizi Sistemi (ÖTVİRA Projesi) şeklinde sıralanmıştır. Risk analiz projeleri kapsamında sıralanan risk programları hakkında aşağıda kısaca bilgi vermekte fayda bulunmaktadır (GİB, 2018):

- *KDV İadesi Risk Analizi (KDVİRA)*; mükelleflerin iade-mahsup taleplerine ilişkin iade listelerinin İnternet Vergi Dairesi üzerinden gönderilmesini ve indirim ve yüklenim listeleri ile satış fatura listeleri üzerindeki analiz ve kontrollerin otomatik olarak yapılmasını müteakip iade talebinin sonuçlanarak vergi dairesine rapor edilmesini sağlayan bir risk programıdır. Söz konusu sistem ile birlikte vergi dairesi

personelinin iş yükünün hafiflemesine, risk unsurlarının daha hızlı tespit edilmesine, kırtasiyeciliğin azalmasına, iade işlemlerinin standart hale getirilerek uygulama birliğinin kurulmasına ve sürecin vergi yönetimince an ve an takip edilmesine katkı sağlanmaktadır.

- *Riskli İade Takip ve Analiz Programı (RİTAP)*; KDV iadelerinde etkinliğin artırılması ve haksız iadenin önüne geçilmesi için veri ambarındaki bilgiler sayesinde KDV iade taleplerinin izlenerek raporlanmasına, KDV iade taleplerinin doğruluğu konusunda belirlenmiş kriterler yardımıyla analizlerin yapılmasına imkan veren risk analiz ve denetim sistemidir.

- *KDV İadesi Makro Analiz Raporu (MAR)*; İade talep eden mükellefler hakkında verilen beyannameler, bildirimler ile diğer kurumlardan edinilen bilgiler ışığında ulaşılan sonuçların vergi dairesi ile paylaşılmasını sağlayan bir sistemdir.

- *Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP)*; sahte fatura düzenleme fiilini işleyenler için belirlenmiş olan risk kriterleri sayesinde sayısal ölçüm yöntemi kullanılarak riski yüksek görülen ve algoritmanın dışına çıkan mükelleflerin incelenmesine yönelik bir programdır. Programın tespit ettiği riskli mükellefler vergi dairesi çalışanlarınca değerlendirildikten sonra hakkında incelenmesi için Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına sevk edilmektedir. 2010 yılından 31.12.2018 tarihine kadar programın ürettiği ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına gönderdiği iş emri sayısı 51.050'dir.

- *Özel Esas (ÖZES) Uygulama Sistemi*; Vergi dairesi özelinde kod uygulaması olarak da bilinen Özel esaslar sistemi, mükelleflerin her türlü iade talebinde riskli mükellef olarak değerlendirilen ancak iadenin alınmasında teminat yöntemini şart koşan bir uygulama sistemidir. Özel esaslara mükelleflerin girebilmesi için hakkında sahte belge düzenleme tespiti, sahte belge düzenleme raporu, sahte belge kullanma adresinde bulunamama gibi bir dizi kıstas bulunmaktadır. Özel esaslar uygulamasından çıkmak veya genel esaslara dönmek için yapılması gerekenler ise KDV genel uygulama tebliğinde genel esaslara dönüşün her bir kritere göre durumu açıklanmıştır.

- *ÖTV İadesi Risk Analizi Sistemi (ÖTVİRA Projesi)*; Yazılım çalışmalarının % 93'ünün Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli I sayılı listelerdeki malların

iadesine yönelik takip edilen bir yazılım programdır. Bu yazılım programı ile mevzuat değişikliklerine uyumun sağlanması, veri ambarının etkin kullanılması, mükellef, ürün veya sektör hakkındaki analizler ve raporlamaların oluşturulması, iade işlemlerinde her iki taraf açısından iade sürecinin geliştirilmesi, ÖTV işlemlerinde bir standart getirilmesi ve hatalara sebebiyet vermeden işlemlerin sonuçlandırılması amacı güdülmektedir (GİB, 2018: 89-92)

VDK'nın kurulmasıyla birlikte denetimlerin artık risk odaklı bir yapıya dönüştürüldüğü görülmektedir. İlk etapta vergi denetiminde çok düşük bir oranda risk analizi uygulanırken, 2018 yılı sonu itibariyle risk analiz çalışmaları kapsamında 22.664 mükellef incelemeye sevk edilmiştir. Ayrıca risk analiz çalışmalarında 4.494 mükellef analize tabi tutulmuş, 28.323 risk unsuru değerlendirilmiş ve inceleme çalışmalarında kullanılmak üzere raporlanmıştır. (VDK, 2018: 56, 57).

3.4.3.2. Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Risk Unsurları ile Mücadeleye Yönelik Çalışmalar

Sahte belge düzenleme ve kullanma şeklindeki olumsuzluklar hakkında etkin bir şekilde ve yerinde mücadele edilebilmesi için geçmiş dönemlerin dışında özellikle cari döneme ait olumsuzlukların tespiti için VDK-RAS'a SABE-RAM eklenmiştir. 2016 yılı itibariyle tam şekliyle faaliyete konulan SABE-RAM modülü 2018 yılı ve devamında da sahte belge düzenleyicileri ve kullanıcıları açısından etkin bir kontrol mekanizması görevi göreceği düşünülmektedir (VDK, 2018: 29).

Sahte belge düzenleme ve kullanma yönlü incelemelerde risk unsuru olarak değerlendirilen tespitlere (*yapılan yoklamalarda adresinde bulunmama, yüksek cirolara kısa sürede ulaşılması, firmanın üzerine kayıtlı herhangi bir taşıt bulunmaması, küçük bir ofis şeklinde faaliyet yürütülmesi, sık sık ortaklık değişikliklerinin olması vb.*) istinaden ilgili mükelleflerin incelemesi vergi müfettişlerine görev emri olarak tanımlanmaktadır. Bu sayede hızlı müdahale ile daha fazla sahte belge düzenleme faaliyetinin önüne geçilmeye ve dolayısıyla sahte belge kullanıcılarının da zamanaşımı süresi dikkate alınarak kamu zararına sebebiyet vermeden incelemelerin daha etkin bir şekilde yürütülmesi amaçlanmaktadır.

Sahte belge düzenleyicileriyle mal ve hizmet alım veya satımı olması noktasında bağlantısı olduğu düşünülen bazı mükelleflerin incelenmesi için

mükelleflerin bağılı bulunduğu inceleme bölgesindeki inceleme elemanlarının görev havuzuna iş emri olarak yansıtılmaktadır. Ancak sahte belge düzenleyicisi ile ticari bir bağlantısı olduğu tespit edilen ancak risksiz mükellef olduğu değerlendirilen mükelleflerin ayrıma tabi tutularak ayrıştırılması gerektiği vurgulanmaktadır (VDK, 2018: 29).

3.5.Vergi Denetiminde Mükelleflerin Seçiminde Uygulanan Rastlantısal ve Risk Odaklı Yöntemler

Mükelleflerin incelemeye alınma gerekçeleri birçok nedene dayanmaktadır. Bazı mükellefler istatistiki veriler yardımıyla, bazı mükellefler ise tamamen genel bir inceleme amacı ile incelemeye seçilmektedir. Bu bölümde, incelenecek mükelleflerin seçiminde rastlantısal mı? yoksa risk odaklı yöntemin mi? tercih edilmesi gerektiği konusunda açıklamalarda bulunmaktadır.

3.5.1. Mükellef Seçiminde Rastlantısal Yöntemler

Mükelleflerin analiz neticesinde denetime alınmasında iki temel yöntem söz konusudur. Ancak günümüzde vergi idaresi bilişim teknolojilerindeki gelişmeyi göz ardı edemeyeceğinden rastlantısal yani manuel mükellef seçimleri yerine daha çok risk odaklı ölçüm ve denetim tekniklerini uygulamaktadır.

Rastlantısal denetiminin olumlu ve olumsuz yanları bulunmaktadır. Bu denetim modeli en eski denetim modelleri arasında yer almaktadır. Bilgiye ulaşmanın mümkün olmadığı veya az olduğu dönemlerde bu yöntem kullanılmıştır. Vergi inceleme elemanları çevresel faktörlerden ve mükellef davranışlarından yola çıkarak denetime alınması gerekenleri tespit ederler. Bu yöntem sayesinde daha fazla mükellefin denetimine karar verilebilir iken aynı zamanda suiistimal riskinin artması ve sadece vergi dairesinin elde ettiği yerel bilgileri kullanarak denetimin gerçekleştirilmesi gibi dezavantajları da beraberinde getirecektir (Arslan ve Biniş, 2016: 453).

Rastlantısal seçim yönteminde mükelleflerin rastlantıya dayalı seçimi ile birlikte mükellefler için daha adil ve eşit düzeyde bir denetim sistemi ihtimal dahilindedir. Birçok ülke modelinde sektör açısından rastlantısal olarak mükellefin ölçek durumu ve vergi türleri gibi sınıflara ayrılarak bu yöntem uygulanmaktadır. Bu yöntemin avantajları ise aşağıdaki şekilde belirtilebilir (Arslan ve Biniş, 2016: 454):

- Vergi idaresi bu yöntem ile mükellef hakkında edindiği bilgiler sayesinde etkinliğin artırılmasında ve uyumun sağlanmasında güçlü bir veri deposu oluşturabilir.
- Şeffaf bir seçim algısı ile birlikte eşitlik prensibine dayalı her mükellef için aynı oranda denetim ihtimali bulunmaktadır.

İlgili yöntemin yukarıdaki faydaları kadar yüksek risk unsuru taşıyan durumları da bulunmaktadır. Bu noktada yapılması düşünülen incelemenin kapsam ve yıllarının veya sektörün tespit edilerek denetim elemanının inisiyatifine dayanan incelemelerin yapılması hem şeffaflık ilkesinin hem de vergi idaresine olan güven duygusunun azalmasına neden olabilir.

3.5.2. Mükellef Seçiminde Risk Analiz Yöntemi

Risk Analiz Yöntemi, vergi daireleri veya denetim birimlerince mükellefler özelinde yapılan çalışmalar sayesinde mükelleflerin faaliyet alanlarına yönelik her türden bilgi ve istatistiki veriyi toplayarak bir araya getiren bir sistemdir. Bu sistem sayesinde hem mükellef grupları (A.Ş., Ltd., gerçek kişi) hem de sektörler (İnşaat, imalat, dericilik, lojistik vb.) itibarıyla analizler yapılmasına, diğer mükelleflerle mukayeseler yapılmasına imkan tanınmaktadır. Ayrıca risk alanlarının neler olduğu tespit edilerek tespit edilen alanlar dahilinde mükellefler vergi incelemesine tabi tutulmaktadır (Uğur, 2016: 133-134).

Risk Analiz Modeline göre mükellefler hakkında elde edilen veriler matematiksel ve istatistiksel açıdan değerlendirildikten sonra bir risk puanı hesap edilmektedir. Risk unsurunun oluşumu için verilerin kıyaslanmasıyla sapma derecesine göre risk belirlenmekte ve riski yüksek olarak değerlendirilen mükellefler incelemeye sevk edilebilmektedir. Risk Analiz Modelinde mükelleflerin bulunduğu konum veya sektörel yapısı çerçevesinde mükellefler öncelikli olarak kademelere ayrılmaktadır. Her bir kademe mükelleflerin büyüklük ölçüsünü göstermektedir. Kademelerin belirlenmesindeki kıstas ise mükelleflerin beyan ettiği verilerden oluşmaktadır. Bu sayede bütçe veya hasılat büyüklüğü kriter olarak alındığında büyük ölçekteki mükellefler ile büyük mükellefler arasındaki vergi adaleti, küçük ölçekteki mükellefler ile küçük mükellefler arasındaki adalet olan yatay adalet sağlanmaktadır (Uğur, 2016: 134).

VDK tarafından incelenecek mükelleflerin seçiminde, teknolojinin getirdiği yeniliklerden ve denetim süreçlerinden yararlanarak tespit edilen mükellef kitlesinin sürekli olarak ve etkin bir vergi denetimine tabi tutulması çok önemlidir. Mükellef kitlesinin tespit edilmesinde bazı kaynaklardaki veriler tasniflenerek analize tabi tutulmakta ve çıkan sonuçların çapraz kontrolleri yapılmaktadır. Bu sonuçlara göre mükelleflerin risk durumları dikkate alınarak incelenecek mükellefler tespit edilmektedir. Riskin tespit edilerek incelenecek mükellef seçiminde, geliştirilen bilgisayar programları sayesinde inceleme elemanının ihtiyacını karşılayacak birçok veriye ulaşılabilmektedir (Arslan ve Biniş, 2016:457-458). Böylece mükelleflerin seçiminde keyfilikler ortadan kaldırılarak etkin ve zamandan tasarruf sağlayan bir denetim ağı kurulabilecektir. Risk odaklı inceleme sayesinde bilişim teknolojileri ve veri ambarı gibi bazı maliyetleri olmakla birlikte avantajları daha çoktur. Bu avantajlar şu şekilde sıralanabilir (Polat, 2017: 88, 129):

- Denetim sayesinde vergiye uyum sorunu olan mükelleflere doğrudan müdahale edilmesine,
- Risk yönetimi ile bilişim sayesinde dosyanın hızlıca tetkik edilmesine,
- Risk analizi sayesinde inceleme elemanlarının sektör üzerinde risk seviyelerine göre inceleme ve araştırma yapmasına katkıda bulunmaktadır.

Vergi Denetim Kurulunun bilişim altyapısını güçlendirmeyi hedef alması dolayısıyla vergi incelemelerinde mükelleflerin seçiminin en önemli kaynaklarının başında Vergi Denetim Kurulu-RAS (Risk Analiz Sistemi) gelmektedir. Türkiye’de farklı vergi konularına ilişkin incelemeye tabi tutulan mükellef sayılarına bakıldığında mükellef seçiminin önemi ortaya çıkmaktadır Vergi denetiminde etkinlik sorununun çözümünde mükellef seçiminde risk odaklı yaklaşımların öne alındığı usuller doğrultusunda mükelleflerin gruplara ayrılmasında ve mükelleflerin bu usuller çerçevesinde belirlenmesinde önem arz etmektedir. Böylece herhangi bir kriteri ve hedefi olmayan denetimlerin değil, daha çok risk odaklı mükelleflerin denetimine yönelik çalışmaların yapılması daha kesin sonuçların alınmasına katkıda bulunacaktır (Uğur, 2016: 134).

Mükelleflerin incelemeye alınmasında belli standartların varlığı, mükellefin niçin incelemeye tabi tutulduğunu bilmesi ve keyfi incelemeye tabi tutulmadığını

biliyor olması mükellefler açısından idareye olan güven unsurunun temin edilmesine yardımcı olacaktır. Bu nedenle incelenecek mükelleflerin seçiminde fayda ve maliyet açısından etkin vergi denetiminin sağlanabilmesi için incelenecek mükellef seçimi büyük önem taşır. Risk analizi çerçevesinde geliştirilen bazı programlar sayesinde yapılan analiz ve mukayeselerle mükelleflerin riskli olup olmadığına karar verilmekte ve İhbar İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonu (İİTDK) tarafından incelemeye sevk edilmektedir. Risk analizinin dışında ihbar ve şikayetler, teftiş ve soruşturma ile yapılan incelemeler ve denetimler sayesinde olduğu gibi diğer kurum ve kuruluşlardan gelen ve vergisel konuları içeren inceleme yazılarına göre de incelemeler yapılabilmektedir. Bununla birlikte asıl amaçlanan risk analizine dayalı bir denetim sistemi üzerinden vergi incelemelerinin gerçekleştirilmesidir. Bu süreçte, mükelleflerin vergi idaresine sunmuş olduğu bilgi ve belgeler haricinde finansal kuruluşlardan, mükellef ile bağlantısı olan, Tapu İdaresi, SGK, Gümrük yönetimi gibi kamusal kurumlardan ve diğer her türlü kaynaktan elde edilen veriler bir araya getirilerek mükellefler risk analizine tabi tutulmaktadır (Polat, 2017: 117).

Risk analiz sistemi ile mükellef seçiminde vergi kayıp ya da kaçak riski yüksek olan mükelleflerin ve/veya sektörlerin belirlenmesi amaçlanmaktadır. Riskin tespit edilerek mükelleflerin incelemeye sevkine sebep olabilecek bazı veriler bulunmaktadır. Bu veriler maddeler halinde şu şekilde açıklanabilir (Polat, 2017: 88):

- Mükellefin Ba-Bs formunu hiç vermemesi veya boş vermesi,
- Mükellefin inceleme dönemindeki KDV beyannamesinde yer alan “*Alınan Mal ve Hizmete ait Bedel*” toplamı ile satıcıların Bs formlarında bildirdiği mal ve hizmet satış tutarı arasında uyumsuzluk bulunması,
- Mükellefin inceleme döneminden önceki bir dönemdeki KDV beyannamesinde düzeltme beyannamesi vermek suretiyle İndirilecek KDV matrahını çok fazla arttırması veya fazla sayıda düzeltme beyannamesi vermesi,
- Mükellefin ortaklık yapısı değişimine bağlı olarak, değişimden önceki ve sonraki KDV matrahları arasında bariz şekilde farklılık olması,

- Mükellefin inceleme döneminden önceki bir yıllık periyotta KDV matrahında sıçrama olması,
- Mükellefin inceleme dönemine kadar çok sayıda şirkette ortaklığı bulunan ortağının olması,
- Mükellefin inceleme döneminden önceki periyotta merkez adresini sık sık değiştirmesi gibi birçok eleştiri gerektiren husustan dolayı mükelleflerin incelemeye sevki söz konusudur.

Mükelleflerle ilgili risk analizi hakkında veri sağlayan bazı unsurlar ve bu unsurlardan hareketle analiz edilen bazı kriterler söz konusudur. Risk analiz yönteminde ele alınan kaynaklar ve kullanılan kriterler Çizelge 9’da gösterilmiştir.

Çizelge 9. Risk Analizinin Kaynakları ve Kullanılan Kriterler

Risk Analizinin Kaynakları	Kullanılan Kriterler
E Beyanname verileri	Sektör ortalamasından sapma
Diğer bildirimler	Yanılıcı veya hatalı bildirim analizleri
Gelir Tablosu ve Bilanço verileri	Gider fazlalığı analizleri,
Malvarlığı bilgileri	Karşılaştırmalı Beyan ve bildirim analizi
Kesin mizan bilgileri	Satışlar kaynaklı analizler
Tahsilat ve ödeme bilgileri	Yanılıcı ve hatalı değerlendirme
Sicil yoklama bilgileri	Örtülü kazanç analizleri
İnceleme sonuçları	Davranış takibi
Ba Bs form bildirimleri	Örtülü sermaye analizleri
İlişkili kişi kaynaklı bildirim ve beyanları	Muhasebe hesap analizleri
Gümrük beyan ve bildirimleri	Yanılıcı ve hatalı beyan analizleri
Diğer kurum ve kurul bilgileri	

Kaynak: Polat, 2017: 118.

Risk analiz programlarının kullanılmasında söz konusu kriter ve unsurlar göz önünde bulundurularak yapılan analiz ve mukayeseler neticesinde, risk unsuru tespit edilen sektörler ve mükelleflerin risk alanlarına ilişkin dereceleri objektif olarak belirlenmekte ve mükelleflerin sektörel faaliyetlerine yönelik mukayeseler yapılarak risk alanları tespit edilmektedir.

Çizelgeden de görüldüğü üzere risk unsurlarını tespit ederken bir çok kriter dikkate alınabilmektedir. Bilanço ve gelir tablosu ve e-beyanname kayıtlarından yararlanarak elde edilen ve aşağıda yer alan durumların olması halinde risk analizine yönelik mükellefler seçilebilmektedir. Bu durumlar aşağıdaki gibi ifade edilebilir (Uğur, 2016: 137-138):

- Bilançodaki kasa hesabında oluşan şişkin bakiyenin olması,
- Bilançolardaki zararın defalarca beyan edilmesi,
- Bilanço kalemlerinde yer alan kasa ve banka hesabında nakit para bulunduğu halde yüksek tutarda banka kredisinin kullanılması,
- Bilançodaki banka hesabının kaydi parası ile fiili parası arasında farkın bulunması,
- Şirketin ortaklarına yüksek tutarda borç para transferi,
- Şirketin bilanço kayıtlarında borç verdiği dair 131 hesap kodlu ortaklardan alacaklar hesabı bulunmasına karşın ilave olarak banka kredisi de kullanması,
- Şirketin borçlanma limiti olarak belirlediği KVK'nun 12. maddesindeki örtülü sermaye transferine yönelik tespitler,
- POS satışlarının bulunulan sektör ortalaması göz önünde bulundurularak sektörel ortalamanın altında veya üstünde olması, şeklindeki risk unsurları üzerinden değerlendirmeler yapılmaktadır.

Bilanço ve gelir tablolarındaki veriler riskli mükelleflerin tespitinde temel alınan önemli bir kaynaktır. Vergi Denetim Kurulu kapsamında yapılan risk analizinde bilanço ve gelir tabloları riskli mükelleflerin tespitinde önemli bir kaynak olmakla birlikte bunların yanı sıra farklı birçok seçim kriterinden de yararlanılmaktadır.

3.6.Bazı Gelişmiş Ülkelerde Vergi Denetiminde Risk Analizi Uygulamaları

Türkiye’de vergi denetiminde risk analizi yöntemine ilişkin genel açıklamalara yer verilmiştir. Bununla birlikte bazı gelişmiş ülkelerde vergi denetiminde risk analizi uygulamasına yer verilmesi, karşılaştırma yapma imkânı vermesi açısından faydalı olacaktır.

3.6.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Vergi Denetimi

Vergi denetiminin amacı, vergi idaresinin kaynaklarını israf etmeden kullanımını ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu temin etmektir. Amerika'da denetimde görevli personeller iki kısımda değerlendirilir. Bunlar gelir ajanları ve vergi denetim elemanlarıdır. Gelir ajanları daha çok karmaşık ve kapsamlı olan beyanları yani, Kurumlar Vergisi ve Tüketim Vergisi beyanlarının denetlenmesinden sorumludurlar. Diğer taraftan vergi denetim elemanları ise gerçek kişi mükelleflerin beyanlarını incelemekten sorumludurlar (Doğan ve Kapusuzoğlu, 2005: 28).

ABD Ulusal Gelir İdaresi (IRS-Internal Revenue Service) federal devletler düzeyindeki vergi beyannameleri üzerinden elde ettiği verileri vergisel etkinliğin sağlanmasında kullanmaktadır. Vergi denetiminde etkinliği sağlamaya yönelik olarak eyaletlerden bilgi alışverişi sağlanmaktadır. Her eyalet sorumluluk alanında bulunan beyannameleri belli dönemler dâhilinde IRS'ye göndermektedir. Bu şekilde temin edilen bilgilerin elektronik ortamda saklanmasına ve analizine zemin hazırlanmaktadır.

IRS kapsamında vergi denetiminde etkinliği sağlamaya yönelik çeşitli düzenlemelere gidildiği görülmektedir. Bunların içinde denetime alınacak mükelleflerin seçimine ilişkin uygulamalar dikkat çekmektedir. 1964'den 1988'e kadar uygulanan Mükellef Uyumu Ölçüm Programı (Taxpayer Compliance Measurement Programme-TCMP) ilk kez mükelleflerin vergi bildirimlerindeki uyumu analiz etmek için uygulamaya alınmıştır. Ardından bu uygulamanın devamı niteliğinde 2002 senesinde TCMP'nin yeni versiyonu olan Ulusal Araştırma Programı (National Research Program – NRP) kullanılmaya başlanmıştır. NRP sadece gelir vergisi açısından değil diğer vergi kalemleri ve vergi mükelleflerini de içine alan kapsamlı bir ölçme stratejisi benimsemektedir. Söz konusu ölçümlerden elde edilen sonuçlar ise IRS tarafından etkili bir şekilde kullanılmaya başlanılmıştır (Gerçek, 2016: 59).

Bireysel bazda denetime alınanlar tayin edilirken bazı kriterler göz önüne alınır. Söz konusu kriterlere göre beyanlarında şüphe duyulan veya haklarında usulsüz kazanç emaresi tespit edilenler veya ilgili eyalet tarafından incelemeye dahil edilenler, IRS tarafından denetime alınmaktadır.

Federal ajanslar tarafından ilgili mükelleflerin beyanlarındaki usulsüzlüklere dair bir veri elde ettiğinde, bu durumun düzeltilmesi için ilgili mükellefe bildirimde bulunulur. Böylece mükellefin düzeltme beyannamesi vermesi suretiyle incelemiden çıkarılması mümkündür. Kaldı ki incelemelerin birçoğu federal ajanların tespiti ve elde ettiği veriler ışığında yapılmaktadır (Arslan ve Biniş, 2016: 447).

IRS tarafından gerçekleştirilen merkezi denetim, eyaletlerden almış olduğu veriler yardımıyla desteklenmektedir. Özellikle, eyaletler özelindeki beyannamelerden edinilen bilgiler ile eyaletler bazındaki bilgi akışı anlaşmaları Veri Değişim Programı (Data Exchange Program) sayesinde aylık, üç aylık veya yıllık olarak IRS ile paylaşılmaktadır. Diğer taraftan eyaletlerde IRS'den mükellefler hakkında eksik olan veya tamamlanmamış bazı bilgilerin sağlanmasında yardım alınmaktadır. 2012 yılı baz alındığında 40 eyalet, bireysel mükellefler için IRS ile karşılıklı bilgi karşılaştırma ve paylaşma programına kayıtlıdır. Kaldı ki eyaletler tarafından yapılan denetimlerde kendi sınırları içerisinde gerçekleştirilen tarhiyatlarda ek gelir imkanı sağladıklarından, mükellefler özelindeki bu türden bağımsız denetimlerin daha az veya hiç yapılmaması yönünde karar verebilirler (Gerçek, 2016: 61).

Bir beyanın incelemeye alınması için bazı istatistiksel yöntemlere başvurulmaktadır. Bu nedenle bilgisayar programları aracılığı ile taranarak ek bir vergi tarhiyatına emare olabilecek ihtimaller üzerinde durulmaktadır. IRS bazı vergi beyannamelerinin denetime alınıp alınmayacağını ve oluşabilecek matrah farkının tespitinde analiz teknikleri kullanmaktadır (Arslan ve Biniş, 2016: 447-448).

ABD'de vergi incelemelerinde bilgisayar odaklı bilişim teknolojilerinden yararlanma oranı gün geçtikçe artış göstermektedir. Verilerin toplanmasında mükellefin tüm beyannameleri, ortaklık yapısı ve değişimi, banka hareketleri, sigorta bilgileri, işyeri değişiklikleri vb. bilgiler kullanılmaktadır. ABD'de bu kapsamda verileri için geriye dönük üç yıllık bir veriye kadar inmek mümkündür. Bu süre zarfındaki incelemelerin dışında geriye dönük dördüncü yıla ait veriler silinmektedir (Arslan ve Biniş, 2016: 448).

IRS tarafından kullanılan denetim yöntemlerinden biri de Ayırt Edici Envanter Fonksiyon Sistemi (Discriminant Inventory Function System – DIF)'dir.

1969 yılında ilk uygulaması olan bu sistemde; mükelleflerin verdiği beyannameler bilgisayar ortamında analize tabi tutulur ve beyan edilen ile gelir ve harcamalar noktasında çıkan sonuca bir puan verilmektedir. Verilen puan ne kadar yüksek çıkarsa, beyanname ile gerçekte olması gereken beyan arasında çok fazla farklılık olduğu kabul edilir. Yüksek puan alan beyannameler incelemeye alınır (Karyağı, 2006: 57).

Risk analizinin özünde, riskli mükellefleri belirlemek olduğundan, yapılan denetimlerin sayısı olarak az yapılması ancak etkin olması amaçlanmaktadır. Yapılan risk analizi sonucunda denetimden elde edilen ek gelir ve ceza artışı bir gösterge olarak değerlendirilebilir. Ayrıca IRS'nin denetimde etkinliğinin belirlenmesi noktasında önemli bir veri olarak kabul ettiği, denetime alınan mükelleflerin beyannamelerindeki değişikliklerin oransal olarak en aza indirgenmesi etkinliği sağlamada bir göstergedir. Buna göre denetime tabi tutulan mükelleflerin beyanında değişiklik gerektirmeyenlerin oranı 1995 yılında % 9 iken, 2015'te bu oran % 4'e düşmüştür. Bu da mükellef seçiminde bir etkinlik sağlandığının ve gün geçtikçe daha isabetli denetimler yapıldığının bir göstergesi olarak değerlendirilebilir (Gerçek ve Bakar, 2016: 61).

3.6.2. Almanya'da Vergi Denetimi

Almanya'nın federal devlet modelinde vergi yönetiminin örgütlenmesinde en üst kademede Maliye Bakanlıkları (federal ve eyaletler), orta kademede Yüksek Maliye Müdürlükleri ve alt kademede yerel mali merciler olarak vergi daireleri yapılanmıştır (Can, 2004: 25).

Almanya'da vergi incelemesi vergi dairesinde bulunan inceleme elemanlarınca, vergi dairesinin denetimi ise Sayıştay tarafından yapılmaktadır. Vergi denetimi Yüksek Maliye Dairesi bünyesindeki vergi dairesi personelleri içerisinde görevlendirilmiş inceleme elemanlarınca gerçekleştirilmektedir. Eyaletlerin inceleme elemanları dışında Federal Maliye Bakanlığı örgütlenmesi içinde denetim elemanları mevcuttur (Yurteri, 2011).

Etkinliği yüksek olan ve güçlü bir denetim örgütüne sahip Almanya'da vergi denetimi alt kademedeki mahallelere kadar örgütlenmiş olup defterdarlıklar bünyesinde yürütüldüğünden hemen her mahallede bir vergi denetçisi

bulunabilmektedir (Şaan, 2008: 101). Bölgesel yapılanmada işlevsellik ve uzmanlık kriterlerinin ön planda tutulmuş olması denetimde etkinliği olumlu yönde etkilemektedir (Çamlıkaya, 2007:57). Almanya’da Mali Polis, sektörel veya vergi türüne göre uzmanlaşmış olup, Maliye Bakanlığı bünyesinde faaliyet göstermektedir (Şaan, 2008:101).

Vergi denetiminde işletmelerin büyüklükleri önem arz etmektedir. İşletmeler bu yönü ile büyük, orta, küçük ve mikro ölçekli işletmeler olmak üzere dört gruba ayrılmıştır. Her bir işletme büyüklüğü kendi içinde farklı denetim birimlerinin denetimine tabidir. Yani büyük ölçekli işletmeler ile belli bir büyüklüğe sahip orta ölçekli işletmeler özel denetim büroları tarafından denetlenirken, diğer gruplarda yer alanlar ise yerel vergi dairelerince denetlenmektedir (Doğan ve Kapusuzoğlu, 2005: 28).

İşletmelerin büyük, orta, küçük ve mikro işletmeler şeklinde Federal Maliye Bakanlığında kayıtlı olduğu ve her bir eyaletin en üst maliye idaresi tarafından dört grupta sınıflandırıldığı Alman denetim sistemi, işletmeleri üç yılda bir gözden geçirmek suretiyle büyüklük kriterlerini belirler, büyük işletmelerde herhangi bir kriter aranmaksızın en az 6, en çok 12 aylık aralıklarla incelenmesi zorunluluğu bulunmaktadır (Değirmendereli, 2014:26). Burada büyük işletmelerin denetimine önem verilmekte olup, sistemde bu şekilde yer alan işletmelerin hiçbirinin denetimsiz kalmamasına özen gösterilmektedir. Diğer işletmelerde ise vergi denetiminde kanunda özel bir zaman dilimi öngörülmediğinden her zaman incelenebileceği gibi ayrıca büyük işletme dışındaki işletmelerin kural olarak ancak üç dönemi inceleme kapsamına alınabilir (Değirmendereli, 2014:28).

Almanya’da diğer ülke örneklerinde de görüleceği üzere vergi denetiminde bilişim teknolojileri vazgeçilmez araçlardır. Hatta vergi kaçakçılığının tespitinde geliştirilen özel bir yazılım programı (Convera’s RetrievalWare) sayesinde farklı verilerden elde edilen bilgiler ve dokümanlar toplanmakta, analize tabi tutulmakta ve denetim elemanlarının kullanımına sunulmaktadır (Yurteri, 2011).

Almanya’da vergi denetimi alanındaki risk analizi uygulamalarına 2005 yılından bu yana devam edilmektedir. Almanya’da Maliye Bakanlığı risk yönetiminden sorumludur. Risk yönetiminden merkezi düzeyde Federal devlet,

bölgesel düzeyde eyaletler, yerel seviyede ise vergi daireleri yetkilidir. Risk analizinde stratejiler federe devlet tarafından belirlenmekte olup söz konusu stratejiler koordineli bir şekilde on altı eyalet tarafından uygulanmaktadır. Değerlendirme sonuçları denetimlerde kullanılan bir girdi mekanizmasına tabi tutulmakta ve böylece federal düzeyde risk yönetimine katkı sağlamaktadır. Ayrıca risk yönetimi yerel seviyede ise vergi daireleri tarafından uygulamaya alınmaktadır. Bu noktada vergi dairelerinin sorumluluk alanı vergi denetimlerini en iyi şekilde gerçekleştirmek ve riskli olanlar hakkında incelemeler yaparak düşük risk taşıyanlar için otomasyona işlemeye dayanmaktadır (Arslan ve Biniş, 2016: 449).

3.6.3. Avustralya’da Vergi Denetimi

Avustralya Vergi İdaresi (Australian Tax Office-ATO) dünyadaki vergi yönetiminde önder ülkeler arasındadır. Bu ülkede vergide gönüllü uyumu etkin kılmanın en kestirme yolu denetimdir. Vergiye gönüllü uyum politikalarının temelinde mükelleflerin doğru beyan verip vermediğini araştırmak, vergi ödemede uyumsuzluğu tespit edilen mükelleflerin vergi kaçakçılığını caydıracak eylemler geliştirmek yatmaktadır.

Beyan esasına göre hesap edilen tarhiyat kavramının yürürlüğe girmesi ile birlikte vergiye gönüllü uyum göstermeyenlerin denetimi önem kazanmıştır. Denetimde her ne kadar 1988’e kadar bazı teknik imkansızlıklar ve kaynak yetersizliği olsa da, 1988 yılından itibaren üç kategoride bir sisteme dayalı olan karışık denetim, firma bazlı denetim ve önceliği olan denetimler şeklinde yapılanma kendini göstermiştir. Aynı yılda birçok proje temelli denetimler sayesinde vergiye uyumu sağlamaya dönük çalışmalar üzerinde durulmuştur. Avustralya Vergi İdaresi (ATO) 1990’lı yıllarda mükellefleri sınıflandırırken piyasanın iş yapısını ve boyutlarını baz alarak sınıflandırma yolunu seçmiştir. Sınıflara ayrılmış mükellefler içerisinde örneklem yollu denetim ve mükelleflerin vergiye uyumuna katkı sağlayacak veri toplanması yine aynı zaman dilimine rastlamaktadır. Yeni denetim teknikleri içinde risk yönetimi kurallarının geliştirilmesi ile birlikte denetimin yapısına farklı bir bakış açısı kazandırılmıştır. Risk yönetimi Federal Maliye Bakanlığı merkezli yürütülmekte ve amacı mükelleflerin doğru beyan vermelerini sağlamak ve vergiye gönüllü uyumu temin ederek vergide etkinliği

gerçekleştirmektedir. Risk yönetiminin merkezi Maliye Bakanlığındaki Risk Analiz Merkezidir (Arslan ve Biniş, 2016: 449).

Denetimde riskin tespiti için genel olarak idarenin yapmış olduğu tespit, kapasite artışının sağlanarak daha iyi bir denetim sisteminin seçilmesidir. Ancak denetim hem mükellefler hem de ATO özelinde çok maliyetlidir. ATO ise bu maliyetleri minimize etmek adına 2001 yılından itibaren bir uyum modeli geliştirmiş ve bu uyum modeli sayesinde en iyi denetim seçiminin mükellef hakkında empati duygusunu geliştiren ve onu uyuma teşvik eden bir sistemi hayata geçirmeyi gaye edinmiştir. ATO'nun uyguladığı vergi risk analizi bilinen en eski analiz metotlarından birisi olup, bir uyumlaştırma ve mükellefi etki altında tutmak suretiyle çalışmaktadır (Gerçek ve Bakar, 2016: 53).

Denetim genellikle küçük ve orta ölçekli işletmeler üzerinde gerçekleştirilmektedir. KOBİ Risk Motoru denilen risk analizi sayesinde mükelleflerin risk kuralları karşısındaki durumlarından hareketle risk puanları tespit edilmektedir. Böylece risk puanı yüksek olan mükellefler denetim havuzuna alınarak incelenmektedir (Arslan ve Biniş, 2016: 449).

ATO'nun kabul ettiği vergi uyum modeli Australian National University sayesinde geliştirilmiş ve OECD'de yayınlanan raporlarda ilgili modelin kullanılması önerilmiştir. Bu model, mükelleflerin vergiye uyum derecelerine göre vergi idaresinin yaklaşımı dikkate alınarak vergi uyumunu ve/veya uyumsuzluğu etkileyen ya da uyuma motivasyon sağlayan faktörleri belirlemeye odaklanmıştır (Benk ve Kartalcı, 2015: 52).

ATO tarafından kabul gören vergiye uyum modeli aşağıdaki tabloda görülmektedir. Bu model sayesinde mükelleflerin davranışlarına etki eden faktörler belirlenmiştir. Bu faktörlere ilave olarak mükellefler hakkında dört basamaklı bir strateji belirlenerek, bu doğrultuda mükelleflere vergiye uyumu teşvik edici veya zorlayıcı bir eylem planı dahilinde hareket edilmektedir. Örnek vermek gerekirse uyum konusunda çok çaba gösteren ancak her zaman başarılı olamayan mükellef için mükellefin uyum çabasına yardımcı olmak, vergiye uyum düzeyi artmaya başlayınca doğru orantılı bir şekilde vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde kolaylıklar tanınmaya çalışılmaktadır (Gerçek ve Bakar, 2016: 54).

Şekil 1. ATO’nun Kabul Ettiği Vergiye Uyum Şeması



Kaynak: Benk ve Kartalcı, 2015: 52.

Uyum Modelinin çalışma sistematğinde, vergiye uyum gösteren, vergisel sorumluluklarını zamanında yerine getiren mükellefler için vergisel teşvikler ve ödeme kolaylığı sağlayan, bunun tam tersine uyumsuzluk gösteren mükelleflere ise kanunun tanıdığı gücü kullanarak uygulama sürecinin sert yaptırımlar uygulanmasına dayanmaktadır. Böylece idare tarafından uygulanan bu strateji ile bir yandan vergi gelirlerinde artış ve beyannamelerin zamanında verilmesinde ve beyanname sayısında artış gözlenmiştir. Bu durum modelin başarısını gösterdiği ifade edilebilir (Dökmen ve Günel, 2012: 51, 60).

3.6.4. İngiltere’de Vergi Denetimi

İngiltere Gelir İdaresi (Her Majesty’s Revenue and Customs -HMRC) risk odaklı denetim anlayışına 1980’li yıllarda dolaysız vergiler özelinde yerel bazda başlamıştır. 1983 yılına gelindiğinde bu tarihten itibaren “KDV Merkezi Risk Analizi” adı altında gümrük ve tüketim vergileri hakkında risk değerlendirmesi yapılarak vergi personellerinin kullanımına sunulmuştur.

Beyana dayalı sistemin vergi idaresince hayata entegre edilmesiyle risk sistemi 2000 yılında uzmanlaşma, 2005 yılında ise kurumsallaşma yoluna gitmiştir. Bu sistemde riskin analizi yapılarak bazı segmentler tespit edilmektedir. Beyannamelerin belli gruplara ayrılarak haklarında analizler neticesinde tahminler yapılması, verilerin eşleştirilmesi ve toplanan istihbarat verileri risk analizine yardımcı olmaktadır (Gerçek, 2016: 55-56).

HMRC’nin uyum ölçüm alanları, vergi açığının hangi düzeyde olduğunu bulmak ve bunu azaltmak üzerine yoğunlaşmaktadır. Bu vergi açığının ölçülmesi

sayesinde gönüllü uyumsuzluğun boyutları daha netleşecek ve söz konusu hedefler bu uyumsuzluğun azaltılmasına yönelik belirlenecektir (OECD, 2008: 25).

Vergi incelemeleri üç temelde değişkenlik göstermektedir. İlk etapta beyannamelerin vergi idaresine teslim edilmesi ve idarece beyannamelerin usul ve şeklen ön incelemesi yapılmaktadır. İkinci olarak mükelleflerin hesapladıkları tarh tutarından kesinti yapılan tutarın doğruluğu analiz edilmekte ve son etapta nihai tarh işleminin gerçeğe uygunluğu değerlendirilmektedir (Merter, 2004: 133).

HMRC, kaynak tahsisini geliştirerek ve şirketlerin vergi planlama stratejilerini değiştirmesi neticesinde düşük riskli davranışlara yönelmelerini sağlayarak, denetime bağlı olmayan, tam aksine gönüllü uyumu artırmaya dönük uygulamaları olan mükellefler arasındaki güvene ve şeffaflığa dayanan ilişkilerin artırılmasını amaç edinmektedir (Gerçek, 2016: 57).

3.6.5. Fransa’da Vergi Denetimi

Fransa’nın denetim mekanizması Bakanlıklar düzeyinde bir yapıya sahiptir. Mali denetimin örgütlenmesi Maliye Teftiş Kurulu bünyesinde yapılmaktadır. Fransa’da yerel yönetimlerde amir pozisyonunda bulunan müfettişlerin yerel vergi dairelerindeki kontrolörleri vasıtasıyla denetimler yapılmaktadır. Kontrolörlerin elinde bazı veriler aracılığıyla (mükellef kütükleri ve nüfus sayım cetvelleri) tek tek kendi bölgelerindeki mükellefler üzerinde yoklamalar yaparak denetimlerini gerçekleştirmekte ve vergisel matrahı hesaplamak için çaba sarf etmektedirler (Erdem, 1981: 77).

Fransa’daki yoklama tarzı ülkemizin yoklama sistemi ile benzerlik göstermektedir. İşyerine gidildiğinde fiili tespitler, stok sayımı, kayıt dışı hasılatın tespit edilmesi için faturasız malların bulunup bulunmadığının tespiti, kasa defterinin günlük tutulup tutulmadığı gibi hususlar açısından denetimler yapılmaktadır (Yayman, 1999: 82).

Fransa’da vergi incelemesi; *şekli inceleme, belgeler üzerinden inceleme ve işyerinde inceleme* olmak üzere üç şekilde yapılmaktadır. *Şekli İnceleme*; beyanname üzerinden yapıldığından rakamsal hesap hatalarına yoğunlaşmakta olup, ayrıca eski

beyanlar ile yeni verilen beyanlar arasında uyumsuzluk olup olmadığı hususlarına bakılmaktadır (Arıcan, 1990: 18).

Belgeler Üzerinde İnceleme; mükellefin her ay vermiş olduğu beyannameler vergi dairesi özelindeki dosyasındaki verilerle karşılaştırılmaktadır. Bu konuda olası bir tereddütte mükelleften aydınlatıcı bilgiler istenebileceği gibi, mükelleften düzeltme yapması da istenebilir. Bu sayede yapılan incelemeyle verginin vergi yönetimi tarafından re'sen belirlenmesini, iadeye konu vergiler açısından vergilerin uygunluğunun araştırılması gibi durumlar söz konusu olabilir. Şüphesiz her iki durumda da verilen beyannamenin beyan dışı hususlarla karşılaştırılması söz konusudur (Yayman, 1999: 82).

İşyerinde incelemede; derinlemesine inceleme yapılmaktadır. İşyerinde beyanları ile defter ve belgeler üzerinden ve diğer araçlar yardımıyla gerçekleştirilen inceleme çeşididir. Bu sayede mükellefin elde ettiği tüm gelirler ele alınarak bir sağlama yoluna gidilmektedir (Önal, 2011:124).

Fransız vergi denetiminde denetimin yapısı, işletmelerin bilanço büyüklükleri ve coğrafi bölgesel ayrımları denetimin yetki alanının tespitinde başka görev ve yetkilere sahip birimlerin dikkatini çekmektedir. Temel hizmet alanlarından sorumlu yerel örgütlenme sayesinde yerel bazdaki basit yapıdaki mükelleflerin denetimi yerine getirilmektedir. İşletme büyüklüğü kriteri temel alındığında vergi denetimi ile ilgili üç kuruluş bulunmaktadır. Bunlardan; küçük ölçekli işletmelerin denetimi şube müdürlüğü seviyesinde, Orta ölçekli işletmelerin denetimi bölgesel düzeyde, Büyük ölçekli işletmelerin denetimi ise ulusal düzeyde gerçekleştirilmektedir (Doğan, 2005: 24-25).

Fransa'da riskin tespitine yönelik analiz mekanizması merkezden çok, alanında uzman yerel birimlerce yapılmaktadır. Denetime alınması gereken mükellef portföyü için değişik kanallar kullanılmaktadır. İlgili kanallardan elde edilen veriler için özel bir form olan "3909 formu" düzenlenerek denetime alınması gereken mükellef için açıklamalarda bulunmaktadır. Yerelde elde edilen veriler ile risk unsuru üzerinden elde edilen veriler olarak iki türlü profil bulunmaktadır. Ulusal düzeydeki risk analizine dayalı kaçakçılık dosyalarına önem verilmesi suretiyle

denetimler DNEF ismiyle belirtilen bir başkanlık tarafından yapılmakta ve böylece kaçakçılık eylemlerine yönelik denetimler gerçekleştirilmektedir (OECD, 2004: 44).

Fransız vergi idaresinde özellikle yönetim ve denetim fonksiyonları birbirinden ayrı yürütülmekte olup büyük işletmelerden sorumlu birim DVNI iken bunların yönetiminde DGE (Direction des Grandes Enterprises) bulunmaktadır. Söz konusu ikili yapı birbiriyle güç birliği içinde hareket etmektedir (Doğan ve Kapusuzoğlu, 2005: 25).

Türkiye’de vergi denetiminde etkinliğin artırılmasına yönelik VDK’nın yapısal değişimi, e-maliye uygulamaları, denetimde risk analizi ve bazı gelişmiş ülke örneklerinden faydalanılarak bu bölümde açıklamalarda bulunulmaya çalışılmıştır. Bundan sonraki bölümde vergi denetiminde etkinliği belirleyen faktörler, e-maliye uygulamalarının vergi denetimindeki yeri ve etkinliğin artırılması için yapılması gerekenlere yönelik önerilerden bahsedilmeye çalışılacaktır.

4. TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİNDEKİ GELİŞMELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi denetiminde yaşanan sorunların başında denetimde etkinlik gelmektedir. Kavramsal manada etkinlik bir amacın gerçekleştirilme derecesini ölçer. Bir başka deyişle etkinlik, “*örgütün amaçlarına ne derecede ulaşabildiğini ölçme derecesidir*” (Yükçü ve Atağan, 2009: 3). Vergi denetiminde etkinlik ise mükelleflerin vergi kanunlarına uygun davranış sergilemesi amacıyla kendilerine düşen görevleri ne derecede gerçekleştirebildiklerinin düzeyi olarak tanımlanabilir (Şaan, 2008: 59). Etkinliğin sağlanmasında denetimin fonksiyonel yapısından ziyade, vergi mevzuatındaki karmaşıklık, denetim elemanlarının nitelikli ve sayısal olarak yeterlilik düzeyi gibi pek çok faktör de etkilidir.

Türkiye’de cari dönem incelemelerinin yapılmasında yaşanan gecikmeler, zamanaşımı süresinin son yılına kalan incelemelerle denetim elemanlarının uğraşması, cari dönem incelemelerinin gereği gibi yapılamaması, denetimde önleyici olmaktan ziyade bastırıcı ve ceza sistemine dayalı bir mekanizmanın işletilmesi gibi faktörler etkinlik kaybına yol açabilmektedir. Bu kısımda Türkiye’de vergi denetiminin mevcut yapısı ve etkinliğini belirleyen faktörler, sayısal verilerin etkinlik açısından önemi, e-maliye uygulamalarının vergi denetimindeki yeri ile vergi denetiminde etkinliğin artırılmasına yönelik uygulamalardan bahsedilecektir.

4.1. Türkiye’de Vergi Denetiminin Mevcut Yapısı ve Etkinliği Belirleyen Faktörler

Vergi denetimi sayesinde vergi gelirlerinin doğrudan artacağına ilişkin bir yargıya varmak doğru olmamakla birlikte vergi kayıp ve kaçığının olabildiğince azaltılması noktasında etken bir rol üstlenebileceği ifade edilebilir. Vergi denetiminde etkinliğin, vergi kayıp ve kaçığının önleme derecesini gösterdiği belirtilebilir. Etkin denetim demek yüksek matrah farkı tespit etmekten ziyade mükelleflerin beyanlarının gerçek duruma en yakın şekilde verilmesini sağlamaktır (Savaş, 2000: 10).

Vergi denetiminde etkinlik analizinde belirlenmiş bazı kriterler doğrultusunda hareket edilmektedir. Bu kriterlerin gerçekleşme durumlarına bağlı olarak vergi denetiminde etkinlik artırılabilir veya azaltılabilir. Örneğin, denetim elemanlarının niteliklerinin veya sayılarının artırılması vergi denetiminde etkinliği

artırma, denetim elemanlarının niteliklerinin veya sayılarının düşük olması ise vergi denetiminde etkinliği azaltma yönünde etkiye bulunabilir. Vergi denetiminde etkinliği doğrudan doğruya etkileyebilecek faktörler olduğu gibi, dolaylı olarak etkileyebilecek faktörler de söz konusudur. Vergi mevzuatının karmaşıklığı, vergi idaresinin örgütlenme yapısı, inceleme elemanlarının sayısı ve niteliği gibi faktörler bunlardan sadece bir kaçını teşkil etmektedir. Çalışmanın bu kısmında bahsi geçen faktörler ele alınacaktır.

4.1.1. Vergi Mevzuatından Kaynaklanan Faktörler

Türkiye’de vergi mevzuatı; kanun, yönetmelik, tebliğ, sirküler, genelge, genel yazı ve bu mevzuatların mükerrer maddeleri ile geçici maddelerinin değişikliğine dayanan mevzuat hükümleri gibi birçok kaynaktan oluşmaktadır. Yasal mevzuatın dağınıklığı, sayıca fazlalığı ve sıklıkla değişikliğe gidilmesi denetim elemanlarının dahi mevzuatı takip edebilmesi açısından zorluğa neden olmaktadır. Denetim elemanlarının üzerlerindeki iş yükü dikkate alındığında takip etme imkânlarının daha da zorlaştığı görülmektedir. Vergi mevzuatımız diğer kanunlara nazaran anlaşılması uzmanlık gerektiren kanunlar bütünüdür. Bu mevzuat kapsamında çok sayıda kanun, tebliğ, genel tebliğ, sirküler ve özelge yer almaktadır. Vergi mevzuatının karmaşıklığı, kanunların anlaşılabilirliğini etkilemektedir. Mükellefler vergisel yükümlülükleri ile ilgili tereddütte kaldıkları durumlara ilişkin özelge veya sirküler talebinde bulunarak çelişkide kaldıkları vergisel durumlara ilişkin cevap isteyebilirler. Mükellefler kendilerine verilen cevaplara göre hareket etmektedirler. Mükellefler bu yola başvurarak hem kanunların veya tebliğlerin yeterince açık ve anlaşılır olmamasından ileri gelen tereddütlerini giderme hem de herhangi bir cezai müeyyideyle karşılaşılma riskini sıfıra indirmektir. Diğer bir bakış açısıyla işi vergisel denetim olan denetim elemanlarının bile kimi zaman içinden çıkılmaz durumlarla karşılaştığı ve verilen kararlara göre yazılan raporların dava konusu yapıldığı görülmektedir (Uğur, 2016:124-125).

Vergisel anlamda bu konuların hata payını en aza indirmek adına daha anlaşılır ve sade, ülkenin ekonomik, sosyal, mali ihtiyaçlarına cevap verebilecek bir yapıda yasal mevzuatın oluşturulması gereklidir. Aksi takdirde sürekli değişim ihtiyacı gösteren bir vergi mevzuatı yapısı, hem vergi mükelleflerinin hem de vergi

denetimi yapan inceleme elemanlarının işinin daha da zorlaştırmasına sebep olacaktır (İştekal, 2017:57).

Tüm bu değerlendirmeler doğrultusunda sosyal ve ekonomik yapıyı dikkate almayan veya bu konudaki hassasiyetleri gözetmeyen bir vergi mevzuatının uygulanabilirliğinin zorluğu ortaya çıkmaktadır. Sade, kolay anlaşılır ve günümüzün ihtiyaçlarına cevap verebilecek bir mevzuatlar bütününe ihtiyaç duyulmaktadır. Böylece hem vergi inceleme elemanlarının hem de özel şirketlere danışmanlık görevi icra eden SMMM/YMMM gibi meslek mensuplarının işlerini daha da kolaylaştırarak hata oranını en aza indirme imkanı doğacaktır.

4.1.2. Örgütlenme Yapısından Kaynaklanan Faktörler

Örgütlenme yapısına ilişkin sorunlar pek tabi birçok kurumda ortaya çıkabilir. Kaldı ki Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde de olması muhtemeldir. Maliye teşkilatındaki merkez ve taşra ayırımı yapılarak aynı denetim işlemlerini icra eden denetim elemanlarının tek bir çatı altında birleştirilerek incelemeler yapılmasına ilişkin etkin yapı modeli 2011 yılına kadar uygulama imkanı bulamamıştır. 11.07.2011 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan 646 sayılı KHK ile vergi denetiminde yeniden yapılanmaya gidilmiştir. Lakin bu tarihten itibaren ayrı denetim modeli yerine yeni yapılanma modeli olarak tek çatı birleşmesi gerçekleştirilmiştir (Uğur, 2016: 4).

646 sayılı KHK Vergi Denetim Kurulu'nun oluşturulmasıyla birlikte 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede değişiklik yapılarak Vergi Denetim Kurulu bünyesinde çalışan Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Müfettişlerinin (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş yardımcısı) doğrudan Bakan adına iş ve işlemlerini yapacağı belirtilmiştir. Böylece KHK sonrası oluşumdaki denetim birimlerinin yeni adı "Vergi Müfettişi" olarak adlandırılmıştır. Tek çatı altındaki bu yapı içerisinde yer alan "A" grubu Vergi Müfettişlerinin eski haliyle küçük ve orta ölçekteki mükellefleri incelediği görülmektedir. Ancak Vergi Denetim Kurulu'nun her yıl yayımladığı 2018/1 Vergi İnceleme ve Denetim İç Genelgesiyle 120.000.000,00-TL aritmetik ortalamaya sahip, 35.000.000,00-TL Öz sermaye büyüklüğüne kadar ki firmaların denetimine "A" grubuna mensup olan vergi müfettişleri bakacağına ilişkin düzenleme yapılmıştır. Her ne kadar uzmanlaşma adı altında harflere bölünmüş olsa da halen kurum içi barışın tam olarak

sağlanamadığı görülmektedir. Bu duruma örnek olarak VDK'nın kurulduğu tarihten bu yana "A" grubuna mensup olup ataması geldiği halde ataması yapılmayan yaklaşık 2.400 kişi gösterilebilir. Diğer gruplarda (B, C, Ç) çalışan vergi müfettiş yardımcılarının atama kararnameleeri çıkartılmış ve bir kısmının atamaları yapılmıştır. Ayrıca "A" grubuna mensup olan müfettiş yardımcılardan 2, 3 ve 4. promosyonlardan atamaların bir kısmı yapılmış ancak aynı promosyon içerisinde yer aldığı halde atanamayan yaklaşık 200 kişi daha bulunmaktadır (Cumhurbaşkanlığı Atama Kararnamesi, 30 Mart 2019, Resmi Gazete, 30730). Bu ve buna benzer atamaların ve aynı zamanda özlük haklarının iadesi noktasındaki gecikmelerin örgütsel bağılılığın azalmasına neden olduğu söylenebilir.

Ayrıca başmüfettişlik unvanını almaya hak kazandığı halde halen bu unvanı alamayan "A" grubuna mensup müfettişlerde bulunmaktadır. Vergi Denetim Kurulu'nun 2018 Faaliyet Raporunda "A" grubuna mensup olan ve performans kriterlerini doldurmasına rağmen Başmüfettişliğe ataması yapılmış müfettiş bulunmamaktadır (VDK, 2018: 91). Bununla birlikte A Grup Başkanlığı haricinde yer alıp zorunlu yer değişikliğine tabi olmalarına rağmen sadece Ankara, İstanbul ve İzmir illerinde örgütlenmeleri ve mevzuatta yeri olmasına rağmen keskin bir şekilde zorunlu yer değiştirme uygulanmasının A Grup Başkanlığı dışındaki başkanlıklarda uygulanmaması da başka bir örgütsel sorunu da teşkil etmektedir.

Örgütsel sorunların bir diğer ayağı denetim elemanın sayısı, çalıştığı ortam ile özlük haklarıyla ilgili sorunlardır. Türkiye'de incelemeye alınabilecek firmaların sayısı dikkate alındığında denetim elemanlarının sayısının yeterli olmadığı gerçeğine ulaşılmaktadır.

Son olarak özlük haklarına bakıldığında; bazı vergi denetim elemanlarının almış olduğu ücretler konusunda yaşadıkları tatminsizliklerin meslekten ayrılmalarına ve kendilerine yeni alanlar edinmelerine neden olduğu ifade edilir. Bu durum da yetişmiş insan gücünün kaybına neden olurken incelemeleri ve incelemelerin etkinliğini sekteye uğrattığı söylenebilir (Uğur, 2016: 245-246). Aşağıda Çizelge 10'da 2013-2018 yıllarına ilişkin vergi müfettişlerinin sayısı ve kadro dağılımına ilişkin sayısal veriler gösterilmektedir.

Çizelge10.Vergi Müfettişlerinin Adet Dağılımı

Yıl	Vergi Başmüfettişi	Vergi müfettişi	Vergi Müfettiş Yrd.	Toplam
2013	326	2714	2508	5548
2014	295	3121	5796	9212
2015	288	3556	5360	9204
2016	239	3018	5244	8501
2017	219	2868	5156	8243
2018	220	2822	5220	8262

Kaynak: VDK, 2013-2018.

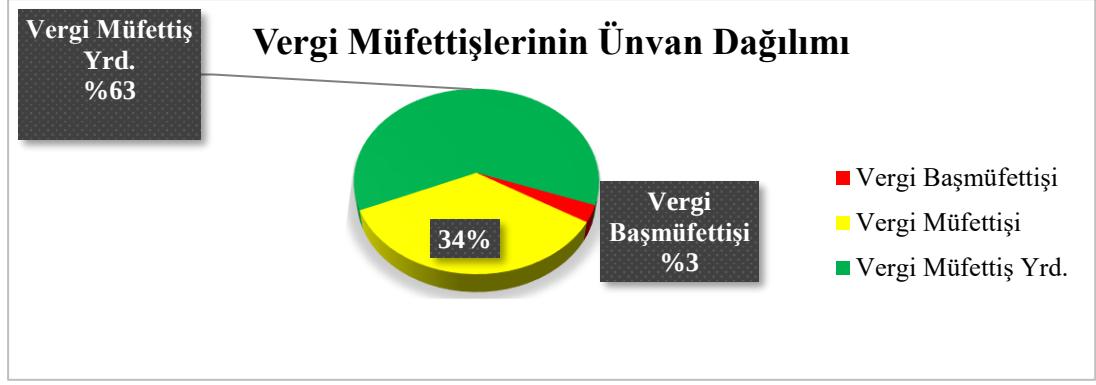
Yukarıdaki çizelgeden görüldüğü üzere 2014 yılında vergi müfettiş yardımcılarının sayısında önemli bir artış yaşanmakla birlikte izleyen yıllarda bu seyrin devam etmediği anlaşılmaktadır. 646 sayılı KHK sonrası yapılanma ile birlikte denetim elemanı sayısında ciddi oranda bir artışa gidilerek bir yıl gibi süre içerisinde yaklaşık 5000 kişiye yakın bir alım gerçekleştirilmiştir. Ancak alınan denetim elemanlarının meslekte tecrübe edinmesi ve sahada denetim yapabilecek kapasiteye ulaşabilmesi için uzun bir zaman gerekmektedir. Vergi Denetim Kurulu'nun 31.12.2018 tarihi itibarıyla kadro dağılımı ise aşağıda Çizelge 11'de yer almaktadır.

Çizelge 11.Vergi Müfettişlerinin Kadro (Boş-Dolu) Dağılımı

Unvanı	Dolu	Boş	Toplam
Başkan	1	0	1
Başkan Yardımcısı	0	6	6
Vergi Başmüfettişi	220	1.669	1.889
Vergi Müfettişi	2.822	6.494	6.494
Vergi Müfettiş Yrd.	5.220	1.635	6.855
TOPLAM	8.263	6.982	15.245

Kaynak: VDK, 2018: 11.

Yukarıdaki çizelgeden görüleceği üzere Vergi Denetim Kurulunda görev yapan toplam 8.262 (Başkan hariç) vergi müfettişinin 220'si Vergi Başmüfettişi, 2.822 'si Vergi Müfettişi, 5220'si ise Vergi Müfettiş Yardımcısıdır. Şekil 2'de bu sayıların oransal dağılımı gösterilmektedir.



Kaynak: VDK, 2018: 13.

Şekil 2. Vergi Müfettişlerinin Ünvan Dağılımı

Yukarıdaki şekilden de görüleceği üzere Vergi Denetim Kurulu bünyesinde görevli inceleme elemanlarının %3'ü Vergi Başmüfettişinden, %34'ü vergi müfettişinden, %63'ü vergi müfettiş yardımcısından teşekküldür. 31.12.2018 tarihi itibarıyla vergi müfettişlerinin bağlı bulundukları gruplara göre dağılımı ise aşağıdaki gibidir.

Çizelge 12. Vergi Müfettişlerinin Çalışılan Gruplardaki Kadro Dağılımı

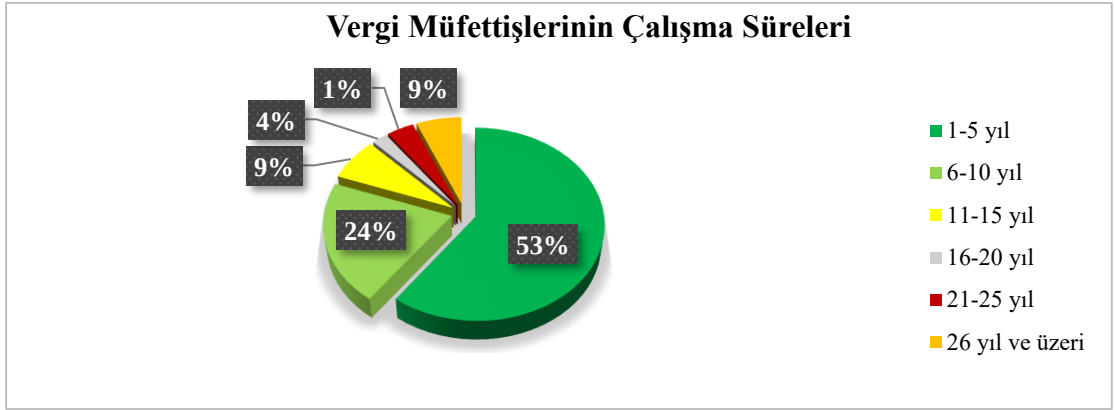
Unvan	B Grubu	C Grubu	Ç Grubu	A Grubu	Toplam
Vergi Başmüfettişi	167	17	35	-	219
Vergi Müfettişi	154	27	33	2.608	2.822
Vergi Müfettiş Yardımcısı	281	6	7	4.927	5.221
Yetkili Vergi Müfettiş Yardımcısı	272	6	7	4.505	4.790
Yetkisiz Vergi Müfettiş Yardımcısı	9	-	-	422	431
TOPLAM	602	50	75	7.535	8.262

Kaynak: VDK, 2018: 12.

Yukarıdaki çizelge verilerinden görüldüğü üzere müfettiş dağılımında en fazla kişi sayısının A grubunda olduğu görülmektedir. Ayrıca A grubundaki müfettiş dağılımında müfettiş yardımcısı adedinin fazla olması ekseriyetle A grubunda çalışan müfettişlerin daha dinamik ve genç bir yapıda olduğunu göstermektedir.

31.12.2018 tarihi baz alınarak kurulda görev yapan inceleme ve denetim elemanlarının hizmet sürelerine ait şekilsel gösterimi aşağıda Şekil 3'de yer almaktadır.

Şekil 3. Vergi Müfettişlerinin Çalışma Süreleri



Kaynak: VDK, 2018: 14.

Vergi Müfettiş Yardımcısı olarak mesleğe girebilmek için Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na yapılacak yarışma sınavında başarı göstermek gerekmektedir. Eski sistemden farklı olarak en az iki defa sınava girenlere son bir defa daha sınava girme hakkı tanınması suretiyle üç hak verilmiş olup, sınavın sonucuna göre sınavdaki başarı sıralaması neticesinde aralarından en başarılı %5'i B, C ve Ç Grup Başkanlıklarında, diğer geri kalan müfettiş yardımcıları ise A grubunda yani *Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı* olarak adlandırılan başkanlıkta görevlendirilecektir. Atanmaları açısından B, C, Ç grubunda görevlendirilen Vergi Müfettiş Yardımcılarının Bakan tarafından, A grubu başkanlıklarında görevlendirilen vergi müfettiş yardımcılarının ise Vergi Denetim Kurulu (VDK) tarafından grup başkanlıklarına atamaları gerçekleştirilmektedir.

Yukarıdaki şekil verilerinden anlaşılaçağı üzere Vergi Denetim Kurulu ekseriyetle genç ve dinamik bir alt yapıya sahiptir. Kurulun 1-5 yıl aralığında ve 5-10 yıl aralığında mesleki tecrübesi olan kişi oranı toplamda %77'dir. Diğer kısmın ise %23'ü on yıl ve üzeri tecrübe sahibidir. Ancak dikkat edilmesi gereken husus on yıl üzerinde mesleki tecrübesi olan inceleme elemanlarının kurul bünyesinde kalmayarak farklı gerekçelerle ayrılma larıdır. Bu noktada denetimde etkin bir rol alabilecek mesleki tecrübeye sahip inceleme elemanlarının YMM veya kurumsal firmalarda üst düzey sorumlu ve finans direktörü gibi imkanlardan dolayı özel sektörü tercih ederek kurumdan ayrıldıkları grafik verilerinden anlaşılmaktadır. Bu şekilde on yıl mesleki tecrübesi bulunan inceleme elemanlarının özel sektörü tercih etmelerinden dolayı yeni mesleğe başlayan inceleme elemanlarının tecrübe yetersizliği nedeniyle istenildiğı şekilde inceleme yapabilmesinin zorluğu

düşünüldüğünde bu tür hususlar denetimde etkinliğin azalmasına neden olabilmektedir.

646 sayılı KHK ile her ne kadar tek isim (vergi müfettişi) altında birleşme sağlanmış olsa da (A,B,C,Ç) şeklindeki grupsal ayırım devam ettirildiğinden homojen bir yapının sağlandığını ifade etmek zorlaşmaktadır. Etkin yönetim ve etkin denetim modelinin sağlanmasında isim bazında (vergi müfettişi) birleşmenin ülke menfaatleri göz önüne alındığında harf ayırımının (A,B,C,Ç) kaldırılması halinde etkinliğe katkısının daha fazla olabileceği düşünülmektedir.

4.1.3. Vergi Güvenlik Tedbirlerinin İşlememesi

Bir vergi sisteminin mali, ekonomik ve sosyal işlevlerinin yerine getirilmesinde bu sistemin bir araya getirdiği faktörler kadar, sistemin kendi güvenliğine ait önlemlerin alınması da elzemdir. Vergi güvenliğinin tesis edilmesinde vergi kanunlarının yeri önemlidir (Taş, 1987: 9).

Vergi güvenlik önlemleri, vergi kanunlarına aykırı hareketleri tespit edip önlemesi ve mükellefler tarafından vergi sorumluluğunun doğru bir biçimde yerine getirilmesini temin eden bir mekanizmadır (Akman, 2009: 1149). Vergi idaresince vergi kaçırmayı önlemek için vergi kanunları yoluyla çeşitli vergi güvenlik tedbirleri oluşturulmuştur. Bu tedbirler içinde tevkifat uygulaması, kontrol edilen yabancı kurum kazancı, örtülü sermaye sayılabilir. Vergi güvenliği birçok unsurdan etkilenebilmektedir. Artan kamu harcamalarının finansmanında devletin vergi gelirlerini artırma isteğine karşılık, kimi zamanda mükelleflerin haklarının ihlal edilmesine neden olabilir. Bu açıdan devlet bazı önlemler almak zorunda kalmaktadır. Devletin vergi güvenlik önlemi anlamında vergi incelemeleri genel vergi güvenlik önlemleri arasında yer almaktadır. Tipik vergi güvenlik önlemleri doğrudan veya dolaylı olarak devletin vergi güvenliğini tesis etmeye yönelik uygulamalardır (Kanmaz, 2018:52-59).

Vergi idaresinin kanunlara uygun hareket etmesi, mevzuattaki değişimlerin keyfilikten uzak kılınması ve mükellef haklarına bireysel hak ve özgürlükler çerçevesinde riayet etmesi suretiyle benimsenen vergi güvenlik müessesesi, vergi yönetimi ile mükellefler arasında arzu edilen amaca yönelik güven duygusunu sağlayabilir. Denetimde etkinliğin sağlanmasında uygulama araçlarından sayılan

yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama gibi unsurlar ile vergi sistemine dahil edilen oto kontroller sayesinde inceleme oranlarının azlığının mükellefler üzerindeki rahavetinin ortadan kaldırılması ve mükellefi psikolojik yönden etkileyerek gerçek beyanda bulunmasına katkı sağlayabilir. Kayıt dışı gelirlerin yoğunlaştığı sektörlerde lüks yaşam süren ancak asgari düzeyde dahi vergi beyan etmeyen yükümlülerin fazla olduğu ülkemizde vergi güvenlik önlemlerinin alınması çok önemlidir. Vergi güvenlik önlemlerinin belirlenmesinde kamu çıkarlarının korunması kadar, vergi yükümlüsünün potansiyel vergi kaçakçısı profilinden çıkarılması konusunda kişi haklarının gözetildiği bir sistemi devreye koyması gerekmektedir. Bu sistemde öncelikle yükümlülerin doğru beyana yönlendirecek önlemlerin alınmasının ardından tahsilatların zamanında yapılmasına yönelik önlemlerin alınması gerekmektedir (Yeniçeri, 2005: 5).

4.1.4. Vergi Cezalarından Kaynaklanan Faktörler

Vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesini sağlamak ve denetimin etkinliği açısından vergi cezalarının nasıl tatbik edileceği kanunlarda açıklanmaktadır. Bu kapsamda 213 sayılı VUK'nun 352, 353 ve 355. maddelerindeki usule ilişkin cezalar kadar 359. maddedeki kaçakçılık fiiline istinaden hürriyetten alıkoyma cezaları da verilebilmektedir. Ancak söz konusu cezaların tatbik edilmesi ve dava aşamasında davanın usulden veya yorum kaynaklı nedenlerden düşmemesi için yoruma kapalı ve yaptırım sayesinde vergi kaçakçılığını en aza indirecek, mükelleflerin uyumunu kolaylaştırıcı aynı ceza hukukundaki yaptırımlar gibi cezaların uygulanmasıyla mümkündür. Bu nedenle bazı düzenlemeler yapılarak vergi cezalarının artırılması ve ilaveten vergi kaçırmanın ulusal bir suç olarak değerlendirilerek verilen vergi cezası kaynaklı hapis cezalarının para cezası veya erteleme gibi uygulamalardan mahrum bırakılması gerekmektedir (Eroğlu, 2018: 60).

Vergi idaresi incelenen ve haklarında sahte belge düzenleme tespiti yapılan veya bilerek fatura temin edenleri af kapsamına almayarak bu şekilde hareket eden ve münhasıran sahte belge düzenleme fiilini gerçekleştirenler ile kayıt dışı beyanda bulunan veya belge düzenine uymamaktan ceza alanlarla aynı haktan faydalanmamalıdır. Uygulanacak vergi cezaları bir nevi vergiye uyum göstermemenin bedelidir. Cezaların caydırıcı olabilmesi için dürüst mükellefler ile dürüst olmayanların ayrıştırılması, cezaların vergiye gönüllü uyum sergilemeyen

mükelleflere uygulanmasını sağlamalıdır. Bu sayede mükelleflerin doğru beyan vermeleri teşvik edilmiş olur.

4.1.5. Uzlaşma Müessesinden Kaynaklanan Faktörler

Uzlaşma bir nevi vergi idaresi ile mükellef arasında gerçekleşen bir protokol gibidir. Bu protokol metninde mükellef, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler ve bunlara ilişkin vergi ziyayı cezalarında uzlaşmadan faydalanmak suretiyle (*usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşmadan kaldırıldı*) indirim sağlandığı takdirde, üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamayacak ve hiçbir mercie şikayette bulunamayacaktır. Bu durumda mükellefin yargıya başvurmadan verginin kesinleşmesi ve hazinenin kısa zamanda gelir elde etmesine imkan tanımaktadır.

Ancak bu protokol aynı zamanda kesinleşmiş vergi matrah farklarının ve cezaların (359. madde fiilleri hariç) caydırıcılık fonksiyonunu da olumsuz etkileyerek yapılan tarhiyatların azalmasına ve vergi erozyonuna sebep olabilmektedir. Bu durumun farkında olan mükelleflerin, daha önce sahte faturayı temin ederek kullanmaları ve beş yıllık tarh zamanaşımı süresinin son yılında muhtemel incelemeye girmeleri halinde haklarında yapılan tarhiyata istinaden ilgili sahte faturanın KDV'sinin reddedilmesiyle doğacak olan vergi ziyasının uzlaşma hükümlerinden faydalanılarak (VUK 359. madde hariç) azaltılması yoluna gidilebilmektedir. Bu da mükellefler tarafından önceden alınan fatura tutarı kadar düşük faizli bir kredi borcunun daha sonraki yıllarda daha az maliyetle ödenerek sorumluluktan kurtulabilmesine fırsat sunmaktadır. Enflasyonist dönemler hesaba katıldığında tarh zamanaşımının son yılında incelemeye alınan bir mükellefin çok yüksek oranda maliyet avantajı sağladığı göz önüne alındığında kredi alan bir banka müşterisi benzetmesi yapılabilir (Aykın, 2009:35).

Yukarıdaki açıklamalardan hareketle her mükellefin uzlaşmadan faydalandırılmaması, yazılan vergi inceleme raporlarını hazırlayan denetim elemanlarının yazdığı raporların sonunda mükelleflere önerilen vergi aslı ve cezalarının delilleriyle sabit olduğuna kanaat getirilmesi halinde uzlaşma müessesinden faydalanılıp faydalanılmayacağı hususunda bir seçim hakkının bulunması gerekmektedir. Çünkü mükellefler “ileride nasılsa uzlaşma müessesesinden dolayı vergi yönetimiyle anlaşma yaparak, ödemediğim vergiyi

cezasıyla birlikte indirebilirim ve hatta taksitler halinde öderim" düşüncesine kapılabilmektedir. Uzlaşma müessesesi olduğu sürece belki yargıya intikal eden vergisel uyuşmazlıklar azalacaktır. Ancak vergilerin tarh ve tahsilat oranları arasında ciddi farklar olduğundan vergisel etkinlikte bir o kadar düşme ortaya çıkabilir (Hocaoğlu, 2015: 507).

VUK'nun ek-1. maddesinde yer alan uzlaşma müessesesi ile ilgili eleştiriler daha çok uzlaşma görüşmeleri neticesinde uzlaşmaya varılan vergi ve cezalardaki indirimler konusundadır. Bu konuda uzlaşmaya konu edilen vergilerin iki yönlü hesaplama seçeneğinden bahsetmekte fayda bulunmaktadır. Bunlardan ilki uzlaşmaya konu vergi ve cezaların uzlaşma temin edilemeyen, vaki olmayan, kısmen uzlaşmaların dahil edildiği şekliyle hesaplama yapılmasıdır. Diğer yöntem ise söz konusu durumların dahil edilmemesi halindeki hesaplama. Bu iki farklı durumda çıkan sonuçları analiz ederek değerlendirme yapılabilir. Bu nedenle aşağıda tablo halinde tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilen ve uzlaşma neticesinde vergi ve cezalar (*uzlaşma temin edilemeyen, vaki olmayan, kısmen uzlaşmalar dahil*) için hangi oranlarda tarhiyat yapıldığı hususlarına yer verilmiştir.

Çizelge 13.Uzlaşmaya Konu Vergiler ve Cezaların Tarhiyat Oranları(Unsurlar Dahil)

Yıllar	Uzlaşmaya Konu Edilen Vergi (TL)	Uzlaşılan Vergi (TL)	Uzlaşmaya Konu Edilen Ceza (TL)	Uzlaşılan Ceza (TL)	Vergi Tarh Oranı %	Ceza Tarh Oranı %
2013	1.549.420.358	725.155.936	2.373.432.278	90.813.677	0,47	0,04
2014	1.742.391.255	529.738.390	1.841.132.397	60.234.417	0,30	0,03
2015	2.464.222.476	973.203.569	3.563.887.588	138.749.157	0,39	0,04
2016	1.229.895.556	384.614.612	1.860.131.645	160.720.602	0,31	0,09
2017	799.234.626	303.157.667	1.208.386.889	115.228.926	0,38	0,10
2018	717.071.698	224.845.628	1.057.680.762	78.202.111	0,31	0,07
TOPLAM	8.502.235.969	3.140.715.802	11.904.651.559	643.948.890	0,37	0,05

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017 ve 2018 verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Yukarıdaki çizelgeden de anlaşılacağı üzere vergi uzlaşma tarh oranı ile ceza uzlaşma tarh oranları arasında çok büyük farklılıklar bulunmaktadır. Ancak bu oranlamaya uzlaşmaya konu edildiği halde uzlaşması temin edilemeyen (*mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi halinde uzlaşma temin edilememiş sayılır*), uzlaşması vaki olmayan

(uzlaşma komisyonu teklifinin mükellefçe kabul edilmemesi) ve kısmen uzlaşması olanlar da dahil edilmiştir. Söz konusu hesaplamalarda 2013-2018 yılları arasındaki vergi tarhiyatı uzlaşma oranlarının %30-%47, ceza tarhiyatı oranının %3-%10 aralığında olduğu tablo verilerinden anlaşılmaktadır. Bu oranlara göre vergi uzlaşma oranının çok yüksek olmadığı yönünde değerlendirilebilir. Ancak bu noktada şu hususu da eklemekte fayda bulunmaktadır. Uzlaşması temin edilemeyen, uzlaşması vaki olmayan ve kısmen uzlaşması olanlar hesaplamanın dışında bırakıldığı takdirde uzlaşma tarhiyat oranlarının farklılaştığı ve mükelleflerin uzlaşmadan daha yüksek oranda faydalandığı görülecektir.

Bu nedenle aşağıda çizelge halinde tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilen ve uzlaşma neticesinde tahakkuk eden vergi ve cezalar (uzlaşma temin edilemeyen, vaki olmayan, kısmen uzlaşmalar hariç) için hangi oranlarda tarhiyat yapıldığı hususlarına yer verilmiştir.

Çizelge 14. Uzlaşmaya Giren Vergi ve Cezaların Tarhiyat Oranları (Unsurlar Hariç)

Yıllar	Uzlaşmaya Giren Vergi (TL)	Uzlaşılan Vergi (TL)	Uzlaşmaya Giren Ceza (TL)	Uzlaşılan Ceza (TL)	Uzlaşılan Vergi Tarh Oranı (%)	Uzlaşılan Ceza Tarh Oranı (%)
2013	860.357.318,00	725.155.936,00	1.498.935.120,00	90.813.677,00	0,84	0,06
2014	638.430.109,00	529.738.390,00	1.067.833.387,00	60.234.417,00	0,83	0,06
2015	1.103.763.758,00	973.203.569,00	1.926.019.997,00	138.749.157,00	0,88	0,07
2016	402.224.048,00	384.614.612,00	821.598.182,00	160.720.602,00	0,96	0,20
2017	310.277.324,00	303.157.667,00	578.816.017,00	115.228.926,00	0,98	0,20
2018	231.220.204,00	224.845.628,00	417.237.625,00	78.202.111,00	0,97	0,19
Toplam	3.546.272.761,00	3.140.715.802,00	6.310.440.328,00	643.948.890,00	0,89	0,10

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017 ve 2018 verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Yukarıdaki tablodaki verilerden anlaşıldığı üzere 2013-2018 yılları arasında vergi aslına bağlı tarhiyat oranlarının %83-%97 aralığında olduğu, ceza tarhiyat oranlarının %6-%20 aralığında olduğu tespit edilmiştir. Söz konusu bu verilere göre vergi tarhiyatı uzlaşma oranlarının ceza tarhiyatı oranları ile kıyaslandığında uzlaşma indirimlerinin ekseriyetle ceza tutarlarına uygulandığı görülmektedir. Bunun sebebi devletin doğrudan gelir kaynağı olan vergi aslının tarh edilmesi konusunda daha fazla hassasiyet göstermesidir. Vergi cezalarının tarhiyatında ise mükelleflerin dava süreci ile verginin tahsilini geciktirmemesi için cezalarda ciddi oranlarda indirimler yapıldığı görülmektedir. Ancak vergi aslı tarh tutarında ve ceza tarh tutarında son yıllarda indirim oranlarındaki azalmanın nedenlerine dikkat edilirse vergi gelirlerini

artırmak en temel gerekçe olmakla birlikte vergiye gönüllü uyum sağlayan mükelleflerin göstermiş olduğu tepkilerinde rolü olduğu ifade edilebilir.

Diğer bir unsur ise toplam tarh edilen vergi ile tarh edilen ceza tutarlarında uzlaşma neticesinde ortaya çıkan oranlardır. Aşağıdaki Çizelge 15’de uzlaşması sağlanan (vaki olan) mükelleflerle ilgi değerlendirme yapılmaktadır.

Çizelge 15.Tarhı İstenen Vergi ve Cezaların Uzlaşma Oranları

Yıllar	Tarhı İstenilen Vergi Tutarı(TL)	Tarhı İstenen Vergi Cezası (TL)	Uzlaşmaya Giren Vergi (TL)	Uzlaşmaya Giren Ceza (TL)	Vergi Uzlaşma Oranı %	Ceza Uzlaşma Oranı %
2013	8.561.313.249	19.086.884.477	860.357.318	1.498.935.120	0,10	0,08
2014	7.939.389.423	16.582.633.968	638.430.109	1.067.833.387	0,08	0,06
2015	9.803.999.983	18.843.082.629	1.103.763.758	1.926.019.997	0,11	0,10
2016	7.234.873.130	15.904.492.736	402.224.048	821.598.182	0,06	0,05
2017	13.750.029.540	14.370.585.724	310.277.324	578.816.017	0,02	0,04
2018	8.722.800.218	19.862.613.528	231.220.204	417.237.625	0,03	0,02
TOPLAM	56.012.405.543	104.650.293.062	3.546.272.761	6.310.440.328	0,06	0,06

Kaynak: GİB ve VDK Faaliyet Raporlarından elde edilen bilgilerle tarafımızca hazırlanmıştır.

Yukarıdaki çizelgede uzlaşması vaki olanlarla ilgili verilere bakıldığında, vergi aslına bağlı uzlaşmalar ile cezalarda uzlaşma oranlarının ortalama %6 düzeyinde olduğu görülmektedir. Bu derece düşük bir uzlaşma ortalamasının olmasında bazı sebepleri göz ardı etmemek gerekir. Tarhı önerilen vergi ve cezaların bir kısmı kaçakçılık cezası gerektirdiğinden, bir kısmı da uzlaşmanın sağlanamaması kaynaklı nedenlerle uzlaşmanın gerçekleşmediği görülmektedir. Kaldı ki uzlaşması neticelenenler arasında vergi tahsil edilebilenler olduğu gibi tahsil edilemeyenlerde vardır. Uzlaşma dışında bırakılanlarla ilgili elimizde tahsili gerçekleşenlere ait bir veri bulunmamaktadır. Yargıya intikal etmiş tarhiyatlar ile mükellefle irtibat kurulamayan tarhiyatlarda da tahsilat yapılamamaktadır. Bu da vergide uzlaşma müessesinin etkinliğini zedelemektedir.

Uzlaşma müessesinde etkinlik, tarhı istenilen vergi ve cezalar için ilk etapta tarhiyatın kesinleşmesi ve ardından da tahsil edilmesine bağlıdır. Ancak tablo verilerindeki oranlamalar dikkate alındığında farklı neticelerin ortaya çıktığı gözlenmektedir. İlk tabloda vergi ve cezalar için (*uzlaşma temin edilemeyen, vaki olmayan, kısmen uzlaşmalar dahil*) vergi aslında %37 ve vergi cezalarında %5, ikinci tabloda vergi ve cezalarda (*uzlaşma temin edilemeyen, vaki olmayan, kısmen uzlaşmalar hariç*) vergi aslında %89 ve vergi cezalarında %10, vaki uzlaşma

tutarlarının tarh edilen toplam vergi ve ceza tutarları içindeki tutarlara oranlamasına göre vergi aslı ve cezasında %6 oranında uzlaşma ortalamalarına ulaşılmıştır.

Devlet vergi kanunlarının elverdiği ölçüde elindeki imkanları kullanarak mükelleflere uzlaşma müessesinden faydalanmasını sağlamaktadır. Bir yönü ile vergi gelirlerinin hazineye intikalinin daha kısa zamanda gerçekleşmesi ve vergisel uyuşmazlıkların dava süreci yaşanmadan çözülmesi açısından bir kazanım olarak düşünülmekle birlikte, daha çok vergi cezalarındaki uzlaşma sonuçları yönüyle vergisini zamanında ödeyen dürüst mükellefler için de bir o kadar haksız bir kanuni düzenleme olarak görülmektedir.

4.1.6. Vergi Aflarından Kaynaklanan Faktörler

Vergi affı, “vergisel anlamda yaptırımlara aykırı hareketlerin önüne geçilmesi amacıyla çıkarılan idari ve hukuki bir durum” olarak tanımlanabilir (Türkbay, 2012: 67). Vergi affının amacı vergiyi kısa zamanda ve az maliyete katlanarak toplamaktır. Vergi affıyla birlikte mükelleflere temiz bir sayfa açarak vergi idaresine ve devlet otoritesine yardımcı olunmaktadır. Ekonomik açıdan ise vergi affı sayesinde Hazinesin gelir elde etme fonksiyonuna katkı sağlanmaktadır.

Vergi afları siyasi, ekonomik, idari ve teknik nedenlere dayanarak mükellefleri olumlu veya olumsuz yönde etkilemektedir. Siyasi açıdan; hükümetlerin siyasi kriz ortamlarından çıkmak isteğı, piyasayı canlandırmak ve bazı az gelişmiş ülke örneklerinde olduğı gibi eski yönetimden kalma mali yaptırımları tasfiye etmek için kullanılmaktadır. Ekonomik nedenler ise; ekonomik anlamda zayıflayan bir ekonominin tekrardan güçlenmesini temin etmektir. Diğer yandan ekonomik kriz ortamının iyileştirilmesi içinde benzer düzenlemeler gelebilir. Devlet bu sayede yetersiz kalan kamusal gereksinimlerini af sayesinde karşılama yoluna gitmektedir. İdari ve teknik açıdan ise; vergi yargısının iş hacminin fazlalığı nedeniyle kamu alacağının tahsili hem zaman almakta hem de maliyetli olmaktadır. Bu nedenle söz konusu karışıklıkların giderilmesi ve köklü bir değışikliğı yapılması için vergi affı sayesinde geçmiş dönemlerin yargı aşamasındaki veya yargıya intikali yeni gerçekleşmiş olan vergisel uyuşmazlıkların önüne geçmek adına devlet ve mükellefin ortak bir paydada buluşması ile geçmişe bir sünger çekme olanağı elde edilebilir (Çetin, 2007: 173).

Vergi affı, değişim içerisinde bulunan toplumlarda bunalımlı dönemleri atlatmak adına kullanılabilir. Nasıl ki siyasi bunalımlar varsa ekonomik ve mali sıkıntılarda da aflar karşımıza çıkabilmektedir. Bu sayede olağan dönemlerin kanunları yerine bunalım dönemlerine ait kanunları devreye koyarak hata ve adaletsizlikleri bir nebze de olsa telafi ederek toplumsal barışa katkı sağlanabilmektedir. Vergi affından yana olanların diğer bir görüşü, vergiye uyum sorumluluğunu yerine getirmemiş, geçmişinde vergi kaçırmış veya bir kısım mali zorluklar nedeniyle kazancını eksik beyan etmiş kişiler için temiz bir sayfa açmak ve gelecekte uyumlu bir mükellef olmak için bir fırsat sunmasıdır. Af sayesinde vergi gelirleri artış gösterebilir ve yönetim maliyetleri azalabilir. Bir defaya mahsus olarak çıkarılması düşüncesinden hareketle aftan sonra aynı vergisel uyumsuzlukların olması halinde daha katı yaptırımların olabileceği düşüncesi mükellefleri vergi ödeme noktasındaki isteklerinde bir artış sağlayabilir (Yumuşak, 1997: 39).

İnsanların ilerleyen dönemlerde inceleme ile karşılaşma riskini minimize etmek adına af konusunda daha duyarlı davranmaları halinde vergisel anlamda etkinlikten söz edilebilir. Af konusundaki etkinlik beklenen ve istenilen anlamda bir etkinlik değildir. Sadece bütçeye katkısı düşünülmüş ve denetim boşluğunun bulunduğu bir dönemde af düzenlemesinden başka şekillerde verginin tahsil imkanı olmayan durumlarda bu sayede hazineye aktarım imkanı sunduğu ifade edilmektedir (Gökbel, 2003).

Vergi aflarına karşı olan tepki gösterenler açısından; affın çıkarılmasına en temel tepki affın adalete ve eşitlik ilkelerine ters düştüğü gerekçesidir. Vergi cezası alması gereken mükelleflerin af sayesinde cezalardan ve diğer yaptırımlardan kurtulması rekabet eşitsizliğine neden olabilmektedir.

Vergi aflarının yan etkileri arasında dürüst mükelleflerin vergisel uyum noktasındaki inançlarının sarsılmasına bağlı olarak ileride vergiye uyumsuz mükelleflerin artmasına neden olabilir. Bu durum haliyle vergi idaresinin işleyişine zarar vermek suretiyle vergi otoritesinin gücünü zayıflatabilecektir.

4.1.7. Beyan Sisteminden Kaynaklanan Faktörler

Mükellefler elde ettikleri kazançları beyan esasına göre vergi dairelerine elektronik sistem vasıtasıyla bildirmektedirler. Bir ülkede dolaysız vergilerin genel

vergi gelirleri içindeki payının yüksek olabilmesi, vergi mükelleflerinin tam ve doğru beyanda bulunmalarına bağlıdır. Ancak tahsil edilen dolaysız vergilerin dolaylı vergilere nazaran oransal olarak çok düşük kalmasının nedeni, mükelleflerin gerçekte beyan edilmesi gereken kazançlarını eksik hesaplamalarından kaynaklanmaktadır. Mükelleflerin beyan ettiği vergi matrahının kanunlara ve nizamla uygunluğu vergi yönetimince kontrole tabi tutularak, mükellefin eksik ve hatalı bildirimlerinin veya hiç beyan edilmeyen gelirlerinin vergi dairesince re'sen veya ikmalen tarh edilmesi gerekmektedir (Merter, 2004:97-98).

Mükelleflerin beyan ettikleri gelirlerin doğruluğunu araştırmak amacıyla denetimler yapılmaktadır. Beyan esasının yanlış uygulanması veya mükellefleri caydırıcı ve cezalandırıcı mekanizmaların yeterli olmaması beyan edilen kazançların eksik hesaplanıp verilmesine ve denetimin etkinliğinin sorgulanmasına neden olmaktadır. Vergi inceleme elemanı sayısının 10.000 kişiye yaklaştığı şu dönemde halen yeterli denetimin yapılamaması ve kayıt dışı hasılatın önüne geçilememesi yönetsel yanlışlıklar yapıldığı izlenimi verebilir. İncelemelerin şirket merkezlerinde yapılmayarak sadece dosya içindeki verilerden hareketle yürütülmesi sağlıklı bir sonuç ortaya çıkarmayabilir. Bu nedenle denetimlerin daha sağlıklı ve şeffaf bir şekilde yürütülmesi için mükelleflerin denetim mekanizmasının varlığını göz önünde bulundurarak incelemeye girme ihtimaline karşın daha hassas ve dikkatli olması gerekmektedir.

4.1.8. Vergi Ahlakı ve Bilincinden Kaynaklı Faktörler

“Mükelleflerin gelirlerinde azalma yaşanmasına rağmen neden vergi vermeye devam ediyorlar?” sorusunun yanıtını araştıran akademisyenler, vergilerin toplanmasındaki yasal zorunluluklara dayalı vergi ödenmesi fikri ile açıklanmasının yetersiz olduğu kanaatini taşımaktadırlar. Çünkü insanların vergi ödemelerinde en önemli husus içsel bir motivasyon aracı olan vergi ahlakıdır. Vergi ahlakını etkileyen birçok unsur yer almaktadır. Bu unsurlar sonucunda mükellef vergi idaresi ve kendine karşı dürüst davranarak vergisini öder. Mükelleflerin uyum göstermelerini sağlayan birçok faktör bulunmaktadır. Bunlar; *vergi ödemede etkinlik, mükellefin eğitim seviyesi, mükellefin devlete olan bağlılığı, mükellefin yaşam standardı, vergi afları* (Alkan, 2009:19-33), *mükellef bilinci, siyasi iktidarı kabullenme seviyesi, dini inançları* (İzgi ve Saruç, 2011:137-140), *cinsiyet, yaş, yaşadığı çevrenin tutum ve*

davranışları (Sağbaş ve Başoğlu, 2005: 133) ve *vergi bilinci* şeklinde sıralanabilir. Yukarıda sıralanan nedenler mükelleflerin vergi ahlakının oluşmasıyla vergi bilincinin artırılmasına neden olacak ve vergiye karşı uyum gösteren mükelleflerin adedindeki artış ile birlikte denetimde etkinlik ortaya çıkabilecektir.

Toplumdaki vergi bilincinin oluşturulabilmesi için T.C. Anayasasının 73. maddesindeki hükmüne göre “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır*” prensibinden yola çıkarak adalet anlayışı ve kişilerin mali gücü dikkate alınarak vergilemenin yapılması gerekmektedir. Bazı kazanç sahipleri için kazancının bir kısmında istisna, muafiyet veya vergi iadesi olarak az vergi verilmesi ile karşılaşılırken diğer taraftan, ücret ve maaşlar üzerinden doğrudan stopaj usulü ile vergilendirme sisteminin yapılması verginin adaletli ve mali güce göre vergilendirme anlayışından sapılmasına neden olabilmektedir. Bu nedenle bu hassas dengelerin gözetilerek çok kazananlardan oransal olarak az vergi, az kazananlardan çok vergi alınması vergi bilincinin yerleşmesinde olumsuz bir etki bırakabilmektedir (Demirtaş, 2017:80).

Kurumsallaşmış firmaların ödenen dolaylı vergileri gider veya maliyet unsuru içinde vergiden indirme imkanına sahipken, şahısların ödediği dolaylı vergilerin indirim mekanizması mümkün görünmemektedir. Bu da vergi bilincinin azalmasına neden olmaktadır. Devlet öncelikle hem durumları aynı olan mükelleflerin aynı şekilde vergilendirilmesini hem de ödeme gücü daha yüksek olan mükelleflerin ödeme gücü nispeten düşük olanlara kıyasla daha yüksek oranlarda vergilendirilmesini sağlayarak vergi gelirlerinin bütçe içerisindeki adil dağılımı gerçekleştirilebilir.

4.1.9. Vergi İncelemesi Sırasındaki Mükellef Hakları Açısından Değerlendirilmesi

Mükellef haklarına riayet edilmesi vergi idaresinin hukuki bir sorumluluğudur. Diğer taraftan vergi mükellefinin de vergi denetimi esnasındaki sorumluluklarını da aynı şekilde yerine getirmesi gerekmektedir. Etkin bir vergi incelemesinin gerçekleşebilmesi için vergi idaresi ile mükelleflerin hak ve yükümlülüklerine riayet etmesi gerekmektedir.

Vergi inceleme sürecinde mükelleflere T.C. Anayasasında, Vergi Usul Kanunu'nda, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ile Mükellef Hakları Bildirgesinde çeşitli hak ve yükümlülükler tanınmıştır. Bahsi geçen haklar şu şekilde sıralanabilir:

- *Vergi Denetim Elemanının Resmi Kurum Kimlik Belgesini Görme Hakkı (VUK madde 136)*: Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar mükelleflerin istemesi halinde kimliklerini göstermek zorundadırlar. Bu hak sayesinde dolandırıcılık vakalarının önüne geçilmesine ve idareye olan güvenin sağlanmasına katkı sağlayabilecektir.

- *İnceleme Konusunu ve Kapsamını Öğrenme Hakkı (VUK madde 140)*: Mükellefler vergi inceleme elemanlarından incelemenin konusu ve kapsamı hakkında incelemeye başlamadan önce kendilerine açıklama yapılmasını isteyebilirler. Bu hakkın kullanılması önem arz etmektedir. Çünkü mükelleflerin tedirgin edilmemeleri adına gerekli bilgilendirmelerin yapılması gerekmektedir.

- *Mükellefin İncelemenin Kendi İşyerinde veya Zorunlu Sebeplerle Dairede Yapılmasını İsteme Hakkı (VUK madde 139)*: Vergi incelemeleri esas itibarıyla incelemeye tabi olanın işyerinde yapılır. Mükellef incelemenin kendi işyerinde yapılmasını seçimlik bir hak olarak isteyebilir.

- *İşyerinde Yapılan İncelemelerde Resmi Mesai Saatleri Dışında İnceleme Yapılmamasını ve İşyerinin Faaliyetini Engellememesini İsteme Hakkı (VUK madde 140)*: Bu madde de mükellefe istisnai durumlar dışında resmi mesai saatleri dışında inceleme yapılmamasını ve işletme faaliyetlerinin aksamamasını isteme hakkı vermektedir.

- *Tutanaktan Bir Nüsha Alma Hakkı (VUK madde 141)*: Mükellef vergi incelemesi sırasında düzenlenen tutanaklardan bir nüsha alma ve itirazlarının bulunması halinde bu itirazlarının tutanağa işlenmesini isteme hakkına sahiptir. Ayrıca mükellef tarafından tutanak imzalanmadan önce vergi inceleme elemanı tarafından Vergi Denetim Kurulu Bilgi İşlem Sistemi (VDK-BİS) üzerinden mükellefin kayıtlı sistemine taslak tutanak en az iki gün öncesine kadar aktarılmış olması gerekmektedir (Ergen ve Kılınçkaya, 2014: 287-289).

- *İncelemenin Vekil veya Temsilci Aracılığı İle Yürütülmesi Hakkı:* Mükellefin inceleme kapsamında yetkilendirilmiş temsilci ve vekil tarafından temsil edilebilme hakkının bulunduğunu ifade etmektedir. Mükellef temsilcisinin yasal yetki belgesine sahip olması ve temsil yetki belgesinin incelemeden önce inceleme elemanına verilmesi ve tutanağa işlenmesi gerekir.

- *Vergi Mahremiyetine Uyulmasını İsteme Hakkı (VUK madde 5):* Vergi incelemesi yapmakla görevli olanların mükellef ve mükellefle ilgili öğrendikleri bilgileri açıklayamayacakları ve inceleme elemanları meslekten ayrılırlar bile edinilen bilgilerin saklanması zorunluluklarının devam etmesi mükelleflere tanınan yasal bir haktır.

- *İnceleme Raporlarının Vergi Mevzuatına Uygunluğunun Gözetilmesini İsteme Hakkı:* Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu tanzim edilemeyeceği hüküm altına alındığından mükelleflerin inceleme raporlarında ifade edilen mevzuat hükümlerinin doğru uygulanmasını talep hakları bulunmaktadır (Bakar, 2011:116). Mükelleflerin VİUEHY'nin 16/2. maddesinden ifade edildiği üzere; *"Bu tutanakların taslakları, mükelleflerin itiraz ve mülahazalarının tutanağa geçirilebilmesini sağlamak amacıyla, mükelleflerin talep etmesi durumunda iki gün önceden mükelleflerin bilgisine sunulur"* hükmüne yer verilmiştir. Söz konusu inceleme tutanaklarının henüz imzalanmadan önceki nihai taslaklarının, mükelleflerin itiraz ve mülahazalarının tutanağa geçirilebilmesini sağlamak amacıyla, mükelleflerin talep etmesi durumunda iki gün önceden mükelleflerin bilgisine sunulması öngörülmüştür. Bu nedenle mükellefin taslak tutanağı incelemesine ve tutanakta eleştiri konusu yapılan hususlar hakkında kendini savunabilecek bir zaman dilimine sahip olması şeklinde bir hak tanınmıştır. Ayrıca Yönetmeliğin 17/f. maddesinde; *"Tutanakların taslak halinin 16'ncı maddenin ikinci fıkrası uyarınca mükellefin bilgisine sunulduğu"* hususu inceleme tutanağına alınmasını içeren bir hükümdür. İlgili maddede belirtilen husus mükellefin taslak tutanağı nihai tutanaktan önce gördüğü hususunun tutanağa işlenmesine yönelik bir haktır (Erdem, 2016: 95, 96).

- *Mükellefin Rapor Değerlendirme Komisyonunca Dinlenmesi:* Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 14'üncü maddesi uyarınca, RDK'lar gerekli gördüğü

durumlarda ya da mükelleflerin talepleri üzerine vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları hakkında mükellefi dinleyebilirler. Yönetmeliğin mükellefe dinlenme imkanı getiren 14'üncü maddesine birinci fıkrasından sonra gelmek üzere, *“Dinlenmeden önce raporlarda eleştiri konusu yapılan hususlar hakkında bilgi içeren rapor özetleri mükelleflere verilir”* fıkrası eklenmiştir. Vergi inceleme sürecinde, inceleme elemanı tarafından yazılan raporlar ilgili komisyona (RDK) sunulmakla birlikte, mükellefin komisyonda kendini savunabileceği tek belge inceleme tutanağıdır. Mükellef inceleme raporunun içeriğine ve eleştirilen hususlara yönelik bir bilgi sahibi değildir. Dolayısıyla, mükellef dinlenme hakkını kullandığı sırada düzenlenen raporun içeriği hakkında somut bilgi sahibi olmaksızın savunma yapmak durumunda kalmaktadır. Bu hak mükellefler için inceleme süreci boyunca haklı olduklarını düşündükleri ve iddia ettikleri konular hakkında kendilerini Rapor Değerlendirme Komisyonunda (RDK) izah etme imkânı sağlayan bir haktır. Böylece vergi inceleme elemanının gözünden kaçan bir husus, hukuka aykırı durum veya eksik bir inceleme söz konusu olduğu takdirde söz konusu inceleme hakkında henüz idari aşamada iken düzeltilme imkânı doğmakta ve vergi yargısının iş yükünü bir nebze azaltmaktadır (Erdem, 2016: 97).

-Mükellef Hakkında Düzenlenen Vergi Tekniği Raporunun Tebliğ Edilmesi: Vergi incelemesine dayalı olarak hazırlanan Vergi Tekniği Raporu (VTR)'nda inceleme elemanı tarafından vergi dairesine gönderilen raporlarda VUK m.359'da düzenlenen suçların işlendiğine dair tespitlerin bulunması halinde mükellef hakkında vergi ziyaı cezasının (üç kat) uygulanması ve fiille bağlantılı usulsüzlük cezalarının kesilmesi gerekmektedir. Söz konusu vergi suçuna istinaden düzenlenen Vergi Suçu Raporu (VSR) RDK'nın mütalaasıyla VUK'nun 367. maddesine istinaden Cumhuriyet Başsavcılığına doğrudan gönderilmektedir. İnceleme neticesinde mükelleflerin VTR'lere karşı dava açma hakkı bulunduğundan tarhiyat içeren inceleme raporlarından başka VTR'lerin verilmediği göz önüne alındığında mükelleflerin haklarında iddia edilen hususlar konusunda kendisini savunabilecek (inceleme tutanağı ve inceleme raporu hariç) bir veriye ulaşamadığından dava süreci aleyhlerine sonuçlanabilmektedir. Bununla birlikte Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin “vergi inceleme raporları” başlıklı 57/3. maddesinde ifade edildiği üzere; haklarında sahte belge kullandığı yönünde inceleme raporu tanzim edilen mükelleflerin sahte belge konusunu teşkil eden Vergi Tekniği Raporundan (yazılı

bilgilendirme hariç) faydalanmasına da imkân tanınmamaktadır. Bu da mükellef hakları açısından göz önünde bulundurulması gereken bir husustur.

Vergi inceleme sürecinde taraflar (vergi idaresi-mükellef), sahip oldukları hak ve yetkilere uygun hareket ettikleri, buna karşılık yükümlülüklerini de iyi bir şekilde yerine getirdikleri ölçüde sağlıklı ve hukuki zemine oturmuş bir vergi incelemesinden bahsetmek mümkün olacaktır. Mükellef haklarına ilişkin düzenlemelerin etkin bir şekilde ve kararlılıkla yapılması halinde mükelleflerin vergiye uyumunun artması ve vergi idaresi-mükellef ilişkilerinin geliştirilmesi konusunda önemli katkılar sağlanacaktır.

4.2. Vergi Denetimindeki Verilerin Etkinlik Açısından İncelenmesi

Gelir İdaresi Başkanlığı ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ülkemizde vergi denetiminde etkin iki ana kurumdur. Vergi denetiminin mevcut yapısının etkinlik bakımından ortaya çıkartılabilmesi gayesi ile kurumların faaliyet raporlarından hareketle çeşitli sayısal verilerden faydalanılmaktadır. Bu bağlamda 2013-2018 yılları arasında gerçekleştirilen tam ve sınırlı inceleme sayıları, mükelleflerin inceleme oranları, tarh ve takdir edilen vergi oranları, vergi türleri itibariyle inceleme sonuçları gibi çeşitli sayısal veriler değerlendirmeye alınacaktır.

4.2.1. Tam ve Sınırlı İnceleme Verilerinin Analizi

Vergi incelemeleri kapsamı açısından tam inceleme ve sınırlı inceleme olmak üzere iki şekilde gerçekleşmektedir. VUK'nun 140. maddesinin birinci fıkrasının altıncı bendinde “tam inceleme” ve “sınırlı inceleme” ifadelerine yer verilmiş ancak kapsamı konusunda bir belirleme yapılmamıştır. Tam inceleme Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 3. maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre tam inceleme, “bir mükellef hakkında, bir veya daha fazla vergi türü üzerinden bir veya daha fazla vergi döneminin işlemleri hakkında yapılan inceleme” türünü ifade etmektedir. Tam inceleme dışında kalan inceleme türü ise sınırlı inceleme olarak kabul edilmektedir. Sınırlı inceleme; vergi matrahına dahil olan unsurlardan bir veya birkaçının incelenmesidir. VUK'nun 140'ıncı maddesine göre ek süreler haricinde sınırlı incelemeler altı ay, tam incelemeler ise bir yıl içinde tamamlanması gerekmektedir.

Vergi Denetim Kurulu tarafından yapılan tam ve sınırlı inceleme sayılarının dağılımı 2013-2018 yılları itibarıyla Çizelge 16’da sunulmuştur.

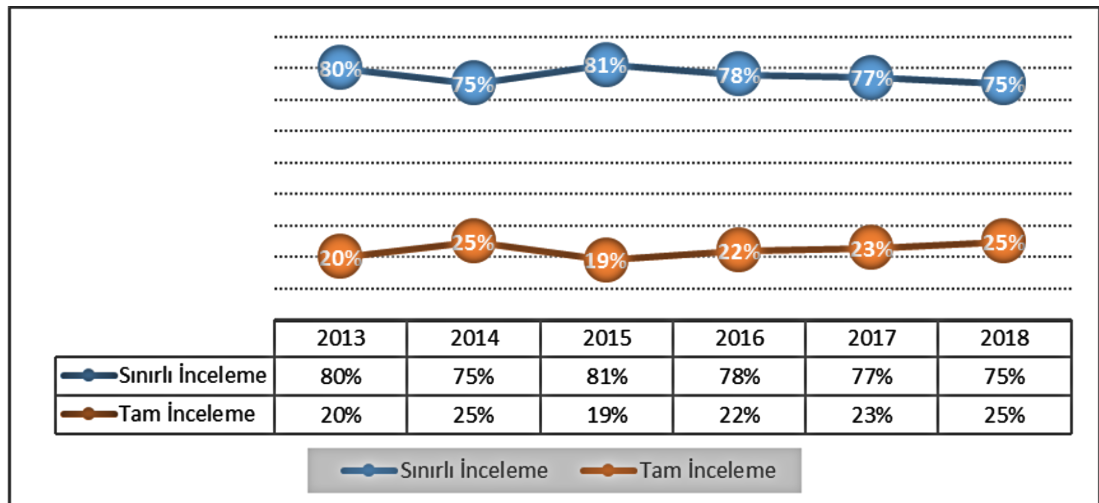
Çizelge 16. İnceleme Türüne Göre Dağılımı

Yıllar	Sınırlı İnceleme	Tam İnceleme	Toplam İnceleme Sayısı*
2013	130.546	32.821	163.367
2014	111.692	37.355	149.047
2015	129.209	30.291	159.500
2016	144.820	40.642	185.462
2017	92.034	26.992	119.026
2018	101.422	33.681	135.103

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

Kaynak: VDK, 2018: 44.

Yukarıdaki çizelge verilerinden 2013-2018 yılları arasında sınırlı incelemelerin sayısının her daim tam incelemelere göre fazla olduğu görülmektedir. Bu durum etkinlik açısından değerlendirildiğinde; sınırlı incelemeler daha çok sahte belge kullanma veya iade taleplerine yönelik incelemelerden oluşmaktadır. Bu yönü ile sınırlı incelemeler üzerinden yapılan tahsilatların tam incelemelere göre daha fazla olmasından dolayı etkinliğin sınırlı incelemeler lehine oluşabileceği, diğer taraftan tam inceleme ise sahte belge düzenleme, genel inceleme ve pos tefecilik gibi konusu olan incelemeler olduğu dikkate alındığında, sahte belge düzenleyicilerine veya pos tefecilik faaliyeti yürüten mükelleflere ulaşamaması ve dolayısıyla haklarında yürütülen inceleme neticesinde önerilen tarhiyatlar için tahsil imkanının çok zayıf olması nedeniyle denetimde etkinliğin sağlanmasında varolan zorluk ilgili tablo verilerine göre değerlendirilmektedir. İnceleme türlerine göre sınırlı incelemelerin tam incelemelere göre dağılımı aşağıda Şekil 4’de daha net görülmektedir.



Şekil 4. İnceleme Türlerinin Oransal Dağılımı

Yukarıdaki şekil verileri dikkate alındığında sınırlı incelemelerin tam inceleme oranlarına göre fazla olmasının ilk nedeni, gelen iş emri süresinin sınırlı incelemelerde azami altı ay veya ek süre talebi halinde yine 6 ay iken, tam incelemelerde sürenin bir yıl ve ek süre talep edilmesi halinde altı ay olarak kanunda düzenlenmiş olmasıdır. Diğer bir neden ise sınırlı incelemelere dayanak teşkil eden iş emrinin tek bir vergi türüne yönelik olması nedeniyle incelemelerin daha kısa sürede tamamlanabilmesidir.

Sınırlı incelemelerin inceleme elemanları arasında KDV incelemeleri veya sahte fatura kullanma (SBK) incelemesi şeklinde farklı isimlendirildiği de olmaktadır. Toplam inceleme sayılarına baktığımızda 2018 yılında diğer yıllara nazaran (2017 hariç) bir düşüklük görülmektedir. Bunun sebebi olarak 2016 yılının sonu itibariyle Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin vergi inceleme görevi verilmesi başlıklı 6. maddesine eklenen hükmünde açıklanmıştır. Söz konusu düzenlemede; vergi incelemesinin sadece inceleme görev yazısında belirtilen konu ve döneme ilişkin yapılacağı, inceleme konusu ve dönemi ile ilgili olmayan herhangi bir hususa ilişkin mükelleften bilgi ve belge talebinde bulunulamayacağı, ancak yürütülmekte olan incelemeler sırasında, görevlendirme yazısında belirtilenden farklı bir konu veya döneme ilişkin eleştiriyi gerektiren hususların tespiti durumunda söz konusu durumun inceleme görevini verenlere bildirileceği belirtilmiştir. Bu nedenle inceleme elemanlarına iş emri olarak tanımlanan incelemeler üzerinde kapsamını değiştirme ve genişletmeye yönelik bir dizi kolaylaştırıcı düzenlemenin yapılması gerekmektedir. Denetimde etkinliğin sağlanması noktasında sınırlı incelemelerin kapsamının değiştirilerek tam inceleme yapılması sağlandığında mükelleflerin inceleme elemanlarınca daha kapsamlı bir incelemeye tabi tutulmasına imkan tanıyarak kayıt dışı kalan vergilerinde tahsil edilmesinin önünü açacağı düşünülmektedir.

Türkiye’de denetimin etkinliğini ortaya koymaya yönelik 2013-2018 yılları arasında gerçekleşen inceleme sonuçlarının değerlendirilmesi faydalı olacaktır. VDK’nın faaliyet raporunda belirtilen mükellef sayısı, tarh istenilen vergi ile kesilmesi önerilen ceza tutarlarına dair veriler aşağıda Çizelge 18’de ifade edilmektedir.

Çizelge 17.Türkiye Geneline İncelenen Mükelleflerin İnceleme sonuçları

Yıllar	Mükellef Sayısı*	İncelenen Mükellef Sayısı	Tarhi İstenilen Vergi Tutarı (TL)	Kesilmesi Önerilen Ceza (TL)	İnceleme Oranı
2013	2.460.281	71.352	8.561.313.250,00	19.086.884.477,00	2,90%
2014	2.472.658	55.284	7.939.389.423,00	16.582.633.968,00	2,24%
2015	2.527.084	58.676	9.803.999.983,00	18.843.082.627,00	2,32%
2016	2.541.016	49.817	7.234.873.130,00	15.904.492.736,00	1,96%
2017	2.636.370	44.182	5.878.506.580,00	14.370.585.724,00	1,68%
2018	2.727.208	44.376	8.722.800.218,00	19.862.613.528,00	1,63%

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

Kaynak: VDK, 2018: 46.

Yukarıdaki çizelgeden görüldüğü üzere 2013 yılından 2018 yılına kadar geçen süreçte inceleme oranlarının aşağı yönlü bir seyir izlediği görülmektedir. En yüksek inceleme oranına 2013 yılında ulaşıldığı göz önüne alındığında özellikle 2016, 2017 ve 2018 yıllarına ait inceleme oranlarının 2013 yılı verilerine göre çok düşük kaldığı görülmektedir. Ancak 2013 ve 2018 yıllarında tarhi istenilen ve kesilmesi gereken ceza tutarlarının da birbirine çok yakın olduğu dikkate alındığında, 2016, 2017 ve 2018 yıllarındaki inceleme oranlarındaki düşüklüğün sebebinin risk analizi kaynaklı olmayan 6736 ve 7143 sayılı matrah artırımı uygulamalarına yönelik kanuni düzenlemelerden kaynaklanmış olabileceği düşünülmektedir. Aynı zamanda inceleme elemanlarının çoğunluğu yeni mesleğe başlayan vergi müfettiş yardımcılarının oluşmaktadır. Bu sebeple birçok vergi müfettiş yardımcısı için yeterlilik sınavlarının neticelenmesi ve matrah artırımına ilişkin bir düzenlemenin hali hazırda gündemde olmaması nedeniyle incelemelere daha fazla yoğunlaşarak inceleme oranları artırılabilir.

4.2.2. Verginin Türlerine Göre 2018 Yılı Tarhiyat Sonuçları

Az gelişmiş ülkeler veya gelişmekte olan ülkelerde dolaylı vergilerin tahsilatının kolay olması, mali anestezi gibi argümanlar sayesinde masrafsız ve verimli olması açılarından önemli bir gelir kaynağıdır. 2018 yılında vergi müfettişleri tarafından yürütülen vergi incelemelerinin vergi türleri itibarıyla sonuçları aşağıda Çizelge 18'de ele alınmıştır. Pay dağılımına bakıldığında KDV üzerinden hesaplanan matrah farkı, tarhi istenilen ve kesilmesi önerilen ceza yönü ile diğer vergi türlerine göre neredeyse üç katı gibi bir farkla KDV üzerinden tarhiyat yapıldığı anlaşılmaktadır.

Ülkemizde de 01.01.1985 yılından itibaren uygulanmaya başlanan KDV'nin vergi gelirleri içindeki payı yıllar itibariyle arttığı ve özellikle 1995 yılından bu zamana Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisine nazaran yükselişini devam ettirdiği görülmektedir.

Çizelge 18.Vergi Türleri İtibarıyla İnceleme Sonuçları (2018 Yılı İtibariyle)

Vergi Türü	Bulunan Matrah Farkı (TL)	Tarhi İstenilen Vergi Tutarı (TL)	Kesilmesi Önerilen Ceza (TL)
Kurumlar Vergisi	4.201.464.344	763.592.687	1.498.653.986
Gelir Vergisi	4.046.792.399	186.366.600	386.900.095
KDV	12.104.078.223	4.917.247.676	12.267.600.968

Kaynak: VDK, 2018: 46.

Yukarıdaki çizelgede KDV'nin diğer önemli vergi türleri olan Gelir ve Kurumlar Vergisi'nin toplam vergi gelirleri içindeki payları dikkate alındığında KDV'nin ülkemizde tahsilat ve ceza kesilmesi yönü ile diğer dolaysız vergilere göre daha fazla tarhiyat önerildiğinden bu yönü ile KDV'nin önemli bir yeri bulunmaktadır.

Merter, Acar ve Arslan (2007) çalışmalarında; Türk Vergi Sistemi içinde önemli bir yeri olan vergilerin inceleme sonuçları açısından KDV'nin yüksekliğine karşılık diğer kurumlar vergisi ve gelir vergisinin düşüklüğünü etkin denetim mekanizmasının sağlanmasında olumsuz bir faktör olarak ifade etmişlerdir. Diğer vergilerin KDV'e göre toplam vergi gelirleri içindeki payı gittikçe azalmakta buna karşılık, KDV'nin payı gittikçe yükselmektedir. Etkinliğin tesis edilmesinde vergi gelirlerinin aynı veya ona yakın oranlarda matrah farklarının veya tarhiyatların gerçekleştirilmesi ile hem mükellefler hem de nihai tüketiciler üzerinde denge kurularak vergi denetimine olan güvenin tesis edilmesine yardımcı olacağı beklenmektedir.

4.2.3. İade İnceleme Ekiplerinin Çalışmaları

Vergi denetim sisteminin etkinliği açısından iade sürecinin analiz edilmesi önem arz etmektedir. Mükelleflerin vergi iadesi taleplerine yönelik olarak gerçekleştirilen iade incelemelerinin kısa sürede ve etkin bir şekilde sonuçlandırılması için iade raporlarında standartlaşma ve haksız iadelerinin önlenmesi adına iade inceleme ekipleri oluşturulmuştur. On dokuz A Grup Başkanlığı bünyesinde oluşturulan ekiplerde 550 vergi müfettişi ve müfettiş

yardımcısı görev almaktadır. İnceleme elemanlarının eğitilebilmesi adına en başta VDK-Portal üzerinden iade konularına yönelik iade inceleme rehberleri eğitim materyali olarak sunulmaktadır. Ayrıca iade çeşidi dikkate alınarak inceleme elemanlarının söz konusu inceleme konusuyla ilgili yazılmış raporlara ulaşarak incelemeler hakkında fikir edinilmesi için VDK-BİS portalı üzerinden kurul sorgulama ekranı iade inceleme grubuna açılmıştır (VDK, 2018:51). İade ekiplerinin yapmış olduğu çalışmalar neticesinde 2018 yılı dahil son dört yıla ait inceleme verileri aşağıda Çizelge 19’da gösterilmiştir.

Çizelge 19.İade Ekipleri İnceleme Verileri (2015-2018)

Yıl	İadesi Uygun Görülen (TL)	İadesi Reddedilen (TL)	Matrah Farkı (TL)	Tarhı İstenen Vergi (TL)
2015	1.007.177.454	160.586.884	448.301.210	119.031.784
2016	1.524.095.036	213.787.760	353.501.335	80.793.622
2017	3.081.592.739	969.262.989	1.775.741.705	245.772.253
2018	1.218.923.048	568.432.328	1.030.296.723	181.747.133

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu 2015, 2016, 2017 ve 2018 faaliyet raporlarındaki verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Yukarıda çizelge verilerine göre iade inceleme ekiplerinin 2017 yılında oluşturulmaya başlandığı düşünüldüğünde, yapılan incelemelerde yıllara göre iadesi uygun olan tutarlar ile iadesi reddedilen tutarlar arasındaki ilişki önemlidir. İade inceleme ekiplerinin kurulduğu dönemde iadesi reddedilen tutarın iadesi talep edilen tutar içindeki oranı yaklaşık %25 civarında iken, 2018 yılında bu oran %30 civarındadır. Bu da iade incelemelerine yönelik oluşturulan ekiplerin haksız iadenin önüne geçilmesinde ve denetimde etkinliğin tesis edilmesinde yardımcı olduğunu göstermektedir.

Vergi inceleme elemanlarının yapmış oldukları KDV iade incelemelerini değerlendirdiğimizde, vergi inceleme elemanlarının KDVİRA sistem kontrollerine sahip olmaları nedeniyle ve haklarında bilgi istedikleri kişilerden bilgi gelmemesinin yaptırımı bağlanması hususu dikkate alındığında inceleme elemanlarınca düzenlenen raporlarda talep edilen iadelerin daha kapsamlı değerlendirilerek yerine getirildiği görülmektedir. İade inceleme ekiplerinin oluşumu uzmanlaşmanın tesis edilmesinde, ticari hayatın akışının daha düzenli olmasında ve haksız iadenin önüne geçilmesinde önemli bir katkı sağlayacaktır.

4.2.4. Yaygın ve Yoğun Vergi Denetiminde Etkinlik

Yaygın ve yoğun denetimde verim almak için sadece denetim özelinde değil, vergi idaresinin de işin içinde yer alması gerekmektedir (Acar ve Merter, 2005: 7). Bu kapsamda yapılan çalışmalardan beklenen amacın ne olduğunun tespit edilmesi gerekir. Beklenen amacın ceza kesilmesi mi, vergi tahsilatının artırılması mı yoksa mükelleflerin eğitimini sağlamak mı olduğunun belirtilmesi gerekir. 2005 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kuruluşundan sonraki denetim faaliyetlerinde daha rutin bir şekilde bazı sektörlerle yönelik denetimlerin Vergi Dairesi Başkanlığı bünyesinde denetim grup müdürlüklerinin kurulmasına bağlı olarak bir dizi çalışmanın yapıldığı ifade edilmektedir. Bu çalışmalardan beklenen amacın kayıt dışı ekonominin azaltılması ve belge düzeninin sağlanması olduğu belirtilmiştir.

Yukarıdaki paragrafta ifade edilen kayıt dışı ekonomiyi azaltma ve belge düzenini sağlama hedefinden uzaklaşıldığı söylenebilir. Çünkü mükelleflerin matrah artırımını sayesinde kazandıkları hakkın inceleme ve denetim boyutunda ciddi tahribatlara sebebiyet verdiği göz önüne alındığında mükelleflerin matrah artırımına yönelik düzenleme beklentileri ile belge düzeninin pek önem arz etmediği bir anlayışı da beraberinde getirmektedir. Her ne kadar ilgili VUK'nun 127. maddesine istinaden denetim yapılmış ve cezalar kesilmiş olsa da hazineye intikal eden tam tutarın tespiti pek mümkün değildir. Çünkü dava veya indirimler neticesinde ne kadarının terkin ve ne kadarının tahsil edildiğine ilişkin bir bilgi bulunmamaktadır (Somuncu, 2014: 163-166).

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yayınladığı verilere göre 01.01.2017–31.12.2018 yılları arasında Türkiye genelinde yapılan yaygın ve yoğun vergi denetiminde yapılan denetim adedi, denetlenen mükellef sayısı ile kesilen usulsüzlük cezalarını içeren çizelge aşağıda gösterilmiştir.

Çizelge 20.2017-2018 Yılı Yaygın Yoğun Denetim Sonuçları

	2017	2018
Yapılan Denetim Sayısı	210.691	205.684
Yapılan Fiili Hasılat Denetim Sayısı	4.408	2.128
Fiili Denetimi Yapılan Nakliye Aracı Sayısı	17.359	22.692
Mükellefiyet Tesis Ettirilen Kişi Sayısı	28.071	29.516
Toplam Denetim Sayısı	260.579	260.020
Kesilen Usulsüzlük Cezası Tutarı (TL)	77.969.055	75.738.130

Kaynak: GİB, 2017-2018: 101, 108.

Yukarıdaki çizelgeye göre 01.01.2017–31.12.2018 tarihleri arasında yapılan denetim sonuçlarında önceki yıla göre çok az bir sapma tespit edilse de yapılan çalışmaların standart bir şekilde devam ettiği görülmektedir. Ancak söz konusu istatistik toplam denetim sayısı ve kesilen cezaların toplamını vermekten ibarettir. Bu cezalardan; indirim yapılmış olması, uzlaşma yoluyla sonuçlanması ve yargıya intikal etmiş olanlardan da ne kadarının silindiği ne kadarının vergi afları kapsamında terkin edildiği ve ne kadarının tahsil edildiğine dair bir bilgi de bulunmamaktadır. Bu nedenle sadece kesilen ceza miktarına bakılarak denetimlerin etkinliği konusunda bir sonuca varmak sağlıklı olmayacaktır. Etkinliğin ölçülmesi konusunda yapılan çalışmaların genel olarak vergi incelemesinde etkinlik konusuna yönelik olduğu görülmektedir (Somuncu, 2014: 166).

4.3. E-Maliye Uygulamalarının Vergi Denetimine Etkisinin İncelenmesi

E-Maliye modeli, vatandaşlara daha kaliteli, hızlı ve ekonomik bir hizmet sunmak üzere geliştirilen uygulamalardır. E-maliye uygulamaları vergi mükelleflerine elektronik ortam üzerinden beyanname verme, ödeme gibi vergisel yükümlülüklerini yerine getirme ve vergi idaresine de mükellef bilgilerine kolaylıkla ulaşma ve takip etme fırsatı sunmaktadır (Çimen, 2017:96).

Vergi incelemelerinin daha şeffaf ve güvenli ortamda sürdürülmesinde, vergisel anlamdaki verilerin bir araya getirilmesi ve mükelleflere daha nitelikli ve hızlı hizmet sunmak adına bilişim teknolojilerinden faydalanılması önem taşımaktadır. Ayrıca işin içinde yer alan personelin desteklenmesi açısından da önem arz etmektedir. Elektronik uygulamaların hız kazanmasıyla kayıt dışı ekonominin azaltılması, vergi kapasitesinde ve gayretinde artış sağlanması gibi çıktılar da elde edilebilir. Bunun temin edilmesi noktasında kusursuz bir otomasyon sisteminin ve kişisel hak ve özgürlüklerin korunmasına etki eden mevzuat hükümlerinin yerleştirilmesi gerekmektedir (Öz ve Bozdoğan, 2012: 88-89).

E-maliye uygulamaları ile kamu kurumları arasında bilgi paylaşımının sağlanması, mükelleflerin vergi dairesine gitmeksizin işlemlerini gerçekleştirmeleri, iş yükünün azaltılarak maliye personelinin verimli çalışmasını sağlayan bir yönetim anlayışının tesis edilmesi amaçlanmaktadır. Mükelleflerin işlemlerinin takibinde tekli bir sistem üzerinden takip mekanizmasının işlemesi sisteme dahil edilen vergi dairesi, meslek mensupları ile mükellefe yönelik vergisel iş ve işlemlerde

karmaşıklığın giderilerek sade ve anlaşılır sonuçların elde edilmesi açısından önem arz etmektedir. Buna bağlı olarak devlet bütçesinde yer alan verginin elektronik olarak takibi, kayıt altına alınması ve tahakkuk ettirilmesi klasik yöntemlere nazaran çok daha kolay olduğu belirtilebilir (Çimen, 2017: 104).

Etkin vergi denetiminin temin edilmesine yönelik bazı e-maliye uygulamalarının değerlendirilmesi faydalı olacaktır. Daha önceki bölümde denetimde etkinliği artırmaya yönelik bazı e-maliye uygulamaları ele alınmıştı. Bu kapsamda e-fatura, e-defter, KDVİRA ve risk analizi sistemine yönelik değerlendirmeler yapılacaktır.

E-fatura ve e-defter uygulaması vergi denetiminde etkinliği artırmaya yönelik önemli e-maliye uygulamalarındandır. E-fatura uygulamaya dâhil edildiği 2013 yılında 16.270 mükellef yararlanırken, 2018 yılında bu sayı 88.837'ye yükselmiştir. 2014 yılında uygulamaya giren e-defter uygulamasından faydalanan mükellef sayısı 18.500 iken, 2018 yılında bu sayı 86.901'e ulaşmıştır. Bu rakamların yüzdesel artışı değerlendirildiğinde e-fatura uygulamasında % 546'lık, e-defter uygulamasında ise % 470'lik bir artış ortaya çıktığı anlaşılmaktadır (GİB, 2018: 92, 94).

E-fatura yaygın bir uygulama ağı oluşturması halinde piyasadaki sahte faturaların önlenmesinde ve haksız rekabetin ortadan kaldırılmasına katkı sağlayacaktır. Bu çabanın sonuç vermesi durumunda e-fatura uygulaması kayıt dışılığın tespitinde rol oynayarak vergi kayıp ve kaçaklarının tespitinde etkinliği artıracaktır (Tuncer, 2014). Ayrıca e-defter uygulaması da her türlü denetim faaliyetinin etkin kullanılmasında önemli bir araç konumundadır. Böylece elektronik defterler sayesinde finansal tabloların temin edilmesi bilişim teknolojileri yardımıyla daha da kolaylaşacaktır. İnternet sisteminden sağlanan faydalarla birbirinden bağımsız olan defterlerin bir sistem ağında birleştirilmesinin mümkün olabileceği düşünüldüğünde verilere uzaktan ulaşma ile farklı çözüm yollarının ortaya çıkarılmasına ve denetimin uzaktan yapılabilmesine de imkân sağlayacaktır.

Vergi denetiminde etkinlik artışını sağlayacak diğer bir uygulama ise risk analiz sistemidir. Risk analiz sistemi ile denetimde etkinliği sağlamaya yönelik kayda değer sonuçlara ulaşılmıştır. VDK kapsamında Başkanlığın 2013 yılına ait

verilerinden toplam 7.536 mükellefin incelemeye sevk edildiği, bu adedin 2018 yılında 22.664 mükellefin incelemeye sevki sağlanarak 2013 yılından 2018 yılına kadar oransal olarak %300 oranında bir artışın meydana geldiği görülmektedir. (VDK, 2018: 56). Risk odaklı yaklaşımlar ile sadece riskli mükelleflerin incelemeye alınması değil aynı zamanda zaman israfını önlemesi hem de işgücünün daha verimli alanlarda kullanılmasına imkan sağlayarak maliyetlerin minimize edilmesi açısından önem arz etmektedir.

Vergi Denetim Kurulu tarafından farklı gerekçelerle incelemeye sevk edilen ve analizler yapılarak tespit edilen risk unsurlarının 2014-2018 yılları arası verilerine aşağıdaki çizelgede yer verilmektedir.

Çizelge 21. İncelemeye Sevk Edilen Mükellef ve Tespit Edilen Risk Unsur Sayıları

Yıl	İncelemeye sevk edilen Mükellef Sayısı	Analize tabi tutulan mükellef sayısı	Tespit edilen risk unsuru	İnceleme Oranı
2014	13.789	1.059	1.096	2,24%
2015	26.972	6.318	37.335	2,32%
2016	38.621	13.849	43.336	1,96%
2017	26.006	10.767	61.147	1,68%
2018	22.664	4.494	28.323	1,63%

Kaynak: VDK, 2018.

Yukarıda yer alan çizelgedeki verilerden hareketle doğrudan bir ilişki kurmak mümkün değildir. Çünkü 2016 yılında incelemeye sevk edilen mükellef sayısı 38.621 iken 2017 yılında bu sayı 26.006'a gerilemiştir. Ancak risk unsuru yönü ile bakıldığında 2016 yılında tespit edilen risk unsuru sayısı 43.336 iken 2017 yılında 61.147'e yükselmiştir. Bu yönü ile incelemeye sevk edilen mükelleflerin sayısında bir azalış görülürken, tespit edilen risk unsurunda artış görülebilmektedir. Aynı durum genel inceleme oranlarının seyrinde de görülmektedir.

Katma Değer Vergisine yönelik bir e-maliye uygulaması olan KDVİRA sistemi ile denetimde etkinlik açısından kayda değer sonuçlar elde edilmiştir. KDVİRA, 2010/Ocak vergilendirme döneminden itibaren uygulamaya dâhil edilmiştir. İade konusu edilen iş ve işlemlerin yapılmasında vergi dairesinin internet üzerinden bazı evrakların sisteme kayıt edilmesiyle ortaya çıkan verilerin analiz ve kontrollerinin tamamını kapsayan, otomatik olarak iadenin sonuçlanmasına katkı veren bir iade analiz sistemidir. Vergi Denetim Kurulu'nun faaliyet raporlarından elde edilen veriler değerlendirildiğinde 2013 yılından 2018 yılına kadar (dahil) iade

talep eden mükelleflerin sayısında, yazılan iade raporlarında ve 2015 yılından itibaren Risk analizine tabi tutulan iade sayılarında her yıl düzenli bir artış gözlenmektedir.

KDV iade sistemi bünyesinde iade kontrol raporlarının üretilmeye başlandığı 2010 tarihinden başladığı gerçeğinden yola çıkarak 2013-2018 yılları arasında elde edilen istatistiki veriler aşağıda Çizelge 22’de yer verilmektedir.

Çizelge 22. KDVİRA Verileri

Yıllar	Risk Analizi Yapılan İade Sayısı	İade Talep Eden Mükellef	Üretilen Rapor Sayısı
2013	-	57.754	610.506
2014	-	66.274	718.853
2015	504.595	73.778	835.510
2016	518.228	77.516	946.526
2017	555.964	83.057	1.040.738
2018	590.905	89.242	1.169.354

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2015, 2016, 2017 ve 2018 faaliyet raporlarındaki verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Yukarıdaki tablodan görüldüğü üzere KDVİRA sisteminin ürettiği veriler sayesinde iade süreci daha anlaşılır ve değerlendirilebilir bir konuma geldiğinden, iade talep eden mükellef nezdinde ve iade sürecine yönelik üretilen raporların sayısında artış gözlenmektedir. Bu sayede KDVİRA sistemi öncesi denetimde etkinliğin tesis edilmesi adına risk unsurları dikkate alınarak yapılan çalışmaların artması neticesinde daha etkin bir iade sürecinin işleyeceği düşünüldüğünde, iade taleplerinin kontrol ve analiz süreçleri, bilgi teknolojilerinin artmasıyla kısa sürede sonuç vereceği sonucuna ulaşılabilir.

4.4. Vergi Denetiminde Etkinliğin Arttırılması İçin Öneriler

Denetimin dünü ve bugünü incelendiğinde ülkelerin ekonomik yapıları ve işletmelerin işleyişi açısından denetimin önemi yadsınamaz. Dünya ölçeğinde yaşanan krizlerin birçoğunun sebepleri arasında denetim etkinsizliği rol oynamaktadır. Kriz ortamlarını bertaraf edecek bir mali yapının oluşturulması için etkin bir denetim şarttır. Bunun için söz konusu yaşanan sorunların tespit edilmesi ve giderilmesi adına bazı başlıklar altında öneriler ve değerlendirmelerde bulunulacaktır.

4.4.1. Vergi Kayıp ve Kaçağının Önlenmesi

Vergi oranlarındaki artış ile kayıt dışı ekonomi arasında paralel bir ilişkinin olduğu söylenebilir. Vergi oranlarındaki artış ile birlikte kayıtlı ekonomiden kayıt dışı ekonomiye geçiş gerçekleşerek daha fazla kazanma arzusu ön plana çıkmaktadır. Mükellefleri kayıt dışılığa sevk eden unsurların fırsat maliyetleri; vergi denetimine tabi tutulma korkusu, beyan dışında kalan gelirin tespit edilerek cezai işlem uygulanması, kayıtlı ekonomide bulunmanın kayıt dışı ekonomiye göre daha maliyetli olması nedeniyle mükelleflerin en az maliyetli alanlara yönelmesi şeklinde izah edilebilir (Kıldış, 2007: 2).

Denetim sistemine düşen görev ise kayıt dışı kalan alanların tespit edilmesi ve gereken incelemelerin yapılarak kayıt dışılığın önüne geçmek için çalışmalarda bulunulmasıdır. Vergi denetimlerinin doğru zamanda ve amacına uygun bir şekilde yapılması önemlidir. Örneğın vergi inceleme tekniklerinden biri olan “arama” müessesesi vergi kaçırdığı ihbarla veya diğer araçlarla tespit edilen mükellefler hakkında işlem yapmayı gerektirmektedir. Ancak arama müessesesi denetim mekanizması içerisinde mükelleflerin çevre işletmeler tarafından itibarını zedelediğı düşünülerek istisnalar hariç etkin bir şekilde işlememektedir. Bu nedenle bu konuda daha çok bilgi ve veri toplamak, risk analiz verileri yardımıyla saha analizleri yapmak daha önemlidir. Bu sayede mükelleflerin doğru beyanda bulunup bulunmadığı tespit edilebilir (Akdoğan, 2001: 44-45). Denetimin etkinlik düzeyi kayıt dışı ekonomi ve buna bağılı olarak vergi kaçırma durumu hakkında bilgi vermektedir. Vergi denetiminin yasalara uymayan kişiler için caydırıcı bir fonksiyonu olmadıkça vergi kayıp ve kaçağın önlenmesi mümkün görünmemektedir (Deniz, 2017: 92).

Denetimi bir bütün halinde ele almak ve sadece VDK özelinde değıl, GİB ile koordinasyonu etkinleştirmek ve veri paylaşımları sağlayarak daha kısa zamanda ve zamanaşımı süreleri içerisinde inceleme ve denetimler yapılarak kayıt dışı ekonomiye yönelik çalışmalar yapılabilir. Burada üzerinde önemle durulması gereken noktalardan birisi de vergi kaçırmanın ve kayıt dışı ekonominin zararları konusunda vatandaşların bilinçlendirilmesi gelmektedir. Kaldı ki bu konuda daha küçük yaşlardan başlayarak Milli Eğitim Bakanlığı’nın projeleri sayesinde okullarda vergi bilincinin artırılmasına yönelik verimli çalışmalar yapılmaktadır.

Vergi kaçakçılığının yüksek oranlarda olduğu ülkemizde vergi denetimlerinin daha etkin bir biçimde gerçekleştirilmesi için vergi sistemlerine yönelik teknolojik imkanlardan daha fazla istifade edilmesi gerekmektedir. Ülkemizde vergi kaçakçılığının olması gereken en düşük seviyesi için vergi denetimlerinin sık sık ve yeterli donanımına sahip denetim elemanlarınca yapılması da önemlidir. Denetimlerin sıklığı kayıt dışı ekonominin azalmasında önemli bir etki doğurabilir (Şölen, 2017: 71,72). Mükelleflerin yakın zamanda tekrardan incelemeye tabi tutulacağının bilinmesi mükellefin vergiye uyum göstermesine neden olabilir. Vergi kanunlarının genel sistematığı incelendiğinde kanunların ilk maddesinde verginin konusu, ardından mükellefiyetleri düzenlenmektedir. Devam eden maddelerinde ise muafiyet ve istisnaları sıralanmaktadır. Her ne kadar konu başlığı kayıp ve kaçığın önlenmesi ise de, bazı ekonomi çevrelerinin yönlendirmeleri sayesinde kendilerine yönelik muafiyet ve istisnaların uygulanmasını sağlayarak, muafiyet ve istisnalardan faydalanamayan ve bu durumdan rahatsızlık duyan bazı mükellef çevrelerinin beyannamelerinde satışlarını gizlemek suretiyle vergi kayıp ve kaçığına neden olabildikleri görülmektedir. Bu nedenle vergi bilincinin yerleşmesinde eşit ve adaletli bir vergi politikası uygulayarak devletin mükellefle olan bağının kurulması sağlanabilir (Aydemir, 1995:15).

Diğer bir durum ise; vergi kayıp ve kaçığın önlenmesi açısından sahte belge düzenlenmesine yönelik önleyici tedbirlerin alınmasıdır. Uygulamada sahte belge düzenleyicilerinin karakteristik özellikleri arasında küçük ofis tarzı çalışma yerlerinin bulunması, birkaç sandalye, masa ve demirbaşı olan, depo ve üzerinde kayıtlı taşıtı bulunmaması, herhangi bir eleman dahi çalıştırmaması, ortaklık yapıları genelde kısa süreli olması, vergi borçlarını Damga Vergisi haricinde ödememesi ancak çok yüksek meblağlı satışları bulunarak fatura düzenlemeleridir. Faturayı kullananlar açısından ise bilerek veya bilmeyerek bu faturalar kullanılabilmekte ve devlet zarara uğratılmaktadır. Vergi denetim elemanları tarafından haklarında sahte belge düzenleyicisi (SBD) raporu veya tespiti bulunan firma temsilcilerine kesilen faturaların belli bir oranında komisyon geliri kazancı elde edildiğinden, yazılan raporlar neticesinde ilgili kişilere ulaşılamamakta ve kamu zararı ciddi boyutlara ulaşmaktadır. Bu kayıp ve kaçığın önüne geçilmesi adına; işyeri açılışlarının yapılmasından sonra belirli periyotlarda yoklamaların ilk yıllarda daha sık yapılması, firmalardan teminat istenmesi veya diğer araştırmalar yaparak gerekirse re'sen terk

uygulaması ile firmanın faaliyetine son verilebilir. Böyle firmalar üzerindeki yoklamalarda yapılan işe yönelik malzemelerin tespit edilememesi durumunda özel esaslara yönelik yaptırım uygulanabilir (Demirtaş, 2017:80).

Vergi denetiminde etkinliğin artırılması için sahte belge kullanma incelemelerinin vergi dairelerinde inceleme ile görevlendirilen kişilerce yapılması, sahte belge düzenleme incelemelerinin ise belli bir mactraha kadar vergi dairelerince, belirlenmiş matrahın üstündeki bilanço büyüklüğünde ise vergi müfettişleri tarafından yapılması şeklinde düzenleme ile vergi denetiminde etkinlik artırabilir. Bu sayede vergi denetimindeki zaman israfının önüne geçilerek diğer sektörlerde yer alan kayıp ve kaçığın tespit edilmesi yönü ile denetimde etkinlik artırılabilir.

4.4.2. Denetimde Uzmanlaşma ve İşbölümünün Geliştirilmesi

Vergi kaçakçılığının önlenmesi adına bağımsız ve tarafsız bir Vergi Denetim Kurulu'nun varlığı olmazsa olmaz şartlardan birisidir. Hazine ve Maliye Bakanlığı denetim birimlerinin tek çatı ve unvan altında toplanması yerinde bir karar olduğu söylenebilir. Denetimin tek elden toplanması sayesinde uzmanlaşma ile denetim gücünde artış sağlanmış ve böylece incelemeye alınan mükelleflerin sayısında, tarhi önerilen vergi tutarlarında ve kesilmesi önerilen ceza tutarlarında da artış gözlenmiştir. İstatistiksel veriler bu görüşü destekler niteliktedir.

VDK kurulduktan sonraki 2012 yılında mükellef sayısında artış oranı %188'dir. Ayrıca tarhi önerilen vergide %15 gibi, kesilmesi önerilen ceza tutarında da %34 civarında bir artış sağlanmıştır. 6736 sayılı ve 7143 sayılı af kapsamındaki kanunların uygulamaya alınmasıyla vergide tahsilat oranlarında artış sağlanmakla birlikte bu tahsilatlar denetimlerden kaynaklı bir artış değildir.

Vergi Denetim Kurulu'nun yapısına yönelik ikinci kısımda değinildiği üzere grup başkanlıklarından bahsedilmekte ve uzmanlaşma sayesinde incelemelerin yürütüldüğü ifade edilmektedir (VDK, 2018: 3). Ancak diğer taraftan grup başkanlıkları kendi içinde uzmanlaşmaya gitse de tek çatı altında birleştirilen vergi müfettişleri için grup başkanlıklarında ayırımın devam ettirilmeye çalışıldığı, aynı unvan ve haklara sahip olduğu belirtilmesine rağmen aynı unvanlı denetim elemanlarının mali ve idari açıdan farklı uygulamalara gidilmesinin vergi müfettişleri arasındaki iş barışını ve çalışma motivasyonunu olumsuz etkilediği ifade edilebilir.

Bu da vergideki kayıp ve kaçağın önlenmesi noktasında denetim birimlerinin gayretini azalttığı ifade edilebilir (Ergen ve Kılınçkaya, 2014: 298).

Söz konusu ayırım rotasyon uygulamalarında da göze çarpmaktadır. Yerelleşmenin önüne geçmek adına ortaya konulan rotasyonda her ne kadar merkezi denetim elemanı olsalar da taşrada grup başkanlıkları bünyesinde çalışan vergi müfettişleri için uygulanan rotasyon diğer B,C ve Ç grubundaki müfettişler içinde tüm ülke düzeyinde uygulanabilmeli ve şirketlerin bilanço büyüklüklerine göre incelemelerin yapılması ayırımdan vazgeçilmelidir.

Vergi müfettişlerinin mevcut yapısındaki alfabetik grup ayırımının önüne geçilmesi adına liyakat esasına göre bazı iş grupları kurularak (A,B,C,Ç ve D grubu şeklinde olmamak kaydıyla) incelemelerin yapılması önerilebilir.

Örneğin;

1.grup: İhtisas Grubu

2.grup: İade İnceleme Grubu

3.grup: SBD ve SBK Grubu

4. grup: Tam inceleme, Genel İnceleme, Post Tefeci İncelemeleri grubu,

Yukarıdaki bahsedilen gruplarda yer alan tüm müfettişlerin liyakatleri ve iş performansları göz önüne alınarak dağılımda bulunulmasının ve her yıl bu grupların performanslarının değerlendirilerek, performansları yeterli bulunmayanların diğer gruplar arasında geçişine müsaade edilmesinin daha uygun olacağı kanaati taşımaktayız. Bu gruplar içerisinde her biri ayrı bir uzmanlık gerektirse de, İhtisas grubu (Büyük ölçekli mükellefler üzerindeki incelemeler) ve İade incelemeleri öne çıkacak gruplar arasında yer alacaktır.

İade gruplarının oluşturulması ekonomide talep edilen nakden veya mahsuben iade imkanıyla birlikte ister orta ister büyük mükellef grubunda yer alsın söz konusu mükellefler için adeta bir can simidi işlevi görebilir. Devletin bu alanda hissedilen boşluğu uzmanlaşmış ve mevzuat yönü ile kendini yetiştirmiş denetim elemanları ile daha hızlı ve etkin bir süreç işleterek hak sahiplerinin daha kısa sürede

hakkettikleri iadelerini almaları kolaylaştacaktır. Bu da hem haksız iadelerin önüne geçilmesi hem de hak eden mükelleflerin hakkettiği iadenin en kısa sürede vergi dairelerince aktarılmasıyla ekonomik bir sirkülasyon sağlayarak ekonominin çarklarının daha doğru işlemlerini sağlayabilir.

4.4.3. Vergiye Gönüllü Uyumun Artırılması

Mevcut sistemin çağdaşlaşması yolunda kendisinden beklenen temel fonksiyonu yerine getirmedeki gayreti açıktır. Ancak yine de ülkemizde ekonomik yapı ve şartlar ile sosyo-psikolojik şartlar dikkate alındığında daha rasyonel bir vergi sisteminin oluşturulması gerektiği açıktır. Rasyonel bir vergi sisteminin, diğer gelişmiş ülke örneklerindeki yapılarını dikkate alarak küresel ekseninde başarılı, etkin ve verimli uygulamalar doğrultusunda oluşturulacak bir vergi sisteminde daha basit, açık, anlaşılır, tarafsız ve adil niteliklere sahip olması beklenir (Biberoğlu, 2006:111).

Bunun için vergi bilincinin kavranabilmesi adına Anayasal olarak bunu tanımlamak gerekmektedir. Bu nedenle T.C. Anayasasının 73. maddesinde yer verilen Vergi Ödevi başlığının yerine Kişi Hak ve Ödevler başlığı altında “Vergi Hak ve Ödevi” şeklinde belirleme yapılabilir. Böylece vergilendirme kişilerin hem hakkı hem de ödevi olarak anayasal bir güvenceye bağlanmış olacaktır. Vergilemede eşitlik ve adalet anlayışını hakim kılmak adına, iş dünyasına güven vermesi ve mükelleflerin haklarına saygının göstergesi olarak bu hususun anayasallaşması şeklinde düzenleme yapılabilir. Vergi denetim sistemi vergiyi tabana yayacak, vergi yükündeki adaletsizliği giderecek ve kayıt dışı ekonomiyi önleyecek bir yapıda olmalıdır.

Vergi denetimindeki etkinliği olumsuz etkileyen hususlardan bir diğeri de istisna ve muafiyet uygulamalarıdır. Bu türden muafiyet ve istisna düzenlemeleri daha çok siyasi amaçlar doğrultusunda veya bazı ekonomik çevrelerin desteklenmesi adına ekonomik veya sosyal amaçlar güdülerek tanımlanmaktadır. Vergi kanunlarının uygulama etkinliğinin artırılması için uygulanacak muafiyet, istisna ve indirimlerin eşitlik prensibine aykırı düşmeden sadece ekonomik ve sosyal içerikli olanlar için uygulanması, vergi sisteminin daha iyi işlemesine ve mükelleflerin devlete olan güven duygusunun artmasında katkıda bulunacaktır (Biberoğlu, 2006:119).

4.4.4. Vergi Sisteminin Yalın Hale Getirilmesi

Vergi mevzuatının basitleştirilmesi hususu herkesin hemfikir olduğu bir konudur. Ancak bu konuda çalışması başlatılan ancak daha tamamlanmamış taslak kanun çalışmaları bulunmakla birlikte tam olarak bir düzenleme hayata geçirilebilmiş değildir. Vergi kanunlarının anlaşılabilir ve uygulanabilir olması için, temel vergi kanunlarının yeniden yazılarak, sade basit ve anlaşılır olması, ayrıntıdan uzak bir metnin ortaya konulması yerinde olacaktır (Gez, 2011: 56).

Gelir Vergisindeki reform çalışmalarına bir yenisi daha eklenerek Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisinin tek çatı altında altında birleştirilmesine dair bir tasarı hazırlanmıştı. İki kanunun madde sayısı toplamı 274 maddeden 90 maddeye indirilmiş olmakla birlikte madde içeriklerinin kapsamı artırılmıştır. Vergi sisteminin basit ve anlaşılabilir olması açısından bu iki kanunun birleştirilmesinin vergi sistemini düzene sokacağı ve denetimde etkinliği artıracığı düşüncesini gerçekleştirmede uzak kaldığı ifade edilebilir. Çünkü iki verginin de yapısal olarak birbirinden çok farklı özellikleri mevcuttur. Gelir Vergisi gerçek kişilerin, kurumlar vergisi ise tüzel kişileri vergilendirmektedir. Gelir vergisi mükellefte ödeme gücünü dikkate alan sübjektif kriterleri baz alırken, kurumlar vergisi ise reel olan ve ödeme gücünü dikkate almayan objektif kriterler baz alınmaktadır. Gelir vergisi GVK 103. maddesinde belirtildiğı üzere artan oranlı, kurumlar vergisinde ise KVK geçici 10. maddesinde sabit oranlı bir vergi türüdür. Bu nedenle mevzuat hükümlerinin bu yönü ile farklı özellikler taşıyan vergi türlerinin iç içe geçirilmesinin basitliği artırması bir tarafa daha da karmaşık bir hale sokabilir.

Yukarıdaki hususları birlikte değerlendirdiğimizde bütünlük arz eden vergi türleri açısından mevzuatta yapılacak düzenlemeler sayesinde, mükelleflerin vergisel olaylara karşı daha bilgili olması ve vergi kayıp ve kaçaklarının en aza indirildiğı bir durumun ortaya çıkması ile verimli bir yapının oluşturulması sağlanabilir.

4.4.5. Vergide Matrah Artırımı ile Af Uygulamalarının Sınırlandırılması

Vergi afları mali krizlerin yol açtığı olumsuz etkileri yatıştırma görevini bazı dönemlerde üstlenebilmektedir. Vergi af uygulamaları kriz ortamlarının olduğı zamanlarda kullanıldığında ve alışkanlık haline getirilmediğinde olumlu yansımaları bulunmaktadır. Ülkemizde neredeyse ortalama iki yılda bir af uygulamasına yer

verilmektedir. Uzun vadede af kapsamının genişlemesi ve devam ettirilmesi vergiye gönüllü uyum gösteren mükellefleri ciddi manada olumsuz şekilde etkileyebilir. Devletin af düzenlemeleri sayesinde kısa dönemde elde ettiği kazancı, vergiye uyumlu mükelleflerin uzun vadede uyumsuzluk göstermesine ve dolayısıyla vergi gelirlerinin azalmasına neden olabilir (Buz, 2015: 18).

Vergi aflarının sürekliliği ve amaçsız bir vergi toplama gayesi söz konusu af kanunlarının amacından sapılmasına neden olabilmektedir. Vergi affı kanunu mutlaka kapsamlı bir vergi reformu ile birlikte çıkarılmalıdır (Gez, 2011: 78). Sadece olağanüstü dönemlerde çıkarılması gereken bu kanunun kapsamı ve içeriğinin iyi belirlenerek ardından yapılacak denetimlerin oranını artırmak suretiyle kanunlara aykırı uygulamalara karşı daha yüksek cezai yaptırımlar uygulanması yönünde düzenlemenin sınırları belirlenmelidir.

Vergi denetiminin yetersiz kaldığı düşüncesi hakim olduğundan, mükelleflerin bunu bir fırsat olarak algılamasından dolayı af düzenlemelerinden faydalanmaktadırlar. Ancak af düzenlemesinden mükellefler faydalandırıldıktan sonra herhangi bir af uygulamasının olmayacağı şeklinde mükelleflere uyarılarda bulunulması gerekmektedir (Boy, 2002: 25). Hatta sık sık çıkartılan vergi affı düzenlemelerinin önüne geçilmesi adına T.C. Anayasasında genel af ve özel af uygulamalarının yer almasına rağmen sınırları net bir şekilde belirlenmediğinden, vergi aflarının sadece ekonomik buhran dönemlerine yönelik uygulanabileceğine dair anayasal bir metin ilave edilebilir. Böylece vergiye uyum gösterenler nezdinde devletin itibarının ve kamu vicdanının tekrardan tesis edilmesinde önemli bir adım atılmış olacaktır.

4.4.6. Denetim Elemanlarının Kurum Aidiyetinin Sağlanması

Vergi Denetim Kurulu'nun kurulmasıyla denetim birimleri arasında geçmişten gelen ayırıcı yapı her ne kadar isim veya unvan olarak tekli bir yapıya dönüştürülmüş olsa da birlik ve beraberliğin muhafaza edilmesinden uzak olduğu ifade edilebilir. Bu nedenle kurum aidiyetinin hissedilmediği bir ortamda kurul mensuplarının her an kurumdan ayrılmayı düşünmelerinin önüne geçilememiştir. Farklı bir alternatif olarak görülen YMM müessesesi, müfettişlerin bu alana kaymalarına neden olmaktadır. Bu kapsamda inceleme elemanlarının karşılaştığı

problemlerin ortadan kaldırılması ve etkin bir denetimin tesis edilmesi için özlük haklarının iyileştirilmesi gerekmektedir (Ergen ve Kılınçkaya, 2014: 299).

Vergi inceleme elemanlarının diğer kamu kurumlarında çalışan müfettişlik birimlerine nazaran özel sektöre geçişleri nispeten daha kolaydır. Mesleğin özel sektörde bir karşılığının olma özelliği düşünüldüğünde özel sektöre geçişin önlenmesi için özlük haklarının iyileştirilmesi çözüme kavuşturulması gereken bir husustur (Deniz, 2017: 94).

Denetim biriminin %80'i şu an itibariyle A grubuna mensup vergi müfettişi ve müfettiş yardımcılarında oluşmaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde veya bağlı kuruluşu olan GİB bünyesinde A grubuna mensup müfettişlerinin de idari görevlendirilmelerde önünün açılması, yurtdışı kaynaklı eğitim faaliyetlerinden faydalanması için kontenjan ayrılması yerinde olabilir (Ergen ve Kılınçkaya, 2014:302).

VDK bünyesinde çalışan 2000'den fazla müfettiş yardımcısı ile pozisyonları gereği kıdemi bulunan müfettişlerin de başmüfettişlik için atama beklentisi bulunmaktadır. Vergi Denetim Kurulu'nun faaliyete geçtiği 2011 senesinden bu yana alım yapılan müfettiş yardımcılarında A grubuna mensup ilk dört promosyondan bir kısmının ataması gerçekleştirilmiştir. Vergi Denetim Kurulu olarak yapılması gereken, atama işlemlerinin en kısa zamanda sonuçlandırılarak müfettişlik ve başmüfettişlik makamını hak eden meslek mensuplarının özlük haklarının verilmesidir. Aksi takdirde özel yarışma sınavlarına tabi tutulan ve devletin birçok eğitimlerine tabi tutulan müfettiş yardımcılarının kuruma olan bağlılıklarının zayıflayarak kendilerini geliştirmekten ziyade sadece kurumdan ayrılmak için başka alternatif yollara yönelmelerine sebebiyet verebilir. Tüm bu açıklamalardan hareketle meslek mensuplarının kurum aidiyetinin sağlanmasında özlük haklarının verilmesi önemli bir etken olduğu ifade edilebilir.

4.4.7. E-Maliye Uygulamalarının İşlevselliğinin Artırılması

Bilişim teknolojilerinden faydalanan etkin vergi denetiminin sağlanmasında e-maliye uygulamaları, süreçlerin kontrolünün sağlanmasında ve aksaklıkların telafisinde önemli bir yeri bulunmaktadır. Süreçlerin şeffaf bir şekilde doğru bilgi aktarımı ile kayıt altına alınması vergi gelirlerinin artırılmasında pozitif

yönlü bir etkide bulunacak ve cari açığın azaltılarak etkin bir denetime kavuşturulmasına katkıda bulunacaktır (Çimen, 2017: 104).

Özel sektör ve kamu sektörü tarafından yapılan bağımsız denetim ve mali denetimler ile elde edilen verilerin çapraz bir kontrole tabi tutulması ve doğruluğunun test edilmesinden sonra kayıt altına alma işlemlerinin sağlıklı yapıp yapılmadığı hususlarında güvenilir sonuçlar ortaya koyulabilecektir. Söz konusu denetim süreçlerinin anlık veriler yardımıyla değil, vergi teknolojilerinin uzun zaman dilimi içinde kayıt altına alınan verilerin gerçekleşmesine göre olumlu sonuçlar verecektir. E-defter ve e-fatura uygulamalarının birlikte tek bir paydada birleştirilmesi sayesinde kendi içinde çapraz sorgulamaların yapılmasına, standardizasyonun sağlanmasına ve bazı karşılaştırmalı finansal tabloların analizine imkan sağlayacaktır.

Riskin tespiti açısından VDK-RAS, elde edilen verilerin denetim birimlerine aktarılmasında önemli bir görev üstlenmektedir. Böylece zaman tasarrufu ile altyapısı olan değerlendirmeler ve tespitler sayesinde güvenilir sonuçlar elde edilmektedir. Diğer bir analiz sistemi olan VEDAS ile yüksek hacimli verilerin üretildiği sektörler açısından önemli kazanımlar elde edilmiştir. Çalışmalarına devam edilen bu analiz sistemi sayesinde sektörler sürekli kontrol altına alınarak vergi kayıp ve kaçığının en kısa sürede fark edilmesine olanak sağlayacaktır. Vergi Denetim Kurulu-RAS sisteminin daha güçlendirilmesi adına MBR (Mükellef Bilgi Raporu)'nin içeriğine ait bazı eklemeler yapılmıştır. Bu eklemeler vergi inceleme elemanlarının daha kısa sürede sonuç almalarına katkı sağlamaktadır. Halen çalışmaları devam eden bazı veriler (Banka verileri, SGK verileri, YMM rapor bilgileri vb.) sistem üzerinden görülmesiyle daha etkin denetimlerin yapılması mümkün olacaktır. Ayrıca MBR üzerinden elektronik inceleme dosyalarının oluşturulması inceleme sürecinin hangi aşamada kaldığını inceleme elemanlarına göstermesi açısından da önemlidir (VDK, 2018).

E-maliye uygulamaları kapsamının genişletilerek hayata geçirilmesindeki en önemli kazanım, devletin denetimdeki etkinliğinin artırılmasına bağlı olarak kayıp ve kaçığın ortaya çıkartılarak kayıt dışı ekonominin azaltılmasıdır.

Türkiye’de denetimde etkinliğin tesis edilmesi için ortaya konulan faktörler ile söz konusu faktörleri kullanarak etkinliğin artırılmasındaki önerilerle ilgili bu çalışmada yukarıda bahsedilen başlıkların her biri hem incelemelerin daha sağlıklı yürütülmesine hem de mükelleflerin vergiye uyumunun gerçekleştirilmesine katkı sağlayan unsurlardır. Vergi denetiminde etkinliğin sağlanabilmesi için bu unsurların önemi olmakla birlikte tek başına bir faktöre bağlı olarak gerçekleşeceğini düşünmek gerçeği yansıtmamaktadır. İyi dizayn edilmiş bir idari yapının uyumlu yasal düzenlemeleri kullanarak mükelleflerin vergiye uyum problemini çözebilecek her türlü argüman denetimde etkinliğin temin edilmesinde önemli bir katkı sağlayacaktır.



5. SONUÇ

Vergi denetimi vergi kanunlarına göre hesaplanması ve ödenmesi gereken verginin mükelleflerce doğru bir şekilde beyan edilmesini sağlayarak devlet gelirlerinin kapasitesini artırmak adına önemli görev üstlenen bir yapıdır. Vergi gelirlerinin istikrarlı ve etkin toplanmasında vergi denetiminin yeri yadsınamaz. Ancak beyan esasında mükelleflerin doğru beyan verip vermediğinin tespiti noktasında denetimlerin hangi alanlara ve hangi sektörlere yönelik yoğunlaştırılması gerektiği konusunda stratejiler geliştirmek, vergi idaresinin olduğu kadar siyasi oluşumun da görevleri arasındadır.

Tez çalışmasında vergi denetiminde etkinlik konusunda birçok başlık altında etkinliğin artırılmasına yönelik nelerin yapılması veya hangi noktalarda daha duyarlı olunması gerektiği konusunda açıklamalarda bulunulmuştur. Çalışma kapsamında ortaya konulduğu üzere denetimde etkinliği olumsuz yönde etkileyen çeşitli uygulamalar yer almaktadır. Vergi sisteminin yapısı, vergi afları ile matrah artırımı uygulamaları, uzlaşma kurumunun varlığı, inceleme oranlarının düşüklüğü ve özlük hakları ile ilgili sorunlar bu duruma örnek gösterilebilir.

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanması konusunda düzenlenmesi gereken yapılar bulunmaktadır. Vergi sisteminin yapısı denetimde etkinlikte önemli alanlardan biridir. Vergi mevzuatının karmaşık yapısı, basit ve anlaşılabilir olmaması ve sık sık değişikliğe gidilmesi uzman kişilerin dahi sisteme hâkim olmasını zorlaştırmaktadır. Bu nedenle vergi sisteminin sade ve anlaşılabilir olması mükelleflerin vergiye gönüllü uyum göstermesinde etkili olacaktır.

Denetimde etkinliğe ilişkin olumsuz bir etkiye sahip olabilecek diğer bir uygulama ise matrah artırımı ile vergi afları gösterilebilir. Bu tür uygulamalara sıklıkla gidilmesi vergiye uyum gösteren mükelleflerin de vergiye uyum göstermeme yönünde tutum değişikliğine gitmelerine yol açabilmektedir. Kısa dönemde matrah artırımı ve aflar yolu ile sağlanan gelir, orta ve uzun vadede vergiye uyum göstermeme gibi tutum değişikliği gösteren mükellefler de dikkate alındığında devlet açısından gelir kaybına yol açabilir. Bu nedenle vergi matrah artırımı ile vergi aflarının sınırlı bir şekilde uygulanması ve gerek vergi idaresi

gerekse de mükellefler açısından olağan bir uygulama haline dönüşmemesi gereklidir. Vergi inceleme elemanlarınca yapılan incelemelerde ortaya çıkabilecek tarhiyatlara dayanarak mükellefler, kendilerine ihbarname tebliğ edilene kadar matrah artırımını uygulamasından yararlanabilirler. Söz konusu uygulama tam inceleme kapsamındaysa inceleme elemanlarının bir yıllık zaman ve emeklerinin mükelleflerce matrah artırımına başvurmaları halinde inceleme raporuna istinaden tarh edilecek vergi aslının yarısı, vergi ziyaı cezasının tamamı ile usulsüzlük cezalarının % 75'inin tahsilinden vazgeçilmektedir. Matrah artırımını uygulaması ile mükellefler inceleme kapsamından çıkarılmaktadır. Ülkemizdeki denetim oranlarının % 3 civarı gibi düşük bir oranda olduğu dikkate alındığında matrah artırımını uygulaması inceleme oranlarının daha da azalmasına yol açabilir. Aynı zamanda bu durum inceleme raporuna istinaden tahakkuk edecek vergi, ceza ve benzeri mali yükümlülüklerin tahsil edilmesine engel teşkil etmektedir.

Mükelleflere idari bir çözüm yolu olarak tanınan uzlaşma hakkının varlığı denetimde etkinsizliğe yol açan bir kurum olarak görülmektedir. Bu algının oluşmasında vergi ilişkisinin taraflarını oluşturan vergi idaresi ve vergi mükellefleri açısından durum değerlendirilebilir. Öncelikle mükellefler açısından bakıldığında inceleme elemanları tarafından hazırlanan raporlarda önerilen vergi aslına bağlı olan cezaların ortalama sadece % 10'nun tahsil edilmesi vergiye gönüllü uyum gösteren mükellefler nezdinde rekabet eşitsizliğinin doğmasına neden olabilir. Vergi idaresi uzlaşma müessesesi ile bir yandan vergi alacağını daha hızlı bir şekilde tahsil etme imkânı elde etmekte, ancak diğer yandan uzlaşma sağlanması ile ciddi gelir kaybı ortaya çıkmaktadır. Ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırma amacı taşıyan vergi denetimi, uzlaşma müessesesinin kanuni düzenlemesi dâhilinde etkinliği olumsuz yönde etkilediği görülmektedir. Bu nedenle uygulamanın sınırlarının gözden geçirilmesi ve idare ve mükellef açısından olumsuz etkileri bertaraf edecek bir yapıya kavuşturulması faydalı olacaktır.

Vergi idaresinin örgüt yapısında 2011 yılında köklü bir değişikliği sağlayan VDK'nın kurulması ile denetimde etkinliği sağlamak amacı ile tek çatı altında denetim sisteminin birleştirilmesi, uzmanlaşma ve işbölümü ile

denetimde bilişim teknolojilerinden yararlanma ve risk odaklı denetim gibi düzenlemelere gidilmiştir. VDK'nın faaliyete geçmesi ile ciddi sayıda inceleme elemanı istihdamı sağlanmıştır. Bu kapsamda nitelikli bir inceleme yapılması ve kayıp kaçağın tespiti noktasında kurum içi eğitimler sayesinde uzmanlaşmanın sağlanması için çaba sarf edilmiştir. Ancak mükellef haklarının ön plana alındığı kadar inceleme elemanlarının da haklarının gözetildiği kurumsal bir altyapının oluşturulması, hem mükelleflerin vergiye uyumunu hem de inceleme elemanlarının motivasyonunu sağlamada önemli bir etken olabilir.

Vergi incelemesi yapan ve aynı unvana sahip olan ve doğrudan bakana bağlı olan vergi denetim elemanlarının VDK'dan önceki aşamadaki denetmen ve diğer denetim elemanları ayrımı, mevcut düzenlemede grup ayrımı şeklinde kendini göstermiştir. Bunun için liyakat esaslı işbölümünün yapılması mevcut denetim elemanları arasında hakkaniyet çerçevesinde bütünleşmeyi sağlayarak vergi denetiminde temelleri sağlam atılan iyi bir kurum kültürünün oluşmasına katkı sağlayacaktır. Denetimde tek çatı uygulamasının sembolik harf ayırımlarına gidilmeksizin uzmanlaşma ve işbölümü esas alınarak düzenlenmesi faydalı olacaktır.

Denetimde tek çatı uygulaması ile birlikte bilişim teknoloji imkânlarından daha fazla yararlanılması bir amaç olarak benimsenmiştir. Risk odaklı analiz sistemi ile çeşitli analiz teknikleri sayesinde hem zaman kaybına neden olmadan hem de maliyet avantajı sağlayarak daha nitelikli incelemeler yapılmaktadır. Risk analizine dayalı yapılan incelemeler neticesinde ciddi tarhiyatların ve cezaların önerildiği bir gerçektir. Bu nedenle çok sayıda mükellefin incelenmesinden ziyade yüksek riskli mükelleflere yoğunlaşılması etkin bir denetim yapısının oluşturulmasında önem arz etmektedir. Bu sayede ülkemizde de risk analizi sisteminin sağlıklı uygulanabildiği ölçüde vergi denetiminde etkinlik ve verimliliğin sağlanması amaçlanmaktadır. Bilişim teknolojilerinden daha fazla yararlanılması ile birlikte VDKBİS ve GİBİNTRA sistemine aktarılan verilerin kanalize edilmesi için diğer kurumlarla entegrasyonun en kısa zamanda sağlanması ve incelemelerdeki zaman kaybının bu sayede en aza indirilmesi hedeflenmelidir.

Vergiye uyum konusunda denetim bir araç olarak kullanılmalı ve vergi denetimindeki etkinliğin artırılmasındaki ana etmenin incelenen ülke örneklerinden de anlaşılacağı üzere vergisel uyumu gerçekleştirme gayreti içerisinde olan bir mükellef portföyünün ortaya çıkarılmasıyla sağlanabileceği anlaşılmaktadır. Günümüz ortamının vergi denetiminden beklediği model, gelişmiş ülkelerdeki çalışmaların ülkemizin sosyal, yapısal ve ekonomik durumunu göz önüne alarak incelenecek mükelleflerle ilgili objektif ölçütler belirlenmesi, incelemelerin her türlü baskı ve yönlendirmeden uzak, tarafsız yürütülmesi ve sonuçlandırılmasını esas almalıdır.

Vergi denetiminde yetişmiş nitelikli inceleme elemanlarının olması yapılan denetimden beklenen amacın sağlanmasında kilit bir rol oynamaktadır. Vergi denetiminde inceleme ile görevlendirilen inceleme elemanlarının tecrübe sahibi olması halinde mükellefler hakkında önerilecek vergi ve ceza oranlarında artışlar sağlanabilecektir. İnceleme elemanlarının söz konusu tecrübelerini karşılayacak özlük haklarının tanınmaması halinde kamu sektöründen özel sektöre geçişlerde hızlanacaktır. Bu durumda kamudaki nitelikli ve tecrübeli personel erozyonunun yaşanmasına neden olabilecektir. Dolayısıyla inceleme elemanlarının özel sektöre geçişlerinin azaltılabilmesi için mali haklarının düzenlenmesinin önemi bir kez daha ortaya çıkmaktadır.

Türkiye’de vergi denetiminin mevcut yapısı, denetimde yaşanan sorunların ortaya konulması amacından hareketle etkinlik konusunda bu zamana kadar uygulanan yöntemler ve bundan sonra uygulamaya dahil edilmesi gerekenlere ilişkin açıklamalar ışığında, denetimleri etkin hale getirmeye yönelik öneriler ortaya konulmuştur. Bu önerilerden bazılarının hayata geçtiği görülmekle birlikte etkinliğin çözümünde öne sürülen bu argümanların birbiriyle sinerji oluşturduğu takdirde etkinlikte verimli bir adım atılmış olacağı unutulmamalıdır.

KAYNAKÇA

- Acar, İ. A., Merter, M.E. (2005). Türkiye'de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu. *Maliye Dergisi*, 147, 5-27.
- Akalın, G. (2016). "*Kalkınan Ekonomi: Türkiye'de Denetimin Etkinleştirilmesi*". Savaşan F., Gürdal, T., Yardımcıoğlu, F., Altundemir, M.E. (Editörler). 29. *Türkiye Maliye Sempozyumu: Kamu Maliyesinde Denetim*. Birinci Baskı. Sakarya. Sakarya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü ve Beşiz Yayıncılık, 428-438.
- Akdemir, N. (2008). *E-Devlet Uygulamaları Kapsamında VEDOP Projesi Eğirdir Vergi Dairesinde E-VDO Uygulamasının İncelenmesi*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.
- Akman, İ. S. (2009). *Vergi Güvenlik Önlemlerinin Teorik Çerçevesi*. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını.
- Aktan, H. B. (1994). İşletmelerde Mali Denetim. *Yaklaşım Dergisi*, 149, 3-14.
- Arıcan, S. (1990). Fransa'da Katma Değer Vergisi'nin Kontrolü. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 92, 18.
- Arpacı, Ö. A. (2008). Vergi İncelemesi ve İncelemeyle İlgili Olarak Mükelleflerin Yükümlülükleri. *Diyalog Dergisi*, Sayı: 194, 78-79.
- Arslan, M., Biniş, M. (2016). "Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi" Savaşan F., Gürdal, T., Yardımcıoğlu, F., Altundemir, M.E. (Editörler). 29. *Türkiye Maliye Sempozyumu: Kamu Maliyesinde Denetim*. Birinci Baskı. Sakarya. Sakarya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü ve Beşiz Yayıncılık, 443-462.
- Aslan, M. (2016). "Vergilendirmede Elektronik Belgelerin Hukuki Geçerliliklerinin Değerlendirilmesi" Savaşan F., Gürdal, T., Yardımcıoğlu, F., Altundemir, M.E. (Editörler). 29. *Türkiye Maliye Sempozyumu: Kamu Maliyesinde Denetim*. Birinci Baskı. Sakarya. Sakarya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü ve Beşiz Yayıncılık, 463-490.
- Aslan, A. (2002). Vergi Denetim Sistemi ve Hesap Uzmanları Kurulu. *Vergi Dünyası Dergisi*, 250, 4.

- Aydemir, Ş. (1995). *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi*. Maliye Hesap Uzmanları Derneği. İstanbul.
- Aykın, H. (2009). Vergi Cezalarında Caydırıcılık Sorunu. *Yaklaşım Dergisi*, 202, 33-37.
- Aytaç, D., Sağlam, M. (2015). Vergi Mükelleflerinin Vergi Denetimi Algıları: Çorum Örneği. *Sosyoekonomi Dergisi*, 23 (25), 127-147.
- Aytekin, S. (2007). *Türkiye’de Vergi Gelirleri ile Vergi Denetimi Arasındaki Nedensellik İlişkisi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Ekonometri Anabilim Dalı, Ankara.
- Bakar, F. (2011). *Mükellef Hakları ve Türkiye’de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Öneriler*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı, Bursa.
- Bakır, G. B. (2009). *Türkiye’de Vergi Denetiminin Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemedeki Etkinliği*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Teorisi Bilim Dalı, İstanbul.
- Başpınar, A. (2005). Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*.148, 35-62.
- Bayar, D. (2008). Mali Denetim Nedir. *Maliye Dergisi*, 155, 1-10.
- Benk, S., Kartalcı, K. (2015). Gelir İdarelerinde Risk Yönetimi: OECD Risk Yönetim Modeline Yönelik Bir Değerlendirme. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11, 43-59.
- Beşel, F. (2017). *Türkiye’de Vergi Denetiminin Ekonomik ve Hukuki Etkinliği*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Sakarya.
- Biberoğlu, E. (2006). Türkiye’de Gönüllü Vergi Uyumu. Yayımlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İzmir.

- Boy, K. (2002). Kayıtdışı Ekonomi ve Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanma Gerekliliği, *Vergi Dünyası Dergisi* 247, 22-27.
- Buz, F. (2015). *Vergi İncelemesinin Vergilemede Verimlilik Açısından Değerlendirilmesi ve Analizi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı, Ankara.
- Büyükben, N. K. (2018). *Türkiye’de Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu: Avrupa Birliği ve OECD Üyesi Devletler Bağlamında Bir İnceleme*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Afyon.
- Can, İ. (2004). Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri. *Maliye Dergisi*, 145, 1-60.
- Çarıkçı, O. (2018). Kayıtlar İle Defterlerin Elektronik Ortamda Tutulmasının (Defter-Beyan Sistemi) Mali Müşavirler Tarafından Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 55, 119-140.
- Çelebi, E. C. (2016). *Vergi Bilinci ve Vergiye Bakış Açıları: Zonguldak İlinde Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Üzerine Uygulama*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Zonguldak.
- Çelikkaya, A, Tekin, F. (2009). *Vergi Denetimi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Çiçek, S. (2005). Yapılan Yol Denetimlerinde Nakliye Konu Emtialara İlişkin Sevk İrsaliyelerinin Araçta Bulundurulmaması Halinde Düzenlenen Tutanakların Araç Şoförü Tarafından İmzalanması Durumunun VUK ve Borçlar Kanunu Hükümleri Doğrultusunda Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 287, 154-156.
- Çilkoparan, Y. (2004). Yol Denetimleri. *Vergi Dünyası Dergisi*, 278, 105-108.
- Çimen, G. (2017). E-Maliye Uygulamalarının Vergilemede İktisadilik İlkesi ve Vergi Uyumuna Etkisi: Tokat İli Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma, *Uluslararası Kamu Maliyesi Dergisi*, 1(2), 93-108.
- Çokgezer, C., Beşel, F. (2015). Maliye Alanında e-Teknolojiler ve Etkinliği. *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 1(1), 13-21.

- Dalkiran, M. T., Akyüz, T. (2019) Vergi Mükelleflerinin Vergi Denetimi Algıları Üzerine Ampirik Bir Çalışma. *Vergi Raporu*, 232, 35-52.
- Değirmendereli, A. (2016). Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi. Savaşan F., Gürdal, T., Yardımcıoğlu, F., Altundemir, M.E. (Editörler). 29. *Türkiye Maliye Sempozyumu: Kamu Maliyesinde Denetim*. Birinci Baskı. Sakarya. Sakarya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü ve Beşiz Yayıncılık, 17-35.
- Demirdöven, M.O. (2017). *Muhasebede E-Fatura Ve E-Defter; Türkiye’de E-Fatura E-Defter Sistemine Geçen İşletmelere İlişkin Bir Araştırma*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Yüksek Lisans Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı, Edirne.
- Demirtaş, T. (2017). *Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin İşlevi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı Kamu Yönetimi Bilim Dalı, Niğde.
- Deniz, S. (2017). *Türkiye’de Kayıt dışı Ekonominin Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Yüksek Lisans Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı, İstanbul.
- Doğan, A. (2015). *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılmasında Vergi Denetiminin Yapısı, Önemi ve Gelişimi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Finans Yönetimi Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetimi Programı, İstanbul.
- Doğan, C., Kapusuzoğlu, T. (2005). Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler. *Vergi Dünyası Dergisi*, 283, 22-31.
- Doğan, M. (2010). *Türkiye’de Vergi Denetiminin Mükellefler Üzerindeki Etkisi (Manisa İli Vergi Mükelleflerinin Denetime Bakışı Üzerine Bir Anket Çalışması)*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı, Manisa.

- Dökmen, G., Günel, T. (2012). Vergi Uyumunun Sağlanmasında Duyarlı Regülasyon Sistemi: Avusturalya Örneği. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi (Özel Sayı)* 8(8), 43-65.
- Duran, M. (1995). Bilgi Verme Sorumluluğu ve Sonuçları. *Vergi Sorunları Dergisi*, 78, 112-117.
- Elçin R., Gerekan, Bilal, U. M. (2018). E-Fatura, E-Defter, E-Arşiv Uygulamalarına Geçiş Sürecinde Yaşanan Sorunlar: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Üzerine Bir Araştırma. *Mali Çözüm Dergisi*, 28 (146), 13-42.
- Erçoban, N. (2013). *Türk Vergi Sistemi'nde Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Azaltıcı Etkileri Bakımından Vergi Denetiminin Etkinliği*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı, Isparta.
- Erdem, B. (1981). *Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi*. Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları.
- Ergen, Z., Kılınçkaya, L. (2014). Türkiye'de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi. *Sosyo Ekonomi Dergisi*, 1, 281-304.
- Eroğlu, A. (2018). Vergileme Kapasitesini Belirleyen Faktörler Ve Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi. *İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi* 3(5): 56-69.
- Gelen, Ş. (2015). *Vergi Denetiminde Yapısal Dönüşüm: Vergi Denetim Kurulu*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Gerçek, A., Bakar F. (2016). Vergi Denetiminde Risk Analizinin Yeri: Bazı Ülke Uygulamaları ve Türkiye. *International Journal of Public Finance*, 1 (2), 47-72.
- Gez, H. (2011). *Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü ve Afyonkarahisar İlinde Faaliyet Gösteren Mükelleflere Yönelik Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar.
- GİB Faaliyet Raporu (2018).https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2018/2018_faaliyet_raporu.pdf. (Erişim:15.05.2019).

- Gökçen, G., Özdemir M. (2016). Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarından E-Defter ve E-Fatura Uygulaması, *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 12 (46),137-154.
- Güner, Y.E. (2014). *Vergi İnceleme Raporu ve Hukuki Niteliği*. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, İstanbul.
- Güneş, Ç. (2007). Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi. *Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 14 (2), 171-187.
- Güredin, E. (2000). *Denetim*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Güvenç, İ, Tuay, E. (2007). *Türkiyede Mükelleflerin Vergiye Bakışı*. Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayını.
- Hastürk, M. (2010). *Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Ankara.
- Hocaoğlu, C. (2015). Vergi Hukukunda Uzlaşma, Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, 5 (5), 491-515.
- İnanç, M. (2010). Elektronik Fatura (E-fatura) Düzenlenmesi, İletilmesi, Muhafaza ve İbrazi Usul ve Esasları. *Mali Çözüm Dergisi*, 181-192.
- İştekal, D. (2017). *Vergi Denetiminde Etkinlik: Şirnak İli Örneği*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Bilecik.
- İzmir, Ü. (2017). *Türk Vergi Hukukunda Vergi Denetim Türü Olarak Yoklama Ve Elektronik Yoklama*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı, İstanbul.
- Kanmaz, G. S. (2018). *Vergi Güvenliği ve Türkiye İçin Uygulama Önerileri*. Yayımlanmamış Doktora Tezi, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Kırıkkale.

- Kapusuzoğlu, T., Doğan, C. (2005). Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler. *Vergi Dünyası Dergisi*, 283, 22-31.
- Kıldış, Y. (2007). Türk Vergi Sisteminde Vergiden Kaçınma. *Vergi Dünyası Dergisi*, 28, 123-130.
- Koç, M. (2011). Vergi Dairesi Müdürlerinin Vergi İnceleme Yetkisi ve Görevleri. *Vergi Sorunları Dergisi*, 278, 4.
- Korkmaz, U. (2007). Kamuda İç Denetim, *Bütçe Dünyası Dergisi*, 2 (25), 4-15.
- Kulmanova, L. (2006). *Vergi Denetiminin Etkinliği (Türkiye Uygulaması)*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Hukuk Bilim Dalı, Bursa.
- Küçüköner, Z. S. (2018). *Vergi Denetim Sistemindeki Kurumsal Dönüşümün Vergi Denetimi Üzerindeki Etkileri*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Isparta.
- Merter, M. E., Acar, İ. A., Arslan, E. (2007). Türk Vergi Sisteminde KDV Uygulaması ve Etkinliğinin Analizi. *Maliye Dergisi*, 153: 26-28.
- Merter, M. E. (2004). *Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi*. Yayımlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İzmir.
- Nas, A. (2012). Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 61(4): 1307-1336.
- OECD (2008). Monitoring Taxpayers Compliance: A Practical Guide Based on Revenue Body Experience. <http://www.oecd.org/tax/administration>, (Erişim: 01.10.2018).
- Oğuztürk, B. S., Ünal, E. K. (2015). Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 7(13), 207–237.
- Oktar, S. A. (2011). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Organ, İ. (2008). *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*, Ankara, Gazi Kitabevi.

- Önal, K. D. (2011). *Türkiye’de ve Avrupa Birliği’nde Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma, Vergi Denetimi ve Analizi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Ankara.
- Övet, A. (2010). *Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliği: Ankara İli Vergi Denetmen ve Denetmen Yardımcılarına Yönelik Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Programı, Trabzon.
- Özdemir, H. S. (2000). Türleri ve Fonksiyonları Bakımında Denetim Kavramı. *Vergi Raporu Dergisi*, 45.
- Özderen, M. (2014). *Türkiye’de Yapılan Vergi İncelemelerinde Verimlilik ve Etkinlik*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Hasan Kalyoncu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Bağımsız Denetim, İstanbul.
- Pekşen, F. (2019). Osmanlı Devletinden Günümüze Vergi Denetiminin Tarihçesi. *Ordu Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*. 9 (1), 107-116.
- Polat, Z. (2017). *Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliğinde Yeni Bir Yaklaşım: Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Sistemi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Isparta.
- Rakıcı, C. (2011). Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıt dışılığı Önleme Fonksiyonu. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 7 (14), 345-362.
- Sarısoy, T. (2010). *Türkiye’de Vergi İncelemelerinin Etkinliği*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İstanbul.
- Savaş, H. H. (2000). Vergi Gelirlerinin Denetimi ve Denetimde Etkenlik Kavramı. www.mevzuatdergisi.com/2000/12a/01.htm, (Erişim: 01.10.2018).
- Somuncu, A. (2014). Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 43, 133-173.

- Soydan, B. (2015). *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Teorisi Bilim Dalı, İstanbul.
- Şaan, A. (2008). *Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- Şamcı, E. B. (2016). *Türkiye’de Vergi Denetimi Ve Vergi Kayıp kaçaklarının Önlenmesi Yönünden Vergi Denetiminin Rolü Pendik Uygulama Denetim Müdürlüğü Örneği*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı, İstanbul.
- Şölen, E. (2017). *Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Taş, M. (1987). *Vergi Güvenlik Önlemleri Uygulaması ve Vergi Kayıplarını Önlemedeki Etkinliği*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Tecim, B. A. H. (2008). *Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, İzmir.
- Timur, S. (1998). *Türkiye’de Vergi Denetiminde Etkinlik*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Teorisi Bilim Dalı, İstanbul.
- Torunoğlu, T. (2010). *Vergi İncelemesi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Kamu Hukuku Programı, İzmir.
- Türkbay, Ö. (2012). *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Kanun Yolları*. Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Uğur, A. A. (2016): Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü). *Uluslararası Maliye Dergisi*,1 (2), 133-135.

- Ünal, A. (2007). *Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi Denetmenlerinin Denetim İçerisindeki Rolü*. Vergi Denetmeleri Derneği, Seri:13, 15.
- Ünver, K. M. (2004). Vergi İncelemesinin Tanımı ve Önemi ile Maliye Politikalarındaki Yeri. *Yaklaşım Dergisi*, 1 (138), 136-140.
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı. (2018). *Faaliyet Raporu 2018*, Ankara.
- Yavuz, A., Çarıkçı, O. (2009). Bir E-Devlet Hizmeti Olarak E-Maliye Uygulamalarının Algılanması: Isparta İli Örneği, *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9,1-28.
- Yayman, D. (1999). *Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanması*. Dokuz Eylül Üniversitesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, İzmir.
- Yeniçeri, H. (2005). *Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul.
- Yeşilyurt, H. (2011). Güzide Denetim Kurumları Tarihin Tozlu Raflarındaki Yerini Aldı. *Yaklaşım Dergisi*, 224, 1-2.
- Yıldırım, A. H. (2011). Vergi Denetiminde Etkinlik Nasıl Arttırılabilir?. *Vergi Sorunları Dergisi*, 271, 31-34.
- Yılmaz, H. (2018). *Türkiye'de Vergi Denetimi ve Etkinliğinin Artırılması İçin Öneriler*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, Kırıkkale.
- Yılmaz, N., Biniş, M. (2014). "Türkiye'de E-Devlet Uygulaması Olarak Elektronik Fatura". *Prof. Dr. Fevzi Devrim'e Armağan Kitabı*. Dokuz Eylül Matbaası, İzmir.
- Yurteri, İ. (2011) AB ve ABD'deki Vergi Denetimi ve Uygulanış Biçimleri, *Yaklaşım Dergisi*, 226.
- Yükçü, S., Atağan, G. (2009). Etkinlik, Etkililik ve Verimlilik Kavramlarının Yarattığı Karışıklık. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 23(4), 1-13.

