

T.C.  
KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İKTİSAT ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan  
HASAN YILMAZ

TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİ VE ETKİNLİĞİNİN  
ARTIRILMASI İÇİN ÖNERİLER

TEZ DANIŞMANI  
PROF. DR. LATİF ÖZTÜRK

KIRIKKALE-2018



T.C.  
KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İKTİSAT ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan  
HASAN YILMAZ

TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİ VE ETKİNLİĞİNİN  
ARTIRILMASI İÇİN ÖNERİLER

TEZ DANIŞMANI  
PROF. DR. LATİF ÖZTÜRK

KIRIKKALE-2018

## KABUL-ONAY

*Prof. Dr. Latif ÖZTÜRK danışmanlığında Hasan YILMAZ tarafından hazırlanan “Türkiye’de Vergi Denetimi Ve Etkinliğinin Artırılması İçin Öneriler” adlı bu çalışma jürimiz tarafından Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim dalında Yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.*

.../.../2018

[Unvanı, Adı ve Soyadı] (Başkan)

.....

[Unvanı, Adı ve Soyadı]

.....

[Unvanı, Adı ve Soyadı]

.....

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylıyorum.

.../.../2018

(Ünvan, Adı Soyadı)

Enstitü Müdürü

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Türkiye’de Vergi Denetimi Ve Etkinliğinin Artırılması İçin Öneriler” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve faydalandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak faydalanılmış olduğunu beyan ederim.

10.04.2018

Hasan YILMAZ



## ÖNSÖZ

Üstad Nurettin Topçu'nun *“Bir cemiyette, henüz sokaktaki insanlara bile, otomobilde gidenlerinkine eşit bir huzur verilmemiş ve vergileri, zengin malının ihtiyacının dışında kalan fazlasından alınırken, fakirlerin ve müstahsillerin en zaruri ihtiyacından koparılıp alınır, o cemiyette istenildiği kadar demokrasi çingirakları çalınır, çalınır zulüm var işkence var demektir.”* sözü vergide adaletin ne kadar önemli olduğunu adeta insanların gözüne sokma derecesinde izah etmektedir. Bu sebeple ki devletlerin asli gelir kaynağı olan vergilerin toplanmasında adalet ilkesi vazgeçilmez bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Devletin adaleti sağlayabilmesi için en önemli etmenlerden biri vergi kanunlarının optimal vergilendirmeyi sağlayabilmesidir. Devlet en uygun vergilendirmeyi kanunlarla sağlayabilir ama bu düzenin devamı için de sistemin kontrol edilmesi gerekmektedir ki bunu da ancak denetim mekanizması ile yapabilir. Bu nedenle vergide adaletin tecellesi demokratik hukuk devletlerinde öncelikle kanunların optimal vergi düzeyini sağlayabilmesi ise de bunun da devamlı düzeyde korunabilmesi denetim yoluyla sağlanabilir. Çalışmamızın esas amacı vergi adaletin sağlanabilmesinde bir sacayağı olan denetim mekanizmasının işlevsel, etkin ve sürdürülebilir bir şekilde olabildiğini açıklamaya çalışmaktır.

Çalışmam süresi boyunca bana sürekli destek olan ve yol gösteren danışmanım Prof. Dr. Latif ÖZTÜRK'e katkılarından dolayı teşekkür ederim. Hayatımın en önemli kırılma noktalarını yaşadığım bu dönemde azmimi ve kararlılığımı arttırmamda bana destek olan eşime ve çocuklarıma teşekkür ediyorum.

## ÖZET

Günümüz dünyasında ve Türkiye’de liberalleşmenin etkisiyle minimal hale gelen yani liberal iktisat deyimiyle gece bekçisi haline bürünmeye çalışan devletlerin asli gelir kaynağı olan vergilerde de bu rolü üstlenmesi iktisat-maliye disiplini açısından kabul edilemez bir durumdur. Çünkü devletin burada da piyasaya müdahale etmemeye çalışması yani gece bekçisi gibi sadece gözlemci olması asla kabul edilemez. Devletin vergi almış olduğu toplumda adaleti sağlayabilmesinin belki de en önemli unsuru vergilerin toplanması kadar bu sürece müdahil olarak süreci en başından sonuna kadar aktif bir şekilde yürütmesidir. Bu sebeple vergilerin toplanması ve harcanmasında devletin müdahil olmaması düşünülemez. Vergilerin toplanması aşamasında en ufak bir ihmal veya pasif bir duruş sergilenmesi vergi bilinci ve adaleti ilkesini sarsacağı gibi harcamaların da önünü tıkayacak böylece devletin varlığının sorgulanmasına yol açacaktır. Şöyle ki, vergi gelirlerinin olmaması durumunda sağlık, adalet, güvenlik ... gibi devletin varlık sebebi olan temel hizmetlerin karşılanamaması durumu önümüze çıkacak olup bu durumda da devletin varlığı vatandaşları yani ona vergi verenler tarafından sorgulanmaya başlayacaktır. Özetle vergi gelirlerin toplanması ve bu aşamada kontrol mekanizması ile kontrol edilerek adalet ve eşitliğin kanuni düzene uygun bir şekilde sağlanması, devletin varlığı açısından çok önemli bir olguya sahip olduğundan günümüz devletlerinin ve Türkiye’imizin de bu süreci en ileri düzeyde tesis ederek varlığını koruyabilmesi ve anlamlandırabilmesi açısından son derece önemlidir.

Bu çalışmamızın esas amacı vergi denetimlerinde etkinliğin artırılması ve bunun için kontrol mekanizmaları oluşturularak söz konusu mekanizma içerisinde ne gibi araçların kullanılması ile birlikte vergi denetimlerinde etkinliğin istenilen seviyelere ulaşabileceğidir.

Birinci bölümünde genel hatlarıyla Türk Vergi Sistemi ve Mali Yapı ele alınmış, ikinci bölümde ise Türkiye’de vergi denetimi olgusu, hukuki dayanağı, amacı, yapısı ve türleri açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde ise Türkiye’de vergi denetimlerine ait çeşitli istatistikler irdelenmiş, OECD ülkeleri ile söz konusu mevcut durumların karşılaştırılması yapılmış ve netice itibarıyla mevcut durumun bir analizi yapılmıştır.

Dördüncü bölümde ise Türkiye’de genel hatlarıyla vergi denetimlerinde etkinliği azaltan belli başlı faktörler belirlenmiş olup söz konusu faktörlerin vergi denetimlerine etkisi analiz edilmiştir. Ayrıca bu bölümde vergi denetimlerinde etkinliği sağlayabilmek adına kullanılacak araçların neler olabileceği ve bunların vergi denetimlerine etkisi irdelenmiştir.

Son olarak Türkiye açısından vergi denetimlerinde etkinliği artırmanın nihai yolunun kullanılan araçların daha da işlevsel hale getirilmesinden geçtiği bunu sağlamanın yolu da Vergi Denetim Kurulu başta olmak üzere birçok alanda yapılacak değişiklik ve fonksiyonel yöntemler olduğu benimsenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Türk Vergi Sistemi, Vergi Denetimi, Etkinlik, Mali Yapı, OECD, Vergi Denetim Kurulu



## ABSTRACT

In today's world and Turkey, states have become minimal under the influence of liberalization – night watchman in economics jargon. Playing the same role in taxes, which are principle sources of income of the state, is unacceptable situation in terms of economics and finance discipline. Because, it is never acceptable for the state to try not to intervene in the market, in other words, being just an observer like night watchman. Maybe the most crucial factor in securing justice in the society, where the state receives tax, is that state's active involvement in the process from the very beginning to the end as much as the collection of taxes. For this reason, it is unthinkable for the state not to interfere in the collection and expenditure of taxes. The appearance of a negligence or passive stance during the collection of taxes will not only shake tax consciousness and justice but also block the expenditures, and lead citizen to question the existence of the state. In the absence of tax revenues, the state will not be able to meet basic services such as health, justice and security, and the existence of the state will start to be questioned by the citizens of the state. In conclusion, the collection of tax revenues and securing justice and equality in the legal order with a control mechanism is very important in terms of existence of the state. For today's world states and Turkey, establishing this process at the most advanced level is crucial in terms of being able to protect and make sense of the existence.

The main purpose of this study is to propose control mechanisms in auditing process in order to boost effectiveness of tax audits.

In the first part, the Turkish Taxation System and the Financial Structure are discussed in general. In the second part, the tax audit, legal basis, purpose, structure and types in Turkey are explained.

In the third part, various statistical data on tax audits in our country were examined and compared with the OECD countries. Hence, an analysis of the current situation was presented.

In the fourth part, the main factors that mitigate the effectiveness of tax audits in Turkey are determined and the effect of these factors on tax audits is analyzed. In addition, this section discusses possible tools to be used in order to improve effectiveness in tax audits.

Finally, it has been stated that in order to increase the efficiency in tax audits, instruments used in audits should be more functional in Turkey. And to achieve this, it has been adopted that there are many changes and functional methods to be made in the field, at the Tax Inspection Board being in the first place.

**Keywords:** Turkish Taxation System, Tax Audit, Effectiveness, Financial Structure, OECD, Tax Inspection Board



## SİMGELER/KISALTMALAR

a.g.ç.	: ADI GEÇEN ÇALIŞMA
a.g.e.	: ADI GEÇEN ESER
BKK	: BAKANLAR KURULU KARARI
BSMV	: BANKA ve SİGORTA MUAMELERİ VERGİSİ
E-DEFTER	: ELEKTRONİK DEFTER
E-FATURA	: ELEKTRONİK FATURA
E-HACİZ	: ELEKTRONİK HACİZ
E-TEBLİGAT	: ELEKTRONİK TEBLİGAT
E-TEFTİŞ	: ELEKTRONİK TEFTİŞ
GİB	: GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
GSMH	: GAYRİ SAFİ MİLLİ HASILA
GSYİH	: GAYRİ SAFİ YURT İÇİ HASILA
KDVİRA	: KATMA DEĞER VERGİSİ RİSK ANALİZ SİSTEMİ
KHK	: KANUN HÜKMÜNDE KARARNAME
MERAM	: MERKEZİ RİSK ANALİZ VE MÜKELLEF SEÇİMİ SİSTEMİ
MTV	: MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ
OECD	: EKONOMİK KALKINMA VE İŞBİRLİĞİ ÖRGÜTÜ
ÖİV	: ÖZEL İLETİŞİM VERGİSİ
ÖTV	: ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ
s.	: SAYFA
ss.	: SAYFA SAYISI
TBMM	: TÜRKİYE BÜYÜK MİLLET MECLİSİ
VDK	: VERGİ DENETİM KURULU
VEDAS	: VERGİ DENETİM ANALİZ SİSTEMİ
VİMER	: VERGİ İLETİŞİM MERKEZİ
VUK	: VERGİ USUL KANUNU

## TABLULAR

Tablo 1: Türkiye’de ki Mükellef Sayısı ve Mükellef Grupları .....	48
Tablo 2: Ankara, Bursa, İstanbul, İzmir Ve Kocaeli İllerindeki Mükellef Sayıları... 49	49
Tablo 3:Yıllar İtibariyle Vergi Gelirleri..... 49	49
Tablo 4:Vergi Türleri İtibariyle Gelir Kurumlar ve Katma Değer Vergilerinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı..... 50	50
Tablo 5: Ankara, Bursa, İstanbul, İzmir Ve Kocaeli İllerinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı..... 51	51
Tablo 6:Yıllar İtibariyle GSYİH, Vergi Gelirleri ve Vergi Yükü..... 51	51
Tablo 7: OECD ve Türkiye’de Yıllar İtibariyle Vergi Yükü..... 54	54
Tablo 8:OECD ve Türkiye’de Yıllar İtibariyle Ortalama Dolaysız ve Dolaylı Vergi Yükü..... 56	56
Tablo 9: Vergi Denetim Kurulu Toplam Kadro Dağılımı .....	58
Tablo 10:Vergi Denetim Kurulu Toplam Dolu Kadro Dağılımı .....	58
Tablo 11:Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları Dolu Kadro Dağılımı .....	58
Tablo 12:Organize Vergi Kaçakçılığı İle Mücadele Grup Başkanlıkları Dolu Kadro Dağılımı .....	59
Tablo 13:Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlıkları Dolu Kadro Dağılımı .....	59
Tablo 14:Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları Dolu Kadro Dağılımı .....	60
Tablo 15:Ankara, Bursa, İstanbul, İzmir Ve Kocaeli İllerindeki Müfettiş Sayıları ve Toplam Kadro İçerindeki Oransal Dağılımı .....	61
Tablo 16:Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez ve Taşra Teşkilatı Müdür Kadro Sayısı.. 61	61
Tablo 17:Yıllar İtibariyle Yapılan İnceleme Türleri ve Sayısı .....	62
Tablo 18:Yıllar İtibariyle Toplam Mükellef Sayıları ve İncelenen Mükellef Sayıları ile İnceleme Oranları..... 62	62
Tablo 19:Vergi Türleri İtibariyle Bulunan Matrah Farkı Tarhı İstenilen Vergi ve Önerilen Ceza..... 63	63
Tablo 20:Vergi Türleri İtibariyle İncelenen Mükellef ve Yazılan Rapor Sayıları ile Tarh Türleri .....	63
Tablo 21: GİB Tarafından 2016 Yılı İtibariyle Yapılan İnceleme Bilgileri .....	64
Tablo 22: 2016 Yılı VDK Tarafından Teftiş Edilen İlgili Birimler ve Sayıları..... 65	65
Tablo 23:2016 Yılı Yaygın ve Yoğun Denetim İstatistikleri..... 66	66
Tablo 24:2016 Yılı Yaygın ve Yoğun Denetim Sonucu Tespit Edilen Kayıt Dışı Çalışan Bilgileri .....	66
Tablo 25: 2016 Yılı E- Yoklama İstatistikleri..... 67	67
Tablo 26:Türkiye Cumhuriyeti Tarihinde Vergi Afları .....	73
Tablo 27:Vergi Aflarının Vergi Psikolojisine Etkisi .....	75
Tablo 28: Uzlaşmaların Vergi Psikolojisine Etkisi..... 75	75
Tablo 29: Toplanan Vergilerinin Nerelere Harcandığının Vergi Psikolojisine Etkisi.. 76	76
Tablo 30: Türkiye’de Gelir Dağılımı Oranları .....	77

Tablo 31: Vergi Kanunlarının Açık ve Anlaşılır Olmadığı .....	80
Tablo 32: Denetlenme Korkusunun Mükellef Davranışlarına Etkisi.....	81
Tablo 33: Denetimlerin Yetersizliğinin Mükellefler Üzerinde Etkisi.....	82
Tablo 34: Bütçe Gelirlerinde Gelir Vergilerinin Tutarları .....	85
Tablo 35: Kayıtdışı Ekonomi Oranı .....	87
Tablo 36: Yıllar İtibariyle İnceleme Oranları .....	88
Tablo 37: Vergi Cezalarının Caydırıcılık Üzerindeki Etkisi.....	106
Tablo 39: 2016 Yılı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları .....	107
Tablo 38: GİB Tarafından Yapılan 2016 Yılı Merkezi Ve Koordinasyon Uzlaşma Komisyonları Sonuçları .....	108



## GRAFİKLER

Grafik 1:Yıllar İtibariyle Vergi Türlerinin Toplam Tutarlarının GSHY'a Oranları... 52	52
Grafik 2:OECD ve Türkiye Vergi Gelirleri Ortalaması..... 53	53
Grafik 3:OECD Ülkeleri ve Türkiye’de Yıllar İtibariyle Vergi Yüğü..... 55	55
Grafik 4:OECD Ülkeleri ve Türkiye’de Yıllar İtibariyle Dolaysız Vergi Oranları ... 56	56
Grafik 5:OECD Ülkeleri ve Türkiye’de Yıllar İtibariyle Dolaylı Vergi Oranları ..... 57	57
Grafik 6: 2017 Yılı Vergi Gelirlerinin Oransal Dağılımı..... 83	83
Grafik 7: 2017 Yılı Vergi Gelirlerinin Miktarı ..... 84	84



## ŞEKİLLER

Şekil 1: Vergi Denetim Kurulu Organizasyon Yapısı .....	38
---	----



## İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ .....	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT.....	iv
SİMGELER/KISALTMALAR.....	vi
TABLolar .....	vii
GRAFİKLER .....	ix
ŞEKİLLER.....	x
İÇİNDEKİLER .....	xi
GİRİŞ .....	1
I- TÜRK VERGİ SİSTEMİ VE MALİ YAPI.....	3
A- GENEL HATLARIYLA TÜRK VERGİ SİSTEMİ .....	3
B- TÜRKİYE’DE MALİ TEŞKİLATLANMA.....	4
II- TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİ OLGUSU, TANIMI, KURUMSALLIĞI VE YAPISI İLE VERGİ DENETİMİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER.....	7
A- DENETİMİN TANIMI VE TARİHÇESİ .....	7
1. Denetim Kavramı ve Tanımı.....	7
2. Denetimin Tarihçesi .....	8
3. Türkiye’de Vergi Denetiminin Tarihi Gelişimi.....	9
B- VERGİ DENETİMİNİN AMACI.....	10
1. Mali Tablolar Hakkında Rapor Vermek.....	11
2. Hata ve Hileleri Önlemek/Ortaya Çıkarmak .....	11
3. Yönetime Önerilerde Bulunmak.....	12
4. İşlemlerde Etkinlik ve Verimliliği Artırmak .....	12
C- VERGİ DENETİMİNİ GEREKTİREN NEDENLER .....	12
1. Mali Neden .....	13
2. Ekonomik Neden .....	14
3. Sosyal Neden .....	14
4. Hukuki Neden.....	15
Ç- YASAL DÜZENLEMELERDE VERGİ DENETİMİ.....	15
1. Anayasa .....	15
2. Kanunlar .....	16
3. Uluslararası Anlaşmalar .....	17
4. Kanun Hükmünde Kararnameler.....	18



5. Bakanlar Kurulu Kararları.....	19
6. İctihadı Birleştirme Kararları .....	19
7. Tüzük.....	20
8. Yönetmelik .....	20
9. Genel Tebliğler.....	21
10. İç Genelgeler.....	21
11. Özelgeler ve Sirkülerler .....	21
12. Yargısal İctihatlar .....	22
13. Anayasa Mahkemesi Kararları.....	22
D- VERGİ DENETİMİNİN UNSURLARI .....	23
1. Yoklama .....	23
2. Vergi İncelemesi.....	24
3. Arama .....	25
4. Bilgi Toplama.....	26
5. Yaygın Yoğun Vergi Denetimi .....	27
6. Teftiş.....	28
7. Beyanname Revizyonu .....	29
E- VERGİ DENETİMİNİN FONKSİYONLARI.....	30
1. Araştırma ve Bulma Fonksiyonu.....	30
2. Düzeltici Fonksiyonu .....	31
3. Eğitim Fonksiyonu .....	31
4. Önleme Fonksiyonu .....	32
F- VERGİ DENETİM YÖNTEMLERİ.....	33
1. Şekli-Maddi Denetim .....	33
2. Aralıksız-Örnekleme Yolu İle Denetim .....	33
3. İleriye Doğru-Geriye Doğru Denetim .....	33
4. Doğrudan-Dolaylı Denetim .....	34
G- KANUNLARDA VERGİ DENETİM TEŞKİLATLANMASI VE FİİLİ DENETİM.....	34
1. 646 Sayılı KHK Öncesi Vergi Denetimi Teşkilatlanması.....	34
1.1.Maliye Müfettişleri.....	34
1.2.Hesap Uzmanları .....	35
1.3.Gelirler Kontrolörleri .....	36
1.4.Vergi Denetmenleri .....	37

2.	646 Sayılı KHK Sonrası Vergi Denetimi Teşkilatlanması.....	37
2.1.	Vergi Denetim Kurulunun Yapısı .....	37
2.2.	Vergi Denetim Kurulunun Amacı, Misyonu ve Vizyonu .....	39
2.3.	Vergi Denetim Kurulunun Görevleri .....	39
3.	646 Sayılı KHK Sonrası Yeni Yapılanma Hakkındaki Görüşler .....	40
3.1.	Vergi Denetim Kurulu'nun Kurulması Hakkında Yapılan Olumlu Eleştiriler .....	40
3.2.	Vergi Denetim Kurulu'nun Kurulması Hakkında Yapılan Olumsuz Eleştiriler .....	45
III-	TÜRKİYE' DEKİ MÜKELELF SAYISI, VERGİ GELİRLERİ VE İSTATİSTİKLERLE VERGİ DENETİMİNİN TÜRK EKONOMİSİNE YANSIMASI .....	48
A-	TÜRKİYE'DE Kİ MÜKELLEF SAYISI .....	48
B-	TÜRKİYE'DE YILLARA GÖRE VERGİ GELİRLERİ VE VERGİ GELİRLERİNE İLİŞKİN RAKAMLAR İSTATİSTİKLER.....	49
1.	Yıllar İçerisinde Toplam Vergi Gelirleri.....	49
2.	Vergi Türleri İtibariyle Gelir Kurumlar ve Katma Değer Vergilerinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı .....	49
3.	Ankara, Bursa, İstanbul, İzmir ve Kocaeli İllerinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Yeri .....	51
4.	Toplam Vergi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payı Ve Vergi Yüğü .....	51
C-	TÜRKİYE'DE Kİ VERGİ GELİRLERİNİN EKONOMİK KALKINMA VE İŞBİRLİĞİ ÖRGÜTÜ (OECD) ÜLKELERİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI... 52	
1.	OECD Ülkeleri ve Türkiye'de ki Vergi Gelirleri Ortalaması .....	52
2.	OECD İle Türkiye'deki Vergi Yüğü Ortalamasına İlişkin Göstergeler .....	53
2.1.	OECD Vergi Yüğü Ortalaması İle Türkiye'deki Vergi Yüğü Ortalaması .....	54
2.2.	OECD Ülkeleri ile Türkiye'de ki Vergi Yüğü Oranları.....	54
3.	OECD İle Türkiye'de ki Dolaysız ve Dolaylı Vergilerin Oransal Dağılımı55	
3.1.	OECD Ülkeleri ile Türkiye'de ki Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Payı .....	56
3.2.	OECD Ülkeleri ile Türkiye'de ki Dolaylı Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Payı .....	57
Ç-	VERGİ DENETİM ELEMANLARININ KADRO SAYISI VE İLLERE GÖRE DAĞILIMLARI .....	58
1.	VDK Vergi Müfettişleri Kadro Sayısı ve İllere Göre Dağılımı .....	58

2.	Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez ve Taşra Teşkilatı Fiili Kadro Durumu ...	61
D-	VERGİ DENETİMLERİNİN İSTATİSTİKLERE YANSIMASI .....	61
1.	Yıllar İtibariyle Sonuçlanan/Yapılan Vergi İnceleme Sonuçları.....	61
1.1.	Yıllar İtibariyle VDK Tarafından Yapılan İnceleme Verileri.....	62
1.2.	Yıllar İtibariyle GİB Tarafından Yapılan İnceleme Sonuçları.....	63
2.	Teftiş.....	65
3.	Yaygın Yoğun Denetim Sonuçları .....	65
4.	Yoklama .....	66
E-	VERGİ DENETİM SONUÇLARININ YORUMLANMASI/ ANALİZİ .....	68
IV-	VERGİ DENETİMİNDE ETKİNLİK KAVRAMI, ETKİNLİĞİ AZALTICI SEBEPLER VE ARTIRICI GÖRÜŞLER .....	70
A-	ETKİNLİK KAVRAMI .....	70
B-	VERGİ DENETİMİNDE ETKİNLİĞİ AZALTAN NEDENLER .....	71
1.	Siyasi Partiler, Seçimler ve Seçmen Gruplarının Fayda Maksimizasyonu Sorunu.....	71
2.	Vergi Psikolojisindeki Bozulmalar (Aflar, Uzlaşmalar ... vs).....	73
3.	Gelir Dağılımındaki Adaletsizlikler .....	77
4.	Mali Alanda Sıklıkla Yapılan Değişiklikler, Karmaşıklıklar ve Yapı .....	79
5.	Denetimlerin Azlığı .....	80
6.	Vergileme Sistemi .....	82
7.	Kayıt Dışı Ekonominin Varlığı .....	86
C-	VERGİ DENETİMİNDE ETKİNLİĞİN ARTIRILMASI İÇİN YAPILACAK UYGULAMLAR VE ÖNERİLER .....	88
1.	Denetim Elemanlarının Sayısının Artırılması .....	88
2.	VDK'nın Yeniden Yapılandırılması .....	89
3.	Denetim Elemanlarının Turne Programları Kapsamında Görevlendirmelerinin Artırılması .....	89
4.	Denetim Elemanlarının Uzmanlaşması ve Denetim Konularında İşbölümü Yapılması .....	90
5.	Vergi Mevzuatının Sadeleştirilmesi ve Daha Açık Hale Getirilmesi.....	91
6.	E-Fatura ve E- Defter Uygulamaları .....	91
7.	Vergi İletişim Merkezi(VİMER).....	92
8.	Bankalarda Vergi Tahsilatı.....	93
9.	Otomasyon Sistemi.....	94
10.	Sektörel İncelemeler .....	94

11.	Risk Analiz Projelerinin Artırılması .....	95
12.	MERAM Programı (Merkezi Elektronik Risk Analiz ve Mükellef Seçimi Programı) .....	96
13.	KDVİRA (Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analiz Sistemi) .....	97
14.	VEDAS (Vergi Denetim Analiz Sistemi).....	97
15.	Vergi Bilincinin Artırılması.....	98
16.	Verimsiz Olduğu Tespit Edilen İşlerin İç Genelgeler Yoluyla Komisyon Kararları İle Hıfz edilmesi .....	99
17.	Mükellefler Hakkında Yapılan İhbarlarda İhbar Niteliği Dikkatli Bir Şekilde Değerlendirilerek Somut Olmayan İhbarların İşleme Konulmaması ....	99
18.	Kayıt Dışı Ekonomi İle Mücadele .....	101
19.	Elektronik Teftiş Uygulamaları .....	102
20.	Cari Dönem İncelemelerin Artırılması .....	102
21.	Standartlara Dayalı Vergi Denetimi .....	103
22.	Elektronik Denetim Uygulaması Getirilmesi .....	104
23.	Cezaların Caydırıcılığının Artırılması .....	104
24.	Uzlaşma Müessesinin Yeniden Yapılandırılması .....	106
25.	Vergi Aflarının Tekrarlanmaması ve Bu Konuda Yasal Düzenleme Yapılması.....	109
26.	Servet Beyanına Benzer Bir Uygulamanın Ele Alınması.....	110
27.	E-Haciz Uygulaması .....	111
28.	Organize Vergi Kaçakçılığına Yönelik Tedbirlerin Artırılması .....	112
29.	E-Tebliğat Uygulaması .....	113
30.	Dava Konusu Edilen İdari İşlemlerle İlgili Yargı Kararları Doğrultusunda Yasal Düzenlemeler Yapılmalı .....	113
31.	İnternet Vergi Dairesi .....	114
32.	Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimlerinin Artırılması .....	114
33.	Faaliyet Yoklamalarını İle Mükellef İle Temas Halinde Olunması .....	115
34.	E-Yoklamalara Önem Verilmeli ve Mükellefiyete İlişkin Herşey Yoklama Bilgisine Alınmalı .....	115
35.	Mükellef Portalı vb. Uygulamalara Önem Verilmeli .....	116
	SONUÇ .....	117
	KAYNAKÇA .....	122

## GİRİŞ

İlk olarak, Türkiye’de son yılların bütçe uygulamalarının sonuçlarına bakılırsa gelir vergilerinin bütçe içerisindeki payı gittikçe azalmakta ve dolaylı vergilerin bütçe içerisindeki payı bir o kadar da artmaktadır. Bu ise gelişmekte olan ülke statüsünde olan Türkiye’de vergide adalet ilkesinin sağlıklı bir şekilde yürümediğini bizlere göstermektedir. Şöyle ki; gelir dağılımının adaletsiz olduğu ve ülke nüfusunun büyük çoğunluğunun asgari geçim seviyesinin altında yaşadığı ile birlikte dikkate alınırsa marjinal vergi oranının dolaylı vergiler aracılığıyla geliri az olan mükellefler için daha yüksek olduğu sonucunu bize göstermektedir. Bu sebeple ya Türkiye’de mükelleflerin gelir seviyesi artırılmalı ya da geliri fazla olan mükelleflerden adaleti sağlayacak vergiler alınmalıdır. Yukarıda söylemiş olduğumuz mükelleflerin gelirlerinin artırılması iki şekilde olabilir: birincisi, devletin piyasaya müdahale ederek; sosyal destekleri ile yani sübvansiyonlar ile mükelleflerin gelirlerini artırması veya asgari ücret tutarlarını yükseltmesi vs. durumlarıdır ki bu piyasaları ve devlet ekonomisini işlevsiz hale getirecek bir görüştür. İkincisi de devletin mükelleflerden almış olduğu vergiyi daha adil bir seviyeye çekerek yapması durumudur. İkinci söylenen durumun Türkiye’de uygulanabilmesi için devletin dolaylı vergileri (özellikle de tüketim üzerinden alınan dolaylı vergileri) azaltması gerekmektedir. Bu konu çalışmamızın bir boyutunu oluşturmakla birlikte esas konusunu oluşturmamaktadır. Çalışma içerisinde yeri geldiğinde bu konuya değinilecek ve uygulamalara ilişkin reddiyeler ve tavsiyeler sunulacaktır.

İkinci olarak bütçe gelirleri içerisinde payı gittikçe azalan gelir vergilerinin<sup>1</sup> neden bütçe içindeki payının azaldığıdır. Gelişmekte olan bir ülke olduğumuzdan ve sürekli olarak GSYİH artmakta buna bağlı olarak üretim artmakta veya daha doğrudan söylemle geliri artan bir ülkenin gelir vergisi muhatabı olan mükelleflerinin vergi gelirleri içerisindeki payı neden azalmaktadır. Özellikle son on yıl içerisinde büyük bir

---

<sup>1</sup>Çalışmamız içerisinde Gelir vergilerinden kasıt gelir ve kurumlar vergileridir. Çünkü devletin vergi almakta ki esas amacı vergilendirebilir bir gelirin olmasıdır. Tüketim ve servetten alınan vergilerin hesaba katılması durumunda vergilendirmenin esas amacı dışına çıkıldığı bu çalışma kapsamında benimsenmiştir. Bu durumla ilgili olarak yukarıdaki dipnotun kaynağı yeterince açıklayıcı olacaktır.

atılım gösteren Türkiye ekonomisinde üretimin artması ve beraberinde ihracat ve ithalatın artmasına rağmen toplam vergi gelirleri içinde gelir vergileri payı neden artmamaktadır. Yoksa ekonomi reel olarak büyümemekte, sanal bir büyüme mi oluşan GSYİH rakamları veya yabancı yatırımların çok olması ve bu kurumların kazançlarını yılsonunda ülkemizde vergilendirilmesini bir şekilde engelleyerek ülkelerine mi götürmeleri gelir vergilerinin azalmasına sebep olmaktadır. Bu ve buna benzer birçok soru çalışmamız içerisinde irdelenecektir ancak gerçek şu ki reel olarak büyüyen bir ekonomiye sahip olan Türkiye’de kanunların eksikliğinin gelir vergilerinin toplam vergi gelirleri içerisinde payının azalmasına sebep olduğu aşikârdır. Esas olarak bu çalışmada vergi kanunlarındaki eksiklik mi yoksa vergi denetimlerindeki eksiklikler mi büyüyen ekonomi içerisinde gelir vergilerinin azalmasına sebeptir sorusu açıklanmaya çalışılacaktır.

Çalışmamızın esas konusu: gelir vergilerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının azalmasında sayılabilecek birçok faktörlerden sadece, vergi denetiminin etkin olarak yapılabilmesinin etkileri ile vergi kanunlarının günümüz koşullarına uyumlaştırılmaması ve bu sebeple uygulamalardan kaynaklı sorunların saptanması amaçlanmıştır. Ayrıca belirlenen bu sorunlara karşılık alınacak âcizane önlemler ve tavsiyeler sunarak, bu sorunlara çözüm üretmeyi/getirmeyi amaçlamaktadır.

## I- TÜRK VERGİ SİSTEMİ VE MALİ YAPI

### A- GENEL HATLARIYLA TÜRK VERGİ SİSTEMİ

Türkiye Cumhuriyeti, devlet tarihi çok eski olan bir imparatorluğun yegane temsilcisi olarak adeta küllerinden tekrar dirilişini farklı bir isimle temsil eden bir devlettir. Bu sebeple devlet olma geleneğine haiz bir yapıya sahip olmuş ve bu alanda gerekli teşkilatlanmaları ve yetenekli eleman bulma konusunda herhangi bir sıkıntı yaşamamıştır. Konunun diğer önemli bir boyutu ise varisi olduğu Osmanlı Devletinde tam bir anayasal düzen olmayışıdır. Yani hukuk devleti anlamında bir düzenleme mevcut olmayıp padişahın her şeye tam yetkili olması durumu var olduğundan mütevellit vergilerin tam bir sistematüğinden söz edilemez. Belki kendi içerisinde sistematik olabilir ancak hukuki anlamda bağlayıcı bir düzenleme olmadığından yani padişahın tek yetkili kişi olmasından dolayı sistemli bir vergilendirme rejiminden bahsedilmesi mümkün değildir. 1808 Sened-i İttifakta ayanlara vergi toplama yetkisinin verilmesi, 1839 Tanzimat Fermanında herkesten ödeme gücü nisbetinde vergi alınması gerektiği, 1856 Islahat Fermanında ise gayri müslimler ile Müslümanlar arasındaki vergi adaletsizliğin giderilmeye çalışılması, 1876 ve 1908 Anayasalarında bütçe uygulamalarına yer verilmesi gibi düzenlemeler nedeniyle padişah vergiler üzerindeki hakim gücünü de önemli ölçüde kaybetmiş bulunmakta olup bu husus Türkiye Cumhuriyetin kurulmasıyla artık yavaş yavaş modernize edilmeye başlanmıştır.

Ancak Türkiye Cumhuriyetinin I. Dünya Savaşı sonrası yıkılan imparatorluktan devir almış olduğu coğrafyanın şartlarına bakıldığında sanayi anlamında herhangi bir yapılanması olmayan ve tamamen tarıma dayalı bir ekonomiye sahip olduğu görülmektedir. Bu sebeple sanayi anlamında gelişmemişliğin yanında ayrıca savaştan çıkmış bir ekonomide, mali anlamda yapılanma biraz geç olmuştur. Cumhuriyet tarihimize geldiğimizde 20 Ocak 1921 tarihinde kabul edilen Teşkilâtı Esasiye Kanunu 1921 anayasasında vergilerin yasallığı ilkesine yer verilmemiştir. Cumhuriyet Tarihimizin ikinci anayasası olan 1924 Anayasasınının 85. maddesiyle vergilerin ancak yasayla alınabileceği belirtilirken 2. fıkrası ile devlet, il özel idareleri ve belediyelerin geleneksel olarak topladıkları vergilerin, yasaları çıkıncaya kadar,

tahsiline izin verilmiştir.<sup>2</sup> Başlangıçta Osmanlı İmparatorluğundan kalma usullere dayalı mali yapılanma devam etmiş ancak daha sonraları özellikle II. Dünya Savaşı sonrası mali anlamda kanunların modern dünyanın gereklerine uyumlaştırılması çabasına girişilmiştir.

Türkiye’de gerçek anlamda vergi hukuku sistemi Cumhuriyetle oluşturulmuştur. Türkiye Cumhuriyeti kurulduktan sonra Osmanlı Vergi Sistemi tamamen tasfiye edilerek çağdaş Batı Avrupa ülkelerinin vergi yasaları model alındı. Bu sebeple Türk vergi hukuku köken olarak aslında ulusal değildir. Vergi yasalarımızın önemli bölümü Batı Avrupa, özellikle Federal Alman yasaları örnek olarak hazırlanmıştır. Bununla beraber bu yasaların zaman içinde yapılan değişikliklerle sosyal ve ekonomik yapıya önemli ölçüde uyumu sağlanmıştır. Türk öğretisi vergi hukukunu, Alman öğretisi gibi, kamu maliyesi veya idare hukuku içerisinde olmayan ayrı bir dal olarak kabul etme eğilimindedir.<sup>3</sup>

Vergi kanunlarımıza bakıldığında özellikle 1960’lı yıllarda yasalaşmış ve bu tarihlerden günümüze kadar birçok değişiklikleri içinde barındırarak şu anki toplumsal hayatımızda yer almaktadır.

Türkiye’deki vergilerin sınıflandırılması farklı şekillerde yapılabilir olmasına rağmen genel olarak vergilerimiz üç sınıfta toplanabilir. Bunlar; gelir üzerinden alınan vergiler, harcama ve muameleler üzerinden alınan vergiler ve servet üzerinden alınan vergiler olarak kategorize edilebilir. Gelir üzerinden alınan vergilere gelir ve kurumlar vergilerini, harcama ve muameleler üzerinden alınan vergilere KDV, ÖTV, ÖİV, Damga, Belediye Gelirleri, Harçlar vs. ve servet üzerinden alınan vergilere ise Motorlu Taşıtlar, Emlak ve Veraset ve İntikal vergileri örnek olarak verilebilir.

## **B- TÜRKİYE’DE MALİ TEŞKİLATLANMA**

Bütçe yapma yetkisi anayasanın 161. ve müteakip maddelerinde belirtildiği üzere meclise tanınmış bir yetki olup bu yetki kapsamında detaylı işlemler 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi Ve Kontrol Kanunu ile de açıkça belirlenmiştir. Anayasanın 73. maddesinde belirtildiği üzere “*vergiler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*”

<sup>2</sup> <http://istanbulymmo.org.tr/resimler/dosyalar/899.pdf>, Erişim tarihi 11.01.2016

<sup>3</sup> Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku** 10. Baskı, 2003, Ankara, s.3



ifadesi yer almakta olup bu hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir. 5018 sayılı kanun kapsamında bütçenin hazırlanması ve meclise sunulması tamamen yürütmenin inisiyatifinde gelişen bir işlemdir.

5018 sayılı kanun kapsamında belirtildiği üzere bütçe yapım çalışmaları orta vadeli programla birlikte başlar. Söz konusu kanunun 16. ve müteakip maddelerinde detaylı olarak açıklandığı üzere orta vadeli programla bağlantılı olarak Maliye Bakanlığınca, Orta Vadeli Mali Plan gelecek üç yıla ilişkin olarak gelir ve gider tahminlerini içerecek şekilde yayınlanır ve bütçe yapım süreci başlamış olur. Orta Vadeli Mali Plan en geç Eylül ayının ilk on beş günü içerisinde Yüksek Planlama Kurulu tarafından karara bağlanır. Burada önemli olan gelecek üç yıla ilişkin gelir ve gider tahminlerinin yer almasıdır. 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 2. maddesinde belirtildiği üzere *“Her türlü gelir gider işlemlerine ait kanun tasarılarını ve diğer mevzuatı hazırlamak veya hazırlanmasına katılmak,”* ve *“Vergi incelemesi ve denetimine ilişkin temel politika ve stratejileri belirlemek ve uygulanmasını sağlamak”* hükümleri yer almaktadır.

Genel olarak Türkiye’deki mali yapının kontrolü Maliye Bakanlığında olup kamu iktisadi teşebbüsleri, belediyeler ve sosyal güvenlik kurumlarında durum biraz daha farklıdır. Özetle; Türkiye’de gelirlerin/vergilerin toplanmasında en yetkili isim Maliye Bakanlığıdır. (Belediyelerin ve diğer kamu kuruluşların almış olduğu vergiler ve toplamış oldukları diğer gelirleri mevcut olup bunlar konumuz açısından önem arz etmemektedir.)

Genel olarak vergilerin toplanmasında Maliye Bakanlığı yetkili kılınmış olup, vergilerin toplanması ve usulü hakkında ana kaynak olan 213 sayılı Vergi Usul Kanununda inceleme yani denetim yapabilecekler belirlenmiştir. Söz konusu kanunda vergi incelemesinin kimler tarafından yapılacağı hususi bir şekilde tanımlanmıştır. Bunlar; mezkur kanunun 135. maddesinde belirtildiği üzere; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri ve Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine haiz olan kişilerdir.

Vergi incelemelerinde maksat Vergi Usul Kanununun 134. maddesinde zikredilmiş olup maksadın ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespit edilmesi

olarak belirlenmiştir. Buradan hareketle vergisel denetimin amacı; vergi mükelleflerinin vergi kanunlarının bağladığı vergisel işlemlerin denetlenmesi ve söz konusu kanunlarına uygunluğunun/doğruluğunun saptanmasıdır.

Yukarıdaki açıklamalar ve kanuni dayanakları ışığında Türkiye’de vergi toplama sürecinin baş aktörü Maliye Bakanlığı olup bu konuda 10.07.2011 tarih 27990 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname (646 sayılı KHK) ile Vergi Denetim Kurulu kurulmuştur. Söz konusu KHK ile Maliye Bakanlığının bu yetkisi Vergi Müfettişleri aracılığıyla fiili denetimle kullanılmaktadır. Ayrıca 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra kadrolarında yer alan müdürler de kanunun onlara verdiği yetki ile inceleme yapabileceklerdir.

## II- TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİ OLGUSU, TANIMI, KURUMSALLIĞI VE YAPISI İLE VERGİ DENETİMİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

### A- DENETİMİN TANIMI VE TARİHÇESİ

#### 1. Denetim Kavramı ve Tanımı

Denetim kavramının birçok tanımı olmakla birlikte Türk Dil Kurumu tarafından konumuzla ilgili olarak yapılan tanımı: “*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*”<sup>4</sup> şeklindedir.

Ayrıca denetim ile ilgili olarak birçok yorum ve açıklama mevcut olup bunlardan bazıları ise şu şekildedir.

*“Denetim, Latince kökenli bir kelime olup işitmek dikkatlice dinlemek anlamına gelmekte iken zamanla görevleri incelemek olan ve muhaseplerin verdikleri hesapları dinleyen kimselere denetçi ve yapılan işe de denetim denilmeye başlanmıştır.”*<sup>5</sup>

*“Denetim; İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.”*<sup>6</sup>

*“Denetim, sözlük anlamı itibariyle boyutları ve biçimleri normalin dışında olan parçaların çıkarılması işlemidir.”*<sup>7</sup>

---

<sup>4</sup>[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5a4b67a63bbbf5.97755890](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5a4b67a63bbbf5.97755890) Erişim Tarihi 02.01.2018

<sup>5</sup> Hasan Serdar Özdemir, “Türleri ve Fonksiyonları Bakımından Denetim Kavramı”, *Vergi Raporu Dergisi*, Ankara, 2000, s. 48.

<sup>6</sup> Ersin GÜREDİN, Denetim, Muhasebe Enstitüsü Yayın No:50 İstanbul, 1988 s.5

<sup>7</sup> Genç Osman Yaraşlı, “Türkiye’de Vergi Reformu”, Maliye Bakanlığı APK Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 2005/367, Sayfa. 247, Ankara.

Denetim kavramı özü itibariyle bir kontrol mekanizmasıdır. Yani herhangi bir riske karşı önceden önlem almayı ifade eden normlar bütünü de denilebilir. Bu sebeple ki olası risklere karşı alınacak önlemleri içeren bir savunma mekanizması olan denetim olgusu toplumsal ilişkilerin her alanında mevcut ilişkilerin kontrolünü ve devamını sağlayan kurallar bütünüdür de denilebilir.

## 2. Denetimin Tarihçesi

Denetimin tarihçesine bakılırsa milattan 3000 yıl önce Ninua ve Babil'de önemli iktisadi olaya ve faaliyetlerin levhalar üzerinde izlenmekte olduğu, firavunlar döneminin Mısır'ında alınacak vergilerin tespiti için tarımsal üretimin kontrol edildiği yine Milattan 300 yıl kadar önce Atina'da kamu maliyesinin bir denetleme organının bulunduğu Roma İmparatorluğu'nun da 5. yüzyılda kontrolör kester ve hazineyi denetlemekle görevli maliye bakanları aracılığıyla kamu maliyesinin kontrol altında tuttuğu belirtilir.<sup>8</sup>

İbni Haldun ünlü eseri Mukaddime de Efrikiyye yani Kuzey Afrika'da hükümet eden Ebu Hafsoğullarının devletinde hesap maliye işlerinin başlı başına bir memuriyet olduğunu ve Sahibi Eşgal adıyla anılan müdürünün gelir ve giderlere baktığını, sorguya çektiğini, hesap sorduğunu, devletin hak ve hukukunu, saklanmış para ve malları meydana çıkarttığını, kusurluları cezaya çarptırdığını nakleder.<sup>9</sup>

Denetim unvanı ilk İngiltere'de 14. yüzyılın başlarında kullanılmıştır. İlk profesyonel denetim 1581 yılında Venedik'te bir devlet kuruluşu olarak ortaya çıkmıştır. Sanayi devrimi ile Avrupa 1850-1886 yıllarında günümüzdeki denetim yapısına benzer yapılanmalar göstermiştir.<sup>10</sup> Sanayi devrimi ertesinde gelişen ve tekelleşme eğilimi gösteren büyük endüstri şirketlerinin varlığı iktisadi faaliyetlerin ve ilişkilerin giderek karmaşık bir yapıya bürünmesi, halka açık şirketlerin ortaya çıkışı gibi unsurlar yeni bir toplumsal farklılaşmaya sermayeder ve yöneticinin ayrışmasına da yol açmış, tüm bu gelişmeler denetim ihtiyacını, neredeyse toplumun tamamının ilgi alanına taşımıştır. Çok ülkeli şirketlerin oluşması ile de desteklenen bu eğilim, 19.

<sup>8</sup> Denetim İlke ve Esasları 5. Baskı Hesap Uzmanları Derneği s. 11

<sup>9</sup> Denetim İlke ve Esasları s. 11

<sup>10</sup> Fazıl Tekin, Ali Çelikkaya, **Vergi Denetimi**, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007, s. 25-26

yüzyılın ikinci yarısında İngiltere'nin Amerika'da yatırım yapan şirketlerinin kayıtlarını incelemeleri için gönderdiği uzmanlarla birlikte yeni dünyaya kadar ulaşmıştır.<sup>11</sup>

### 3. Türkiye'de Vergi Denetiminin Tarihi Gelişimi

Sultan II. Abdülhamit tahta çıktıktan sonra 23 Aralık 1876 tarihinde ilk anayasa olan Kanun-i Esasi ilan edilmiş ve söz konusu anayasanın 40. maddesinde “*her memuriyetin vezayifi nizamı mahsus ile tayin olunacağından her memur kendi vazifesi Dairesinde mesuldür.*” hükmü bulunduğundan bu düzenleme Maliye Nezareti Heyetinin Teşkilatıyla Vezaiifini Şamil Nizamname ile Maliye Nazırlığının temelini atmıştır.<sup>12</sup>

Osmanlı döneminde ekonominin kötüye doğru seyir lamasıyla birlikte mali alanda ıslahatlar yapılmaya başlanılmış, 2 Haziran 1879 yılında Islahat-ı Maliye Komisyonu kurulmuş komisyonun tavsiye kararı üzerine 9 Eylül 1879 Heyeti Teftiş-i Maliye Nizamnamesi yürürlüğe girmiş ve böylece ilk teftiş kurulunun temeli atılmıştır.<sup>13</sup> 22 Ocak 1880 tarihli “Maliye Nezaretin Teşkilatı ile Vazifelerini Gösterir Nizamnamesi” ile de Türk maliye teşkilatının temeli atılmıştır.<sup>14</sup>

Islahatı Maliye komisyonu 27.05.1921 yılında lağvedilmiş,<sup>15</sup> , Cumhuriyet tarihinde ilk köklü değişiklik 1926 yılında Kazanç Vergisi Kanunu ile yapılmış olup söz konusu düzenleme ile Tahakkuk Teftiş Memurluğu kurulmuştur.

Bu sistemdeki ilk köklü düzenleme 1936 yılında yapılmıştır. Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki ilk kanun 2996 sayılı Kanun olup, 1 Haziran 1936 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Kanun ile Gelirler Genel Müdürlüğü; Tahsilat Müdürlüğü, Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları olmak üzere üç kısma ayrılmış, merkezde bakana bağlı Tetkik Kurulu kurulmuş ve taşra örgütü de yeniden düzenlenmiştir. Vergilerin doğrudan yönetimi ve vergi yasalarının

<sup>11</sup> Ferruh Çömlekçi, **Muhasebe Denetimi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2010, s.

<sup>12</sup> Muharrem ÖZDEMİR, **Üstadname**, İstanbul, 2017 s.51-52

<sup>13</sup> Özdemir, a.g.e., s. 54-55

<sup>14</sup> M. Burhan ERDEM, **Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi**, EİTİA Yayınları No:233/154, Eskişehir, 1981, s.45

<sup>15</sup> Özdemir, a.g.e., s.52

hazırlanması Gelirler Genel Müdürlüğüne aittir. Gelirler Genel Müdürlüğünün merkezde bir genel müdür ve yardımcısı ile şubeleri vardır. Taşrada vergi örgütü illerde defterdar, ilçelerde mal müdürü tarafından yönetilir.<sup>16</sup>

İllerde defterdarlık bünyesinde, gelir ve tahsilat servisleri oluşturulmuş ve taşrada iki dereceli denetim sistemine geçilmiştir. Aynı zamanda vergi inceleme yetkisine haiz defterdar bu yetkisini vergi kontrol memuru vasıtasıyla kullanır. 2996 sayılı Kanun, 1951 yılında 5665 sayılı Kanun ile 1983'te ise, 178 sayılı KHK ile değişikliğe uğramıştır. Özellikle 178 sayılı KHK son derece önemli olup anılan kararname ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı kurulmuş ancak daha sonra Gümrük ayrı bir müsteşarlık olarak örgütlenince Maliye Bakanlığı adını almıştır.<sup>17</sup>

Maliye Bakanlığının vergi denetiminden sorumlu teşkilatı merkezde doğrudan bakana bağlı olan Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları ile Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Dairesi Başkanlıklarına bağlı Vergi Denetmenleri iken bu kadroların tamamı 2011 yılında 646 sayılı KHK ile yeniden tanzim edilerek belirtilen unvanların tamamı Vergi Müfettişliği unvanı adı altında birleştirilmiştir.

## **B- VERGİ DENETİMİNİN AMACI**

Türkiye'de vergi düzenlemeleri genellikle (işleme dayalı veya servet üzerinden alınan haricinde) beyana dayalı bir yapıdadır. Söz konusu usulde mükellefler gelir matrahlarını kendileri oluşturacak bir şekilde düzenleyip ilgili vergi dairelerine beyan ederek beyan ettikleri matrahları üzerinden tarh eden vergiyi öderler. Bu sebeple beyan etme aşamasındaki hesaplama işleminde, beyan edilecek gelirler veya hasılatтан indirilecek/indirilemeyecek giderler kanunen düzenlenmiş olmasına rağmen tamamen mükelleflerin inisiyatifinde gelişir. Vergi otoritesi, bu süreci kendisi (mükellef sayıları bakımından dikkate alınır) tek başına kontrol edemeyeceği için süreci denetim unsurları ile kontrol ederek sürecin düzenli bir şekilde işlenmesini sağlar.

<sup>16</sup> Taner Sarısoy, **Türkiye'de Vergi İncelemelerinin Etkinliği**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010, s.8

<sup>17</sup> Sarısoy, a.g.ç., s.8

Ancak vergi denetimlerinin temel hedefi vergi tabanını genişleterek, eğer varsa, vergi kayıp ve kaçacağını asgari düzeye çekmek, mümkünse sıfıra indirmektir.<sup>18</sup> Vergi denetiminin birçok amacı olabilir. Örnek vermek gerekirse; kayıtdışı ekonomi ile mücadele başta olmak üzere mükelleflerde vergi bilinci oluşturmak, vergide adalet prensibini tesis etmek, vergi yasalarının uygulanmasını sağlamak, vergi mevzuatı ile ilgili sorunları gidermek veya güncellemek, sektörel analizler yapmak ... vs. gibi maddeler halinde sıralayabiliriz.

Denetimin sürecinin amaçları ise mali tablolar hakkında rapor vermek, hata ve hileleri önlemek veya ortaya çıkarmak, yönetime önerilerde bulunmak ve işlemlerde etkinlik ve verimliliği sağlamak olarak dört gruba ayrılmaktadır.<sup>19</sup>

## **1. Mali Tablolar Hakkında Rapor Vermek**

Mali tablolar, işletme sahip ve yöneticilerinden başka, yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için gerekli bilgileri sağlamak, gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmeye olanak tanımak, varlıklar kaynaklar ve bunlardaki değişimler ile işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi vermek amacıyla düzenlenen bilanço, gelir tablosu, satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kar dağıtım tablosu ve özkaynaklar değişim tablosu olup bilanço ve gelir tablosu dipnotları ve ekleri ile birlikte temel mali tabloları diğerleri ise ek mali tabloları oluşturur.<sup>20</sup>

Yukarıda açıklandığı üzere mali tablolar işletmeler hakkında doğru ve düzgün bilgiyi bu bilgilerle ilgilenen kişilere sunmaya yarayan dokümanlardır. Bu bilgilerin doğruluğu ise bir denetim ve kontrol mekanizması ile onaylanabilir. Bu nedenle mali tabloların esas amaçlarının biri bu bilgilerin doğruluğudur. Söz konusu doğruluğunun araştırılması ve ortaya çıkartılması ise denetimin amacıdır.

## **2. Hata ve Hileleri Önlemek/Ortaya Çıkarmak**

<sup>18</sup> Ferhat AKBEY, “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Gelirleri Üzerine Bir İnceleme” *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:29, Sayı:1, Yıl:2014, s. 67

<sup>19</sup> Hasan GÜRBÜZ, *Muhasebe Denetimi*, Bilim Teknik Yayınevi, 4. Baskı, İstanbul, 1995 s.28-32

<sup>20</sup> 1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

Etkin bir denetiminin yapılması sonucunda mali tablolar üzerinde yapılan hata ve hileler ortaya çıkartılarak bu yanlışlıkların düzeltilmesi sağlanabilir. Bu sayede mali tablolardan bilgi edinmek isteyen veya bilgi edinmek zorunda olan kişiler doğru bir bilgi edinebilir. Böylece söz konusu mali tabloları düzenleyen kişiler hata ve hile yapmaya mehil etmeyeceklerdir. Çünkü söz konusu işlemlerin denetlendiğini bilmek onların bu türlü işlerden kaçınmasına sebep olacaktır.

### **3. Yönetime Önerilerde Bulunmak**

Örgütsel yapılarda denetimler, aynı zamanda sistemin işlerliğini azaltan yapısal ve hukuksal sorunların giderilmesine de çözüm bulma amacı taşır. Bu sayede tıkanan işlemeyen yapısal sorunların neler olduğu ve bunları gidermek amacıyla yapılacak çözüm önerileri bir rapor halinde karar verme makamında olanlara sunulur ve sorunların çözüme kavuşması veya ortadan kaldırılması sağlanır. Bu nedenle denetimler aynı zamanda yöneticilerin örgütsel yapılardaki sorunları çözüme aracı olarak da ifade edilebilir.

### **4. İşlemlerde Etkinlik ve Verimliliği Artırmak**

Denetimlerin örgütsel yapılardaki bir diğer amacı, iş ve işlemlerde etkinliği ve verimliliği sağlamak hatta artırmaktır. Örgütsel yapılarda sunulan hizmetlerin veya yapılan işlemlerin örgütün amacına hizmet edip etmediği veya toplamda ne kadar fayda sağlanıp ne kadar mal edildiği ölçülebilir. Bu nedenle denetimler örgütsel yapılarda sunulacak hizmetlerin kalitesini artırmak veya yapılan işlemlerin en hızlı bir şekilde sağlanmasını da ortaya koymaktadır.

## **C- VERGİ DENETİMİNİ GEREKTİREN NEDENLER**

Vergi denetimi, esasen mükelleflerin vergi kaçırmalarını önlemek ve mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirmeleri aşamasında kontrol etmek ile yol göstermek amacıyla yapılmaktadır. Ayrıca devletlerin asli geliri olan vergilerin bu sayede artırılması da amaçlanmaktadır. Ancak vergi denetimlerinin de vergi gelirlerini



artırmanın yegane unsuru olmadığı da bilinmelidir. Esasen vergi denetimlerinin birçok amacı olduğu veya birçok amaca hizmet ettiği bilinmelidir.

Vergi denetimlerinin amacı temel olarak; mali, sosyal, ekonomik ve hukuki olmak üzere belirtilmiştir.

## 1. Mali Neden

Günümüzde devletler, eğitim, sağlık ve sosyal güvenlik gibi alanlarda, yeni ekonomik ve sosyal görevleri yerine getirmek zorunda kalmıştır. Ayrıca sübvansiyon gibi kamu harcamalarında olmasıyla birlikte kamu finansman ihtiyacının giderek artmasına sebep olmuştur.

Vergi denetimi ile birlikte, vergi oranlarında artışa gidilmeksizin toplam vergi gelirlerinde artış sağlanabilir. Bu amaçla kayıt dışı ekonomik faaliyetleri kayıt altına alınması sağlanacaktır. Vergi denetimi; vergi cezalarının ağırlaştırılması ile birlikte ekonomik faaliyetleri izlemeyi sağlayacak, yasal düzenlemelerin benimsenmesi suretiyle de vergi tabanı genişletilecektir. Vergi tabanının genişletilmesi toplam vergi gelirlerini arttırıcı rol oynar ve bu sayede kamu açıklarının ekonomide yarattığı olumsuzluklar ve kayıtlı ekonomik faaliyetler üzerindeki mali yükler azaltılabilir.<sup>21</sup>

Vergi gelirlerinin, kontrol edilmesi ve en azından stabil bir halde seyrinin sağlanabilmesi için mükellefler üzerinde denetim baskısının olması şarttır. Bu sebeple mükellefler vergi kaçırma eğilimine sapamazlar. Toplumsal ihtiyaçların finansmanı olan vergiler bu sayede korunabilir aksi takdirde aşınmaya başlar ve yok olurlar. Denetimler bu sayede mali amaca hizmet etmiş olurlar.

Günümüzde devlet bütçelerinin en önemli ilkelerinden birisi mali disiplindir ve mali disiplinin de tek amacı vardır ki bu da bütçe harcamalarının bütçe gelirlerine denk olmasıdır. Bu sebeple vergi denetimleri devletlerin asli geliri olan vergilerin aşınmasına karşı bir koruma ve güvenlik unsuru olarak karşımıza çıkmakta ve mali olarak denetimlerin gerekliliğine önem atfetmektedir.

---

<sup>21</sup> Hasan Atılğan, Verginin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri: Türkiye'deki Durumunun Analizi, Maliye Bakanlığı, Ankara, 2004 s.238

## 2. Ekonomik Neden

Vergi denetiminin, kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmek, enflasyonist etkileri ortadan kaldırmak gibi bir takım ekonomik amaçları bulunmaktadır. Ekonomik amaçlara ulaşmak için yapılacak vergi denetimi sayesinde, kayıt dışına çıkacak gelirler tespit edilecektir. Aynı şekilde vergi kaçakçılığının yarattığı bütçe açıklarının neden olduğu enflasyonist etkiler de denetim sayesinde ortadan kalkabilecektir.<sup>22</sup>

Ayrıca uygulamaya konulan yeni vergiler, birtakım ekonomik etkiler yaratırlar. Bu etkiler, iktisadi karar birimlerinin ve fertlerin vergilerden önceki duruma nazaran davranışlarını değiştirmeleri sonucu ortaya çıkar ve nispi fiyatlar değişir.<sup>23</sup> Bu sebeple vergileme, piyasaya yön verme açısından çok önemli bir yere sahiptir. Örneğin; daha önceleri verginin konusuna girmeyen bir olay, işlem veya mal vergi otoritesi tarafından vergilendirilme kararı alındıktan sonra piyasada söz konusu işlemi uygulayan veya mal alım-satımı yapan kişiler tarafından verginin durumuna göre yapılmamaya, alınıp satılmamaya veya kayıt dışı bir şekilde satılmaya başlanılacaktır.

Denetimler yoluyla vergilemede yapılan değişikliklerin tatbiki sağlanarak istenilen ekonomik hedeflere de ulaşma imkânı sağlanabilecektir.

## 3. Sosyal Neden

Vergilerin bir diğer önemli fonksiyonu da gelir dağılımında adaletin sağlanmasıdır. Vergi kanunları yapılırken bu işlev gelir grupları ayrıştırılarak ödeme gücü yüksek olanlardan daha fazla, geliri daha az olandan daha az vergi alınarak ve istisna veya muafiyetlerle korunarak sağlanmaya çalışılmaktadır. Böylece vergilerin sosyal amacı gerçekleştirilmiş olacaktır.

Vergi yasalarında aksaklıklar olması yasaların sık sık değişmesi, sayılarının fazlalığı, vergi konulmasındaki siyasi amacın ağırlığı, vergi oranlarının yüksek tutulmak suretiyle gelir azalmasının engellenmek istenmesi ve bazı mükellef

---

<sup>22</sup> Tekin, Çelikkaya, a.g.e., ss.44-45

<sup>23</sup> Recai Dönmez, **Teoride ve Uygulamada Vergi Afları**, Eskişehir, 1992, s.51

gruplarına muafiyet tanınması, vergi denetimini gerektiren sosyal nedenler arasında sayılmaktadır.<sup>24</sup>

#### **4. Hukuki Neden**

Vergi denetimleri kamunun hukuki boyutunun bir göstergesidir. Kanunlarla yönetilen ülkelerde kanunların uygulanabilirliği veya uygulandığının bilinmesi vatandaşlar bakımından önemlidir. Aksi takdirde usulüne uygun bir şekilde yasalaşmış bir kanunun uygulanmaması veya uygulanmadığının görülmesi vergi gelirlerinin azalmasına yol açacağı gibi devletinde ciddiyetinde olumsuzluk yaratabilecektir. Hukuk devletlerinde yasaların her vatandaşa eşit bir şekilde uygulanması bir gereklilik olup denetimlerde aynı şekilde devletin koymuş olduğu yasal düzenin vatandaşlara uygulanması gerekmektedir. Yapılan vergi denetimleri sonucunda ortaya çıkan uyuşmazlıklar da hukuki kurallar çerçevesinde çözüme kavuşturulmalıdır.

### **Ç- YASAL DÜZENLEMELERDE VERGİ DENETİMİ**

Maliye disiplini açısından verginin genel kabul görmüş tanımı; devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin hükümlerine dayanarak ekonomik, mali ve sosyal amaçlı kamu giderlerini finanse etmek için sadece siyasi bir organizasyonun üyesi olmaları dolayısıyla vatandaşlarından mali güçlerine göre, karşılıksız olarak ve belirli kurallar dahilinde alınması gereken kanuni ve cebri ekonomik değerlerdir.

Belirli kurallar dahilinde konulan vergiler günümüz devletlerinde anayasa ve kanunlarla belirlenmiş olup Türkiye’de vergi denetimlerinin yasal dayanakları aşağıda başlıklar halinde sıralanmıştır.

#### **1. Anayasa**

Verginin kaynağı toplumdur. 1789 Fransa İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi’nin 14’üncü maddesinde de belirtildiği gibi, “Bütün vatandaşların bizzat ya

---

<sup>24</sup> Sarısoy, a.g.ç., s.6

da temsilcileri aracılığıyla, ortak verginin gereklerini belirlemek, buna özgürce rıza göstermek, kullanımını izlemek, miktarını, matrahını, tahakkuk biçimini ve süresini belirlemek hakları vardır.” Bu temel, kaynağı “toplum” olan verginin, hukukunun da asli kaynağının “anayasa” olmasını gerekli kılmıştır.<sup>25</sup>

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 10. maddesi de tüm vatandaşların kanun önünde eşit olacağını belirtmekle birlikte vergi ödevi olarak düzenleyen 73. maddesinde ise “*vergiler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*” ifadesi yer almaktadır. Bu sebeple vergilerin eşitlik ilkesi doğrultusunda kanunlarla yapılacağı açıktır.

## 2. Kanunlar

Türkiye’de anayasa ile çizilen sınırlar doğrultusunda çeşitli konuları kapsayan vergi kanunları çıkartılmış olup her biri farklı unsurlardan alınmaktadır. Örneğin; gelir unsurlarından vergi alabilmek ve söz konusu vergilerin sınırlarını, oranlarını, istisna ve muafiyet vs. konularda usullerini belirlemek amacıyla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu tanzim edilmiştir. Söz konusu kanunda düzenleme yapma yetkisi anayasada belirtildiği üzere kanunla yapılmaktadır.

Vergi kanunların uygulanmasına yol gösterici kanun ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunudur. Vergi usul Kanununun 134 ve 137. maddeleri ise vergi incelemesini tanımlamakta olup vergi denetiminin hukuki kaynağını oluşturmaktadır.

Ayrıca Vergi Müfettişleri haricinde vergi incelemesi yapmaya yetkili sadece 5411 sayılı Bankalar Kanunu’nun 95’inci maddesi gereğince Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu bankacılık işlemleri ile sınırlı olmak üzere vergiyle ilgili kayıtları inceleme yetkisine haizdir. Bu incelemeler sırasında vergi kanunlarına aykırılık tespit edilmesi halinde derhal ilgili birimlere bildirme zorunluluğu bulunmaktadır.

---

<sup>25</sup> Ali Rıza Aydın, “Vergi Suç ve Ceza Sisteminin Anayasal Çerçevesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Şubat 2008, Sayı:233, s.13

### 3. Uluslararası Anlaşmalar

Anayasanın 90. maddesinin son fıkrası, “*Usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. (Ek cümle: 7/5/2004-5170/7 md.) Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır.*” hükmünü içermektedir.

Söz konusu madde bu haliyle uluslararası anlaşmaların kanun hükmünde olduğu ve hatta milletlerarası andlaşmalar ile kanunlar arasında uyuşmazlık olduğunda milletlerarası andlaşmaların öncelikli olduğu belirtilmiştir.

Ayrıca aynı kanun maddesinin ikinci ve üçüncü fıkralarında,

*“Ekonomik, ticari veya teknik ilişkileri düzenleyen ve süresi bir yılı aşmayan andlaşmalar, Devlet Maliyesi bakımından bir yüklenme getirmemek, kişi hallerine ve Türklerin yabancı memleketlerdeki mülkiyet haklarına dokunmamak şartıyla, yayımlanma ile yürürlüğe konabilir. Bu takdirde bu andlaşmalar, yayımlarından başlayarak iki ay içinde Türkiye Büyük Millet Meclisinin bilgisine sunulur.*

*Milletlerarası bir andlaşmaya dayanan uygulama andlaşmaları ile kanunun verdiği yetkiye dayanılarak yapılan ekonomik, ticari, teknik veya idari andlaşmaların Türkiye Büyük Millet Meclisince uygun bulunması zorunluğu yoktur; ancak, bu fıkraya göre yapılan ekonomik, ticari veya özel kişilerin haklarını ilgilendiren andlaşmalar, yayımlanmadan yürürlüğe konulamaz.”*

hükümleri yer almaktadır.

Süresi bir yılı aşmayan devlet maliyesi bakımından bir yük getirmeyen, diğer ülkelerde yaşayan Türk vatandaşlarının mülkiyet haklarına dokunmayan ve süresi bir yılı aşmayan ekonomik ticari veya teknik işleri düzenleyen andlaşmalar imzalama tarihinden itibaren iki ay TBMM bilgisine sunulursa anlaşma imzalama tarihi itibariyle hüküm doğurur. Milletler arası andlaşmaların uygulama andlaşmaları ile andlaşmaları uygun bulma yasalarının verdiği yetkiye dayanan ekonomik, ticari, teknik veya idari anlaşmalarda uygun bulma yasasına gerek yoktur ancak kişileri ilgilendirenler yayımlanmadan yürürlüğe giremez hükmü önemlidir.

Anayasanın belirttiği hükümler çerçevesinde mali alanda çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları öne çıkmaktadır ve vergi kanunları bu hususlar üzerine inşaa edilmektedir. Türkiye günümüz itibariyle 84 ülke<sup>26</sup> ile çifte vergilemeyi önleme anlaşması imzalamış olup vergileme ve denetimler ise bu hükümler doğrultusunda yapılmaktadır.

Anayasa'da yer alan hüküm çerçevesinde, gelir ve kazancı elde eden dar mükellefin mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında yapılmış ve yürürlüğe girmiş bir vergi anlaşması var ise, gerek GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca yapılacak tevkifat, gerekse KVK'nın 30'uncu maddesi veya GVK'nın geçici 67'nci maddesi çerçevesinde yapılacak tevkifatta çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları önem arz etmektedir. Dolayısıyla tevkifatın yapılmasından önce söz konusu ülke ile olan ikili vergi anlaşmasına bakılması ve tevkifatın buna göre yapılması gerekmektedir.<sup>27</sup>

#### **4. Kanun Hükmünde Kararnameler**

Anayasanın 91. maddesi Bakanlar Kuruluna kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi vermiştir. Kanun Hükmünde Kararnameler (KHK) TBMM tarafından verilen bir yetki kanunu ile yapılır ve yayımlandıkları gün TBMM'ye sunulur ve resmi gazetede yayınlanırlar. KHK'lar TBMM komisyonlarında ve genel kurulunda ivedilikle görüşülür. Yayımlandıkları gün TBMM'ye sunulmayan KHK'lar bu tarihte, TBMM'nce reddedilen KHK'lar ise red kararının Resmi Gazetede yayımlandığı tarih itibariyle yürürlükten kalkarlar. Bakanlar Kurulu tarafından çıkartılan 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 646 Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname ile vergi teşkilatlanması alanında düzenlemeler yapılmıştır.

Ayrıca vergi hukuku alanında iki kanun hükmünde kararname çıkarılmıştır. Bunlardan biri, 1987 yılında çıkarılan 285 sayılı Kanun Hükmünde Kararname, diğeri

---

<sup>26</sup>[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/uluslararası\\_mevzuat/ULKELER\\_LIST.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/uluslararası_mevzuat/ULKELER_LIST.htm) Erişim Tarihi 15.01.2018

<sup>27</sup> Seçkin Kılıç, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Dar Mükelleflerde Yapılacak Tevkifat", *Vergi Raporu Dergisi*, Mart 2009, Sayı: 114, s.23

ise 1999 yılında Marmara Depremi dolayısıyla çıkarılmış olan 587 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'dir.<sup>28</sup>

## 5. Bakanlar Kurulu Kararları

Anayasanın 73. maddesinin son fıkrası, "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.*" hükmünü içermektedir.

Söz konusu düzenleme ile vergi kanunlarında belirtilmek üzere yapılacak değişikliklerde Bakanlar Kuruluna yetki tanınabilir. Bu sebeple vergi kanunlarında yapılan düzenlemelerde açıkça Bakanlar Kuruluna yetki tanınması gerekmektedir. Bu konuyla ilgili olarak örneğin 3065 sayılı KDV kanununun 28. maddesinde vergiye tabi her işlem için oranın %10 olduğu belirtilmiş olup Bakanlar Kuruluna bu oranı dört katına kadar artırmaya, %1'e kadar indirmeye yetki verilmiştir. Bakanlar Kurulu bu yetkiyi müteaddit defalar kullanmış olup belirli mal ve hizmet teslimleri için %1, %8 ve %18 olmak üzere belirlemiştir. Aynı şekilde kurumlar vergisi kanununun 23., 30. Ve 32. Maddeleri gereğince yayınlanan Bakanlar Kurulu kararları vardır. Ayrıca Bakanlar Kurulu kararı ile vergi muafiyeti tanınan kamu menfaatine yararlı dernek ve vakıflarda mevcut olup bunlar da vergi denetimi ve incelemelerini etkilemektedirler.

## 6. İçtihadı Birleştirme Kararları

Yargıtay veya Danıştay'ın bir dairesinin belli bir konu ile ilgili farklı yöndeki kararları ya da iki dairesinin, aynı konu ile ilgili ayrı ayrı vermiş oldukları farklı kararlar arasındaki aykırılık veya uyuşmazlığın daha yüksek kurullarca düzeltilerek, çelişen kararların tek bir karara indirgenmesi ile oluşturulan hukuk kaynağına içtihadı birleştirme kararı denir.<sup>29</sup>

2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 39 ve 40. maddeleri İçtihadı Birleştirme Kurulunun görevlerini ve içtihadı birleştirme kararını isteme yetkili olanları

<sup>28</sup> M. Kamil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006, s.40

<sup>29</sup> Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, 16.Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1998, s.35

belirlemiştir. Ayrıca söz konusu kurul kararının bir ay içinde resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe gireceği ve bağlayıcı olduğu belirtilmiştir. Bu sebeple vergi alanında kurul tarafından verilecek içtihadı birleştirme kararları vergi denetimini bağlayıcı bir nitelik kazanmaktadır.

## 7. Tüzük

Anayasa'nın 115. Maddesinde tüzük; *“Bakanlar Kurulu, kanunun uygulanmasını göstermek veya emrettiği işleri belirtmek üzere, kanunlara aykırı olmamak ve Danıştay'ın incelemesinden geçirilmek şartıyla tüzükler çıkarabilir. Tüzükler, Cumhurbaşkanınca imzalanır ve kanunlar gibi yayımlanır.”* şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi hukuku alanında, gümrük mevzuatı dışında, çıkarılmış bulunan tek tüzük, 29.02.1972 tarihli, 7/3995 sayılı Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdiri'ne ilişkin tüzüktür. İdari işlem olan tüzükler, Anayasa'nın 125'inci maddesi uyarınca idari yargı denetimine tabidir. Bu davalara, Anayasa'nın 155'inci maddesi ve Danıştay Kanunu'nun 24'üncü maddesi uyarınca, Danıştay bakmaktadır.<sup>30</sup>

## 8. Yönetmelik

Anayasanın 124. maddesinde yönetmelik, *“Başbakanlık, bakanlıklar ve kamu tüzelkişileri, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve tüzüklerin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelikler çıkarabilirler. Hangi yönetmeliklerin Resmî Gazetede yayımlanacağı kanunda belirtilir.”* şeklinde tanımlanmıştır.

Muhtelif zamanlarda çıkartılmış birçok yönetmelik mevcut olup bunlardan bazıları; Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Değerlendirilmesi Hakkında Yönetmelik, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Uzlaşma Yönetmeliği, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği ve Vergi Usul Kanunu Uyarınca

<sup>30</sup> S.Ateş OKTAR, **Vergi Hukuku**, 3.Baskı, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2008, s.39



Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmeliğidir.

## 9. Genel Tebliğler

Maliye Bakanlığı kanunların uygulanış biçimlerini tafsilatlı ve örnekli bir şekilde izah etmek amacıyla genel tebliğler yayımlamaktadır. Bugüne kadar birçok genel tebliğ yayınlanmış olup vergi incelemesi ile ilgili olanı 66 ve 425 sıra no.lu vergi usul genel tebliğleridir.

## 10. İç Genelgeler

İç genelgeler; kamu kurumlarının yetkili oldukları konularda kanunların personeli tarafından nasıl uygulanacağını veya hangi işlemlerin nasıl yapılacağını gösterir. İç genelgeler, resmi gazetede yayımlanmadan teşkilata duyurulan “bir nevi düzenleyici işlemlerdir. Ayrıca tüm kamuyu ilgilendiren yönetmelikler resmi gazetede yayımlanır. Bugüne kadar Maliye Bakanlığı birçok kanunu ilgilendiren iç genelge yayınlamıştır.

Ancak bunlar adı üzerinde, sadece Bakanlığın iç düzenini ilgilendiren işlemler olup, bu düzenlemelerin mükellef hukukuna etkili olmaması gerekir. İç genelgelerle mükellef hukukunu etkileyecek düzenlemeler yapıldığı takdirde, bu düzenlemeler yayımlanmadıkları için sakat işlem durumuna düşmektedirler.<sup>31</sup>

## 11. Özelgeler ve Sirkülerler

Özelge veya mukteza; “*Mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından, kendilerince açık olmayan ve tereddüt ettikleri konular hakkında yazılı olarak açıklama talebinde bulunmaları üzerine yetkili makamlarca kendilerine verilen yazılı görüşü*”<sup>32</sup> şeklinde açıklanmıştır.

---

<sup>31</sup>Sarısoy, a.g.e., s.52

<sup>32</sup> Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik Madde 3

Sirküleri; “*Vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından açık olmayan ve tereddüt edilen konular hakkında aynı durumda olan tüm mükellef ve vergi sorumluları için uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere Gelir İdaresi Başkanlığınca yayımlanan görüşü*”<sup>33</sup> şeklinde açıklanmıştır.

Yukarıda yapılan açıklamalar ışığında özelge mükellef bazında tek ve şahsa münhasır iken sirküler daha genel bir kapsam ifade etmektedir. Sirküler ve özelgelerin kaynağı Vergi usul Kanununun 413. maddesidir. Sirküler ve özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya tevkil edeceği bir başkan yardımcısının başkanlığında en az üç daire başkanından müteşekkil bir komisyon marifetiyle oluşturulur.

## **12. Yargısal İçtihatlar**

Yargısal içtihatların vergi hukuku alanında kesin manasıyla bir bağlayıcılığı olmamakla birlikte söz konusu yasal düzenlemeler ilgili yapılan idari işlemlerin dava konusu edilmesi durumunda Mahkemelerin, bu konuyla ilgili olarak daha öncelerde mahkemeler tarafından verilmiş olan kararlar doğrultusunda hareket etikleri gözlenmektedir. Hukuk literatüründen yardımcı kaynaklar sınıfında yer alan yargısal içtihatlar ilgili mercilerin yani Danıştay ve Yargıtay’ın İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararları ile kesinlik kazanmaktadırlar. Bu sebeple İçtihadı Birleştirme Kurulu tarafından kesinleşmeyen kararlarda, yerel mahkeme ile bir üst mercideki mahkemeler arasında çatışmalar yaşanabilir. Binaenaleyh yargısal içtihatlarla uyup uymamak gibi bir zorunluluk olmadığı gibi bu hususla ilgili olarak mahkemelerin arasında da farklılıklar olabilir.

## **13. Anayasa Mahkemesi Kararları**

Anayasanın 153. maddesinde Anayasa Mahkemesinin kararlarının kesin olduğu ve gerekçesi olmadan açıklanamayacağı belirtilmiştir. Söz konusu kararların kesinliği, herkesi bağlacı olduğunun bahse konu kanun metninde belirtilmiş olmasındandır. Anayasa Mahkemesi kanun, kanun hükmünde kararname veya Türkiye

<sup>33</sup> Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik Madde 3

Büyük Millet Meclisi İÇtüzüğü ya da bunların hükümlerini inceleyebilir ve iptal kararı verebilir. Söz konusu düzenlemelere ilişkin iptal kararları Resmî Gazetede yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkar. Gereken hallerde Anayasa Mahkemesi iptal hükmünün yürürlüğe gireceği tarihi ayrıca kararlaştırabilir. Bu tarih, kararın Resmî Gazetede yayımlandığı günden başlayarak bir yılı geçemez. Anayasa Mahkemesi söz konusu yasal düzenlemeleri iptal ederken kanun koyucu gibi hareketle, yeni bir uygulamaya yol açacak biçimde hüküm tesis edemez.

Anayasanın belirtmiş olduğu gibi Anayasa Mahkemesinin kararları kesin ve bağlayıcı olduğundan vergi alanından da bir hüküm ve sonuç ifade etmektedir.

Nitekim Anayasa Mahkemesinin bugüne kadar vergi hukuku alanında vermiş olduğu birçok iptal kararları mevcuttur.

## **D- VERGİ DENETİMİNİN UNSURLARI**

Vergi denetiminin unsurları ise aşağıdaki gibidir.

### **1. Yoklama**

Yoklama esasen bir şeyin yerinde olup olmadığının araştırılması için yapılan eyleme denir.<sup>34</sup> Yoklama vergi hukuku açısından vergi kanunlarının uygulanması için ve fiilen yapılması gereken tespitlerin vergi idaresinin yetkili elemanları tarafından yapılması araştırılmasıdır.<sup>35</sup>

Yoklama VUK. 127. maddesinde açıklanmış olup özetle; mükellefleri mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir. Yoklama yapmaya yetkili olanlarca ayrıca kanunların uygulanması amacıyla;

- 1- Günlük hasılatı tespiti
- 2- 3100 sayılı kanunda belirtilen esaslar gereği mükelleflerin Ödeme Kaydedici Cihaz (ÖKC) kullanıp kullanmadıkları veya günlük hasılat tespiti

<sup>34</sup> Mehmet Ali ÖZYER, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Acar Matbaacılık A.Ş., İstanbul, 2004, s.211.

<sup>35</sup> Mehmet Nadir ARICA, Vergi Usul Kanunu, Ankara, 1989, s.511

- 3- Günü gününe kayıt yapılması gereken defterlerin işyerinde bulundurulup/bulundurulmadığı, tasdikli olup/olmadığı, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin usule uygun düzenlenip/düzenlenmediği, faturasız mal bulunup/bulunmadığı, kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunların alınması
  - 4- Nakil vasıtalarının Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın belirleyeceği özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması gereken yolcu listesi, fatura, sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespiti
  - 5- Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtaları trafikten alıkoymak taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar mali bekletme veya muhafaza altına alma
- Yetkisine haizdirler.

Yoklama yapmaya yetkililer ise mezkur kanununun 128. maddesinde vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar ve gelir uzmanları olarak belirlenmiştir.

Yoklama her zaman yapılabilir. Yoklama yapanların yoklama yapmaya yetkili olduklarını gösterir belgeyi nezdinde yoklama yapılanana göstermeleri mecburidir. Yoklama neticeleri tutanak mahiyetinde olan yoklama fişi iki nüsha tanzim edilerek bulunursa nezdinden yoklama yapmaya yetkili olana veya adamına imza ettirilir eğer bunlar yoksa veya imzadan imtina edilirse keyfiyet fişe yazılarak yoklama fişi polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır. Yoklama fişinin bir örneği nezdinden yoklama yapılan şahıs veya adamına bırakılır eğer bunlar bulunmazsa bilinen adresine yedi gün içinde posta ile gönderilir.

## 2. Vergi İncelemesi

Vergi incelemesi, VUK. 134. maddesinde vergi incelemesinde esas maksadının ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır şeklinde ifade edilmiştir.

Vergi Mufettişleri ve Vergi Mufettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri ile Gelir İdaresi Başkanlığının(GİB) merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine haizdirler.

Vergi İncelemesi tam ve sınırlı olmak üzere ikiye ayrılırlar. İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren tam incelemelerde en fazla bir yıl, sınırlı incelemelerde ise en fazla altı ay içerisinde incelemenin bitirilmesi esastır. Bu süre içerisinde bitirilmemesi halinde altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir.

**Tam Vergi İncelemesi:** 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 ifade eder.<sup>36</sup>

**Sınırlı Vergi İncelemesi:** Tam inceleme dışında kalan diğer vergi incelemeleri ifade eder.<sup>37</sup>

### 3. Arama

Arama VUK 142. maddesinde tanımlanmış olup; *“İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görölen diğer şahışlar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir.”* şeklinde dir.

Aramanın yapılabilmesi için vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum görmesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi ve sulh yargıcının da buna karar vermesi gerekmektedir. Birçok yerde ve muhtelif şahışlar nezdinde arama yapılmasının gerekmesi durumunda, herhangi birinde arama yetkisini vermeye yetkili sulh hakimliğinin de kararı yeterlidir. İhbar

<sup>36</sup> 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Madde 3

<sup>37</sup> 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Madde 3

üzerine aramada ihbar konusu sabit olmazsa nezdinden arama yapılan ihbarcının ismini isteyebilir. Bu takdirde vergi dairesi ihbarcının ismini vermesi zorunludur.

Aramada ele geçirilen defter ve belgeler üzerinde inceleme en geç üç ay içinde tamamlanarak söz konusu defter ve belgeler sahibine tutanakla verilir. İncelemenin haklı sebepler dolayısıyla süresinde bitirilememesi durumunda sulh yargının vereceği karar uzatılabilir.

Aramada bulunan defter ve belgeler müfredatlı bir tutanakla tespit edilir. Arama yapıldığı sırada zaman müsaadesizliği ve sair sebeplerle bu tutanağın tanzimi mümkün olmazsa, bulunan ve incelenmesine lüzum görülen defter ve vesikalar, mükellef nezdinde emin bir yere konur veya kablarda içinde daireye nakledilir. Bu defter ve vesikaların konulduğu yerlerin veya kablaların aramayı yapan tarafından mühürlenmesi ve mümkün olan ahvalde mükellefin mühürünün de vaz'ı şarttır. Bilahare, mükellefin huzuriyle kablarda ve yerler açılarak müfredatlı tutanaklar tanzim olunur. Mühürleme ve mühürün fekki halleri de birer tutanakla tespit edilir ve müfredatlı tutanağın bir nüshası da defter ve vesikaların sahibine veya adamına verilir.

#### **4. Bilgi Toplama**

Vergi Usul Kanununun birinci kitabının yedinci kısım dördüncü bölümü bir bütün olarak bilgi toplama olarak isimlendirilmiş olup bu bölümün başlığı altında bilgi verme, devamlı bilgi verme, ölüm vakalarını ve intikalleri bildirme, bilgi vermekten imtina edememek, istihbarat arşivi ve uluslararası anlaşmalar gereğince bilgi değişimi maddeleri sıralanmıştır.

Söz konusu düzenlemeler ışığında; kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükellefler muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Bilgi yazılı veya sözlü istenebilir ve istenilen bilgi için münasip bir zaman mühlet verilebilir ancak ilgililer zorla vergi dairesine zorla getirilemez.

Kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek bilgi vermekten imtina edemezler. Ancak;

1. Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhabereleer hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır;
2. Hekimlerden, diş hekimlerinden, dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nev'ine müteallik bilgiler istenemez.
3. Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenemez; şu kadar ki, bu yasak müvekkil adlarıyla vekalet ücretlerine ve giderlerine **(6487 sayılı Kanununun 8 inci maddesiyle eklenen ibare Yürürlük; 11.06.2013)** ayrıca avukatlık veya dava vekilliği sıfatı dişındaki sıfatları dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususlara şamil değildir.
4. Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 88'inci maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmayan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemez. şu kadar ki, doğrudan doğruya vergi ile ilgili olmak üzere, bu gibi evraka müsteniden doğan borçların miktarlarına ve alacaklıların adlarına ait bilgiler istenebilir.

## 5. Yaygın Yoğun Vergi Denetimi

Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi kavramı vergi kanunlarında düzenlenmiş bir madde değildir. Vergi Usul Kanununda yoklama başlığı altında 133. maddede toplu yoklamaların yapılabileceği belirtilmiştir. Ayrıca 127. maddenin ikinci fıkrasında yoklama ile ilgili yetkilerin ne şekilde ve hangi usulde kullanılacağı belirlemeye Maliye Bakanlığının yetkili olduğu ifade edilmiştir.

3239 sayılı Kanunun genel gerekçesine bakıldığında; *“Komisyonumuzdaki görüşmelerde, tasarıda öngörülen belge düzenine uymamayı ve vergi kaybına yol açmayı alışkanlık haline getiren mükelleflerin basın ve televizyon aracılığı ile teşhir edilmesi ilkesinin mükelleflerin vergi vecibelerini zamanında yerine getirmelerini sağlayıcı bir faktör olacağı **yaygın ve yoğun vergi denetiminin etkinliğini artırmak için Vergi Yoklama Memurlarını yeni yetkilerle donatımının yerinde olacağı; (...)** Netice olarak; tasarı ile öngörülen değişikliklerde, devletin dürüst vatandaşın vergisini ödemesi için her türlü kolaylığı sağladığı, ancak, vergi kaybına yol açan*

*mükellefler için ise daha etkili tedbirler getirdiği görüşü komisyonda benimsenmiştir.”* açıklamaların yapıldığı görülmektedir.<sup>38</sup>

3239 sayılı Kanunla Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi ile ilgili yapılan düzenlemelerin KDV'nin 1985 yılı başında uygulanmaya başlaması ile doğrudan bir ilişkisi olduğu söylenebilir. Çünkü Katma Değer Vergisi Kanunu'nun genel gerekçesinde “Malî Nedenler” başlığı altında, KDV'nin kayıt dışılığı belge düzenini sağlayarak önleyeceği ve böylece ekonomide otokontrol sağlayacağı vurgulanmıştır. Ancak belge düzenini sağlamak çok da kolay olmamış, yılların alışkanlıklarını değiştirmek için belge düzenine ilişkin denetimlerin de artırılması ihtiyacı belirlemiştir.<sup>39</sup>

Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi uygulaması genellikle yılbaşı geceleri restoran ve eğlence merkezlerinin hasılat tespiti başta olmak üzere, mükellefiyet tespiti, faturasız mal satışlarına ilişkin olarak fatura denetimleri, yol kenarı nakliye kamyonlarının kontrolü veya otobüs terminallerinin giriş çıkışları şeklinde yapılabilir. Yaygın yoğun denetimlerde önemli olan belge düzeninin usule uygun olup/olmadığının tespitidir. Bu nedenle yaygın yoğun denetimler önleyici ve baskı unsuru oluşturan bir kontrol mekanizmasıdır.

## 6. Teftiş

Teftiş esasen bir iç denetim yöntemidir. 178 sayılı KHK'nın 2. maddesinde Maliye Bakanlığının görevleri sayılmış olup söz konusu maddenin (p) bendinde “*Yukarıdaki görevlerin uygulanmasını takip etmek, değerlendirmek, incelemek, **teftiş etmek** ve denetlemek.*” hükmü olduğundan vergi gelirlerini ilgilendiren her türlü işlemlerin teftişi bakanlıkça yapılmaktadır. Maliye Bakanlığının teftiş işlemleri 646 sayılı KHK ile yapılan değişiklikle birlikte Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından yapılmaktadır.

Teftişte esas amaç kanunların uygulayıcısı olan birimlerde işlemlerin usule uygun bir şekilde yapılıp yapılmadığının denetlenmesidir ki bu sayede de vergi

<sup>38</sup> Ahmet SOMUNCU, Yaygın Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 43, Ocak-Haziran 2014 s. 150

<sup>39</sup> SOMUNCU, a.g.ç. s. 152



denetimleri gerçekleşmektedir. Örneğin; bir vergi dairesi tarafından mükellefe tarh ettirilecek verginin oran veya matrah hesaplanmasında yanlış yapıldığı bu sebeple vergi gelirlerinde azalmaya sebep olduğu tespit edilirse; bu yanlış, zamanaşımı süresinde düzeltililerek eksik olan vergi ikmalen ilgili vergi dairesi aracılığıyla tarh ettirilebilir. Eğer zamanaşımı süresi dolmuş ise bu sefer de kamu zararına sebebiyet verildiği gerekçesi ile ilgili memurdan soruşturma yoluyla talep edilebilir.

Ayrıca 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi Ve Kontrol Kanununun 75. maddesinin ikinci fıkrasında “*Malî yönetim ve kontrol sisteminin tümüyle zaafa uğradığı, belirgin yolsuzluk veya kamu zararına yönelik emarelerin ortaya çıktığı durumlarda; ilgili bakanın talep etmesi veya doğrudan Başbakanın onayı üzerine Maliye Bakanı, yetkili denetim elemanlarına, kamu idarelerinin tüm malî yönetim ve kontrol sistemlerini, malî karar ve işlemlerini mevzuata uygunluk yönünden teftiş ettirir. Bu teftişler sonucunda düzenlenecek raporların bir örneği İç Denetim Koordinasyon Kuruluna, bir örneği de gerekli işlemlerin yapılması için ilgili bakana gönderilir.*” hükmü yer almakta olup böylece tüm kamu kurumlarında gelir denetimi dolayısıyla vergi denetimi yapılabilir.

## **7. Beyanname Revizyonu**

Revizyon kelime manası itibariyle gözden geçirme yeniden kontrol etme anlamını taşımaktadır. Beyanname revizyonu ise tarha dayalı vergi dairesi tarafından, mükellefin ibraz ettiği beyannamenin kontrol edilerek alınması amacıyla yapılan bir tür denetimdir. Bu sebeple beyanname revizyonu vergi dairesince yapılan bir tür denetim olma özelliğine sahiptir.

Otomasyonlu vergi daireleri işlem yönergesinin 37. maddesinde alınan beyannamelerde aranılacak hususlar sayılmış olup söz konusu beyannameler üzerinde bakılması gereken hususlar ise aşağıdaki gibi belirtilmiştir.

*“Gerek elden verilen gerekse posta ile gönderilen beyannamelerin alınması sırasında;*

- Vergi dairesinin tarha yetkili olup olmadığı,*
- Vergi kimlik numarasının doğru olarak yazılıp yazılmadığı ve beyan edilen vergi türünden mükellefiyetinin olup olmadığı,*
- Vergilendirme döneminin yazılıp yazılmadığı,*

- Beyanname ve eklerinin tamam olup olmadığı,
  - Beyanname ve eklerindeki imzaların tamam olup olmadığı,
  - Beyanname ve eklerine damga pullarının yapıştırılıp yapıştırılmadığı veya damga vergisinin ilgili tabloya yazılıp yazılmadığı,
  - Beyannamenin vergi tarhına esas olan tablolarında açık maddi hata bulunup bulunmadığı,
  - Eklerdeki bilgilerin beyannameye ve iki örnek olarak verilen beyannamelerde suretin aslına uygun olup olmadığı,
  - Beyannamenin kanuni süresi içinde verilip verilmediği,
  - Karakter tanıma tekniğine göre hazırlanmış olan beyanname, bildirim ve formların üzerinde silinti ve kazıntı olup olmadığı
- hususları aranır.”

Beyanname revizyonunun amacı, beyanname ve eklerindeki bilgilere dayanılarak gözle görülebilen, detaylı incelemeleri gerektirmeyen hatalı, eksik veya yanlış bilgilerin veya belgelerin tespit edilmesidir.<sup>40</sup> Beyanname revizyonu otomasyonlu vergi daireleri işlem yönergesinde belirtildiği üzere çoğunlukla beyannamenin alınması sırasında vergi dairesi memurları tarafından yapılan bir tür denetimdir.

## **E- VERGİ DENETİMİNİN FONKSİYONLARI**

### **1. Araştırma ve Bulma Fonksiyonu**

Vergi denetiminin arayıcı ve bulucu “dedektif” işlevi yükümlülerin işlemleri ile bu işlemlerle ilgili olarak defter ve belgelerde yapılan hata ve hilelerin araştırılmasını, ortaya çıkarılmasını hedef almaktadır.<sup>41</sup>

Vergi denetiminde, hata ve hilelerin bulunup ortaya çıkarılmasının yanında, ilgililerin bundan sonraki işlemlerinde benzer hata ve hilelere başvurmamaları ve

---

<sup>40</sup> Maliye Bakanlığı, “Yıllık Beyanname Üzerinde Yapılacak Revizyonun Esaslarına Ait Ders Notları”, Güneş Matbaası, Ankara, 1971, s.5

<sup>41</sup> İbrahim Organ, *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, s.43

dikkatli olmaları konularında da uyarılarda bulunulur ve bu fonksiyonla birlikte bir nevi “önleme fonksiyonu” niteliğine de yaklaşmış olmaktadır.<sup>42</sup>

Vergi denetimleri mükelleflerin beyanları üzerine tarh ettirilen verginin doğru hesaplanıp hesaplanmadığını belirlemek üzere yapıldığından bir nevi araştırma görevi taşımaktadır. Bu sebeple vergi denetimlerinde mükelleflerin bilerek ya da bilmeyerek yapmış olduğu hatalar ortaya çıkarılmakta ve yanlışlıklar düzeltilmektedir.

## 2. Düzeltici Fonksiyonu

Vergi denetimleri esnasında mükelleflerin beyan etmiş oldukları gelirlerin doğruluğunun araştırılmasının akabinde ortaya çıkan yanlışlıklar ilgili mercilerce düzeltilirerek söz konusu yanlışlıklar ortadan kaldırılmaktadır. Bu sebeple vergi denetimlerinin düzeltici bir fonksiyona sahip olduğu söyleyebiliriz.

Mükellefler, vergi konusunda verginin amacının ne olduğu, kamu hizmetlerinin neler olduğu ve devamlı surette gerekli olduğu ve bu kamu hizmetlerinin giderlerinin nasıl karşılandığı konularında yeterli bilgiye sahip değildirler. Mükelleflerin vergi hakkında eğitilmeleri sonucu vergi bilincinin artması yoluyla hem mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu sağlanarak toplam vergi gelirleri artacak hem de vergi kayıp ve kaçak miktarı da en aza indirilmiş olacaktır.<sup>43</sup>

Vergi denetimlerinin düzeltici fonksiyonu, hem vergi gelirlerinin hem de denetimlerin mükellefler üzerinde oluşturduğu baskı nedeniyle mükelleflerin vergiye karşı gönüllü uyumun artmasını sağlayacaktır.

## 3. Eğitim Fonksiyonu

Vergi denetiminin, uygulanması ve etkinliğinin sağlanması açısından önemli diğer bir fonksiyonu da mükellefi eğitmek olacaktır. Mükelleflerin vergi konusunda karşılaştıkları sorunlar ve devlete karşı yükümlülükleri konusunda bilgilendirilmeleri ve denetim sürecinde uyarılmaları, bilgi verilmesi ve eleştirileriyle vergi denetiminin

---

<sup>42</sup> Latipa Kulmanova, *Vergi Denetiminin Etkinliği (Türkiye Uygulaması)*, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa, 2006, s. 9-10.

<sup>43</sup>Burak Ali Han Tecim, *Kayıtdışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetimini Önemi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2008, s. 65.

araştırma ve önleme fonksiyonlarının yanı sıra eğitim fonksiyonunun da gerçekleşmesi sağlanmaktadır.<sup>44</sup>

Vergi denetim fonksiyonlarının belki de en önemlisi eğitici olma özelliğine sahip olmasıdır. Mükelleflerin, yapmış olduğu hataların veya yanlışlıkların denetimler sonucunda ortaya çıkarılması akabinde karşı karşıya kalacakları yaptırımlar nedeniyle bir daha bu türlü hata veya yanlışlıkları yapmamaya özen gösterecekleri aşikardır. Ayrıca değişen mevzuat nedeniyle yapılan yanlışlıkların ortaya çıkarılmasının akabinde mükellefler yapmış oldukları hatanın bilinmeyen nedeni öğrenerek hataya düşmemeye özen göstereceklerdir. Bu sebeple vergisel işlemlerin uygulamalarının nasıl olduğunu gösterebilmek için onlara vergi denetimlerini eğitici bir şekilde anlatmak gerekir.

#### 4. Önleme Fonksiyonu

Vergi denetimleri, araştırma ve bulma fonksiyonuna mütevellit olarak denetimler sonrası ortaya çıkacak cezalar ve yaptırımlar nedeniyle aynı zamanda bir önleme mekanizması olarakta görülmelidir. Çünkü yapılan denetimlerin akabinde eksik veya zamanında tarh ettirilmeyen vergiler, mükellefe VUK'nun 29., 30. ve mükerrer 30. maddeleri gereğince tarh ettirilerek mezkur kanunun 341. ve 344. maddelerine binaen de cezalı bir şekilde alınır. Bu sebeple mükellefler üzerinde bir baskı unsuru olarak önleme fonksiyonunu yerine getirir.

Yapılan denetimler sonucunda olması gerekene göre eksik beyan edilen ve ödenmeyen vergilerin, devletin zorla alım gücüne dayanarak cezaları ile birlikte tahsili yoluna gidilmektedir. Vergi denetiminin bu yaptırımcı niteliğinden dolayı, düzenlenen raporlar vergi idaresi tarafından hiçbir şarta tabi olmaksızın işleme konulmaktadır.<sup>45</sup>

Mükellefler hakkında yapılan denetimler sonucunda vergi Müfettişleri tarafından mükellefler ile ilgili tanzim edilen raporlar neticesinde yapılan tarhiyatların olması yani bir nevi cezai işlem uygulanması vergi otoritesinin yaptırım gücüne sahip

---

<sup>44</sup> Kulmanova, **a.g.t.**, s. 10-11

<sup>45</sup> Adnan Gerçek, “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması”, (Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Ekonomik ve Mali Araştırma Yarışması Birincilik Ödülü), *Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayını*, Ankara, 2002, s. 41-42.

olduğunun göstergesidir. Ayrıca diğerk denetim unsurlarında yoklama, arama, bilgi toplama, yaygın yoğun vergi denetimleri, teftişler ve beyanname revizyonu gibi işlemlerde de vergi otoritesi mükellefler hakkında işlem yaptığından bir nevi denetimler yanlış ve hata yapılmasının önleme fonksiyonu yerine getirir.

## **F- VERGİ DENETİM YÖNTEMLERİ**

### **1. Şekli-Maddi Denetim**

Şekli denetim bir uygunluk denetimidir. Bir işletmede tutulmakta olan muhasebenin, usul açısından uygunluğunun araştırılması çalışmasına şekli denetim denir. Maddi denetim ise işletmeye ait değerlerde değişiklik doğuran işlemlerin gerçek amaca uygunluğuyla değerlendirme ölçüleri ışığında, defter, hesap ve belgelere doğru olarak kaydedilip edilmediğinin incelenmesine denir.

### **2. Aralıksız-Örnekleme Yolu İle Denetim**

İşletmede yer alan tüm kayıtların herhangi bir zaman diliminin tamamını kapsayacak şekilde, tüm işlemlerle ilgili kayıt ve bilgilerin tek tek gözden geçirilmesine, aralıksız denetim denir. Zaman ve maliyet tasarrufu amacıyla, muhasebe kayıt ve belgelerinin, belirli ölçülere göre seçilen bir kısmının, kendi içerisinde aralıksız olarak denetlenmesine, örnekleme yoluyla denetim denir.

### **3. İleriye Doğru-Geriye Doğru Denetim**

İşletmelerin yapmış olduğı kayıtlara ait belgelerden başlayarak defter kayıtlarına ve finansal tablolara doğru yapılan denetime, ileriye doğru denetim yöntemi, finansal tablolardan başlayarak defter kayıtlarına ve bu kayıtlardan da belgelere inen denetim yoluna da geriye doğru denetim yöntemi denir.

#### **4. Doğrudan-Dolaylı Denetim**

İşin yinelenmesi sonucunu doğuran ve her bir muhasebe işleminin ayrı ayrı ve doğrudan doğruya incelendiği yönteme, doğrudan denetim denir. Faaliyet sonuçlarının toplamlarından hareketle yürütülen, aynı nitelikteki veya birbiriyle yakın ilişkiler içindeki hesaplar arasında toplam karşılaştırmaları yaparak bunlar arasında uygunluk araştıran denetim yöntemine dolaylı denetim denir.

#### **G- KANUNLARDA VERGİ DENETİM TEŞKİLATLANMASI VE FİİLİ DENETİM**

Türkiye’de 646 sayılı KHK’den önce vergi denetimi teşkilatlanması çok başlı bir şekilde iken bu yapılar söz konusu KHK ile birlikte yeniden düzenlenmiş olup özellikle unvanların farklı olduğu inceleme ve teftiş alanında ki ayrılıklar son bularak Vergi Müfettişliği unvanı adı altında birleştirilmiştir. Burada sadece değişikliğe uğrayan birimlerin öncesi ve sonrasında ki teşkilatlanması hakkında bilgi verilmiş olup değişikliğe uğramayan veya kanunda yetkisi değiştirilmeyen birim ve kadrolar için herhangi bir açıklama yapılmamıştır.

#### **1. 646 Sayılı KHK Öncesi Vergi Denetimi Teşkilatlanması**

##### **1.1.Maliye Müfettişleri**

Maliye Müfettişleri Cumhuriyet tarihinin en eski teftiş kurulu olma özelliğine sahiptir. 1928 yılının Bütçe Kanunu ile Maliye Teftiş Heyeti Reisliği makamı ihdas edilmiş olup bu heyet 178 sayılı KHK ile yerini ve görevini korumuştur. Söz konusu KHK’nın 20. maddesinde Maliye Müfettişlerinin yetkisi sayılmıştır.

Maliye Müfettişleri genel, katma ve özel bütçeli kuruluşlar, döner sermayeli kuruluş ve sermayesinin en az yarısı devlete ait olan kuruluşlar ile bunların birlikte veya ayrı ayrı en az sermayelerinin yarısına iştirak ettiği kuruluşları ve sendika dernek ve vakıfları mali yönden teftiş etmek yetkilerine sahip idiler. Ayrıca söz konusu teftişlerde herhangi bir usulsüzlük ortaya çıkarsa ilgili kişiler Maliye Bakanlığı

memuru ise bu Maliye Müfettişi tarafından diğer bakanlıklara ait ise mfettiin talebi ile görevden uzaklatırılabilirler. Özetle Maliye Mfettilerinin yetkileri teftiş ve soruşturma olarak belirtebiliriz. Ancak bu yetkiler 646 sayılı KHK ile bu yetkiler kaldırılmış olup 178 sayılı KHK’da değişiklik yapılarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının görevleri yeniden belirlenmiştir.

## 1.2.Hesap Uzmanları

1934 yılında 2395 sayılı kanunla yeminli hesap mtehassıslığı kurulmuş ve defterdarlık bünyesinde taşra teşkilatında örgütlenmiş bir birim iken 29 Mayıs 1945 yılında 4709 sayılı özel bir kanunla Hesap Uzmanları Kurulu kurulmuştur.<sup>46</sup> 4709 sayılı Kanunun 1. maddesinde “*Gelir kanunlarının emrettiği devliler hesaplarını incelemek ve Maliye Bakanı tarafından lüzum görülecek etütleri yapmak üzere..*” hükmü ile kuruluş amacı belirtilmiştir.

Hesap Uzmanları Kurulu söz konusu kanunla birlikte doğrudan Bakana bağlanmış olup merkezde Kurul Başkanı’nın yönetiminde, Bahesap Uzmanları, Hesap Uzmanları ve Hesap Uzman Yardımcılarından oluşmaktadır. Hesap Uzmanları Kurulu doğrudan Maliye Bakanı adına büyük işletmeler nezdinde dış kamusal denetim (vergi incelemesi) yapmakta idiler.<sup>47</sup>

4709 sayılı kanunun 4. maddesinin 4. fıkrası Maliye Mfettilerinin hesap uzmanlığına geçişine imkan vermekte olup dolayısıyla bu teşkilatın kuruluşunda Maliye Mfettilerinin yer aldığını ve hesap uzmanlarının da onlarla eşit olduğunu kabul edebilir söyleyebiliriz. Mezkur kanunun 5. maddesinde “... *devliler ve kişiler hesaplarında yapılacak incelemeler hakkında Maliye mfettilerine ve muavinlerine, defterdarlar, gelir müdürleri, kontrolörleri ve kontrol memurlariyle gelir memurlarına verdikleri yetkileri hesap uzmanları veya muavinleri de kullanırlar.*” hükmü yer almış olup hesap uzmanlığı ihdas edilmiştir.

178 sayılı KHK’nın 21. maddesinde Hesap uzmanları Kurulunun görevleri sayılmıştır. Gelir vergisi kanunlarının vermiş olduğu yetkiye dayanarak gerçek kişi ve kurumlar nezdinde vergi incelemesi yapmak, mali mevzuat gereğince her türlü dış

<sup>46</sup> [http://www.huzv.org/menu\\_detay-248-TARİHCE.html](http://www.huzv.org/menu_detay-248-TARİHCE.html) Erişim Tarihi (29.01.2018)

<sup>47</sup> Organ, a.g.e., ss.102-103

denetimleri yapmak, vergi politikalarının oluşumuyla ilgili görüşlerde bulunmak, bakanın verdiği diğer işleri yapmak ve diğer kanunların gereği incelemeler ve araştırmalar yapmak üzere görevlendirilmişlerdir.

Söz konusu düzenlemelerdeki yetkiler 646 sayılı KHK'nın yürürlüğe girmesi ile kaldırılarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına devredilmiştir.

### **1.3.Gelirler Kontrolörleri**

1929 yılında ihdas edilen “Pul Müfettişi” unvanı ile görev yapan Gelirler Kontrolörleri, 1936'da “Varidat Kontrolörü” unvanı ile göreve devam etmişlerdir. 1946 yılından 4910 sayılı Maliye Bakanlığı kuruluş ve Görevleri Hakkındaki 2996 sayılı Kanunun Bazı Maddelerinin değiştirilmesine ve Bu Kanuna Ekli bazı Maddeler Eklenmesine Dair kanun ile birlikte Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlüğü ile Vasıtasız Vergiler Umum Müdürlüğü aynı çatı altında birleştirilmiş ve Gelirler Genel Müdürlüğü kurulmuş ve denetim birimi olarak Gelirler Kontrolörlüğü unvanı oluşturulmuştur.<sup>48</sup>

1950 tarihinde 5655 sayılı Maliye Bakanlığı Kuruluş ve görevleri Hakkındaki 2996 sayılı Kanunun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Maddelerin Eklenmesine Dair Kanun ile Tahsilat Kontrolü unvanı da Gelirler Kontrolörü unvanı ile birleştirilmiştir.<sup>49</sup>

Gelirler Kontrolörleri, 178. KHK'un 43. maddesine göre, Gelirler Genel Müdürlüğü'nün kontrolör istihdamı hükmüne göre ve 30 Kasım 1973 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan yönetmelik çerçevesinde görev yapmakta iken 2005 yılında 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının kurulmasıyla söz konusu yapının içerisinde denetim birimi olarak Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı şeklinde örgütlenmiş idiler. Söz konusu 5345 sayılı yasa kapsamındaki görevleri arasında vergi dairelerini teftiş etme yetkileri, soruşturma ve vergi inceleme ve denetim yetkileri mevcut idi. Ayrıca başkanlıkça verilen diğer görevleri de yerine getirirlerdi. Ancak 646 sayılı KHK ile

---

<sup>48</sup> Özdemir, a.g.e., s.331

<sup>49</sup> Özdemir, a.g.e., s.332



mevcut düzenlemede Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı tamamıyla VDK çatısı altına taşınmıştır.

#### **1.4.Vergi Denetmenleri**

Maliye Müfettişlerinden sonra en eski geçmişe sahip vergi denetim elemanları Vergi Denetmenleri'dir. 1926 yılında Kazanç Vergisi Kanunu ile oluşturulan Tahakkuk Müfettişliği bu mesleğin geçmişinde önemli yere sahiptir. Süreç içerisinde denetim görevi gören tahsilat müfettişi, varidat tetkik memuru, pul tetkik memuru, maliyet teftiş heyeti tetkik memurları ile birleşerek 1936 yılında varidat kontrol memurluğu unvanı ihdas edilmiştir. Gelir kontrol memuru, tahsil kontrol memurluğunu da içine alarak 1950 yılından vergi kontrol memurluğuna 1994 yılında adı vergi denetmenliğine dönüştürülmüştür.<sup>50</sup>

Defterdarlığa bağlı olarak çalışan vergi denetmenleri 5345 sayılı yasanın yürürlüğe girmesi ile Vergi Dairesi Başkanlıklarına bağlı olarak genellikle inceleme görevi yürütmekte idiler. Ayrıca yetkili makamlarca verilen soruşturma ve teftiş yapma görevlerine haiz bir kadro iken 646 sayılı KHK ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı çatısı altına girmişlerdir.

## **2. 646 Sayılı KHK Sonrası Vergi Denetimi Teşkilatlanması**

### **2.1.Vergi Denetim Kurulunun Yapısı**

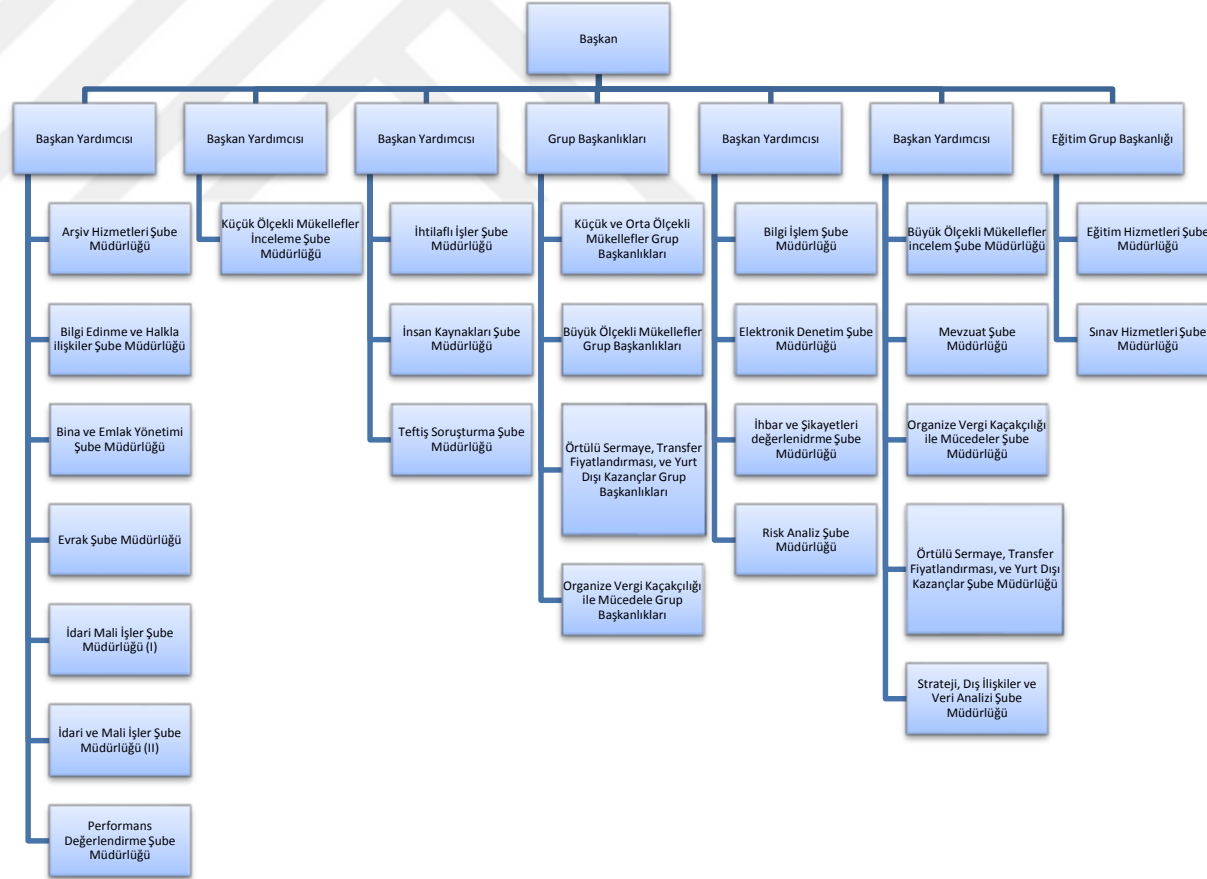
Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, doğrudan Bakana bağlı olarak Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Müfettişleri (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı)'nden oluşur.

Kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde, uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması amacıyla uygun görülen yerlerde Bakan onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere aşağıdaki grup başkanlıkları kurulabilir.<sup>51</sup>

---

<sup>50</sup> Özdemir, a.g.e., s.1

<sup>51</sup> 178 sayılı KHK Madde 20



**Şekil 1: Vergi Denetim Kurulu Organizasyon Yapısı**

*Kaynak: Vergi Denetim Kurulu 2016 Yılı Faaliyet Raporu*

## 2.2.Vergi Denetim Kurulunun Amacı, Misyonu ve Vizyonu

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının temel amacı, bakan tarafından verilen görevleri yerine getirmek, etkin ve verimli vergi denetimi yapmak, kayıt dışı ekonomi ve yolsuzlukla mücadele etmek ve teftişlerde etkinliği artırmaktır.

Vergi Denetim Kurulunun misyonu; *“Risk odaklı ve çağdaş denetim teknikleri kullanarak vergi incelemeleri yapmak suretiyle kayıt dışı ekonominin neden olduğu vergi kayıp ve kaçacağını en aza İndirmek, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu artırmak, İdarenin etkin ve hukuka uygun işleyişinin sağlanması amacıyla teftiş ve soruşturma faaliyetlerini yürütmek ve maliye politikalarının oluşturulmasına yönelik hukuki düzenlemelerin hazırlanmasına katkı sağlamak”*<sup>52</sup>dır.

Vergi Denetim Kurulunun vizyonu; *“Mükellef haklarını gözeten, adil, objektif ve etkin bir çalışma anlayışına sahip, mesleki ve etik değerleri yüksek, mali politikalara katkı veren aktif ve öncü bir denetim birimi olmak”*<sup>53</sup>dır.

## 2.3.Vergi Denetim Kurulunun Görevleri

178 sayılı KHK'ya göre Vergi Denetim Kurulunun görev ve yetkileri şunlardır:

- a) Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak.
- b) Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek.
- c) Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikâyetleri değerlendirmek.
- ç) Vergi incelemelerinde Gelir İdaresi Başkanlığı ile gerekli eşgüdümü ve işbirliğini sağlamak.
- d) İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak.

<sup>52</sup> Vergi Denetim Kurulu 2016 Yılı Faaliyet Raporu

<sup>53</sup>Vergi Denetim Kurulu 2016 Yılı Faaliyet Raporu

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

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

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

ę) Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve nlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak.

h) Vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak.

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

i) Bakan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak.

Vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılacak tam ve sınırlı vergi incelemelerinin kapsamı, vergi incelemesine tabi tutulma bakımından birinci sınıf tüccarların yıllık iş hacimleri, aktif ve öz sermaye büyüklükleri esas alınarak gruplara ayrılması ve yapılacak bu gruplamaya bağlı olarak vergi incelemesine alınma bakımından asgari süreler getirilmesi ile bu hususlara dair diğer usul ve esaslar yönetmelikle belirlenir.

### **3. 646 Sayılı KHK Sonrası Yeni Yapılanma Hakkındaki Görüşler**

#### **3.1. Vergi Denetim Kurulu'nun Kurulması Hakkında Yapılan Olumlu Eleştiriler**

646 sayılı Kanun Hükümünde Kararname ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın kurularak denetim birimlerinin birleştirilmesi tarihi bir öneme sahiptir. Maliye Bakanlığı içinde en gcl meslek grupları tarafından oluşturulmuş kast sisteminin bile ortadan kaldırılması tek başına bir reform niteliğindedir. Birleşme ile vergi denetim birimlerindeki dağımlık, birimler arasındaki rekabet, yetki atışması, planlama ve koordinasyon eksiklikleri gibi etkin vergi denetiminin olumsuzluklarını

kaldıracağı öngörülmektedir. Dolayısıyla, denetim birimlerinin birleştirilmesi ve tek başlı bir yapının oluşturulması ile bu gibi sorunların ortadan kalkacağı ileri sürülmektedir.<sup>54</sup>

Konuyla ilgili olarak; bir üst düzey maliye bürokratinin vermiş olduğu mülakata ilişkin bilgiler aşağıdaki gibi olup söz konusu yapılanmadaki dağınıklığın bir nevi itirafı gibidir.

*'Kimin ne iş yapacağı nasıl belirleniyor?' dersiniz bizim Vergi İnceleme Koordinasyon Kurulumuz var. Bu birimlerin, birim amirlerinin katıldığı bir koordinasyon kurulu. Burada bir şekilde kararlaştırılıyor. Bir prensip kararı alınıyor 'şu şu işletmeler ya da illerde bu sene [bunları] hesap uzmanları; şunları maliye müfettişleri, şunları da gelirler kontrolörleri inceleyecek' ona göre inceleme yapılıyor. Belirli bir kanun hükmü yok (Mülakat, 22 Şubat 2010).*<sup>55</sup>

Denetim birimlerindeki bu dağınıklık, bir taraftan vergi denetiminin etkin ve verimli bir şekilde yapılmasını engellemiş, diğer taraftan da gelir idaresinin denetim fonksiyonunu çağdaş ülkelere uyumlu hale getirilmesine yönelik girişimleri sonuçsuz bırakmıştır. Ayrıca, bu dağınık yapılanma, özellikle taşradaki denetim birimlerini dış müdahalelere karşı zayıf bırakmış ve görevlerini objektif bir şekilde sürdürme imkanını azaltmıştır.<sup>56</sup> Bu sebeple mevcut düzenlemenin vergi kayıp ve kaçakçılık ile mücadelede olumlu katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Türkiye'de uzun yıllar vergi idaresinin modernizasyonundan ziyade vergi sisteminin modernizasyonu üzerinde durulmuştur. Yapılması gereken ile ilgilenilirken bunun nasıl yapılacağı fazla düşünülmemiştir. Neticede vergi idaresi, vergi sisteminin gölgesinde kalmıştır. Halbuki vergi idaresinin de, yenilenen vergi sistemini uygulayacak birim olarak üzerinde çalışması gerekir. Nitekim Avrupa Birliği Komisyonunun Türkiye üzerine yayınlamış olduğu 2004 yılındaki raporunda vergi idaresinin modernizasyon ihtiyacını vurgulamıştır.<sup>57</sup> VDK yapılanması bu

<sup>54</sup> Adnan Gerçek, Vergi Denetim Birimlerinin Birleştirilmesi Ve Sonuçları, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl 19, S. 224, (Ağustos 2011), ss.31-32

<sup>55</sup> Caner BAKIRCI, Maliye Bürokrasisinde Örgütsel Değişim ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Kurulması, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt 45, Sayı 2, Haziran 2012, s.86

<sup>56</sup> Adnan Gerçek, Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye'de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması, (Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Ekonomik ve Mali Araştırma Yarışması Birincilik Ödülü), *Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayını*, Ankara, 2002, s.1

<sup>57</sup> Ramazan KILIÇ, Vergi İdarelerinin görevleri Açısından Modernizasyon İhtiyacı, *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 7 Sayı 14 Yıl 2011 s.367

modernizasyona cevap verir nitelikte bir yapılanma olup bunun korunması ve devamlılığı sağlanmalıdır.

Vergi denetim alanında inceleme yapmaya yetkili olan ve yeni düzenleme ile kaldırılan birimler arasında büyük kalite farkları bulunduğunu söylemek olanaksızdır. Kalite doğuştan gelen bir yetenek değildir. Kalite, söylemi Maliye Müfettişlerinin tasfiye edilen birimlere mevzuatın dışında nüfuzu kontrolünü kaybetmenin etkisinden gelmektedir. Vergi Denetim Kurulu'nun vergi denetmenleri yüzünden başarısız olacağını ima etmek anlamsızdır. Kaliteli olmak kanunla verilen asli görevleri gereği gibi yerine getirmek demektir. Bu nedenle, aynı konuda denetim yapan birimlerin kaldırılarak tek bir denetim birimi kurulması kamu hizmetlerinin daha iyi görülmesini sağlayacaktır.<sup>58</sup>

646 sayılı KHK ile 178 sayılı KHK'ya ek 30. maddesinde: “*Vergi incelemesine yetkili olanlar, görevlerinden ayrıldıktan sonra üç yıl süreyle, görevden ayrılış tarihi itibarıyla son üç yıl içinde nezdinde inceleme yaptıkları mükellefler veya bu mükelleflerin veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu kurumlarda herhangi bir görev veya iş alamazlar, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamında sözleşme düzenleyemezler. Bu yasağa uymayanlar hakkında 2/10/1981 tarihli ve 2531 sayılı Kamu Görevlerinden Ayrılanların Yapamayacakları İşler Hakkında Kanun hükümleri uygulanır.*” hükmü ile getirilen bu düzenleme oldukça önemlidir.

Bu düzenleme, Maliye Bakanlığı bünyesinde bulunan mevcut denetim elemanlarının özel sektöre kaçışlarını önlemek için getirilmiştir<sup>59</sup>. Yeni düzenlemeyle birlikte inceleme elemanlarının yapamayacakları işlerin belirlenmesi öteden beri bir sorun haline gelen yetişmiş inceleme elemanlarının özel sektöre geçme eğilimlerine engel olunabilecektir. Özellikle merkezi denetim elemanları uzun yıllar süren bir evrenin sonunda yetişmektedir. Dolayısıyla, bu elemanların işten ayrılmaları sistemde büyük boşluklar meydana getirmekteydi. İşte bu düzenlemeyle belli kıstaslar getirilerek elemanların görevden ayrılmalarının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır.<sup>60</sup>

<sup>58</sup> Mustafa ARSLAN, “Vergi Denetim Kurulu Kurulmasına Yönelik Eleştiriler Üzerine Bir Değerlendirme I”, *Yaklaşım Dergisi*, Aralık 2011, S.228,

<sup>59</sup> Gerçek, Çağdaş Eğilimler..., s. 3-5.

<sup>60</sup> Cemil RAKICI, Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıtdışılığı Önleme Fonksiyonu, Zonguldak *Karalmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 7, Sayı 14, Yıl 2011, s.353

Türkiye’de vergi denetimiyle ilgilenen iki ana kurum mevcuttur. Bunlar Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığıdır. Gelir İdaresi Başkanlığı 2005 yılında yayınlanan 5345 sayılı kanun ile kurulmuştur. Maliye Bakanlığına bağlı yarı özerk olarak kurulan Başkanlık, vergi dairesi müdürlüklerini bünyesinde barındırmakta olup mükellefle doğrudan temas halindedir. Gelir İdaresi Başkanlığı, vergi denetiminden daha çok devletin elde ettiği gelir kısmını içermektedir. Bu açıdan bakıldığında asli görevi denetim değildir. GİB’in temel amaçları; vergiye gönüllü uyumu artırmak, devlet gelirleri politikalarına zemin hazırlayacak kanun ve kararname çalışmalarına katılmak, devletin alacaklarının tahsilini sağlamak ve gerekli tedbirleri almak olarak sıralanabilir. Fakat Vergi Denetim Kurulunun misyonu daha farklıdır.<sup>61</sup> Bu argüman, GİB’in denetim gücünün elinden alındığı ve pasifize edildiği gibi eleştirilere yanıt olarak ele alınmalıdır.

Vergi Denetim Kurulunun, unvanlar üzerine kurulu hizmet odaklı olmayan teknik ömrünü tamamlamış eski kurumların kültürüne ihtiyacı yoktur olmamalıdır. Vergi Denetim Kurulu birey ve kamu hizmeti odaklı açıklığı ve şeffaflığı benimsemiş, hesap verebilen bir çalışma ve kurum kültürü oluşturabilecektir. Fakat bu “kurum ve çalışma kültürü” hiçbir zaman eski sistemin tekrarı niteliğinde olmamalıdır. Toplum ve bireylere düşen sorumluluk ise bu yeni yapıyı desteklemek ve kabullenmektir. Tabii ki, bu yeni durumu kabullenmek istemeyenler, yeni kurumun başarısızlığı konusunda gayret göstereceklerdir. VDK’nın bu çalışma kültürü oluşturmasıyla birlikte yeni yapılanmaya karşı olanlar, görüşleri ile birlikte yok olacaklardır.<sup>62</sup>

646 sayılı KHK ile yapılan düzenleme vergi kayıp ve kaçakçılığı ile mücadeleye çok olumlu katkı sağlayacaktır. Denetim birimlerinin doğrudan Bakan’a bağlı olarak örgütlenmesi, aksi görüşlere rağmen denetim elemanlarının bağımsızlığını daha da artıracaktır. Ayrıca Vergi Müfettişlerinin özel sektöre geçişlerinin zorlaştırılması da kalifiye eleman bulma güçlüğünü engelleyecektir.<sup>63</sup>

Vergi Denetim Kurulu öncesi Maliye bürokrasisinde etkin egemen güçlerin oluşturduğu kast sistemi yıkılmıştır. Maliye bürokrasisinin özellikle hesap uzmanları

---

<sup>61</sup> Bekir Sami Oğuztürk, Ertuğrul Kutay ÜNAL, Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem, *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, Yıl 2015, Cilt 7, Sayı 13, s.235

<sup>62</sup> Mustafa ARSLAN, Vergi Denetim Kurulu Kurulmasına Yönelik Eleştiriler Üzerine Bir Değerlendirme II, *Yaklaşım Dergisi*, Ocak 2012 Sayı 229,

<sup>63</sup> Mehmet Sena Ekici, Vergi Denetiminde Uzmanlaşma Ve İşbölümüne Dayalı Yeni Dönem Üzerine Genel Bir Değerlendirme, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 228, Aralık 2011

ve maliye müfettişlerinin biraz da gelirler kontrolörlerinin elinde bunlarında büyük reformları engelledikleri bu sebeple bir nevi kast sistemine sahip oldukları biliniyordu.  
<sup>64</sup> Ancak bu yeni yapılanmanın bu sistemi yok edeceği ve ettiği açıktır.

Yeni yapı ile birlikte vergi inceleme istatistikleri tek elden yürütülebileceği için performans değerlendirmesi daha net bir şekilde görülebilecektir. Ayrıca yeni yapı, önceki kurul ve çalışanların yapmış olduğu birçok karışık düzenlemeyi tek elden yürüteceği için vergi denetimlerinin şeffaşlaşması ve standartlaşmasına da kolaylık sağlayacaktır.

Yeni yapılanma ile birlikte çok başlılığın ortadan kalkması ve uzmanlaşmaya gidilmesi (bu alanda VDK da dört ayrı başkanlığın kurulması) koordinasyon eksikliğini azaltacaktır. Kurul her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz edebilecektir. Bu sebeple vergi denetiminin tamamen objektif ölçütlere göre uygulanmasının n açılacaktır.

Yeni yapılanmada vergi inceleme raporları, meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Mfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilecektir. İncelemeyi yapan ile komisyon arasında uyuşmazlık oluşması halinde uyuşmazlığa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığı'nca belirlenen tutarları aşan tarhiyat nerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından değerlendirilecektir. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime gönderecektir.<sup>65</sup> Bu sayede yazılan raporların mevzuata uygunluğu bir n kontrol aşamasından geçmiş olacak böylece incelemelerin daha sağlıklı yapılmasını ve Müfettişler aracılığıyla yapılan idari işlemlerin daha kuvvetli olmasını sağlayacaktır.

---

<sup>64</sup> Bakır, *a.g.m.*, s.90

<sup>65</sup> Gerçek, *a.g.m.*, s. 2-3.



### 3.2. Vergi Denetim Kurulu'nun Kurulması Hakkında Yapılan Olumsuz Eleştiriler

Temel görev ve nitelikleri itibariyle, çok farklı inceleme süreçleri içerisinde bulunan inceleme elemanlarının aslında aynı işi yaptığını söylemek ve bu nedenle vergi denetiminde çok başlılık olduğunu savunmak açık bir değerlendirme hatasıdır. Ayrıca şayet dört farklı grup başkanlığı kurulmuş olması demek ki incelemelerin farklı birikim tecrübe eğitim ve başarı kriterlerini karşılayan elemanlar tarafından yapılacaktır demek ki çok başlılık argümanını anlamak zor bir hal alıyor.<sup>66</sup> Özetle farklı birimlerin farklı işler yaptığı bu nedenle ortada çok başlılığın olmadığı görüşü de savunulmaktadır.

Gelişmiş ülkelerde vergi denetim birimlerine ilişkin uygulamalar incelendiğinde, her ülkede, merkezi, bölgesel ve yerel esaslara göre örgütlenmiş ya da uzmanlaşma esasına göre oluşturulmuş vergi denetim birimleri görülmektedir. Türkiye'nin vergi denetim yapısı gelişmiş ülkelerle kıyaslandığında çok daha sade olduğu hatta çok başlılığın olmadığı görülmektedir. Bu sebeple çok başlılık argümanını savunmak mantık katliamıdır. Vergi denetimi karmaşık da olsa mutlaka kademelendirilmiş bir yapıda olmalıdır. Bu ister coğrafi bölgelere ister uzmanlık yapısına göre olsun ama kademelendirilmiş yapı da olması gerekmektedir.<sup>67</sup>

Hesap Uzmanları Derneği tarafından yayımlanan Hesap Uzmanlarının Yetiştirilmesi ve VDK'nın İnsan Kaynağı Politikası'na Bir Bakış isimli makalenin sonuç bölümünde dört başlık halinde VDK'nın organizasyonu ile Hesap Uzmanları Kurulunun mukayesesi yapılmış ve kurula yönelik eleştiriler sıralanmıştır.

İlk olarak; Vergi Denetim Kurulunun, Hesap Uzmanları Kurulu gibi objektif kaliteli bir eleman seçme sürecine sahip olmadığı belirtilmiştir. İkinci olarak; yeni yapı başarılı üniversite mezunlarını kuruma çekmekte başarılı yakalama hususu göz ardı edilmiştir. Üçüncü olarak; görevlendirme yerlerinin belirlenmesindeki sistem nedeniyle mutsuzluklar yaşanacaktır. Son olarak; mesleki ilerleme birimlerin ihtiyacına cevap verebilecek insan kaynağı akışını sağlamaya ve eğitimine yönelik

---

<sup>66</sup> Mehmet Ali Ceylan, Ahmet Tunalı, "646 sayılı KHK Sonrası Bir Değerlendirme: Vergi Denetim Kurulu Kuruluş Amacına Ne Kadar Hizmet Edebilecek?", *Vergi Dünyası*, Ağustos 2011, S.360, ss.28-29.

<sup>67</sup> Can Doğan, Tuncay Kapusuzoğlu, "Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler", *Vergi Dünyası*, Ağustos 2011, S.360, s.17.

hazırlanmadığı ifade edilmiştir.<sup>68</sup> Dolayısıyla yeni yapılanmanın kaliteli inceleme elamanı yetiştiremeyeceği ve mesleki tatmin ve arzulanan seviyede başarının yakalanamayacağı görüşü dile getirilmiştir.

Bunların yanında VDKB'nin Maliye Bakanı'na bağlı olarak çalışacak olması, vergi incelemelerinin siyasi etki altında kalınmadan özerk olarak yapılabilmesini güçleştirecek bir örgütsel kısıdı da beraberinde getirmektedir.<sup>69</sup>

Vergi denetim kurulunun doğrudan Bakana bağlı olması dolayısıyla bağımsızlığından söz edilemeyeceğini hatta siyasi müdahalenin olabileceğini göstermektedir.<sup>70</sup>

Birleşme ile birlikte maliye müfettişlerinin vergi incelemesi dışında, maliye teşkilatı ve akçalı işlerin bulunduğu devletin bütün teşkilatında gerektiğinde icra ettikleri teftiş, soruşturma ve incelemeleri yapacak bir birimin de devlet örgütü içinde ortadan kaldırılmış olmasıdır. Bu eksikliklerin giderilmesinde, hem maliye mevzuatının, hem de maliye siyasasının oluşturulmasında ve uygulanmasında güçlü bir maliye bürokrasisine Türkiye'nin kuşkusuz her zaman ihtiyacı olacaktır.<sup>71</sup>

Yeni yapılanma ile GİB'in vergi inceleme denetim yetkisi elinden alınmış olup Türk Vergi İdaresi dünyada tek denetim yetkisi olmayan bir yapıya dönüşmüştür. Bu ise çağdaş düzenle uyumamaktadır. Yeni denetim sisteminin, makro bir anlayışla, güçlendirilerek çağdaş emsallerine uygun biçimde örgütlendirilen olabildiğince, özerk bir Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde, mevcut Kurullar aracılığıyla organize edilmesi kanımızca çok daha uygun olacağı düşünülmektedir.<sup>72</sup>

Yeni yapılanmada dikkat çeken bir diğer husus kadro sayısı olup 12.000 kişilik örgütlenmenin kurul mantığı ile yürütülmesi uygun değildir. Kurul örgütlenmeleri yatay bir örgütlenme olup verimliliği artıracığı kabul edilmektedir. Ancak VDK personel sayısı ve inceleme sayısı arttıkça, idari açıdan işlerin izlenmesi, çalışanların eğitimi, yetiştirilmesi, performanslarının takibini güçleştirecektir.<sup>73</sup>

---

<sup>68</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Hesap Uzmanları'nın Yetiştirilmesi ve Vergi Denetim Kurulu'nun İnsan Kaynağı Politikasına Bir Bakış, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 360, Ağustos, 2011 s.6

<sup>69</sup> Bakır, *a.g.m.*, s.99

<sup>70</sup> Gerçek, *a.g.m.*, s. 2.

<sup>71</sup> Bakır, *a.g.m.*, s.100

<sup>72</sup> İbrahim YUMUŞAK, Kırk Küp Kırkının da Kulpu Kırık Küp: 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, *Vergi Dünyası*, Sayı 360, Ağustos 2011 ss.21-22

<sup>73</sup> Yumuşak, *a.g.m.*, ss.24-25

Ayrıca VDK bünyesinde oluşturulan grup Başkanlıklarının ne amaçla oluşturulduğu ve tanımlarının neler olduğu konusunda muğlaklıklar vardır. Söz konusu 646 sayılı KHK'nın Meclise sunulması aşamasında gerekçesinin olmayışı ile ülkemizde ne tür ihtiyaçların ve araştırmaların sonucu olarak, örneğin, “Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar” la ilgili ihtisas sahibi vergi denetim elemanı çalıştırılmasının gerektiği de bilinmemektedir.<sup>74</sup>

Yeni yapılanma, vergi denetmenleri dışındaki diğer denetim birimleri tarafından hoşnutsuzluğa yol açmıştır. Söz konusu denetim birimleri mesleğe alınma şeklinden başlayarak tabii tutuldukları sınavlar ve yaptıkları işlerin tamamen farklı olduğu ve bu sebeple de aynı çatı altında bulunmak istemedikleri gözlenmektedir. Bu sebeple birleşme işleminin ardından vergi denetmenleri dışındaki tüm birimlerde birçok istifa olayı yaşanmıştır.

GİB'in yeni yapılanma ile birlikte denetim fonksiyonunu yitirmesi onun mükellefler nazarında yaptırım gücünün azalmasına sebep olabilecektir. Bu nedenle Gelir İdaresi başkanlığı gibi yarı özerk ve vergi otoritesinin başında bulunan bir yapının denetim biriminin oluşturularak yeniden güçlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca yarı özerk olan bu kurumun Bakana bağlı bir yapıdan daha bağımsız bir şekilde inceleme yapılması hususu da göz ardı edilmemelidir.

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

---

<sup>74</sup> Yumuşak, *a.g.m.*, ss.23-24

### III- TÜRKİYE' DEKİ MÜKELELF SAYISI, VERGİ GELİRLERİ VE İSTATİSTİKLERLE VERGİ DENETİMİNİN TÜRK EKONOMİSİNE YANSIMASI

#### A- TÜRKİYE'DE Kİ MÜKELLEFLER SAYISI

Türkiye'deki vergi mükelleflerinin yıllar itibariyle sayıları aşağıdaki gibidir.

Tablo 1: Türkiye'de ki Mükellef Sayısı ve Mükellef Grupları

VERGİ TÜRÜ ADI	2012	2013	2014	2015	2016
Gelir Vergisi	1.760.785	1.798.056	1.798.738	1.827.180	1.819.492
Kurumlar Vergisi	662.190	662.225	673.920	699.904	721.524
Basit Usulde Ticari Kazanç	705.093	693.694	730.956	743.665	756.186
Gayrimenkul Sermaye İradı*	1.336.632	1.550.164	1.595.320	1.668.967	1.796.340
Katma Değer Vergisi	2.343.221	2.378.432	2.390.387	2.442.668	2.486.821
Gelir Stopaj Vergisi	2.433.590	2.471.782	2.489.121	2.548.204	2.597.340
Banka Muameleleri Vergisi	7.103	6.307	6.131	6.025	5.676
Sigorta Muameleleri Vergisi	1.130	907	726	663	604
Damga Vergisi (Beyannameli)	142.645	154.893	169.937	206.004	232.322
Diğer Ücret**	48.339	51.850	54.929	57.994	59.010
Potansiyel Mükellef Toplamı	31.800.642	31.565.660	31.538.155	31.319.970	30.992.075
<b>GENEL TOPLAM</b>	<b>41.241.370</b>	<b>41.333.970</b>	<b>41.448.320</b>	<b>41.521.244</b>	<b>41.467.390</b>

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2016 Yılı Faaliyet Raporu s.162

Bu tabloda dikkat edilmesi gereken husus gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin sayılarıdır. Çünkü KDV, Gelir Stopaj, BSMV, Damga Vergisi ve Sigorta muameleleri vergileri asli değil türev niteliğinde vergilerdir. Ayrıca Gayri Menkul Sermaye İradı, Basit Usulde Ticari Kazanç ve Diğer ücret geliri elde eden mükellefleri de kapsama dahil edilmemelidir. Çünkü bu kapsamda ki mükellefler yılda bir kez beyan esasına göre beyanname vermektedirler. Ve yine potansiyel mükelleflerde toplamda dikkate alınmamalıdır.

Ankara, Bursa, İstanbul, İzmir ve Kocaeli illerindeki mükellef sayıları ise aşağıdaki gibidir.

**Tablo 2: Ankara, Bursa, İstanbul, İzmir Ve Kocaeli İllerindeki Mükellef Sayıları**

YILLAR/İLLER	Ankara	Bursa	İstanbul	İzmir	Kocaeli
2012	407.423	171.345	1.254.236	317.701	93.043
2013	428.365	181.011	1.335.171	335.263	100.270
2014	435.198	184.454	1.380.953	338.998	102.976
2015	450.599	189.308	1.438.482	346.604	103.865
2016	466.255	195.098	1.503.626	355.604	103.903

*Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2016 Yılı Faaliyet Raporu s.163*

## **B- TÜRKİYE'DE YILLARA GÖRE VERGİ GELİRLERİ VE VERGİ GELİRLERİNE İLİŞKİN RAKAMLAR İSTATİSTİKLER**

### **1. Yıllar İçerisinde Toplam Vergi Gelirleri**

Türkiye'de genel bütçe vergi gelirlerinin yıllar itibariyle toplamı aşağıdaki gibidir.

**Tablo 3:Yıllar İtibariyle Vergi Gelirleri**

YILLAR	2012	2013	2014	2015	2016
<b>VERGİ GELİRLERİ</b>	317.218.619	367.517.727	401.683.956	465.229.389	529.263.765

*Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2016 Yılı Faaliyet Raporu s.181*

Vergi gelirleri toplamı dikkate alınırken yapılan tahsilat bilgilerini verildiği hususuna dikkat edilmesi gerekmektedir. Söz konusu tutarlar tahakkuk miktarları olmayıp genel bütçe içerisinde ilgili yıllarda gerçekleşen tahsilatları içeren rakamlardır.

### **2. Vergi Türleri İtibariyle Gelir Kurumlar ve Katma Değer Vergilerinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı**

Yıllar itibariyle vergi türlerinin gelir, kurumlar ve katma değer vergilerinin toplam vergi içerisindeki payı ve oransal bilgilerine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

**Tablo 4: Vergi Türleri İtibariyle Gelir Kurumlar ve Katma Değer Vergilerinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı**

YILLAR	VERGİ GELİRLERİ (BİN TL)	GELİR VERGİSİ (BİN TL)	VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI	KURUMLAR VERGİSİ (BİN TL)	VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI	TOPLAM K.D.V. (DAHİLDE + İTHALDE) (BİN TL)	VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI	GELİR VERGİSİ KURUMLAR VERGİSİ KDV TOPLAMI (BİN TL)	VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI
	(1)	(2)	(2/1) (%)	(3)	(3/1) (%)	(4)	(4/1) (%)	(5)	(5/1) (%)
2002	59.631.868	13.717.660	23	5.575.495	9,3	20.400.201	34,2	39.693.356	66,6
2003	84.316.169	17.063.761	20,2	8.645.345	10,3	27.031.099	32,1	52.740.205	62,6
2004	101.038.904	19.689.593	19,5	9.619.359	9,5	34.325.208	34	63.634.160	63
2005	119.250.807	22.817.529	19,1	11.401.985	9,6	38.280.430	32,1	72.499.944	60,8
2006	151.271.701	31.727.644	21	12.447.354	8,2	50.723.560	33,5	94.898.558	62,7
2007	171.098.466	38.061.543	22,2	15.718.474	9,2	55.461.123	32,4	109.241.140	63,8
2008	189.980.827	44.430.339	23,4	18.658.195	9,8	60.066.230	31,6	123.154.764	64,8
2009	196.313.308	46.018.360	23,4	20.701.805	10,5	60.169.248	30,6	126.889.413	64,6
2010	235.714.637	49.385.289	21	22.854.846	9,7	75.649.986	32,1	147.890.121	62,7
2011	284.490.017	59.885.000	21,1	29.233.725	10,3	95.550.463	33,6	184.669.188	64,9
2012	317.218.619	69.671.645	22	32.111.820	10,1	103.155.875	32,5	204.939.340	64,6
2013	367.517.727	78.726.008	21,4	31.434.581	8,6	123.878.363	33,7	234.038.952	63,7
2014	401.683.956	91.063.306	22,7	35.163.517	8,8	130.538.554	32,5	256.765.377	63,9
2015	464.886.790	105.393.946	22,7	37.009.483	8	153.575.376	33	295.978.805	63,7
2016	529.263.765	123.683.017	23,4	46.898.207	8,9	168.548.403	31,8	339.129.627	64,1

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2016 Yılı Faaliyet Raporu s.180

### 3. Ankara, Bursa, İstanbul, İzmir ve Kocaeli İllerinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Yeri

Ankara, Bursa, İstanbul, İzmir ve Kocaeli illerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki oransal bilgileri aşağıdaki gibidir.

**Tablo 5: Ankara, Bursa, İstanbul, İzmir Ve Kocaeli İllerinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı**

İL ADI	TAHAKKUK	TAHSİLAT	TAHSİLAT ORANI(%)	TOPLAM VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI (%)
ANKARA	78.953.933	63.215.332	80,07	11,94
BURSA	18.844.643	14.474.609	76,81	2,73
İSTANBUL	280.798.483	234.751.540	83,6	44,35
İZMİR	65.302.068	55.700.950	85,3	10,52
KOCAELİ	65.276.230	60.206.672	92,23	11,38
<b>GENEL TOPLAM</b>	<b>509.175.357</b>	<b>428.349.103</b>		<b>80,92</b>

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2016 Yılı Faaliyet Raporu s.169

### 4. Toplam Vergi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payı Ve Vergi Yükü

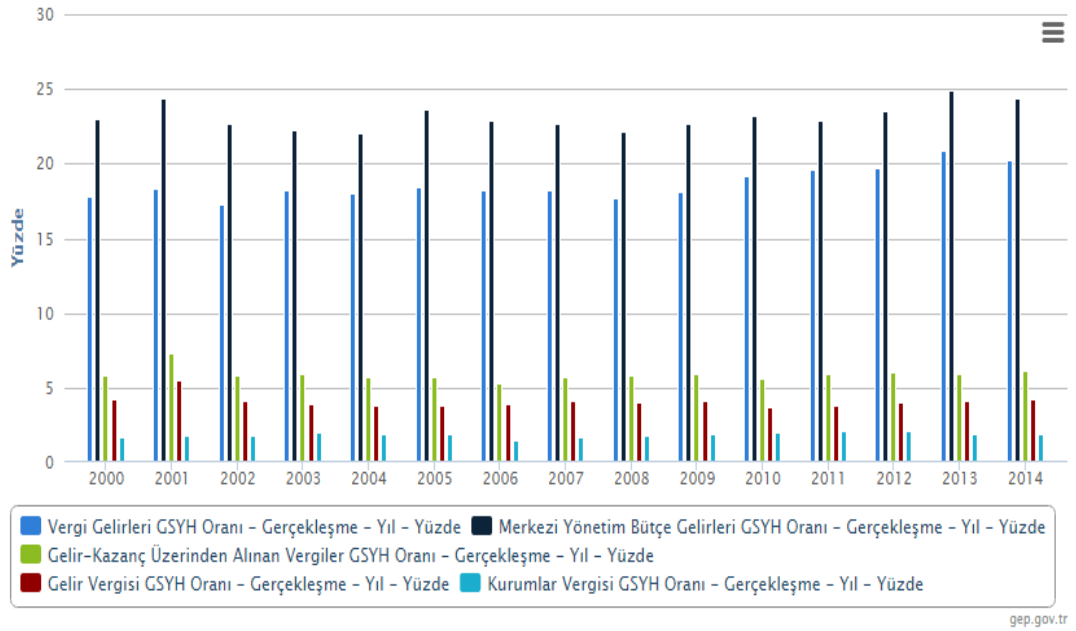
Gayri Safi Yurtiçi Hasıla içerisinde vergi gelirlerinin tutarı ve vergi gelirlerinin toplamda oluşturduğu vergi yükü oransal olarak aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 6:Yıllar İtibariyle GSYİH, Vergi Gelirleri ve Vergi Yükü**

YILLAR	GSYH (2009 BAZLI) (BİN TL)	BRÜT VERGİ GELİRLERİ (BİN TL)	VERGİ YÜKÜ (%)	NET VERGİ GELİRLERİ	VERGİ YÜKÜ (%)
	(1)	(2)	(2/1)	(3)	(3/1)
2009	999.191.848	196.313.308	19,6	172.440.423	17,3
2010	1.160.013.978	235.714.637	20,3	210.560.388	18,2
2011	1.394.477.166	284.490.017	20,4	253.809.179	18,2
2012	1.569.672.115	317.218.619	20,2	278.780.848	17,8
2013	1.809.713.087	367.517.727	20,3	326.169.164	18
2014	2.044.465.876	401.683.956	19,6	352.514.457	17,2
2015	2.337.529.940	465.229.389	19,9	407.818.455	17,4
2016	2.590.517.030	529.263.765	20,4	458.657.754	17,7

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2016 Yılı Faaliyet Raporu s.179

Toplam vergi gelirlerinin Gayri Safi Yurtiçi Hasılaya oranı birlikte merkezi yönetim bütçe gelirleri, gelir kazanç üzerinden alınan vergiler ile gelir ve kurumlar vergilerinin GSYH oranları grafiksel olarak aşağıdaki gibidir.



**Grafik 1:Yıllar İtibariyle Vergi Türlerinin Toplam Tutarlarının GSHY'a Oranları**

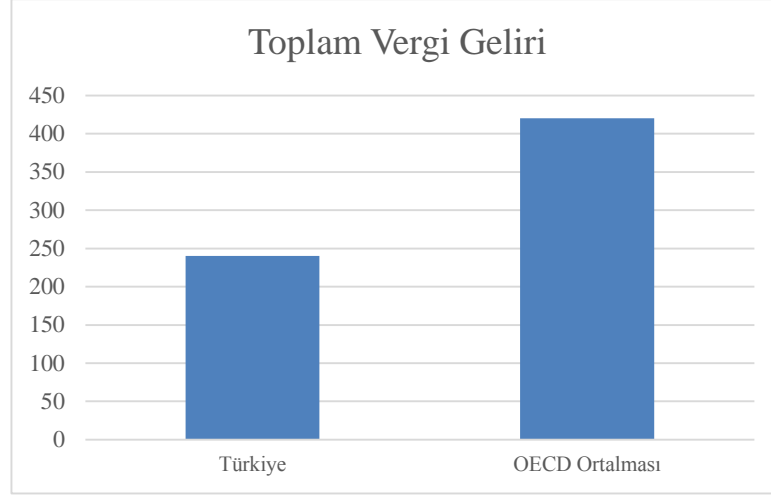
Kaynak: <http://www.gep.gov.tr/web/RUlusal.aspx?prmts=115> Erişim Tarihi 30.01.2018

## C- TÜRKİYE'DE Kİ VERGİ GELİRLERİNİN EKONOMİK KALKINMA VE İŞBİRLİĞİ ÖRGÜTÜ (OECD) ÜLKELERİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI

### 1. OECD Ülkeleri ve Türkiye'de ki Vergi Gelirleri Ortalaması

Türkiye'nin vergi durumu ile OECD ülkeleri karşılaştırıldığında karşımıza çıkan durum ve analizler aşağıdaki gibidir.





**Grafik 2:OECD ve Türkiye Vergi Gelirleri Ortalaması**

*Kaynak:* [http://www.oecd360.org/turkey?utm\\_source=oecdorg&utm\\_medium=focusbox&utm\\_campaign=oecd360launch](http://www.oecd360.org/turkey?utm_source=oecdorg&utm_medium=focusbox&utm_campaign=oecd360launch) Erişim Tarihi 25.12.2017

OECD ülkelerinin vergi gelirleri ortalaması, Türkiye'nin vergi gelirleri ortalaması arasında hemen hemen yarı yarıya bir farkın olduğu görülmekte olup bu durum Türkiye'nin nüfusu da göz önüne alındığında aleyhe bir durum oluşturmaktadır. Bu nedenle Türkiye'de vergi gelirlerini artırması ve vergi gelirlerinin istenilen seviyeye ulaşması istenilen amaç olmalıdır. Bu sebeple vergi kaynaklarının kontrolü de önemli bir etken olarak karşımıza çıkmakta olup kontrol edebilmenin de yegane aracının denetim mekanizması olduğunun bilinmesi gerekmektedir.

## 2. OECD İle Türkiye'deki Vergi Yükü Ortalamasına İlişkin Göstergeler

Vergi yükü hesaplaması; toplam vergi gelirlerinin GSYİH'a bölünmesi ile elde edilen sonuçtur. Türkiye'de son yıllarda GSYİH'da olan artışlar dikkate alındığında vergi gelirlerinin bu artışa paralel bir artış göstermesi gerektiği bilinmelidir. Ancak aşağıdaki şekillere bakıldığında Türkiye'nin OECD verilerinin ortalamasının altında olduğu görülecektir. Ülkemiz GSYİH dünya sıralamasında 17. olduğu (satın alma gücü paritesine göre 13. olduğu) bilinmektedir.<sup>75</sup> Bu sebeple en azından OECD verileri ortalamasında olması en azından arzulanan bir durum olmalıdır.

<sup>75</sup> Mahfi EĞİLMEZ, *Türkiye Ekonomisi Dünyada Kaçınıcı Sırada?* <http://t24.com.tr/haber/turkiye-ekonomisi-dunyada-kacinci-sirada,430739> (Erişim Tarihi 09.03.2018)

## 2.1. OECD Vergi Yüğü Ortalaması İle Türkiye'deki Vergi Yüğü Ortalaması

Türkiye'de ve OECD ülkelerinde ki ortalama vergi yüğü oranı aşağıdaki gibidir.

**Tablo 7: OECD ve Türkiye'de Yıllar İtibariyle Vergi Yüğü**

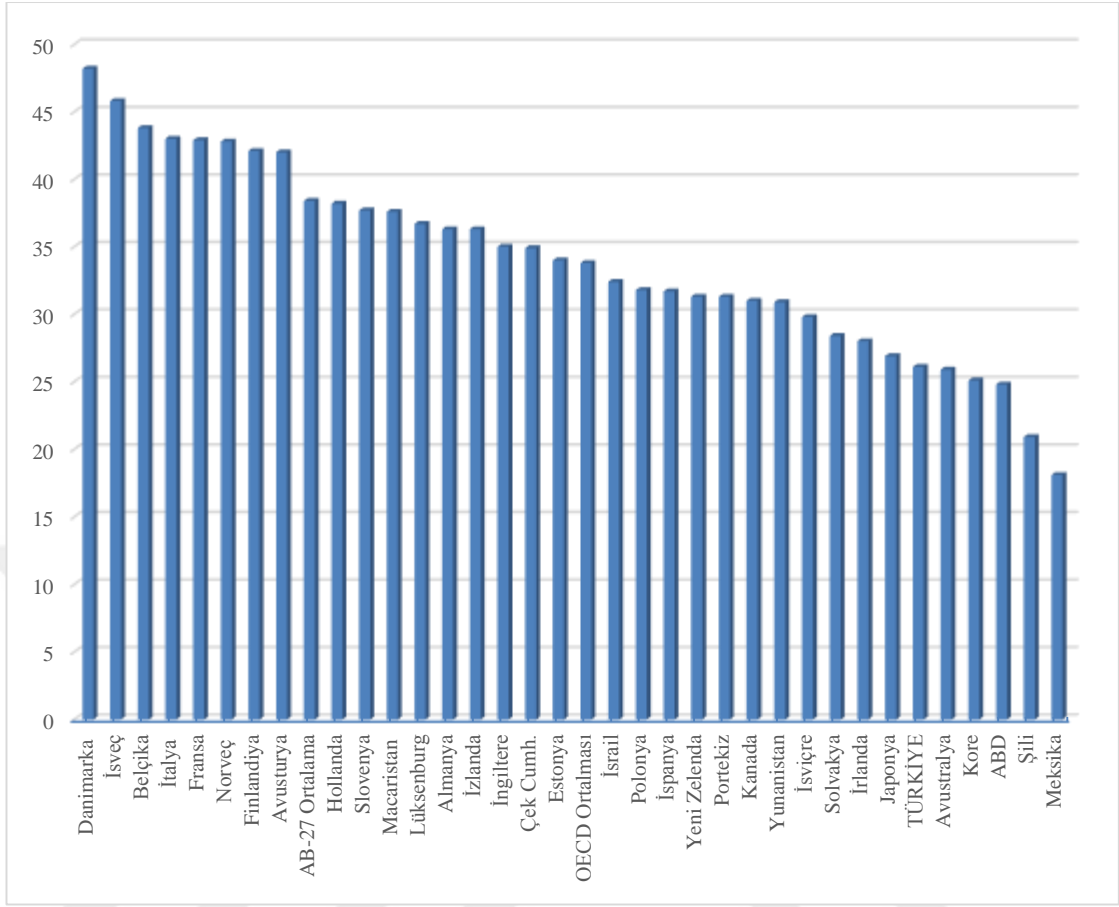
Yıl	Sosyal Güvenlik Primleri Dâhil		Sosyal Güvenlik Primleri Hariç	
	Türkiye	OECD	Türkiye	OECD
1965	10,6	25,5	9,9	20,9
1975	11,9	29,3	10,8	22,8
1985	11,5	32,5	9,8	24,9
1995	16,8	34,5	14,8	25,4
2000	24,2	35,2	19,6	26,3
2007	24,1	35,1	18,9	26,3
2008	24,2	34,5	18,2	25,6
2009	24,6	33,7	18,6	24,5
2010	26,1	33,8	19,6	24,6

Kaynak: Kalkınma Bakanlığı, Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018) Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu s.5

Yıllar itibariyle hem OECD ülkelerinde hem de Türkiye'de vergi yüğü oranında bir artış söz konusu olup bu artış doğal olarak GSYİH'da olan artışa bağılı bir artıştır. GSYİH'nın artmasına bağılı olarak harcanabilir gelirlerdeki artış vergi yükünü artırmaktadır. Bu sebeple de vergi yükünün doğal olarak artması beklenir. Ancak verilere bakıldığında Türkiye, OECD ortalamasının altında bir vergi yüküne sahip olduğu görülmektedir.

## 2.2. OECD Ülkeleri ile Türkiye'de ki Vergi Yüğü Oranları

Türkiye'de ki vergi yüğü oranının AB ülkeleri ve OECD ülkeleri ortalamasının altında olduğu gözlenmektedir. Bu durum Kalkınma Bakanlığı Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018) Vergi Özel İhtisas Komisyonun Raporunda "Türkiye'de vergi yükünün düşük olmasında, kayıt dışı ekonomi ile vergi indirim, istisna ve muafiyetlerinin önemli rol oynadığı değerlendirilmektedir." şeklinde açıklanmaktadır. OECD ülkeleri ile Türkiye'deki vergi yükünün oransal rakamları ise aşağıdaki gibidir.



**Grafik 3:OECD Ülkeleri ve Türkiye’de Yıllar İtibariyle Vergi Yüğü**

*Kaynak: Onuncu Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu s.6*

### **3. OECD İle Türkiye’de ki Dolaysız ve Dolaylı Vergilerin Oransal Dağılımı**

Dolaylı ve dolaysız vergi ayırımı verginin iktisadi mükellef ile vergi idaresi arasında başka birilerinin girip girmemesine göre yapılan bir ayırmadır.<sup>76</sup> Bir ülkedeki gelişmişlik düzeyi ve vergide adaletin olup/olmadığının göstergelerinden olan dolaylı ve dolaysız vergi gelirleri toplamalarının OECD ülkeleri karşılaştırılması durumu aşağıdaki gibidir.

<sup>76</sup>Metin Erdem, Doğan Şenyüz, İsmail Tatlıoğlu, *Kamu Mâlîyesi*, Ekin Kitabevi. 3. Basım, Bursa, 2003, s. 91.

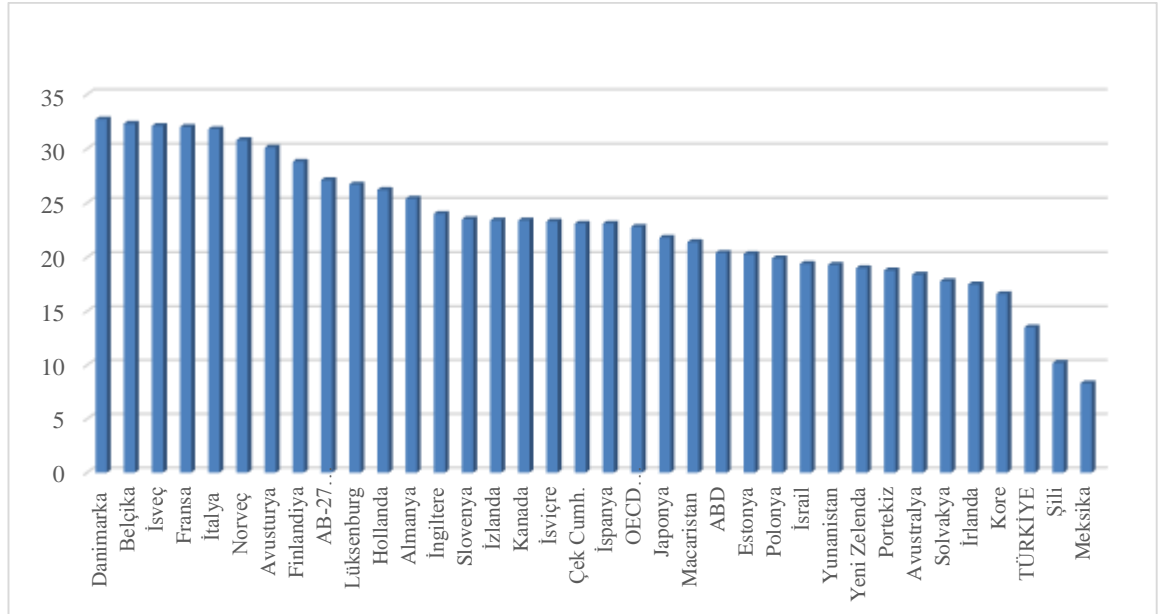
**Tablo 8:OECD ve Türkiye’de Yıllar İtibariyle Ortalama Dolaysız ve Dolaylı Vergi Yüğü**

(%)	Dolaysız Vergiler		Dolaylı Vergiler	
Yıl	Türkiye	OECD (Ortalama)	Türkiye	OECD (Ortalama)
1965	46,0	61,6	54,0	38,4
1975	58,7	67,2	41,3	32,8
1985	64,0	66,3	36,0	33,7
1995	62,4	66,2	37,6	33,8
2000	58,0	66,9	42,0	33,1
2007	52,3	68,0	47,7	32,0
2008	54,5	67,9	45,5	32,1
2009	54,3	67,5	45,7	32,5
2010	51,6	66,9	48,4	33,1

*Kaynak: Onuncu Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu s.7*

### 3.1. OECD Ülkeleri ile Türkiye’de ki Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Payı

Dolaysız vergiler doğrudan mükelleflerin elde etmiş olduğu gelirler üzerinden alınan vergiler olup vergide adaletin sağlandığına belki de en önemli karinedir. Çünkü mükelleflerin yıl içerisinde gelir olarak elde etmiş oldukları iratlar veya kazançlar üzerinden alındığı için vergide adalet ilkesinin temel göstergesidir.



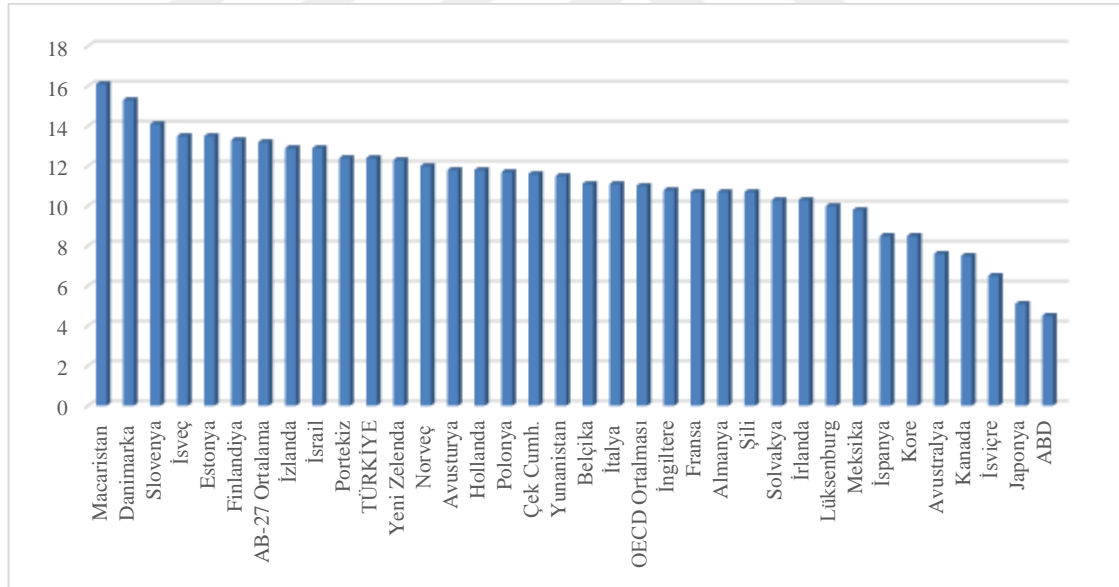
**Grafik 4:OECD Ülkeleri ve Türkiye’de Yıllar İtibariyle Dolaysız Vergi Oranları**

*Kaynak: Onuncu Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu s.7*

Türkiye'nin, yukarıda ki grafikte gösterildiği üzere OECD ülkeleri ortalamasının yaklaşık olarak 9 puan geride kalmış olması, dolaysız vergilerin diğer üye ülkeler nezdinde tam ve etkin olarak toplanmadığını gösterebilir. Bu duruma neden olan birçok sebep sayılabilir bunlar kayıt dışı ekonomi, vergi mevzuatı ve vergileme sistemi başta olmak üzere birçok sorundan kaynaklanabilir. Bu durumun üstesinden etkin bir denetimle gelinebilir.

### 3.2. OECD Ülkeleri ile Türkiye'de ki Dolaylı Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Payı

Dolaylı vergiler, doğrudan vergilerin aksine kazanç unsurlarından alınmamakla birlikte genellikle tüketim ve işlemler üzerinden alınan vergilerdir. Bu sebeple bu vergileme sisteminde yapılan işlemlerde mükelleflerin gelirleri veya ailevi durumları göz önüne alınmaz. Yapılan işlem veya harcamadan alındığı için adil değildir.



**Grafik 5: OECD Ülkeleri ve Türkiye'de Yıllar İtibariyle Dolaylı Vergi Oranları**

Kaynak: Onuncu Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu s.8

Türkiye'nin dolaylı vergi gelirleri OECD ülkelerinin ortalamasının üzerinde olduğu bu durumun gelişmekte olan bir ülke olarak vatandaşlarının yani

mükelleflerinin aleyhine bir durum oluşturduğu göz ardı edilmemeli hatta dolaylı vergi gelirlerinin daha alt seviyelere düşürülmesi gerekmektedir.

## Ç- VERGİ DENETİM ELEMANLARININ KADRO SAYISI VE İLLERE GÖRE DAĞILIMLARI

### 1. VDK Vergi Müfettişleri Kadro Sayısı ve İllere Göre Dağılımı

Vergi Denetim Kurulu'nun 31.12.2016 tarihi itibariyle kurula tahsis edilen toplam kadro sayısı ile dolu ve boş kadro sayısı aşağıdaki gibidir.

Tablo 9: Vergi Denetim Kurulu Toplam Kadro Dağılımı

Ünvan	Toplam	Dolu	Boş
Başkan	1	1	-
Başkan Yardımcısı	6	-	6
Vergi Başmüfettişi	1.889	239	1.650
Vergi Müfettişi	6.244	3.018	3.226
Vergi Müfettiş Yardımcısı	6.105	5.244	861
<b>TOPLAM</b>	<b>14.245</b>	<b>8.502</b>	<b>5.743</b>

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu 2016 Yılı Faaliyet Raporu ss.10-11

Vergi Denetim Kurulu'nun toplam dolu kadro sayısının dağılımı ise aşağıdaki gibidir.

Tablo 10: Vergi Denetim Kurulu Toplam Dolu Kadro Dağılımı

Ünvanı	A Grubu	B Grubu	C Grubu	Ç Grubu	Toplam
Vergi Başmüfettişi	-	189	19	31	239
Vergi Müfettişi	2.800	169	26	23	3.018
Vergi Müfettiş Yardımcısı	5.002	242	-	-	5.244
Yetkili Vergi Müfettiş Yrd.	4.202	225	-	-	4.427
Yetkisiz Vergi Müfettiş Yrd.	800	17	-	-	817
<b>TOPLAM</b>	<b>7.802</b>	<b>600</b>	<b>45</b>	<b>54</b>	<b>8.501</b>

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu 2016 Yılı Faaliyet Raporu ss.10-11

Vergi Müfettişlerinin illere göre dağılımı ise aşağıdaki gibidir.

Tablo 11: Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları Dolu Kadro Dağılımı

<b>Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları</b>					
Grup Başkanlığı	Vergi Başmüfettişi	Vergi Müfettişi	Yetkili Müfettiş Yardımcısı	Yetkisiz Müfettiş Yardımcısı	TOPLAM
Ankara	82	81	77	17	257
İstanbul	80	82	106	-	268
İzmir	27	6	42	-	75
<b>TOPLAM</b>	<b>189</b>	<b>169</b>	<b>225</b>	<b>17</b>	<b>600</b>

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu 2016 Yılı Faaliyet Raporu s.87

**Tablo 12: Organize Vergi Kaçakçılığı İle Mücadele Grup Başkanlıkları Dolu Kadro Dağılımı**

<b>Organize Vergi Kaçakçılığı İle Mücadele Grup Başkanlıkları</b>					
Grup Başkanlığı	Vergi Başmüfettişi	Vergi Müfettişi	Yetkili Müfettiş Yardımcısı	Yetkisiz Müfettiş Yardımcısı	TOPLAM
Ankara	7	9	-	-	16
İstanbul	12	17	-	-	29
<b>TOPLAM</b>	<b>19</b>	<b>26</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>45</b>

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu 2016 Yılı Faaliyet Raporu s.87

**Tablo 13: Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlıkları Dolu Kadro Dağılımı**

<b>Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlıkları</b>					
Grup Başkanlığı	Vergi Başmüfettişi	Vergi Müfettişi	Yetkili Müfettiş Yardımcısı	Yetkisiz Müfettiş Yardımcısı	TOPLAM
Ankara	12	11	-	-	23
İstanbul	11	7	-	-	18
İzmir	8	5	-	-	13
<b>TOPLAM</b>	<b>31</b>	<b>23</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>54</b>

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu 2016 Yılı Faaliyet Raporu s.87

**Tablo 14: Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları Dolu Kadro Dağılımı**

<b>Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları</b>					
<b>Grup Başkanlığı</b>	<b>Vergi Başmüfettişi</b>	<b>Vergi Müfettişi</b>	<b>Yetkili Müfettiş Yardımcısı</b>	<b>Yetkisiz Müfettiş Yardımcısı</b>	<b>TOPLAM</b>
Adana	-	92	182	34	308
Anadolu	-	217	250	3	470
Ankara	-	107	192	14	313
Antalya	-	133	317	41	491
Aydın	-	23	12	-	35
Balıkesir	-	23	18	1	42
Başkent	-	180	217	10	407
Boğaziçi	-	165	344	76	585
Bursa	-	101	305	33	439
Denizli	-	49	90	6	145
Diyarbakır	-	60	38	24	122
Edirne	-	13	-	-	13
Eğitim	-	33	-	188	221
Erzurum	-	27	48	7	82
Eskişehir	-	49	150	7	206
Gaziantep	-	69	66	36	171
Haliç	-	3	-	-	3
Hatay	-	37	23	14	74
İstanbul	-	166	367	70	603
İzmir	-	158	259	26	443
Kahramanmaraş	-	21	17	6	44
Kayseri	-	43	136	26	205
Kocaeli	-	115	115	12	242
Kocatepe	-	159	213	13	385
Konya	-	98	108	49	255
Malatya	-	38	97	10	145
Maltepe	-	5	1	-	6
Manisa	-	34	12	-	46
Marmara	-	253	315	18	586
Mersin	-	45	23	-	68
Muğla	-	28	14	1	43
Sakarya	-	38	25	-	63
Samsun	-	92	155	24	271
Şanlıurfa	-	58	21	34	113
Tekirdağ	-	22	37	12	71
Trabzon	-	22	20	3	45
Zonguldak	-	24	15	2	41
<b>TOPLAM</b>	<b>-</b>	<b>2.800</b>	<b>4.202</b>	<b>800</b>	<b>7.802</b>

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu 2016 Yılı Faaliyet Raporu ss.87-88



Ankara, Bursa, İstanbul, İzmir ve Kocaeli illerindeki müfettiş sayıları ise aşağıdaki gibidir.

**Tablo 15: Ankara, Bursa, İstanbul, İzmir Ve Kocaeli İllerindeki Müfettiş Sayıları ve Toplam Kadro İçerindeki Oransal Dağılımı**

İLLER	VERGİ MÜFETTİŞ SAYISI	ORANSAL DAĞILIM
Ankara	1401	16,48
Bursa	439	5,16
İstanbul	2568	30,21
İzmir	531	6,25
Kocaeli	242	2,85
<b>TOPLAM</b>	<b>5181</b>	<b>60,95</b>

## 2. Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez ve Taşra Teşkilatı Fiili Kadro Durumu

Bilindiği üzere VUK 135. madde gereği GİB merkez ve taşra teşkilatında görev yapanlarında inceleme yetkisi bulunmakta olup söz konusu hüküm gereği denetim elemanı olarak sayılan müdürlerin kadro dağılımı ise aşağıdaki gibidir.

**Tablo 16: Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez ve Taşra Teşkilatı Müdür Kadro Sayısı**

Merkez Teşkilatı	Kadro	Taşra Teşkilatı	Kadro
Müdür	10	Vergi Dairesi Başkanı	19
		Gelir İdaresi Grup Müdürü	60
		Vergi Dairesi Müdürü	485
		Müdür	37

Kaynak: GİB 2016 Yılı Faaliyet Raporu s.30

## D- VERGİ DENETİMLERİNİN İSTATİSTİKLERE YANSIMASI

### 1. Yıllar İtibariyle Sonuçlanan/Yapılan Vergi İnceleme Sonuçları

Genellikle vergi incelemeleri, vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları tarafından yapılmakta olup kısmen vergi dairesi müdürleri tarafından da yapılmaktadır. Vergi incelemelerine ilişkin istatistikî bilgiler aşağıdaki gibidir.

## 1.1. Yıllar İtibariyle VDK Tarafından Yapılan İnceleme Verileri

2011 yılında kurulan ve aktif görevi vergi denetimi yapmak olan VDK'nın yıllar itibariyle denetim sonuçları ve sonuçlara ilişkin bazı bilgiler aşağıdaki gibidir.

**Tablo 17:Yıllar İtibariyle Yapılan İnceleme Türleri ve Sayısı**

YILLAR	Sınırlı İnceleme	Tam İnceleme	Toplam İnceleme Sayısı
2012	88.737	17.024	105.761
2013	130.546	32.821	163.367
2014	111.692	37.355	149.047
2015	129.209	30.291	159.500
2016	144.820	40.642	185.462

*Kaynak: Vergi Denetim Kurulu 2016 Yılı Faaliyet Raporu ss.43-46*

VDK tarafından yapılan incelemelerin mükellef sayıları ve toplam faal gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin sayılarına ilişkin oransal bilgiler ise aşağıdaki gibidir.

**Tablo 18:Yıllar İtibariyle Toplam Mükellef Sayıları ve İncelenen Mükellef Sayıları ile İnceleme Oranları**

Yıllar	Toplam Mükellef Sayısı	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı
2012	2.422.975	46.845	1,93%
2013	2.460.281	71.352	2,90%
2014	2.472.658	55.284	2,24%
2015	2.527.084	58.676	2,32%
2016	2.541.016	49.817	1,96%

*Kaynak: Vergi Denetim Kurulu 2016 Yılı Faaliyet Raporu ss.87-88*

Vergi türleri itibariyle incelemelerin matrah, vergi ve kesilmesi gereken ceza tutarlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

**Tablo 19: Vergi Türleri İtibariyle Bulunan Matrah Farkı Tarhı İstenilen Vergi ve Önerilen Ceza**

Vergi Türü	Bulunan Matrah Farkı	Tarhı İstenilen Vergi Tutarı	Kesilmesi Önerilen Ceza
<b>Kurumlar Vergisi</b>	5.173.034.624	943.815.890	1.807.373.624
<b>Kurumlar Vergisi Geç</b>	5.830.106.154	*701.834.927	1.400.093.106
<b>Gelir Vergisi</b>	372.531.672	112.173.299	236.287.853
<b>Gelir Vergisi Geçici</b>	541.324.527	*44.615.608	76.979.455
<b>KDV</b>	8.279.902.913	3.851.763.512	9.467.689.012
<b>BSMV</b>	724.376.718	37.127.608	43.149.624
<b>ÖTV</b>	299.596.747	1.023.203.794	2.104.203.073
<b>Damga Vergisi</b>	7.865.177.769	59.817.921	55.437.385
<b>Gelir Vergisi Stopaj</b>	2.242.658.313	310.362.356	409.559.492
<b>Kurumlar Vergisi Stopaj</b>	463.776.414	57.248.243	59.166.278
<b>Diğer Vergiler</b>	848.575.502	92.909.972	244.553.834
<b>TOPLAM</b>	<b>32.641.061.353</b>	<b>7.234.873.130</b>	<b>15.904.492.736</b>

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu 2016 Yılı Faaliyet Raporu s.45

Vergi türlerine göre rapor ve mükellef sayıları ile önerilen tarhiyat türlerine ilişkin matrah tutar bilgileri aşağıdaki gibidir.

**Tablo 20: Vergi Türleri İtibariyle İncelenen Mükellef ve Yazılan Rapor Sayıları ile Tarh Türleri**

Vergi	ADET		MATRAH FARKI (TL)	
	Rapor	Mükellef	İkmalen	Re'sen
<b>Kurumlar Vergisi</b>	21.473	15.764	1.132.083.794	4.040.950.830
<b>Kurumlar Vergisi Geçici</b>	9.627	6.739	822.037.796	5.008.068.358
<b>Gelir Vergisi</b>	5.471	3.994	3.081.550	369.450.122
<b>Gelir Vergisi Geçici</b>	2.752	1.812	2.606.020	538.718.507
<b>KDV</b>	69.125	36.443	178.606.147	8.101.296.766
<b>BMSV</b>	589	344	292.841.515	431.535.203
<b>ÖTV</b>	3.089	1.916	541.159	299.055.588
<b>Damga Vergisi</b>	578	349	2.836.187.403	5.028.990.366
<b>Gelir Vergisi Stopaj</b>	5.322	3.341	100.267.830	2.142.390.483
<b>Kurumlar Vergisi Stopaj</b>	262	169	1 18.239.113	345.537.301
<b>Diğer Vergiler</b>	3.957	3.559	401.081.528	447.493.974
<b>TOPLAM</b>	<b>122.245</b>	<b>74.430</b>	<b>5.887.573.855</b>	<b>26.753.487.498</b>

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu 2016 Yılı Faaliyet Raporu s.46

## 1.2. Yıllar İtibariyle GİB Tarafından Yapılan İnceleme Sonuçları

Vergi Usul Kanununun 135. Maddesinde, inceleme yapmaya yetkili olarak sayılan Gelir İdaresi Başkanlığının taşra teşkilatında müdür kadrolarında bulunanların yapmış olduğu incelemelere ilişkin veriler aşağıdaki gibidir.

**Tablo 21: GİB Tarafından 2016 Yılı İtibariyle Yapılan İnceleme Bilgileri**

Vergi Türü	İncelenen Mükellef Sayısı	Rapor Sayısı	Bildirilen Matrah (TL)	Bulunan Matrah Farkı	Bulunan Vergi Farkı	Tarh Edilen Vergi	Usulsüzlük Cezası	Özel Usulsüzlük Cezası	Vergi Ziyası Cezası
Gelir Vergisi	911	1.213	211.484.653	51.160.730	7.710.321	9.880.627	14.107	5.873.337	14.021.587
Kurumlar Vergisi	415	442	124.741.451	34.354.471	7.713.268	7.990.737	15.976	2.207.094	13.247.625
KDV	1.216	1.528	597.366.796	131.313.682	32.447.718	33.035.260	24.718	5.646.311	57.349.557
ÖTV	62	65	0	629.371	676.829	753.153	240	49.875	760.634
Bank. Sig. Mua. Ver.	3	5	0	143.920	14.382	7.196	0	0	24.498
Verasat ve İnt. Ver.	34	36	731.221.215	892.436.567	86.621.025	86.886.507	0	0	8.827
Damga	28	36	264.029	7.911.362	448.125	686.776	0	500	803.679
Geçici Vergi	312	562	20.069.472	49.155.181	7.042.315	5.715.191	1.983	475.722	9.577.197
Diğerleri	3.880	3.871	433.085.402	106.399.344	5.389.012	5.451.384	5.395	6.116.904	5.390.638
TOPLAM	6.861	7.758	2.118.233.018	1.273.504.628	148.062.995	150.406.831	62.419	20.369.743	101.184.242

Kaynak: GİB 2016 Yılı Faaliyet Raporu s.113

## 2. Teftiş

VDK tarafından Maliye Bakanlığı bünyesinde teftiş edilen birimlerin yıllara göre sayısal verileri ise aşağıdaki gibidir.

**Tablo 22: 2016 Yılı VDK Tarafından Teftiş Edilen İlgili Birimler ve Sayıları**

<b>Teftiş Edilen Birimler</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>
Mal Müdürlükleri	17	21	2	10	84
Mal Müdürlükleri Gelir Servisi		2	-	2	67
Milli Emlak Müdürlüğü	9	4	9	14	8
Muhakemat Müdürlüğü		3	7	10	7
Muhasebe Müdürlüğü	5	3	6	10	5
Personel Müdürlüğü		3	6	16	3
Vergi Dairesi Başkanlığı		3	-	7	-
Vergi Dairesi Müdürlüğü	47	45	35	6	33
YMM/SMMM Odaları	6	22	2	-	-
VDK Grup Başkanlıkları			-	6	-
Döner Sermaye Saymanlığı	-	-	3	-	2
Diğer Birimler		2	2	-	-
<b>TOPLAM</b>	<b>84</b>	<b>108</b>	<b>72</b>	<b>81</b>	<b>209</b>

*Kaynak: Vergi Denetim Kurulu, 2016 Yılı Faaliyet Raporu s.57*

Yapılan teftiş istatistiklerine bakılırsa teftişlerin Türkiye genelinde sayıca ne kadar az olduğu görülebilir. Çünkü her ilçede en az bir mal müdürlüğü olduğu hatta bazı ilçelerde hem vergi dairesi hem de mal müdürlüğü olduğu dikkate alınırsa bu sayı bize teftiş edilen birimin sayıca azlığını ifade etmektedir.

## 3. Yaygın Yoğun Denetim Sonuçları

GİB tarafından 2016 yılında yapılan yaygın ve yoğun denetimlere ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

**Tablo 23:2016 Yılı Yaygın ve Yoğun Denetim İstatistikleri**

<b>Türkiye Geneline Yapılan Yaygın Yoğun Denetim Sonuçları</b>	
Mükellefler Nezdinde Yapılan Fiili Hasılat Denetim Sayısı	3.180
Nezdinde Fiili Denetim Yapılan Nakliye Aracı Sayısı	40.206
Mükellefiyet Tesis Ettirilen Kişi Sayısı	16.266
Toplam Denetim Sayısı	436.252
Kesilen Usulsüzlük Cezası Tutarı	58.226.570

*Kaynak: GİB 2016 Yılı Faaliyet Raporu s.117*

GİB tarafından 2016 yılından yapılan yaygın ve yoğun denetimler esnasında sigortasız olarak çalıştırıldığı tespit edilen işçi sayılarına ilişkin veriler ise aşağıdaki gibidir.

**Tablo 24:2016 Yılı Yaygın ve Yoğun Denetim Sonucu Tespit Edilen Kayıt Dışı Çalışan Bilgileri**

<b>Türkiye Geneline Yapılan yaygın ve Yoğun Denetim Çalışmaları Esnasında Tespit Edilen Kayıt Dışı İşçi Sayıları</b>					
<b>YILI</b>	<b>OCAK MART</b>	<b>NİSAN HAZİRAN</b>	<b>TEMMUZ EYLÜL</b>	<b>EKİM ARALIK</b>	<b>GENEL TOPLAM</b>
<b>2014</b>	480	524	705	490	2199
<b>2015</b>	686	233	539	409	1867
<b>2016</b>	268	352	206	386	1212

*Kaynak: GİB 2016 Yılı Faaliyet Raporu s.117*

2016 yılında toplam mükellef nezdinde yapılan yaygın yoğun denetim sayısının 376.600 olduğu bu sayının toplam faal mükelleflerin sayısı düşünüldüğünde, nisbet olarak çok düşük olduğu görülmektedir.

#### **4. Yoklama**

2016 yılına ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yapılan yoklama türleri ve adetlerine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

**Tablo 25: 2016 Yılı E- Yoklama İstatistikleri**

<b>Görev Türü</b>	<b>Yoklama Sayısı</b>
İlk Defa İse Başlama Yoklaması	518.781
Nakil İşe Başlama Yoklaması	89.587
Adres Değişikliği Yoklaması	149.640
Faal Mükellef Kontrol Yoklaması	222.027
İşi Bırakma Yoklaması	330.446
Nakil İşi Bırakma Yoklaması	30.812
Nakil Vasıtaları Yoklaması	18.297
Diğer Ücretli Çalışan Yoklaması	14.700
Kayıt Dışı Faaliyet Yoklaması	5.912
E-Tüzel Kişilik İşe Başlama Yoklaması	13.907
Ek İşi Bırakma Yoklaması	4.142
Resen Terk Yoklaması	253.312
GMSİ Yoklaması	103.893
Serbest Yoklama	165.920
Şube Açılış Yoklaması	132.274
Ek İşe Başlama Yoklaması	48.499
Şube Kapanış Yoklaması	82.813
Nakil Vasıta Terk Yoklaması	6.856
KDV İade (İmalatçı) Yoklaması	1.681
KDV İade (İmalatçı Olmayan) Yoklaması	3.521
KDV İade (İmalatçıların İhraç Kaydıyla Mal Teslimi) Yoklaması	653
MTY-1 Yoklaması	9.154
Diğer Ücretli Terk Yoklaması	9.808
<b>Toplam</b>	<b>2.216.635</b>

*Kaynak: GİB 2016 Yılı Faaliyet Raporu s.105*

2016 yılı içerisinde iki milyonun üzerinde yoklama yapıldığı görülmektedir. Ancak yapılan yoklamalar farklı türlerde olduğundan sayıca çok gözükmemektedir. Oysa nezdinde yoklama yapılan mükellef sayısı bilinmediği için gerçek anlamda denetime tabi olan mükellef sayısı bilinmemektedir.

## E- VERGİ DENETİM SONUÇLARININ YORUMLANMASI/ ANALİZİ

Yukarıda belirtilen istatistiki verilerin değerlendirilmesine bakarsak;

İlk olarak, Türkiye’de ki gelir, kurumlar, basit usulde ticari kazanç elde edenler ve gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükelleflerin toplamının 2016 yılı itibarıyla 5.093.542 olduğu aşikardır. Diğer vergi türlerinin türev olduğu düşünülürse faal mükelleflerin toplamı olarak bu sayının dikkate alınması gerekir. Ayrıca diğer ücret elde eden mükelleflerin de toplama dahil edilmesi gerekmekte olsa da ancak bu vergi türünde matrah kanunen belirlendiği için vergi denetimini gerektiren bir unsur bulunmadığından toplama dahil edilmemiştir.

İkinci olarak; vergi gelirlerine bakıldığında Türkiye’de dolaysız vergilerin yani esasen vergi alınması gereken ve esas unsur olan kaynakların toplam vergi gelirleri içerisindeki payının %32,3 olduğu yani vergi gelirlerinin yaklaşık üçte biri olduğu gözlemlenmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken bir diğer hususta gelir vergisi tutarının içerisindeki kesinti yoluyla elde edilen vergilerin ver almasıdır. Eğer kesinti yoluyla elde edilen vergilerin gelir vergisi içerisindeki payı düşülürse beyana dayanan vergilerin toplamının 18.085.563 TL (Bakınız IV-B.6 Bölümü) olduğu bununda toplam vergi gelirleri içerisindeki payının yaklaşık %3,5 tekabül edeceği görülecektir. Bu husus, kurumlar vergisi toplamı ile düşünüldüğünde yaklaşık %12,4’lerde olacak olup bu durum ise esas vergilendirilmesi gereken vergi kaynaklarının vergilendirilmediğini göstermektedir.

Üçüncü olarak; OECD ülkeleri ile Türkiye’nin karşılaştırılmasında, ülkemizin OECD ortalamalarının altında olduğu gözlenmektedir. OECD ülkelerinin söz konusu verilerinin, ideal bir vergileme kriteri olmadığı bilinmesi gerekmektedir. Ancak, en azından Türkiye verilerinin bu düzeyde olması arzulanmaktadır. Türkiye’de vergi gelirleri, OECD ortalamasının yaklaşık olarak yarı yarıya altındadır. Vergi yükü olarak OECD ortalamasının altında olmamız yeterince vergileme yapamadığımız ve kayıtdışı ekonomiye sahip olduğumuz anlamına gelmektedir. Dolaysız ve dolaylı vergi yükü ortalamasında ise, Türkiye dolaylı vergilerde OECD ortalamasının üstünde dolaysız vergilerde ise ortalamanın altında kalmakta fakat bu durumun ideal vergileme açısından tam tersi olması gerekmektedir.



Dördüncü olarak; Türkiye’de denetim elemanlarının sayının 2016 yılı verileri dikkate alındığında 8.502 olduğu, bu sayının toplam vergi mükellefleri dikkate alındığında yetersiz olduğu aşikardır. Ayrıca inceleme elemanlarının 817’sinin inceleme yetkisinin olmadığı hususu da göz önünde bulundurulmalıdır. Ankara, Bursa, İstanbul, İzmir ve Kocaeli illerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının %80,92 ve mükellef sayılarının 2.624.486 olduğu dikkate alındığında söz konusu illerde vergi denetim elemanı sayısının artırılması ve hatta denetimlerin bu illerde yoğunlaştırılması gerektiği hususu da göz ardı edilmemelidir.

Son olarak; Türkiye’de 2016 yılı itibariyle yapılan vergi inceleme istatistiklerine bakıldığında VDK tarafından 49.917, GİB tarafından 6.861 mükellefin incelendiği, toplam faal mükellef sayısı dikkate alındığında bu sayının yetersiz denilebilecek derecede az olduğu dikkat çekicidir. Teftiş edilen Maliye Bakanlığının ilgili birimlerinin toplamda 209 olduğu ancak bu sayı içerisinde teftiş edilen malmüdürlükleri bünyesindeki gelir servislerinin mükerrer olarak ayrıca yazıldığına bilinmesi gerekmektedir. Söz konusu sayı, toplam teftiş edilen birimlerden çıkartılırsa, teftiş edilen birim sayısının 142 olduğu bu sayının da her il ve ilçe teşkilatlanması bulunan bir kurum açısından yetersiz olduğu görülmektedir. 2016 yılında yapılan yaygın ve yoğun denetimlerin ise 376.600 olduğu, toplam mükellef sayısı dikkate alındığında bu sayının da yetersiz olduğu görülmektedir. 2016 yılında yapılan yoklama verilerine bakıldığında ise toplam 2.216.635 olduğu görülmekte olup bu sayının nicelik bakımından toplam mükellef sayısı dikkate alındığında oldukça yüksek olduğu söylenebilir. Ancak yapılan yoklamaların niteliklerine bakıldığında çoğunun usulen yapılması gereken açılış, terk veya KDV iadesi uygulamasına ait yoklamalar olduğu görülmektedir. Yoklamalarda esas olan mükelleflerin faal olup olmadıklarının yani yerinde olup/olmadıkları hususlarının tespit ediliyor olmasıdır. Bu sayede sahte belge düzenleme amacıyla kurulan veya hayali ihracatlar için oluşturulan paravan firmaların önlenmesi dolayısıyla vergi denetimlerinin amacına hizmet etmesi önemlidir. Kısaca denetimlerinden sayıca yetersiz olduğu istatistiki verilerle ortadadır.

#### IV- VERGİ DENETİMİNDE ETKİNLİK KAVRAMI, ETKİNLİĞİ AZALTICI SEBEPLER VE ARTIRICI GÖRÜŞLER

##### A- ETKİNLİK KAVRAMI

Etkinlik, örgütlerin, gerçekleştirdikleri faaliyetlerin sonucunda amaçlara ulaşma derecesini belirleyen bir performans boyutudur.<sup>77</sup> Özü itibariyle girdi ve çıktılarla elde edilen sonucun boyutunun ölçülmesine etkinlik denilmektedir. Başka bir deyişle herhangi bir örgüt amacına ulaşmak için “ne kadar maliyete katlanıyor” ve neticesinde “ne elde ediyor” sorusunun tanımıdır. Eğer bir örgütün hizmet üretmek için katlandığı maliyet yüksekse o örgüt etkin bir şekilde işlemiyor demektir. Tam tersi açıklama için de bu husus geçerlidir.

Vergi denetimlerinde etkinlik önemli bir yere sahip olmalıdır, çünkü vergi denetimleri sadece vergisel olayların incelenmesiyle kalmayıp, devletin siyasî ve ekonomik politikasında önemli bir yer tutan Türk Parasının Kıymetini Koruma Kanunu, Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu ve Bankalar Kanunu gibi kanunların uygulanmasına da yön vermektedir. Günümüzde vergisel olaylara bakışın çok geniş bir perspektife sahip olması gerekmektedir. Çünkü vergi denetimlerinin vergisel yönü kadar ekonomik ve sosyal yönü üzerinde de hassasiyetle durulması çağdaş denetim anlayışının gerektirdiği fonksiyonların yerine getirilmesini kaçınılmaz kılmaktadır.<sup>78</sup>

Vergi denetimlerinin çok boyutlu bir yapıda olduğu bilinmekte, bu çok boyutluluk ise yapılacak işlemlerin etkisi nedeniyle de sorunlar doğurabilmektedir. Örneğin, mükellefler ile ilgili yapılan denetim neticesinde bankalar ile ilgili bir düzenleme eksikliği ortaya çıkarılabilir ve bu da yabancı sermayenin ülkeye gelmesini olumsuz etkileyebilir veya sermaye piyasasının seyrini değiştirebilir. Bu nedenle etkinlik ölçümü önemli olmakla birlikte idarenin etkinliği sağlayabilmek için ne gibi araçlar kullandığı veya kullanması gerektiği hususları tartışılmalı ve bu konularda çözüm yolu aranmalıdır.

<sup>77</sup> Süleyman YÜKÇÜ, Gülşah ATAĞAN, Etkinlik, Etkililik ve Verimlilik Kavramlarının Yarattığı Karmaşıklık, *Erzurum Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt:23 Sayı, 4, 2009, s.3

<sup>78</sup> Tekin, Çelikkaya, *a.g.e.*, s.50

Vergi denetimlerinde etkinliği sağlamak genel anlamda ülkenin makroekonomik göstergelerine olumlu katkı sağlayacağı için girdi maliyetleri göz ardı edilmelidir. Bir başka deyişle vergi denetimleri neticesinde, vergi gelirlerinde pozitif bir artış olacağı gibi mükelleflerin vergiye gönüllü uyumları da sağlanacağından etkinlik ölçümünün sonucu yani amaca ulaşım sağlanacaktır. Bu sebeple vergi denetimlerinde girdiler yani kullanılacak araçlar belirlenmeli ve sonuca etkili bir şekilde ulaşabilecek araçlar uygulamaya alınmalıdır.

## **B- VERGİ DENETİMİNDE ETKİNLİĞİ AZALTAN NEDENLER**

### **1. Siyasi Partiler, Seçimler ve Seçmen Gruplarının Fayda Maksimizasyonu Sorunu**

Siyasi partiler amaç olarak iktidarı hedeflerler ancak iktidar olabilmek için çeşitli seçmen gruplarını ikna edebilmeleri gerekmektedir. Bu nedenle de seçilmeleri karşılığında bazı taahhütlerde bulunmaları demokrasinin bir gereğidir. Demokrasi farklı kesimlerin, ihtiyaçlarının karşılanması ve bir arada yönetilmesi kültürünü içerir. Ancak bu farklı kültürlerin ihtiyaçlarının karşılanması ani çıkar çatışmasına yol açmayacak şekilde yönetilmelidir. Siyasi partiler seçmen gruplarının desteklerini almak için onlara daha az vergi ödeme veya ödememe olanağı sağlamanın imkanını yasal olarak sunmaya çalışırlar.

Bu açıdan iktidar olan siyasi partiler, seçmen gruplarını vergisel anlamda mutlu edecek birtakım değişiklikler yapabilirler. Türkiye’de bunun en yaygın örneği yatırım teşvik kapsamında bölgelere sağlanan avantajlardır. Bu sayede birçok il yatırım teşviki kapsamında yatırımcı almakta ve bu sayede iş ve gelir imkanı elde etmektedir. Ancak devlette bunun karşılığında o bölgeye yatırım yapan yatırımcılara birçok kolaylık ve avantaj sağlamaktadır.

Aynı zamanda vergi kanunlarının Bakanlar Kuruluna ve Maliye Bakanlığına vermiş olduğu bazı yetkilerde siyasi partilerin iktidar olmaları neticesinde kullanabileceği geniş düzenlemeleri içermektedir. Örneğin; Katma Değer Vergisi kanununda belirlenen oranda değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna tanınmış

olup söz konusu yetkisini kendi seçmen grupları lehine kullanabilir. Ayrıca 6183 sayılı AATUHK'un 105. maddesinde de tabi afetler sebebiyle amme alacağının terkin edilmesine Bakanlar Kurulunun yetkili olduğu belirlenmiştir. Siyasi partiler iktidar olduklarında söz konusu düzenlemeler ışığında kendi seçmen grupları lehine fayda sağlayabilirler.

Seçmenler açısından bakıldığında, vergiler bireylerin harcanabilir gelirlerini etkilemekte olup; hem tüketim hem de yatırım kararlarını değiştirebilmektedir. Seçmenlerin siyasi tercihlerini belirleme noktasında vergilerin ne derece öneme sahip olduğunu belirlemek amacıyla yapılan çalışmalarda da ağırlıklı olarak vergilerin siyasi tercihler üzerinde etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Siyasiler seçmenlerin tercihlerinde etkili olabilecek politikaları belirlerken seçmenlerin hangi politikalara daha fazla reaksiyon gösterdiklerini göz önünde bulundurur. Genellikle seçmenlerin vergi gibi fazla reaksiyon göstereceği bir aracı, politikayı belirlerken göz ardı etmezler. Bu doğrultuda vergileri daima politika aracı olarak kullanacak olan siyasiler, seçmenin oyunu kendilerine çekmenin gayretinde olacaktır.<sup>79</sup>

Özetle siyasi partiler ve seçmen grupları kendi çıkarları için çalışmaktadırlar. Kendi çıkarları için çalışmalarının bir boyutu da vergiler ile şekillenmektedir. Vergiler seçmenlerin tercihini etkilediği gibi siyasi partilerinde kaderini belirleyen önemli bir etkidir. Eğer bir iktidar vergi politikasını seçmenlerinin talepleri doğrultusunda yönlendiremez ise iktidarını kaybedebilir.

Netice itibarıyla siyasi partiler politikalarını belirlerken seçmenlerinin tercihlerini dikkate alırlar. Eğer bunun neticesinde, devleti yöneten siyasi parti denetimleri kendi seçmen grupları üzerinde azaltmaya ve vergi oranlarını düşürmeye çalışırsa bu durum vergi denetimlerini ve vergide adalet ilkesini olumsuz etkiler. Aynı zamanda, denetimleri kendi seçmeni olmayan gruplar üzerinde artırmaya ve bu gruplar üzerinden alınan vergileri artırmaya giderse bu verginin gönüllü uyumunu uzun zaman düzeltilmeyecek şekilde bozucu bir etki yaratır.

---

<sup>79</sup> Gökhan DÖKMEN, Canan OVA, *Vergilerin Seçmen Davranışları Üzerindeki Etkisi: Sakarya İli Örneği*, Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi, Yıl, 2016, Cilt 7 Sayı:15, s.35

## 2. Vergi Psikolojisindeki Bozulmalar (Aflar, Uzlaşmalar ... vs)

Türkiye Cumhuriyeti kurulduğundan günümüze kadar çok sayıda vergi affı düzenleyen kanunlar çıkarılmıştır. Çıkarılan vergi afları kapsamına göre vergi aslını, vergi cezasını, gecikme faizini ve zammını kısmen veya tamamen ortadan kaldıran ve bunlara ödeme kolaylığı sağlayan veya bunlardan daha hafif mahiyette yeni mali yükümlülükler getiren uygulamalar olmuştur.

**Tablo 26:Türkiye Cumhuriyeti Tarihinde Vergi Afları**

17.05.1924	İlk Vergi Affı
05.08.1928	Elviyel Selased Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Yasa
15.03.1934	4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Yasa
04.07.1934	2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Yasa
29.06.1938	3568 Sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Yasa
13.06.1946	Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Yasa
21.01.1947	5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Yasa
26.10.1960	113 Sayılı Af Yasası
28.12.1961	281 Sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Yasa
23.02.1963	218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
13.06.1963	252 Sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Yasa
05.09.1963	325 Sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Yasa
16.07.1965	691 Sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Yasa
03.08.1966	780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
28.02.1970	1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunuyla Getirilen Af
15.05.1974	1803 Sayılı Cumhuriyet'in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
20.03.1981	2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyamına İlişkin Yasa
02.03.1982	2431 Sayılı Yasaya Ek
22.02.1983	2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsili Hakkında Yasa
04.02.1985	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 Sayılı Kanunun Geçici 4. Maddesi
03.12.1988	3505 Sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
28.12.1988	3512 Sayılı Yasa
15.12.1990	3689 Sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
21.02.1992	3787 Sayılı Yasa
05.09.1997	400 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği

22.07.1998	4369 Sayılı Yasa
06.02.2001	414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
07.03.2002	4746 Sayılı Yasa İle Emlak Vergisi İle İlgili Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Yasasının Geçici Madde 21)
27.02.2003	4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu
22.11.2008	5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun (Varlık Barışı)
25.02.2011	6111 sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
29.05.2013	6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2. Varlık Barışı) <sup>80</sup>
10.09.2014	6552 Sayılı İş Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması İle Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
19.08.2016	6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
27.05.2017	7020 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

Aslında her bir yeni vergi affı, vergiye gönüllü uyum açısından vatandaşın mükellef olmaktan kaynaklanan sorumluluklarını yerine getirmesini önlemekte, vergiden kaçınmayı artırmakta, süresinde beyan ve ödeme mükellefiyetlerinden uzaklaştırmakta ve nihayetinde de iyi niyetli ve dürüst mükellefleri olumsuz yönde etkilemektedir.<sup>81</sup>

Vergi afları, vergilerini düzenli ödeyen mükellefler üzerinde eşitsizlik olgusu doğuracaktır. Bu ise vergide adalet ilkesini bozucu etki yaratacak dolayısıyla vergiye gönüllü uyumu azaltacaktır. Özellikle sürekli tekrarlanan vergi afları, vergi uyumu üzerinde daha çok olumsuz etkilerde bulunarak vergi sisteminin vergi kaçakçıları yönünde daha fazla çarpıtılmasına neden olur.<sup>82</sup>

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yaptırılan anketin “*Vergi aflarının vergi kaçıranlara yaradığı*” sorusuna mükelleflerin vermiş olduğu cevaplar vergi aflarının gönüllü uyumu zedelediğini de göstermektedir.<sup>83</sup>

<sup>80</sup> Ali YURDAKUL, Vergi Ahlakı ve Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği, Dora Yayıncılık, Bursa, 2013, s.79

<sup>81</sup> Selahattin GÖKMEN, Varlık Barışı, Yeniden..., [http://vergisorunlari.com.tr/yazi\\_yazdir/64](http://vergisorunlari.com.tr/yazi_yazdir/64), Erişim Tarihi 26.01.2018

<sup>82</sup> Nihat EDİZDOĞAN, Erhan GÜMÜŞ, Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi, Maliye Dergisi Sayı 164, Ocak-Haziran 2013 s.108

<sup>83</sup> Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No:51, Kasım, 2007, s.69

**Tablo 27: Vergi Aflarının Vergi Psikolojisine Etkisi**

Vergi Affi, Vergi Kaçıranlara Yaramaktadır. İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı		
	Sıklık	Geçerli %
Kesinlikle katılmıyorum	159	2,6
Katılmıyorum	509	8,2
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	962	15,5
Katılıyorum	2669	42,9
Tamamen katılıyorum	1922	30,9
Toplam	6221	100

*Kaynak: Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı, s.69*

Uzlaşma müessesinin varlığı, mükelleflerin vergiye karşı gönüllü uyumunu azaltmaktadır. Mükellefler “nasıl olsa uzlaşırız” mantığı ile hareket etmekte olup vergiye karşı duyarsızlaşmaktadır. Bu sebeple, uzlaşma müessesesi yeniden yapılandırılmalı veya tamamen ortadan kaldırılmalıdır. Konuyla ilgili olarak GİB tarafından yaptırılan anket sonuçları aşağıdaki gibi bu durumu destekleyici niteliktedir.

**Tablo 28: Uzlaşmaların Vergi Psikolojisine Etkisi**

Uzlaşma ve Benzeri Yöntemlerle Cezalarda Uygulanan İndirimler Vergi Kaçırma Teşvik Etmektedir İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı		
	Sıklık	Geçerli %
Kesinlikle katılmıyorum	183	2,9
Katılmıyorum	598	9,6
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	1286	20,5
Katılıyorum	2634	42,1
Tamamen katılıyorum	1559	24,9
Toplam	6260	100

*Kaynak: Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı, s.64*

Alacak takibinin ciddiyetsiz bir şekilde yapılması mükelleflerin vergilerini ödeme konusunda kayıtsızlaşmasına sebep olmaktadır. Vergi otoritesinin, vergi alacağının tahsili için yasal takip yolları başta olmak üzere tüm idari işlem ve

yetkilerini kullanarak, mükelleflerin bu konuda hem bilinçlenmelerini hem de daha özenli davranmalarını sağlamalıdır.

Mükelleflerin ödedikleri vergilerin nerelerde harcandığının bilinmemesi durumu da vergiye karşı gönüllü uyumu azaltmaktadır. Mükellefe vergi bilinci verilememiştir. Bunun en önemli sebebi, ödenen verginin doğru yerlere harcanmadığına ilişkin inançtır.<sup>84</sup> Eğer toplanan vergilerin nerelere harcandığının bilinmesi dolayısıyla mükelleflerin somut bir şekilde aldıkları kamu hizmetlerinin de artması mükelleflerin vergiye karşı gönüllü uyumunu artıracaktır.

Konuyla ilgili olarak GİB tarafından yapılan anket sonuçlarına bakılırsa bu durum açık bir şekilde görülecektir.

**Tablo 29: Toplanan Vergilerinin Nerelere Harcandığının Vergi Psikolojisine Etkisi**

Gelir İdaresi Başkanlığı Toplanan Vergilerin Nerelere Harcandığını Açıklamak Konusunda Yeterince Şeffaftır İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı		
	Sıklık	Geçerli %
Kesinlikle katılmıyorum	1294	20,7
Katılmıyorum	1475	23,5
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	1736	27,7
Katılıyorum	1106	17,7
Tamamen katılıyorum	653	10,4
Toplam	6264	100

*Kaynak: Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı, s.59*

Mükelleflerin vergiye karşı kayıtsızlığının birçok sebebi olabilir ancak yukarıda belli başlı konularda yapılan açıklamaların mükelleflerin vergiye karşı gönüllü uyumunu azalttığı aşikardır. Mükelleflerin vergiye karşı direnç göstermeleri, kayıtsız kalmaları denetimlerin yoğunlaşmasına sebep olacağından denetimlerin etkinliğini olumsuz yönde etkileyecektir.

<sup>84</sup> Ahmet Ak, “Kayıtdışı Ekonomi Olgusu ve Vergi Sosyolojisinin Kayıtdışılığı Belirlemedeki Önemi”, *Vergi Raporu Dergisi*, Mart 2008, Sayı:102, s.12-13



### 3. Gelir Dağılımındaki Adaletsizlikler

Türkiye’de toplam gelirin dağılımı verilerine bakıldığında, TÜİK tarafından yapılan Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırmasına<sup>85</sup> göre, sonuçların aşağıdaki gibi olduğu belirlenmiştir. Söz konusu sonuçlara bakıldığında; 2016 yılı verilerinde nüfusun %47,2’si milli gelirin %20’sini elde ederken nüfusun %6,2’lik kesmi ise en yüksek geliri elde ederek milli gelirin %20’sine sahip olduğu görülmektedir.

Ayrıca söz konusu araştırmada, ortalama gelirin %60’lık kısmı dikkate alındığında nüfusun %21,2’lik kesiminin yoksulluk sınırının altında yaşadığı tespit edilmiştir.

Tablo 30: Türkiye’de Gelir Dağılımı Oranları

Yüzde 20’lik fert grupları	2015	2016
Toplam	100,0	100,0
İlk yüzde 20 (En düşük)	6,1	6,2
İkinci yüzde 20	10,7	10,6
Üçüncü yüzde 20	15,2	15
Dördüncü yüzde 20	21,5	21,1
Son yüzde 20 (En yüksek)	46,5	47,2

Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu, *Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırması*, Haber Bülteni, Sayı, 24549, 18 Eylül 2017

Bir ülkede nüfus ve mili gelir arasındaki ilişkiyi gösteren diyagrama Lorenz Eğrisi denilmektedir. Lorenz Eğrisi üzerinden gelir dağılımının ölçülmesi ise Gini katsayısı ile belirlenmektedir. Gini katsayısı 0 ila 1 arasında bir değer almaktadır. Eğer Gini katsayısı 0 veya 0’a yaklaşıyorsa gelir dağılımında adaletin sağlandığı söylenebilir aksi durumda yani 1 veya 1’e yakın bir değerde ise gelir dağılımında adaletten bahsedilemez.<sup>86</sup>

<sup>85</sup> Türkiye İstatistik Kurumu, *Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırması*, Haber Bülteni, Sayı, 24549, 18 Eylül 2017

<sup>86</sup> Hilmi Ünsal, *Maliye Konu Anlatımı*, Başkent Kariyer Yayınları 2. Baskı Ankara, 2013 s.78

Türkiye’de TÜİK tarafından yapılan Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırmasına bakıldığında Gini katsayısının 2016 yılı için 0,404 olduğu tespit edilmiştir.

Gelir düzeyi konusunda ki bir diğer önemli husus ise, gelir eşitsizliği ve bu durumun mükelleflerin vergiye gönüllü uyumları üzerindeki etkisidir. Bir ülkedeki gelir eşitsizliği çoğaldıkça, doğal olarak vergiye gönüllü uyumda bir azalma gözlenmektedir. Bu bulgu göstermektedir ki, vergiye gönüllü uyum amacı ile alınan kararlar, gelir eşitsizliği arttıkça etkisini yitirecektir. Elferr’s’in 1991 yılında yapmış olduğu araştırma sonucunda, çoğalan gelir eşitsizliğinin, parasal olmayan kaynakların toplam gelir üzerinde daha fazla payı olması sonucunda işlemlerin görünebilirliğini (transaction visibility) azaltacağını, ayrıca artan sayıda mükellefin finansal zorluklar ve eşitsizlik ortamında vergiye gönüllü uyumlarında bir azalma olacağını ortaya koymuştur. Bu araştırma, geliri az olan mükellefin finansal zorluk sebebi ile vergi kaçırmaya daha eğilimli olabileceklerini öne sürmektedir. Başka bir deyişle, geliri az olan mükelleflerin şu an için paraya olan ihtiyacı, ileride yakalanarak cezalandırılma korkusunun önüne geçmektedir. Burada dikkat çekilmesi gereken diğer bir önemli nokta, finansal zorluklar haricinde, artan gelir eşitsizliğinin mükellefin vergiye gönüllü uyumu üzerindeki etkisidir. Dolayısıyla, bir ülkede gelir düzeyleri arasındaki uçurum kapanmadıkça, vergiye gönüllü uyum konusunda alınan kararların da istenilen etkiye ulaşamayacağı söylenebilir.<sup>87</sup>

Netice itibariyle, gelir dağılımdaki adaletsizler artıkça vergi kaçırma eğiliminin arttığı veya vergiye karşı gönüllü uyumların azalacağı bir gerçektir. Bunun nedeni, gelir dağılımı adaletsizliğinin ülke içerisinde artması ile birlikte gelirin büyük çoğunluğunun az bir kesimin elinde olması buna mukabil çoğunluğun ise gelirin az bir kısmı ile yetiniyor olmasıdır. Bu adaletsizlikte, geliri az olan kesim asgari geçimini temin etmek dururken vergi vermeyi tercih etmeyecek olmayışıdır. Bu sebeple makroekonomik hedefler içinde yer alan gelir dağılımındaki adaletsizliğinin azaltılması hedeflerine ulaşılması gerekmektedir. Eğer ülkemizdeki gelir dağılımı adaletsizliği giderilmezse vergi ödeyen kesim gittikçe azalacak ve bu nedenle de vergi denetimleri ağır iş yükü altında etkinliğini kaybedecektir.

---

<sup>87</sup> *Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı*, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No:51, Kasım, 2007

#### **4. Mali Alanda Sıklıkla Yapılan Değişiklikler, Karmaşıklıklar ve Yapı**

Türkiye vergi kanunları sıklıkla değiştirilmektedir. Bu nedenle mali düzenleme anlamında tam bir sistemden bahsedilemez. Örneğin; gelir vergisi kanununda sadece kanunla yapılan değişiklik sayısı doksan iki olmakla birlikte bunun yanı sıra Bakanlar Kurulu Kararları, tebliğ düzenlemeleri ve diğer mevzuatlarda yapılan değişikliklerle birlikte sayı düşünüldüğünde mali mevzuatın sıklıkla değiştirildiği görülmektedir. Bu durum mükellef bakımından çekilmez bir durumdur. Ayrıca tali mevzuata bakıldığında, vergi usul kanununda bugüne kadar çıkartılan tebliğ sayısı dört yüz doksan iki olmakla beraber yapılan değişiklik sayısı bir o kadar fazladır. Yine gelir vergisi kanununa bakıldığında günümüze kadar çıkartılan tebliğ sayısının üç yüz iki tane olduğu görülmektedir. Sonuç olarak bunlar ilgili kanunların tamamlanmadığını veya açıkta kalan maddelerinin uygulanmalarının tebliğ ile düzeltilmeye çalışıldığının göstermektedir.

Türkiye’de mali alanda yapılan yasal düzenlemelere bakıldığında, sürekli olarak değişikliklerin yapılması kanunun uygulanmaz hale geldiğinin bir göstergesidir. Elbette gelişen dünya ve ekonomi ile birlikte çağa uyum sağlayacak değişikliklerin yapılması elzem olmaktadır fakat bu durumun ülkemiz kanunlarında yapılan bu kadar değişiklik ile açıklanamayacağı açıktır. Oysa maliye teorisinde olması gereken gelirin veya işlemlerin vergilendirilmesi hususu ise yasal düzenlemelerimize zaman içinde gelişen şartlara ve durumlara göre eklemelerin yapılmasıdır. Ancak Türkiye’de yapılan değişiklikler iktidarların veya bürokratların değişmesine bağlı olmuş bununla birlikte de vergi kanunları anlaşılabilir bir hale gelmiştir. Bunun yerine açık bir dille yazılmış belirli olan kazanç ve işlemler alınacak vergilerin yazılı olduğu yasal mevzuatın işlerlik kazanması daha doğru olacaktır.

Nitekim mükellefler nezdinde yapılan araştırmalarda da aşağıdaki anket sonucu bu durumu destekler niteliktedir.

**Tablo 31: Vergi Kanunlarının Açık ve Anlaşılır Olmadığı**

Vergi ile İlgili Kanunlar Yeterince Anlaşılır ve Açık Değildir İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı		
	Sıklık	Geçerli %
Kesinlikle katılmıyorum	169	2,7
Katılmıyorum	541	8,6
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	1292	20,6
Katılıyorum	2983	47,6
Tamamen katılıyorum	1282	20,5
Toplam	6267	100

*Kaynak: Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı, s.58*

Vergi mevzuatının karmaşıklığı ile ilgili olarak, örneğin sıfır bir araç alımını ele alırsak söz konusu araç alımında mükellefler araç almak için ÖTV, KDV, MTV, Damga Vergisi, Noter Harcı ve Değerli Kağıtlar Kanuna göre vergi ödemektedirler. Oysa yapılan basit bir işlem olmakla birlikte mükelleflerin bu kadar vergi türüyle muhatap olmaları apayrı bir olaydır. Ayrıca söz konusu araçları zorunlu trafik sigortası ettirdiklerinde bir de BSMV ödedikleri de unutulmamalıdır. Bu sadece bir işlemin çeşitli vergiler karşısındaki durumudur.

Ayrıca Türkiye’de mali yapı da birçok değişikliğe uğramıştır. Başta Gelir İdaresi Başkanlığının kurulması ile birlikte Malmüdürlüklerinde bulunan gelir servisleri lağvedilerek yerine belli il ve ilçelerde vergi dairesi müdürlükleri aynı zamanda defterdarlık bunun yanı sıra da vergi dairesi başkanlıkları kurulmuş olmasındır. Aynı zamanda cumhuriyet tarihinden itibaren vergi denetim birimlerinin sürekli olarak değiştirilmesi de bu duruma örnek gösterilebilir.

## **5. Denetimlerin Azlığı**

Denetimlerin yeterince yapılmadığı bir sistemde mükelleflerin vergi kaçırmaları veya vergiye karşı kayıtsız kalmaları muhtemel bir davranıştır. Türkiye’de yasal veriler ele alındığında vergi incelemelerinin sayıca çok yetersiz kaldığı bu ortamda mükelleflerin vergiye karşı gönüllü uyumunun düşük olacağı aşikârdır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan mükelleflerin vergiye bakışı adlı çalışmada yapılan ankette mükelleflerin denetlenme korkusu olmasa birçok mükellef sunduğu mal/hizmet karşılığında fiş vermez ifadesine verilen yanıtların %67,9'u bu yoruma katıldığını beyan etmektedir.

**Tablo 32: Denetlenme Korkusunun Mükellef Davranışlarına Etkisi**

Denetlenme Korkusu Olmasa, Birçok Mükellef Sunduğu Mal/Hizmet Karşılığında Fiş Vermez İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı		
	Sıklık	Geçerli %
Kesinlikle katılmıyorum	171	2,7
Katılmıyorum	537	8,6
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	1299	20,8
Katılıyorum	2416	38,6
Tamamen katılıyorum	1837	29,3
Toplam	6260	100

*Kaynak: Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı, s.85*

Türkiye’de denetimlerin yeteri kadar olmadığı konusu, mükellefler nezdinde yapılan araştırma sonucunda doğrulanmış olup bu husus mükelleflerin vergi kaçırma konusunda eğilimlerini artırmakta ayrıca gönüllü uyumunu da engellemektedir. Vergisini ödemediği halde yakalanmayan insanların olduğuna inanlar, mükelleflerin %72,1’sine tekabül etmektedir. Bu rakam mükelleflerin denetimlerin azlığı nedeniyle vergi ödemeyen mükellefler olduğuna inandıklarının göstergesidir. Denetimlerin az olması mükelleflerin vergi kaçırmasına sebep olduğu gibi bir de vergi veren mükelleflerin vergiye karşı gönüllü uyumunu zorlaştırmaktadır.

**Tablo 33:Denetimlerin Yetersizliğinin Mükellefler Üzerinde Etkisi**

Vergisini Hiç Ödememesine Rağmen Yakalanmayan İnsanlar Olduğuna İnanıyorum İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı		
	Sıklık	Geçerli %
Kesinlikle katılmıyorum	231	3,7
Katılmıyorum	495	7,9
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	1022	16,3
Katılıyorum	2571	41
Tamamen katılıyorum	1948	31,1
Toplam	6267	100

*Kaynak: Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı, s.77*

Türkiye’de denetimlerin sıklıkla yapılmıyor olması denetimlerin etkinliğinin olmadığını göstergesidir. Bu sebeple denetimlerin en azından mükelleflerin vergiye karşı gönüllü uyumunu sağlayacak bir seviyeye ulaştırılması gerekmektedir.

## 6. Vergileme Sistemi

Vergi, asıl mükelleften, belirlenen takvim aralığı veya herhangi bir olay neticesinde elde etmiş olduğu gelir veya iratlardan doğrudan alınıyorsa ve aktarılmıyorsa dolaysız yapıdadır. Mükelleflerin, vergi yüklerini başkalarına devretmesi yani yansıtmaları halinde vergi dolaylıdır. Sonuç olarak dolaysız vergilerde mükellef, vergiyi kural olarak kendi mal varlığından ödemek durumunda kalmakta, yasalar önünde vergi mükellefi olarak kabul edilen kişi ile vergi sonucu malvarlığı azalan kişi aynı olmaktadır. Oysa dolaylı vergilerde vergi mükellefi vergiyi genellikle ödedikten sonra, fiyat mekanizması içerisinde başkalarına aktarmaktadır. Buna göre mükelleflerin vergi yüklerini başkalarına devredemediği vergiler dolaysız, başkalarına çeşitli yollarla devredebildiği vergiler ise dolaylı olarak nitelendirilmektedir. Dolaylı vergilere; üretim, toptan satış, perakende satış aşamalarında alman bazı üretim ve tüketim vergileri örnek gösterilebilir.<sup>88</sup>

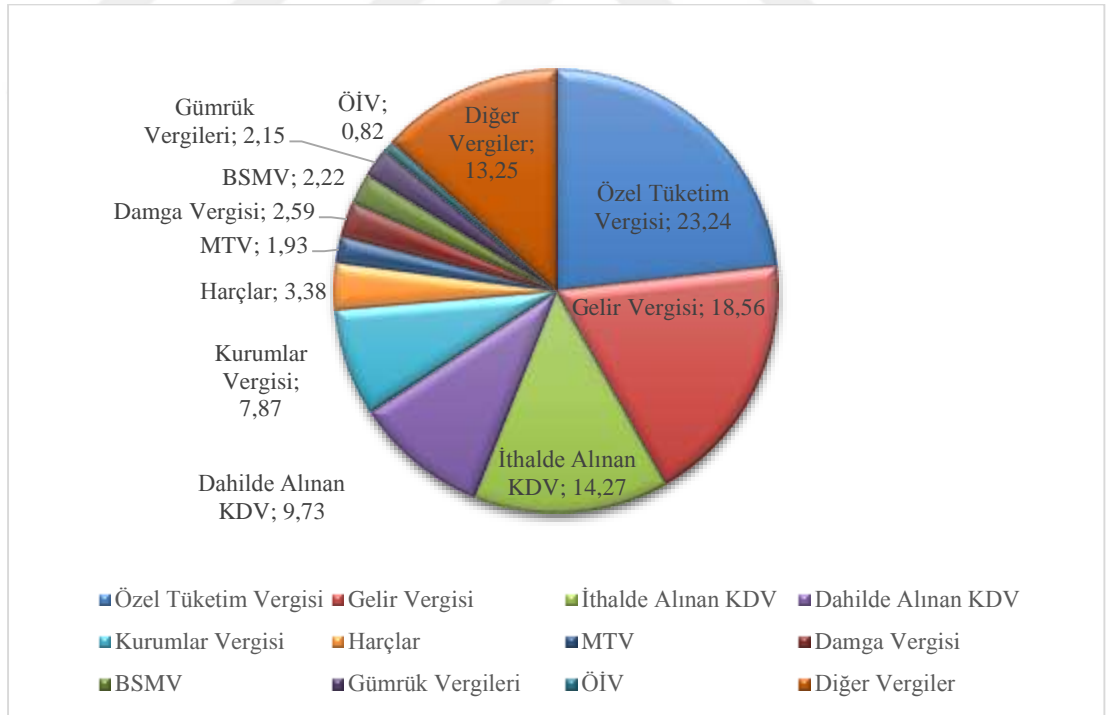
Dolaylı vergiler; adil değildir çünkü burada mükellefin sosyal ve ailevi durumları veya toplam gelirleri göz ardı edilir. Dolaysız vergiler ise daha adildir. Dolaylı

<sup>102</sup> Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Mâliyesi*, Genişletilmiş 11. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2006, s.283.

vergilerin toplam vergi hasılatı içerisindeki payı az gelişmiş ülkelerde gelişmiş ülkelere nazaran daha yüksektir. Dolaylı vergiler tüketim gibi harcamalardan alındığı için az gelişmiş ülkelerde toplam vergi gelirlerindeki payı yüksektir. Dolaylı vergilerin toplanması daha kolay olmakla birlikte dolaysız vergiler mükellefler üzerinde psikolojik bir baskı oluşturduğu için toplanması daha zordur. Dolaylı vergiler mal hizmet fiyatlarını doğrudan etkilemekte olup dolaysız vergiler doğrudan etkilememektedir.<sup>89</sup>

Dolaysız vergiler kamu maliyesinde gelişmişliğin bir göstergesi olarak kabul edilmekte, dolaylı vergiler ise gelişmekte olan veya az gelişmiş ülkelerin gelirleri içerisinde daha çok yer aldığı için gelişmemişliğin göstergesi olduğu belirtilmektedir. Aynı zamanda dolaysız vergilerin dolaylı vergilere oranla daha adil olduğu belirtilmektedir.

Türkiye’de ise 2017 yılı vergi gelirlerine bakıldığında vergi gelirlerinin oransal dağılımı aşağıdaki gibi olduğu görülmektedir.

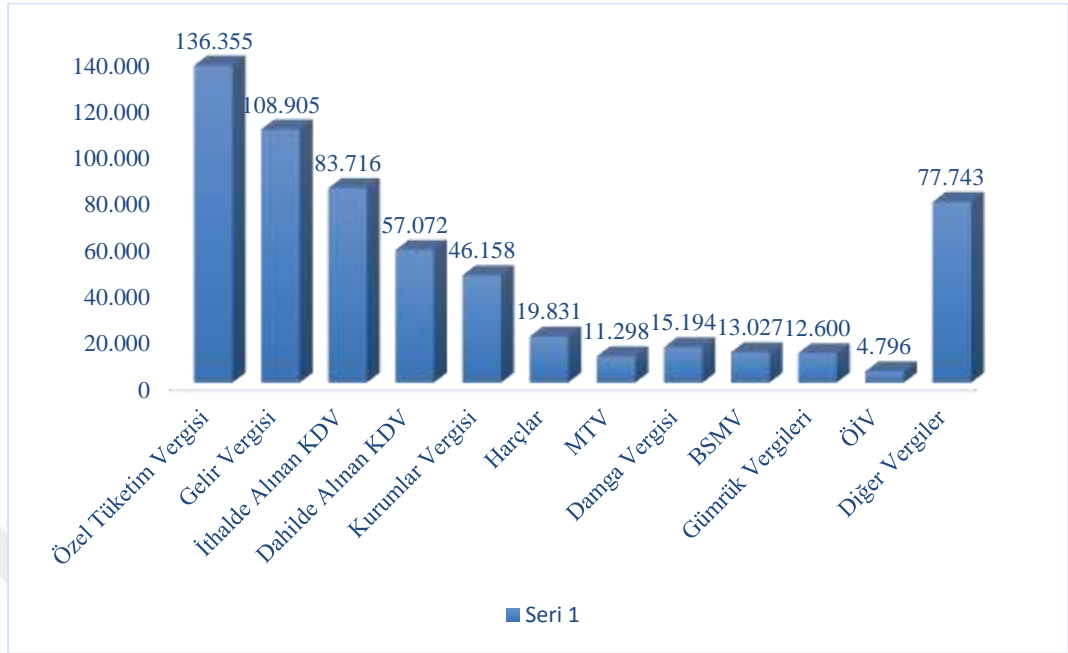


**Grafik 6: 2017 Yılı Vergi Gelirlerinin Oransal Dağılımı**

Kaynak: <http://www.bumko.gov.tr/TR,7453/2017-butcesi-vergi-gelirlerinin-dagilimi.html> (Erişim Tarihi 15.03.2018)

<sup>89</sup> Ünsal, a.g.e., ss. 134-136

Türkiye’de ise 2017 yılı vergi gelirlerine bakıldığında vergi gelirlerinin grafiksel gösterimi aşağıdaki gibi olduğu görülmektedir.



**Grafik 7: 2017 Yılı Vergi Gelirlerinin Miktarı**

Kaynak: <http://www.bumko.gov.tr/TR,7453/2017-butcesi-vergi-gelirlerinin-dagilimi.html> (Erişim Tarihi 15.03.2018)

Türkiye’de vergileme sisteminin daha adil bir yapıya kavuşturulması sağlanmalı bunun içinde dolaysız vergilerin bütçe içerisindeki payının artırılması gerekmektedir. Dolaylı vergiler yasal mevzuat ile sınırlandırılmalı ve dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payı azaltılmalıdır. Aksi takdirde, dolaylı vergiler nedeniyle mükellefler özellikle ortalama ve alt gelir grubuna sahip olan mükellefler daha fazla vergi ile karşı karşıya kalacak olup bu ise vergilemede adalet ilkesine aykırılık teşkil edecek ve mükelleflerin vergiye karşı gönüllü uyumunu engelleyecektir.

2017 yılı bütçesinde vergi gelirleri içerisinde gelir üzerinden alınan vergilerin türleri itibariyle tahakkuk- tahsilat durumuna ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.



**Tablo 34: Bütçe Gelirlerinde Gelir Vergilerinin Tutarları**

2017 Bütçe Vergi Gelirleri	Tahakkuk	Tahsilat
<b>Gelir, Kar ve Sermaye Kazançları Üz. Al. Ver,</b>	<b>215.955.772</b>	<b>165.304.096</b>
Gelir Vergisi	144.894.101	112.398.675
Beyana Dayanan Gelir Vergisi	14.023.362	5.038.284
Basit Usulde Gelir Vergisi	578.590	225.996
Gelir Vergisi Tevkifatı	126.808.538	104.845.195
Gelir Geçici Vergisi	3.483.611	2.289.200
Kurumlar Vergisi	71.061.671	52.905.421

Kaynak: <https://www.muhasabat.gov.tr/content/genel-yonetim-mali-istatistik-detayi?tabId=1&pageId=5> (Erişim Tarihi 14.03.2018)

Yukarıdaki tabloda yer alan vergi gelirlerine bakıldığında gelir vergisi tahakkukunun 144.894.101 TL olduğu ancak bunun 126.808.538 TL'sinin vergi tevkifatından kaynaklı olduğu görülmektedir. 2017 vergi gelirleri içerisinde gelir vergisi tahsilatının ise 112.398.675 TL olduğu bunun ise 104.845.195 TL'sinin gelir vergisi tevkifatından kaynaklandığı görülmektedir. Gelir vergisi tahsilat durumunda tevkif edilen vergilerin toplam gelir vergisine oranı yaklaşık olarak  $(104.845.195/112.398.675) \%93,28$ 'dir.

Gelir vergisi tevkifatından elde edilen gelirler kurumlar ve tevkif suretiyle elde edilmeyen vergi gelirlerinden fazladır. Bu durum, Türkiye'de beyan sisteminin işlemediği tezini güçlendirmektedir. Bulgular; idarenin, beyan sistemiyle vergilendiremediği gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerini, ücret ve asgari ücret rejimleri üzerinden vergilendirme çabası içinde olduğuna işaret etmektedir.<sup>90</sup>

Dolaylı vergilerin bütçe içerisindeki payının azalması sağlanmalı bunun için de dolaysız vergilerin toplanması ile ilgili olarak çalışmalar yapılmalı ve günümüzde işlevsiz hale gelen beyana dayalı gelir vergilerinin denetimler yoluyla vergi gelirleri içerisindeki payı artırılmalıdır.

Türkiye'de uygulanan bir diğer vergileme rejimi kaynaktan kesinti (stopaj) yöntemi olan tevkifata dur denilmelidir. Bunun en önemli sebebi, ücret geliri elde edenlerin bu rejim yoluyla doğrudan vergilerinin devlete ödenmesi ve söz konusu ücret geliri elde edenlerin yıl içerisinde elde etmiş oldukları servet olmamasına rağmen yani giderler dikkate alınmadan vergilerinin brüt gelirleri üzerinden

<sup>90</sup> Musa GÖK, A. Zafer YALÇIN, Türkiye'de Asgari Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükünün Diğer Yükümlü Grupları İle Karşılaştırılması, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, Cilt 13 Sayı 1 Ocak 2015 s.252

alınmasıdır. Bu vergide adalet ilkesinin uygulanmadığının göstergesidir. Çünkü diğer gelir unsurlarını elde edenlerin kazançları hesaplanırken yapmış oldukları giderlerin tamamı (kanuni) düşüldükten sonra kalan kazanç üzerinden vergilendirme sağlanırken ücret geliri elde edenlerin böyle bir imkanı olmamaktadır.

Sonuç olarak, dolaylı vergilerin artması ve tevkifat gibi uygulamaların olması durumu vergide adalet ilkesini bozduğu gibi mükelleflerin vergiye karşı gönüllü uyumunu da azaltmaktadır. Bu ise mükelleflerin vergi kaçırma veya vergiden kaçınma gibi yollara başvurmasına akabinde de denetimlerin artmasına sebep olacağı için denetimlerin etkinliğini de azaltacaktır.

## 7. Kayıt Dışı Ekonominin Varlığı

Kayıtdışı ekonomi; devletten gizlenen, kayda geçirilmeyen veya geçirilemeyen ekonomik faaliyetlere denilmektedir. Bu durumda, bazı kayıtdışı ekonomik faaliyetler yasadışı faaliyetler olduğu için kayıtlara geçirilmezken bazıları da yasaklanmamış bir faaliyetin bilinçli olarak kayıt altına alınmamasıdır. Dolayısıyla kayıtdışı ekonomi, ekonomik faaliyetlerin vergilendirilmemesi şeklinde ortaya çıkmaktadır.<sup>91</sup>

Ekonomilerde kayıtdışı ve kayıtlı olmak üzere iki sektörün varlığı şüphesiz ki yeni bir fenomen değildir. Ancak bu durum ekonomistlerin ilgisini ancak 1970'lerin sonuna doğru çekmeye başlamıştır. 1950'lerde ve 1960'larda şehirlere göçün neticesinde çok belirgin bir hale gelen gayri resmi (informal) sektör, kurum ve kuruluşlardan, sosyal güvenlik sisteminden kopuk bir kesimin varlığının ifadesi olduğundan önce sosyologlar ve antropologlar tarafından inceleme konusu yapılmıştır. Kayıtdışı çalışan işgücüne “üçüncü dünya” bağlamında ilk tanımsal yaklaşım K. Hart tarafından getirilmiş, fakat asıl akademik yaklaşım Uluslararası İş Örgütü (ILO) 1972'de getirilmiştir.<sup>92</sup>

OECD ülkelerinde %7,6 ile Avusturya en düşük kayıt dışı oranına sahip olmakla birlikte en yüksek orana %30,6 ile Türkiye sahiptir. Ülkelerin toplam

<sup>91</sup> Asiye TÛTÛNCÛ, Hilmi Zengin, “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Boyutunun Tahmini”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, Cilt 17 Sayı 2, Yıl 2016, s.197

<sup>92</sup> Fatih SAVAŞAN, Fatih YARDIMCIOĞLU, İbrahim DEMİR, Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi: Zam Serisi ve Panel Veri MIMIC Tahminleri, *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 2016, Yıl: 4, Cilt: 4, Sayı: 2 s.163

ortalaması ise %17,13 oranındadır. Tablodaki ülkeler genel itibariyle gelişmişlik seviyesi yüksek, kapsamlı denetim sistemine sahip ve ekonomik faaliyetleri gelişmiş teknolojik seviye sayesinde daha fazla kayıt altına alınma imkanı olan ülkeler olduğundan dolayı kayıt dışı ekonomi oranı bu ülkelerde düşük çıkmaktadır.<sup>93</sup>

Türkiye’de ve tüm dünyada kayıt dışı ekonominin varlığı doğal bir gerçeklik olmakla birlikte devletlerin söz konusu kayıt dışılığı sistem içerisine almak için çalışmaları ve planlamaları olduğu bir gerçektir. Türkiye’de ise Onuncu Kalkınma Planı çerçevesinde hazırlanan Kayıtdışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planında kayıtdışı ekonominin boyutunun %26,5 olduğu belirlenmiştir.

**Tablo 35: Kayıtdışı Ekonomi Oranı**

No	Gösterge Adı	Mevcut Durum	2014	2015	2016	2017	2018
1	Kayıt dışı ekonominin GSYH'ya oranı	26,5%	26%	25%	24%	23%	21,5%
2	Tarım dışı sektörlerde kayıt dışı çalışanların tarım dışı istihdama oranı	22%	22%	20%	19%	18%	17%
3	Kayıtlı faal mükellef sayısı (Milyon)	4,9	5,0	5,1	5,2	5,3	5,4

*Kaynak: Onuncu Kalkınma Planı(2014-2018), Kayıtdışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı, Program Koordinatörü Gelir İdaresi Başkanlığı, Ocak, 2015, s.1*

Türkiye’nin on yılı aşan süredir sağladığı istikrar, vergi idaresi ve vergi denetimini de kapsayan idari kurumsal kapasite artışı, tek haneli enflasyon, mali disiplin, vergi mükelleflerinin hayatına temas eden eğitim, sağlık ve ulaşım alanlarındaki iyileşme ve kişi başına reel gelirdeki sıçrama gibi kayıtdışılığı azaltıcı faktörler bu konuda ümit vermektedir.<sup>94</sup> Ancak Türkiye’de GSMH’nın %26,5 gibi bir oranın kayıtdışı ekonominin varlığını gösteriyor olması neticenin ümit verici olmadığını göstermektedir.

Kayıtdışı ekonomiler var oldukları ülkelerde makroekonomik yapı başta olmak üzere vergileme sisteminde oluşturdukları hasarlar nedeniyle ülkelerin en önemli sorunlarıdır. Vergileme sisteminde vergi bilinci ve ahlaki kavramını yıpratın kayıtdışı ekonomiler denetimlerin etkinliğini de zayıflatmaktadırlar. Denetimler, kayıtdışı ekonomilerin varlığı dolayısıyla kontrol edilemeyen bir sisteme dönüşmektedir.

<sup>93</sup> Ulvi SANDALCI, İnci, SANDALCI, “Vergi Ahlakı ve Kayıt Dışı Ekonomi İlişkisi: OECD Ülkeleri Özelinde Bir İnceleme”, *Sakarya İktisat Dergisi*, Cilt 6, Sayı 1, 2017, s.82

<sup>94</sup> SAVAŞAN, YARDIMCIOĞLU, DEMİR, *a.g.m.* s.174

Kayıtdışı ekonomi denetimlerin rutin işleyişini aksatan hatta tıkayan bir mekanizma olarak karşımızda durmaktadır. Böylesi bir sorun ortadan kaldırılmadan denetimlerde etkinlik sağlanamayacaktır.

## C- VERGİ DENETİMİNDE ETKİNLİĞİN ARTIRILMASI İÇİN YAPILACAK UYGULAMLAR VE ÖNERİLER

### 1. Denetim Elemanlarının Sayısının Artırılması

2016 yılı verilerine göre toplam vergi müfettişi ve yardımcı sayısı 8.502'dir. Yıl içerisinde toplam yapılan inceleme sayısı 185.462 tane mükellef bazında yapılan inceleme ise 49.817'dir. Dolayısıyla bir vergi müfettişinin yıl içerisinde inceleyebildiği mükellef sayısı (49.817/8.502) yaklaşık altı adettir. Bu sebeple Türkiye'de faal mükellef sayısı 2.541.016 kişi olarak dikkate alındığında denetim elemanların sayıca yetersizliği ortaya çıkmaktadır. Ayrıca denetim elemanları Türkiye'nin vergi gelirlerinin %80'ine tekabül eden beş büyük il olan Ankara, Bursa, İstanbul, İzmir ve Kocaeli gibi illerde sayıca daha fazla bir şekilde istihdam edilmesinin yerinde ve daha uygun olacağı da ortadadır.

Konu ile ilgili olarak VDK tarafından 2016 yılı faaliyet raporunda inceleme oranlarına ilişkin bilgi ise aşağıdaki gibidir.

**Tablo 36: Yıllar İtibariyle İnceleme Oranları**

Yıllar	Mükellef Sayısı(*)	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı
2012	2.422.975	46.845	1,93%
2013	2.460.281	71.352	2,90%
2014	2.472.658	55.284	2,24%
2015	2.527.084	58.676	2,32%
2016	2.541.016	49.817	1,96%

(\*)Faal Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Sayısıdır.

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu, 2016 Yılı Faaliyet Raporu s.45

İnceleme oranlarının düşüklüğü de denetim elemanlarının sayıca yetersiz ve az olduğunun en büyük göstergesidir. Denetim gücünün artırılması vergi denetimlerinde etkinliği sağlayabilecek en önemli araçtır.

## **2. VDK'nın Yeniden Yapılandırılması**

646 sayılı KHK ile Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri kadroları Vergi Müfettişliği unvanı adı altında birleştirilmiş olup bu yapı tamamen Maliye Bakanlığına bağlanmıştır. Maliye Bakanlığı'nın danışma ve denetim birime olarak çalışan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ne kadar da objektif olarak çalışsa siyasi iktidarın bir nebze olsun hegemonyası altında kalmaktadır. Oysa kamunun gelirlerinin denetlendiği bir birimin, bağımsız bir yapıya kavuşturulması olmazsa olmazdır. Çünkü siyasi iktidar bu denetim gücünü, taraftarlarını kollamak veya muhalefete karşı baskı unsuru olarak kullanabilir. Bu sebeple gelir denetiminin ya tamamen bağımsız bir yapıya kavuşturulması ya da Sayıştay gibi merkeze yardımcı bir kurumla birleştirilerek siyasi iktidardan ayrıştırılması gerekmektedir.

## **3. Denetim Elemanlarının Turne Programları Kapsamında Görevlendirmelerinin Artırılması**

Denetim elemanlarının yerel baskılarından uzak bir şekilde tarafsız ve etkin bir şekilde incelemelerini tamamlayabilmeleri için turne programlarının özenli bir şekilde düzenlenerek yürütülmesi gerekmektedir. Ayrıca turne programları iş yükü ve yoğunluğu da dikkate alınarak gerekli sayıda personelin gerekli zamanlarda istenilen il veya ilçe görevlendirilmesine imkan tanımaktadır. Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğin 49. maddesinde

- a) Vergi Müfettiş Yardımcıları ile 10 yılını doldurmamış Vergi Müfettişleri için 4 ay,
- b) 10 yılını doldurmuş Vergi Müfettişleri için 3 ay,
- c) 15 yılını doldurmuş Vergi Müfettişleri için 2 ay,
- ç) 20 yılını dolduran Vergi Müfettişleri için ise isteğe bağlıdır.

şeklinde turne programlarının süreleri belirtilmiş olup aynı madde de Başkanlıkça tayin ve takdir edilmek suretiyle Vergi Müfettişleri turne süreleri dışında da istenilen yerlerde görevlendirilebilir hükmü bulunmaktadır.

Turne programlarının denetim gücünün etkin ve aktif bir şekilde kullanılmasına faydalı olacağı açıktır. Bu sebeple turne programları yıl içerisinde dengeli bir şekilde organize edilerek uygulanmalıdır. Turne programlarının artırılması denetimlerde etkinliğe fayda verecek bir program olarak uygulanmalıdır.

#### **4. Denetim Elemanlarının Uzmanlaşması ve Denetim Konularında İşbölümü Yapılması**

İncelemeler, konularına göre sınıflandırılarak bu alanda denetim elemanlarının uzmanlaşmasının önü açılmalı ve denetim konularında işbölümü sağlanmalıdır. Bu sayede işgücü etkin bir şekilde kullanılabilir. Bu sebeple 646 sayılı sayılı KHK ile 178 sayılı KHK'nın 20. maddesi değiştirilirken Vergi Denetim Kurulu;

- a) Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı
- b) Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı
- c) Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı
- ç) Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı

adı altında dört başkanlık oluşacak şekilde düzenlenmiştir. Oysa bu grup başkanlıklarının, yeni belirlenecek görev ve kapsamlar doğrultusunda artırılması ve uzmanlaşmasının sağlanması gerekmektedir. Söz konusu yeni başkanlıklar sektörler veya belirli bir coğrafi bölgenin elde etmiş gelirlerine yönelik olarak kurulabilir. Örneğin; Doğu Anadolu'da tarım ve hayvancılık faaliyeti yaygın olarak görüldüğünden bu bölgeyi kapsayacak şekilde zirai kazançlar grup başkanlığı kurulabilir veya katma değeri yüksek olan ve özel teknoloji gerektiren alanalar ilgili olarak sağlık sektörleri veya savunma sanayi sektörü gibi başlıklar altında işbölümü yapılabilir ve uzmanlaşma sağlanabilir.

## 5. Vergi Mevzuatının Sadeleştirilmesi ve Daha Açık Hale Getirilmesi

Türkiye’de vergi mevzuatı çok karmaşık ve komplike bir yapıdadır. Birbirinden bağımsız ve aynı işlem türünü vergilendiren birçok vergi vardır.

Kalkınma Bakanlığı tarafından hazırlanan Onuncu Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporunda; *“Vergi mevzuatının mükellefin kolayca anlayabileceği ve uygulayabileceği bir yapıya sahip olmaması vergi sistemini zayıflatan bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi mevzuatı, sık sık yapılan eklemeler ve değişiklikler, mükerrer maddeler, yürürlükten kaldırılan maddeler, geçici maddeler ve geniş ölçüde tebliğler ile yapılan düzenlemeler nedeniyle takip edilemez, anlaşılabilir, uyulamaz ve uygulanamaz hale gelmekte ve karmaşık bir görünüm arz etmektedir. Bu karmaşık yapı mükelleflerin gönüllü uyumunu olumsuz yönde etkilemekte ve vergileme maliyetlerini artırmaktadır.”*<sup>95</sup> Şeklinde açıklama yapılmıştır.

Bu sebeple vergi kanunlarını daha anlaşılabilir sade bir hale getirmenin ve yapılan işlemlerden alınan vergileri tekilleştirmenin daha uygun olacağı ortadadır. Bu yöntem ile mükelleflerin vergiye karşı gönüllü uyumu artırılmış olacak böylece vergi denetimlerinin kolaylaştırılması sağlanacaktır.

## 6. E-Fatura ve E- Defter Uygulamaları

Elektronik defter ve elektronik fatura vergi denetimlerini çok çok kolaylaştırmanın yanı sıra mükelleflere sunduğu faydaları ile de vergisel işlemleri kolaylaştırmaktadır. Elektronik defter ve elektronik fatura GİB bünyesinde oluşturulmakta olup en önemli faydası ise mükelleflerin defter tutma, saklama, tasdik ettirme gibi klasik ve yerleşik birçok işlemi ortadan kaldırmaktadır. E-defter uygulaması 421 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile belirli sektörlerde faaliyet gösterenler için uygulamaya başlanılmış olup günümüzde 454 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile e-defter kullanan 59.451 mükellef bulunmaktadır.<sup>96</sup>

E-defter uygulaması denetimleri kolaylaştırmaktadır. Defterlerin değiştirilmesi veya kayıtların silinmesi vs. gibi nedenleri ortadan kaldırmaktadır. Mükelleflerin yasal

<sup>95</sup>Onuncu Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu s.29

<sup>96</sup> GİB 2016 Faaliyet Raporu ss.101-103

defterlerini ibraz etmeleri daha kolay hale gelmiştir. Ayrıca kayıtların işlenmesi halinde ilk kontrol yazılımlar tarafından yapıldığından yanlış yapılan kayıtlarında düzeltilmesi sağlanabilir.

En önemli husus ise defterlerin tamamen GİB'in elinde olması sebebiyle VEDAS gibi yazılımlar sayesinde defter üzerinden yapılacak kontroller ile denetimler sistem üzerinden analiz edilerek denetim elemanın önüne gelebilecektir. Bu sayede denetim elemanı, mükellefin defter ve belgelerinin içerisinde hata aramak yerine sistemin ona gönderdiği hataları kontrol ederek bu sayede denetimleri daha etkin ve verimli bir halde sürdürme imkanı sunacaktır.

E-faturada e-defterlerin bir uzantısı olarak 2016 yılında kullanılmaya başlanılmış olup mükelleflerin yazılı fatura düzenlemesinden ziyade faturaların elektronik ortamda düzenlenmesine imkan vermiştir. Bu sayede mükelleflerin kayıtları kontrol altına alınmakta olup denetimler açısından da kolaylık sağlamaktadır.

E-defter ve e-fatura gibi uygulamalara mükelleflerin entegrasyonu artırılmalı ve söz konusu programların birbiriyle tam uyumu sağlanarak mükelleflerin faturalarının defterlerine kayıt etmelerine yardımcı olunmalıdır. Ayrıca bu uygulamalar denetimler için analiz edilebilecek seviyede olmalı ve analiz programlarının geliştirilerek mükelleflerin kayıtlar esnasındaki yanlış ve hataların önlenerek denetimlerin etkin bir hale gelmesi için çalışılmalıdır.

## **7. Vergi İletişim Merkezi(VİMER)**

Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde kurulu olan Vergi İletişim Merkezi (VİMER), mükelleflerin vergi ile ilgili konularda güncel ve doğru bilgiye telefon aracılığıyla ulaşmalarını sağlamak amacıyla çağrı merkezi faaliyetlerini yürütmektedir.

VİMER tarafından danışmanlık hizmetinin yanı sıra aşağıdaki hizmetler de sunulmaktadır;

- Telefonla ve İnternet Ortamında İhbar Bildirimlerinin Alınması,
- Motorlu Taşıtlar Vergisi Plaka Tescil Tarihi Sorgulama,
- İngilizce e-posta Yanıt Sistemi,



- Gayri Menkul Sermaye İradı Beyannamesine İlişkin Randevu Taleplerini Alma,
- Geri Arama,
- Borç Bildirim Hizmeti,
- Mükellef Geri Bildirim Sistemi,
- Mükelleflere e-beyanname doldurma konusunda destek verilmesi

2016 yılında cevaplanan çağrı sayısı 952.411'dir. 31 Aralık 2016 tarihi itibariyle gelen toplam çağrı sayısı 4.364.416'a ulaşmıştır. Gelen çağrılarının ilk görüşmede sonuçlandırılma oranı 2016 yılı için % 98,40 olarak gerçekleşmiştir.<sup>97</sup>

Bu tür uygulamaların sayısının artırılmasının veya mükellefler nezdinde ulaşımın kolay hale getirilmesinin, vergi bilincini ve vergi psikolojisini olumlu etkileyeceği ortadadır. Ayrıca mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmede faydalı olduğu göz önüne alındığında vergi denetimine olumlu etki sağlayacağı aşıkardır.

## **8. Bankalarda Vergi Tahsilatı**

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 41 inci maddesine istinaden, 29 banka ve PTT ile yapılan tahsilat protokolü kapsamında; vergi tahsilatı, vergi daireleri dışında protokol imzalanan 29 banka ve PTT şubeleri tarafından da yapılmaktadır.<sup>98</sup> Mükelleflerin vergi borçlarını bankalar kanalıyla ödemesi hem tahsilat yapan vezne sayısının artması yani başka kanallar aracılığıyla tahsilat yapılarak hizmet ağının artırılmış olduğu hem de hizmet alanlar yani vergi ödeyecek mükelleflerin daha çabuk ve hızlı bir şekilde hizmet alması sağlanmış olur. Bu yöntemle birlikte işlemlerin hızlanacağı ortada olup vergi tahsilatı için gereksiz eleman temini ve istihdamı yerine aynı personelin başkaca yerlerde istihdamı edilerek vergi denetimi etkin bir şekilde sağlanabilir.

Bir başka uygulama ise Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. maddesindeki düzenleme ile bankalar, Menkul Sermaye İradı (MSİ) kazançlarından alınacak vergiler

<sup>97</sup> GİB 2016 Faaliyet Raporu s. 90

<sup>98</sup> GİB 2016 Faaliyet Raporu s. 121

için aracı kurum olarak yetkilendirilmişlerdir. Bu durumda bankalar faiz geliri vs. elde eden mükelleflerden sorumlu sıfatıyla kesilmesi gereken vergileri keserek beyan etmektedirler. Bu uygulamaların sayısı artırılarak vergi otoritesi yükümlülüklerden kurtarılmalı ve olabildiğince vergi denetimine yoğunlaşmalıdır. Ayrıca bu uygulamalar ile birlikte vergi otoritesi üzerindeki sorumluluğu başkaca kurumlarla paylaşmış ve lehine fayda ve avantaj sağlamış olacaktır.

## **9. Otomasyon Sistemi**

Vergi Dairelerinde bulunan otomasyon sistemi olan e-VDO daha da geliştirilmeli söz konusu otomasyon sistemi sayesinde tarhiyat işleminin ilgili vergi dairesince yapılması haricinde, tüm işlemlerin mükellefe herhangi bir vergi dairesince yapılabilmesinin önü açılmalıdır. Başka bir deyimle mükellef bağlı olduğu vergi dairesi dışında başkaca bir vergi dairesinde işlemlerini yürütebilmelidir. Otomasyon programlarında mevzuat uygulamalı bir şekilde işlemlere dökülerek uygulanmalı bu sayede hem mükellef hem de işlem sunan memurlar açısından kolaylık sağlanmalıdır.

Ayrıca otomasyon programı mükellefin bir nevi karnesinin de olduğu bilgileri içeren bir programlama olmalıdır. Böylece vergi dairesi haricinde işlem yapmak isteyen mükelleflerle ilgili olarak mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi dışındaki dairelerin tam ve doğru bir bilgiye sahip olmaları sağlanarak yapılacak işlemlerin sıhhati kontrol edilebilmelidir.

## **10. Sektörel İncelemeler**

Mesleki faaliyetler mesleki alanlara ayrılarak, alanlarında sektör sektör gruplandırılması yapılarak sektörel incelemeler yapılmalı ve yapılan incelemeler neticesinde de sektörel inceleme rehberleri oluşturularak hem mesleki literatüre eklenmeli hem de o alanda faaliyet gösteren meslek odalarına vergisel ödevleri konusunda bilinçlenmeleri ve yol gösterici olması amacıyla verilmelidir. Örneğin; gelir vergisi kanununda belirtilen serbest meslek kazançları ile ilgili olarak avukatlık, doktorluk, danışmanlık, diş hekimliği vs. gibi mesleki faaliyetler belirlenmeli daha sonra da bu alanlarda sektörler belirlenmelidir. Söz konusu sektörlerde, farklı farklı

alanlarda branşlaşmalar olabilir ve bu durumda da yapılan işler en ince ayrıntısına kadar belirlenerek vergisel mevzuat karşısındaki durumları belirlenmelidir.

Ayrıca sektörel incelemeler riskli veya daha fazla vergi oranlarının olduğu yani matrah farkı az olsa da oranlar nedeniyle daha çok verginin ödendiği sektörlerde öncelikli olarak incelenmelidir. Örneğin, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi yapılan işlem karşılığında %0,5 olarak alınmaktadır. Bu durumda oranın çok küçük olması sebebiyle yapılacak incelemelerde çok fazla emek harcanması durumunda bile çok küçük tarhiyatın çıkmasına sebep olmaktadır. Bu sebeple vergi oranlarının daha başka bir deyimle vergi gelirlerinin çok olduğu alanlarda risk gruplarını belirleyerek ayrıştırılarak denetim gücünün etkin kullanılması sağlanacaktır.

## 11. Risk Analiz Projelerinin Artırılması

Risk kelimesi Türk Dil Kurumu'na göre; "zarara uğrama tehlikesi" olarak tanımlanmıştır.<sup>99</sup> Fransızca kökenli bir kelime olan "risk" in kelime anlamı; zamana, kayıplara ve tehlikelere yol açabilecek bir olayın gerçekleşme ihtimalidir. Böyle olumsuzlukların yaşanmaması için birtakım önlemler alınması gerekmektedir. Alınan tedbirlerin sonucunda yine de engellenemeyen olaylar vukuu bulduğunda ise, ortaya çıkacak olan sonuçların incelenmesi ve değerlendirilmesi haline de "risk analizi" denmektedir.<sup>100</sup>

Nitekim risk analiz modeli ile ilgili olarak Bakanlar Kurulu'nca 18.04.2010 tarihinde kararlaştırılan "Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı" Plan Bütçe Komisyonuna sevk edilirken risk analiz modeli ile ilgili olarak; "Nezdeinde vergi incelemesi yapılacak olanların, yapılacak risk analizine dayalı bir yöntem kullanılarak seçilmesi, modern vergi uygulamalarının temel özelliklerinden birisi olup, yapılması öngörülen düzenlemeyle incelenecek mükelleflerin bu yönteme göre seçilmesi sağlanmaktadır. Diğer taraftan, vergi incelemesine tabi olanların belirli süreler dâhilinde her hal ve takdirde incelemeye alınması da vergi denetiminde

<sup>99</sup>[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5a9fc9b4632a79.99081785](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5a9fc9b4632a79.99081785) (Erişim Tarihi 07.03.2018)

<sup>100</sup> Sema Günay, Vergi Denetiminde Risk Analizi ve Mükellef Haklarına Yansımaları, *İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul, 2017, s.20

*adaletin sağlanması bakımından önemlidir. Diğer ülkelerde de uygulaması olan bu yöntemle mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu teşvik edilirken, vergisel yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmeyenler bakımından da önemli bir caydırıcılık etkisi ortaya konulmaktadır. Birinci sınıf tüccarların vergi incelemesine tabi tutulma bakımından gruplandırılması ve belirli sürelerde en az bir kez vergi incelemesine alınması sağlanmaktadır. Yalnızca birinci sınıf tüccarların bu madde kapsamına dâhil edilmesinin temel nedeni, bunların, vergi hâsılası bakımından ifade ettikleri önemdir. Ayrıca, öngörülen düzenlemenin sadece fıkırdaki belirtilen amaçlarla sınırlı olarak kullanılmasını sağlamak üzere, yapılan gruplandırmanın başka amaçlar için kullanılmayacağı hüküm altına alınmaktadır.” açıklamalara yer verilmiştir.<sup>101</sup>*

Vergi Denetim Kurulu bünyesinde oluşturulmuş olan Risk Analiz Merkezi'nde, (RAM) mükelleflerin ibraz ettiği tüm belge ve bilgilere ek olarak mükellef ile bağlantılı olan ilgili finans kuruluşlarından, mükellef ile ticari ilişki içerisinde bulunan diğer kişi ve kurumlardan, özet bilgilere Mükellef Bilgi Raporu (MBR) ile inceleme elemanlarının ulaşımına sunulmuş olup böylece incelemelerin daha hızlı sürelerde tamamlanması sağlanacaktır.

Söz konusu risk analiz programları aracılığı ile yapılan karşılaştırmalı analizler neticesinde gerek sektör bazında gerekse mükellef bazında ilgili risk alanları ve bu risklerin dereceleri tespit edilerek, incelenmesi gereken konu ve mükellefler ilgili kurulun aktif iş gücü ile risk alanları ve risk dereceleri dikkate alınmak suretiyle belirlenmektedir. Bu hususlarla birlikte denetim gücü etkin ve verimli bir şekilde kullanılarak denetimlerde etkinlik artırılacaktır.

## **12. MERAM Programı (Merkezi Elektronik Risk Analiz ve Mükellef Seçimi Programı)**

Vergi Denetim Kurulu bünyesinde oluşturulan bu sistemle birlikte riskli mükellefler belirlenerek bu mükelleflerin öncelikli olarak incelenmesi hedeflenmektedir. Sistem mükellef havuzundan, mükellefler ile ilgili bilgileri yasal mevzuat çerçevesinde inceleyerek riskli olanları belirlemeyi amaçlamaktadır. Bu sayede denetimler, esasen yapılması gereken kişiler ve konular nezdinde yapılarak

<sup>101</sup> <http://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0886.pdf>, Sayfa 22 (Erişim Tarihi 07.03.2018)

gereksiz iş yükü ve meşguliyet önlenecektir.

MERAM'ın bir an önce e-fatura ve e- defter gibi uygulamalarla koordine edilerek tüm mükellefler üzerinde tam manasıyla tarama yapılabilmesinin sağlanması denetimleri daha etkin ve kolay bir hale getirecektir.

### **13. KDVİRA (Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analiz Sistemi)**

Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde kurulu bir analiz programı olan KDVİRA sistemi iade taleplerinin daha hızlı bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak amacıyla uygulanmaktadır. KDVİRA Sistemi, 60 Seri No.lu KDV Sirkülerinde de belirtildiği üzere, gerçekleştirilen iade hakkı doğuran işlemlerde mükelleflerin iade-mahsup taleplerine ilişkin listelerini İnternet Vergi Dairesi üzerinden göndermesini ve bu listeler esas alınarak analizlerin tamamına yakınının, elektronik ortamda hızlı bir şekilde yapılarak iade talebini sonuçlandıracak olan vergi dairesine rapor edilmesini kapsamaktadır.<sup>102</sup>

KDVİRA sistemi tüm ülkede KDV iade işlemlerinde bir standart sağlamakla birlikte yapmış olduğu analizlerle de etkin bir denetim imkanı sağlamaktadır. Aynı zamanda hızlı bir şekilde yapılan sorgulamalar neticesinde, iade talep eden mükelleflerin eksiklikleri rahatlıkla görülebilmekte ve idare tarafından kolaylıkla takip edilebilmektedir.

KDVİRA gibi sistemler sayesinde haksız ve yersiz iade alımları engellenebilmekte ve denetimler kolaylaşmaktadır. Bu programlar sayesinde işgücü etkin bir şekilde kullanılmakta ve denetimlerin sayısı ve etkinliği artmaktadır. KDVİRA sistemi etkinliği artırılarak kullanılmalıdır.

### **14. VEDAS (Vergi Denetim Analiz Sistemi)**

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde geliştirilen bir yazılım olmakla birlikte e-defter ve e-fatura gibi elektronik veriler kullanılarak vergi incelemelerinin

---

<sup>102</sup> GİB 2016 Faaliyet Raporu s.98

daha kısa sürede etkin bir şekilde tamamlanması amaçlanmaktadır. Söz konusu yazılım ile e-denetim teknikleri kullanılarak, tamamlanabilecek incelemeler üzerinden standartlar oluşturulmuştur. Bu sayede mükelleflerin yasal defterleri üzerindeki incelemeler, inceleme elemanına gelmeden program üzerinden tespit edilmiş olarak gelecek ve incelemeler bu sayede daha kısa süre içerisinde tamamlanabilecektir. Ayrıca e-fatura ve e-defter kapsamında olmayan mükellefler ile ilgili olarak yazılım çalışmaları devam etmektedir.<sup>103</sup>

Söz konusu yazılım daha da geliştirilerek uygulamaya bir an önce alınması gerekmektedir. Bu sayede vergi denetimleri daha kısa zamanda tamamlanacaktır. Aynı zamanda denetimlerin standart hale gelmesi sağlanacaktır. Şöyle ki mükelleflerin yasal defter ve belgeleri üzerinden önceden program tarafından belirlenen yasal uyumsuzluklar maddeler halinde hem inceleme elemanının bilgisine hem de mükelleflerin bilgisine sunulacak bu sayede incelemelerdeki belirsizlikler giderilerek süreler kısaltılacaktır.

VEDAS gibi uygulamalara ağırlık verilmeli ve bu tür yazılımlar bir an önce uygulamaya konulmalıdır. Bu uygulamalar daha az işgücü ile daha fazla inceleme yapabilmenin önünü açacaktır.

## **15. Vergi Bilincinin Artırılması**

Denetimlerde etkinliği sağlayacak bir husus olmamakla birlikte denetimleri kolaylaştıracak bir unsurdur. Mükelleflerin, verginin bilincini tam manasıyla idrak etmeleri durumunda, denetim unsurlarına belki de gerek kalmayacaktır. Bu sebeple GİB bu faaliyeti etkin bir şekilde yürüterek nihai amacı yani vergiye gönüllü uyumu sağlamalıdır. Çünkü mükelleflere vergi ile hizmetleri memnun edici bir şekilde vermesi, vergi ile uygulamalarda mükellefe yol gösterici, bilgilendirici olması gereken ve tüm sürecin mükellefe kolay, hızlı, etkin ve kaliteli bir şekilde sunulmasını sağlayacak olan GİB'dir. GİB tarafından 2016 yılında yapılan çalışmalarda verginin önemi hakkında tanıtımlar, broşürler düzenlenerek farkındalık oluşturulmaya çalışılmış ayrıca mükelleflerin vergisel işlemlerini kolaylaştırmak amacıyla rehberler hazırlanmıştır.

---

<sup>103</sup> VDK 2016 Faaliyet Raporu s.38

Vergi bilincinin artırılmasına yönelik daha kapsamlı çalışmalar yapılmalı ve toplumun bütün kesimine hitap edilerek vergi tam olarak toplumun bilgisine sunulmalıdır.

### **16. Verimsiz Olduğu Tespit Edilen İşlerin İç Genelgeler Yoluyla Komisyon Kararları İle Hıfz edilmesi**

Denetim gücünün daha etkin olarak kullanılabilmesi için, vergi alanında az riskli bulunan sektörler yani kayıp ve kaçığın olmadığı sektörlerle (stopajlarla vergilendirilen veya istisna faaliyetler) ilgili incelemelerin İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonları (İİTDK) tarafından işleme konulmaması ve hıfz edilerek inceleme talebi oluşturulmamalıdır. Ayrıca söz konusu ihbarlar neticesinde yapılacak tarhiyatın düşük tutarlı olduğunun tespit edilebildiği incelemelerin hıfz edilerek kaldırılmasının önü açılmalı ve bu alanda yasal düzenlemeler yapılmalıdır. Örneğin, BSMV incelemelerinde işlem hacminin büyüklüğüne göre bu işlemler yapılabilir. Çünkü BSMV’de işlem hacmi çok büyük gözükse de oranın düşük olması sebebiyle yapılacak tarhiyatlar az olacağı için denetim gücünün etkin kullanılmasını engelleyecektir.

Söz konusu hususlarla ilgili olarak ayrıca 475 sayılı VUK Genel Tebliği ile birlikte İzaha Davet Komisyonları kurulmuştur. Söz konusu komisyonlar belli tutarlar altında olan işlemler için mükelleflerin inceleme kapsamına alınmadan işlemlerin hızlıca yürütülmesi amacıyla kurulmuş olup bu sayede denetim elemanları üzerinde olan verimsiz işlerin, bir an bürokratik işlemlere takılmadan çözülmesi sağlanacaktır.

Yukarıda belirtildiği üzere yapılacak yasal işlemler doğrultusunda denetim gücü daha etkin bir şekilde kullanılarak verimsizliği bilinen veya denetim elemanlarının incelenmesine değmeyecek derecede düşük olan incelemeler iş yükünden çıkartıldığında denetimlerde etkinliğin sağlanmasının önü açılacaktır.

### **17. Mükellefler Hakkında Yapılan İhbarlarda İhbar Niteliği Dikkatli Bir Şekilde Değerlendirilerek Somut Olmayan İhbarların İşleme Konulmaması**

İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonları tarafından mükellefler hakkında yapılan ihbarların niteliğinin, ihbarcının bilgisinin ve ihbar konusunun somut delillere dayanması gerekmektedir. Konuyla ilgili yasal düzenlemeler aşağıdaki gibidir.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın "Dilekçe Hakkı" başlıklı 74. maddesinde; "Vatandaşlar..., kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikayetleri hakkında yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne yazı ile başvurma hakkına sahiptir.

...

Bu hakkın kullanılma biçimi kanunla düzenlenir." hükümleri yer almaktadır.

Bu hükümler çerçevesinde çıkarılan 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun'la dilekçe hakkının nasıl kullanılacağı ve kamu kurum ve kuruluşlarının kendilerine intikal ettirilen dilekçelerle ilgili uymaları gereken usul ve esaslar belirtilmiştir.

3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun ve 1993/2 ve 2004/12 sayılı Başbakanlık Genelgesi hükümleri çerçevesinde ihbar dilekçeleri değerlendirilmekte ve işleme konulmaktadır.

Maliye Bakanlığı'na intikal ettirilen ihbar ve şikâyet dilekçeleri 3071 sayılı Kanun ve 1993/2 sayılı Başbakanlık Genelgesi ile 1990/1, 1992/1 ve 2000/1 Sıra No.lu Vergi İhbarları İç Genelgelerinde belirlenen esaslar çerçevesinde değerlendirilmektedir. Bu değerlendirme sonucu, gerek şekil şartları gerekse içeriğe ilişkin şartları taşımayan ihbar ve şikâyet dilekçeleri, denetim elemanlarının denetim gücünün boş yere harcanmasını ve idari makamların gereksiz yere meşgul edilmesini önlemek bakımından inceleme konusu yapılmadan saklıya alınmaktadır. İncelenmesi uygun bulunan ihbar dilekçelerinin incelenmesine ise hemen başlanılmakta ve bu incelemeler diğer işlere göre öncelikle sonuçlandırılmaktadır.

Yukarıdaki bahsi geçen düzenlemelere paralel olarak 2000/1 Sıra No.lu Vergi İhbarları İç Genelgesi'nde de; içeriğe ilişkin bilgileri taşımayan dilekçelerin saklıya kaldırılacağı belirtilmiştir. Söz konusu iç genelgede;

-Belli bir konuyu ihtiva etmeyen,

-Kişi, kurum veya olaylarla doğrudan bağlantı kurulmaksızın genel nitelikli ifadeler taşıyan,



-Yargı mercilerinin görevine giren konularla ilgili olan,

-Şekil şartlarını ve içeriğe ilişkin yukarıdaki şartları taşımakla birlikte, inandırıcı mahiyette olmayan, olayla ilgili yeterli bilgi ve belge eklenmeyen, dilekçelerin inceleme konusu yapılmadan saklıya alınacağı ifade edilmiştir.

Ancak söz konusu ihbarlar, vergisel işlemler yani parasal konular ile ilgili olunca idare yani İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonları tarafından veya başkaca yetkili organlar tarafından “ne olur ne olmaz bir kontrol edelim” düşüncesi ile hareket edildiği bir gerçekliktir. Böylece idarenin iş yükü gereksiz yere artırılmaktadır.

Konuyla ilgili Başbakanlık 2004/12 Sayılı İç Genelgesinin bir diğer boyutu da ihbar dilekçelerinin şekil şartlarını taşımıyor olsa da kuvvetli deliller içeriyorsa gerekli işlemlerin yapılması direktifidir. İşte tam bu noktada, idare elini taşın altına sokmak yerine kuvvetli delillerin varlığından bahisle ilgili mükellef hakkında yasal işlem yapılması yolunu seçmektedir. Bu nedenle her ne olursa olsun, ihbar işlemleri kesin şekil şartlarına bağlanmalı veya inandırıcı belge ve delil denilen şartların gerçek mahiyet taşıması hususuna dikkat edilmelidir. Aksi takdirde gereksiz incelemeler yükü altında hem idare hem de mükellefler ezilecektir.

## **18. Kayıt Dışı Ekonomi İle Mücadele**

Vergi Denetimlerin esas amaçlarından birisi de kayıt dışı ekonomi ile mücadeledir. Kayıt dışı ekonominin varlığı bir gerçekliktir. Kayıt dışı ekonominin boyutu ile ilgili olarak; Gelir İdaresi Başkanlığı Koordinatörlüğünde Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018) doğrultusunda hazırlanan Kayıtdışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planında kayıt dışı ekonominin %26,5 oranında olduğu belirtilmiştir.

Kayıt dışı ekonominin azaltılmasının ekonomiye etkileri, orta ve uzun dönemde ekonomik istikrarın sağlanması, gelir dağılımında adalet ve istihdam gibi birçok makroekonomik unsurun iyileşmesi, ekonomide verimlilik düzeyi ve rekabet gücünün yükselmesi ve en önemlisi kamu gelirlerinin artmasına katkıda bulunacak olmasıdır.

Kayıtdışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planında kayıtdışı ekonominin 5 yıllık plan çerçevesinde %5 puan küçültülmesi hedeflenmekte olup bileşen olarak yani amaca ulaşmakta kullanılacak araçlar arasında gönüllü uyumun teşvik edilmesi, uyum seviyesinin yükseltilmesi ile denetim kapasitesinin güçlendirilmesi ve ilgili mevzuatın gözden geçirilmesi hususları belirlenmiştir.

Kayıtdışı ekonomi ile mücadelede denetimlerin etkin olacağı açıktır. Yani denetimler yoluyla kayıtdışı ekonomi önlenebilecektir. Bu sebeple denetimlerin daha etkin hale getirilmesi gerekmektedir.

### **19. Elektronik Teftiş Uygulamaları**

Denetimin unsurlarından olan teftiş, vergi incelemelerinden sonra belki de en önemli yere sahiptir. Teftişler sayesinde ilgili idarenin kanun ve tali mevzuat çerçevesinden işlem yapıp yapmadığının tespit edilerek söz konusu işlemlerin yasal mevzuata uygunluğu kontrol edilmektedir. Yasal mevzuata uygun olmayan işlemler elektronik teftişler aracılığıyla belirlenerek, sistem üzerinden işlemi yapan ilgili daireye doğrudan bildirilmelidir. Bu sayede yanlış uygulamalar önlenerek, kamu kaynaklarında azalmaya sebep olacak işlemler düzeltilecektir. Vergi denetimlerinde elektronik teftişler önemli bir yere sahip olacaktır.

Elektronik teftişler aracılığıyla vergi otoritesinden kaynaklı yanlış uygulamaları neticesinde ortaya çıkabilecek kamu zararları önlenecektir. Ayrıca mükelleflerin bilinçli veya bilinçsiz olarak yapmış olduğu hata veya hileler, daha işlem yapılmadan veya yapıldığı anda fark edilerek vergi denetimleri sağlanmış olacaktır.

### **20. Cari Dönem İncelemelerin Artırılması**

Vergi Usul Kanununun 114. maddesinde vergisel işlemlerde zamanaşımı 5 yıl olarak belirlenmiştir. Bu sebeple mükelleflerin mükellefiyetleri ile ilgili vergisel işlemlerine ait tarhiyatların bu süre içerisinde yapılabilmesine imkan verilmiştir. Denetim elemanlarının yetersizliği ve bürokrasinin fazlalığı gibi nedenlerden dolayı zamanaşımı süresinin sonuna gelmiş incelemelerin fazlalığı bilinmektedir. Bu husus, mükelleflerin geçmiş dönemleri ile ilgili yapılan hataların bulunması durumunda daha

fazla ceza ve gecikme faizi ile karşı karşıya kalmalarına, “*bu zamana kadar neredeydiniz*” sorusunun yöneltmelerine ve vergi otoritelerine karşı sadakatlerinin azalmalarına sebep olmaktadır. Oysa cari dönem incelemelerinde mükellefler tarafından yapılan hataların aynı anda ortaya çıkartılması durumunda daha az ceza veya herhangi bir cezaya maruz kalmayacak şekilde düzeltilebilecek ileride geçmiş döneminin sorgusu ile gereksiz yere karşılaşmayacaktır. Bu konuda yasal düzenlemeler yapılmalı, zamanaşımı süresi kısaltılmalı veya idare olarak takdir yetkisi kullanılarak cari dönem incelemelerine ağırlık verilmelidir.

Ayrıca cari dönem incelemeleri denetim elemanları açısından veriye ulaşma konusunda kolaylık sağlayacağından incelemelerin daha kısa sürede bitirilmesine dolayısıyla etkin bir şekilde tamamlanmasına sebep olacaktır.

## **21. Standartlara Dayalı Vergi Denetimi**

Vergi denetimlerinin standartlaşması, hem uygulayıcı denetim elemanları hem de mükellefler açısından çok kolaylık sağlayacak bir yaklaşımdır. Yapılacak vergi incelemeleri belirli kurallar çerçevesinde belirli işlemler dahilinde yapılarak basitleştirilebilir. Vergi inceleme işi esasen komplike bir yapıdadır. Çünkü bazen kanunlar uygulayıcıları tarafından farklı yorumlanmak suretiyle mükelleflere farklı cezalar veya tarhiyatlara önerilebilir fakat bu durum mükellef hakları bakımından eşitsizliklere yol açmakta ve hak mahrumiyetlerine mahal vermektedir. Bu alanda standartlaşmalar yapılırsa yani vergisel mevzuat ve işlemler standartlaştırılırsa hem süreç hızlanır ve böylece incelemeler daha çabuk bir şekilde tamamlanır hem de işgücü etkin bir şekilde kullanılmış olur.

VDK tarafından bu konuyla ilgili olarak çalışmalar yapılmakta olup somut bir işlem halen uygulanmamaktadır.

Ayrıca yeni elektronik yazılımlar sayesinde; incelemeler geniş, muğlak ve karmaşık bir yapı yerine sade standart bir hale getirilmelidir. Örneğin yıl içerisinde yapmış olduğu işlemler ve ciroları çok yüksek olan işletmelerin inceleme süreleri dikkate alındığında incelemelerin tamamlanması uzun sürebilecek ve aynı zamanda mükelleflere bir baskı unsuru olarak huzursuzluk verecektir. Bunun yanı sıra genel incelemeler yani konusu belli olmayan incelemeler hem inceleme elemanını hem de

mükellefi belirsizliğe itmektedir. Böylesi durumda inceleme elemanının karşısında aşılması zor yoğun mesai gerektiren bir inceleme süreci varken mükellef nezdinde acaba ne kadar tarhiyat çıkacak beklentisinin korkusu tüm tarafları etkilemektedir. Bunun yerine inceleme elemanlarına kontrol listesi verilerek yani mükellefin sorunlu olduğu alanlar belirlenerek kontrol ettirilmesi sağlanmalıdır. Bu durum her iki taraf için belirsizliğin giderilmesi demektir. Bir başka deyimle kontrol listesinde bulunan eksiklikler veya kontrol edilmesi istenilen konular incelemelerin daha etkin bir şekilde yürütülmesine imkan sağlayacaktır.

## **22. Elektronik Denetim Uygulaması Getirilmesi**

Mükelleflerin e-defter ve e-fatura uygulamalarına tamamının entegre edilmesinin sağlanması ile birlikte tamamen e-denetime geçiş sağlanmalıdır. Bunun için gerekli alt yapı ve programsal çalışmalar şimdiden yapılarak e-denetimin sağlanması gerekmektedir. Çünkü e-denetimler kayıt dışı hasılat başta olmak üzere birçok vergi kaçırma yöntemlerinin önünü tıkayacak ve tüm mükellefler üzerinde aynı etkiyi yaratacağından vergiye karşıya gönüllü uyumu sağlayacaktır.

Ayrıca denetimlerde kullanılan işgücü sayısının da azalmasına sebep olacaktır. Yani başkaca bir deyimle mevcutta bulunan denetim elemanı sayısı azlığı sebebiyle denetimlerin mükellef sayısına oranı yaklaşık %2 iken bu sayı e-denetimlerle yüzde yüze çıkartılabilir.

## **23. Cezaların Caydırıcılığının Artırılması**

Vergi kanunlarımızda cezalar, Vergi Usul Kanununun dördüncü kitabında belirlenmiştir. Cezaları, vergi cezaları ve diğer cezalar olarak iki sınıfa ayırabiliriz. Vergi cezaları; vergi ziyai ve usulsüzlük cezalarıdır. Diğer cezalar ise; vergi kaçakçılığı ve hapis cezasıdır. Vergi ziyai cezası; zamanında ödenmeyen veya eksik ödenen vergiler dolayısıyla mükellefe tarh ettirilen vergi tutarında bir kat veya kaçakçılık fiili varsa üç kat olarak uygulanan bir cezadır. Usulsüzlük cezaları ise usule ilişkin kurallara riayet edilmemesi durumunda, idare tarafından mükellefe kesilen cezalardır. Söz konusu düzenlemelerimizde, vergi cezaları için tarhiyat öncesi ve

sonrası olmak üzere iki adet uzlaşma müessesesi olmakla birlikte söz konusu cezalar uzlaşma komisyonlarından çok cüzi rakamlara çekilerek mükellef lehine hareket edilmektedir. Bu ise mükelleflerin vergiye karşı tutumlarını olumsuz yönde etkilemektedir. Oysa cezaların en güzel yanı, muhataplarının yanlış düşmesine engelleyici rolü üstlenmesidir. Ancak ülkemizde cezalar, mükelleflerin hata yapmasına ve yanlış düşmelerine teşvik etmektedir.

Vergi Usul Kanununda 359. maddesinde hapis ve kaçakçılık cezasına sebep olan fiiler tahdidi olarak sayılmış olup ancak bu cezalar yeteri kadar açıklanmayarak muğlak bir şekilde bırakılmıştır. Söz konusu kanun maddesinde en ağır hapis cezası üst sınırı beş yıl olarak belirlenmiştir. VUK 359/a-1 bendinde sayılan muhasebe hileleri kavramı veya vergi matrahını azaltan durumların neler olduğu hangi durumlarda hangi işlemlerle karşımıza çıkmakta olduğu tanımsız bir şekilde bırakılmıştır. Ayrıca vergi kaçakçılığı kavramı daha geniş bir kapsam iken söz konusu kanun maddesinde tahdidi olarak belirlenmiştir. Örneğin; söz konusu maddede vergi matrahını azaltacak şekilde tamamen veya kısmen başka defter belge veya diğer kayıt ortamında kaydedenler hakkında kaçakçılık cezası uygulanacağı belirtilmiş ancak böyle bir kayıt yapmayanların veya kayıt yaptığı halde söz konusu kayıtların inceleme elemanları tarafından ele geçirilememiş olması durumunda ise cezalandırılacağına dair bir hükmün olmadığı bu sebeple ceza kanununun yetersiz kaldığı açıktır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 2007 yılında Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı adlı çalışmanın “Vergi kaçırınların yakalanmaları halinde alacakları ceza oranı düşüktür” sorusuna %52,5 oranında “katılıyorum” yanıtı verilmiş olup %19,8’inde “ne katılıyorum ne de katılmıyorum” yanıtı vermiştir. Yine aynı çalışmada “vergi kaçırınlara karşı uygulanan cezalar yeterince caydırıcı değildir” sorusuna ise %65,6’sının “katılıyorum” yanıtını katıldığını %15,6’nın ise “ne katılıyorum ne katılmıyorum” yanıtını beyan ettiği tespit edilmiştir.

**Tablo 37: Vergi Cezalarının Caydırıcılık Üzerindeki Etkisi**

Vergi Kaçıranlara Yönelik Uygulanan Cezalar Yeterince Caydırıcı Değildir İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı		
	Sıklık	Geçerli %
Kesinlikle katılmıyorum	201	3,2
Katılmıyorum	951	15,3
Ne katılıyorum ne katılmıyorum	991	15,9
Katılıyorum	2126	34,2
Tamamen katılıyorum	1955	31,4
Toplam	6224	100

*Kaynak: Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı, s.62*

Yukarıda belirtilen sebepler ve yapılan anket sonucunda vergi cezalarının yetersiz olduğu ortadadır. Vergi cezalarımızın yeniden açık bir dille ve fiillerinin neler olduğu belirtilerek söz konusu fiillere uygulanacak cezalarında artırılmış bir şekli ile yeniden tanzim edilmesinin yerinde olacağı bilinmelidir. Çünkü vergi cezalarında özellikle de hapis cezaları ile birlikte yaptırım gücünün en yüksek seviyelerde uygulanması veya bu şekilde düzenlenmesi mükelleflerin vergiye karşı gönüllü uyumunu artıracak gibi denetimlerin de etkinliğini artıracaktır.

#### **24. Uzlaşma Müessesinin Yeniden Yapılandırılması**

Mükellefleri, vergilendirmeye ilişkin işlemlerde sorumsuz davranmasına sebep olabilecek “ileride nasıl olsa uzlaşma müessesesinin varlığından dolayı vergi dairesiyle anlaşarak, ödemediğim vergiyi cezasıyla birlikte indirimler yapıldıktan sonra taksitler halinde öderim” düşüncesine yönlendirebilecek bir müessese olan Uzlaşma Müessesesi ile caydırıcılık etkisi zaten azalmış olan vergi cezalarının etkinliği, daha da azalmıştır.<sup>104</sup> Konu ile ilgili olarak 2016 yılı uzlaşma verileri bakıldığında

VDK tarafından yapılan uzlaşma sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

<sup>104</sup>Nida Erçoban, “*Türk Vergi Sistemi’nde Vergi Kayıp Ve Kaçaklarını Azaltıcı Etkileri Bakımından Vergi Denetiminin Etkinliği*” Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2013, s.134

**Tablo 38: 2016 Yılı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları**

<b>Dönem/2016</b>	<b>Vergi</b>	<b>Ceza</b>
Uzlaşma Temin Edilemeyen	213.272.699,00	287.844.099,00
Uzlaşma Vaki Olmayan	614.398.809,00	750.689.364,00
Uzlaşmaya Giren	402.224.048,00	821.598.182,00
Uzlaşılan	384.614.612,00	160.720.602,00

*Kaynak: VDK 2016 Yılı Faaliyet Raporu s.47*

Aşağıdaki tabloda GİB tarafından 2016 yılı uzlaşma rakamları açıklanmış olup söz konusu verilere bakıldığında; uzlaşmaya konu vergi tutarının 460.612.419 TL olduğu, uzlaşma müessesesi sonrası söz konusu vergilerin 109.923.443 TL'ye düşürüldüğü yani tarh edilen vergilerin dörtte biri bile olmayan bir vergi üzerinde uzlaşıldığı görülmüştür. Cezalara gelince 607.394.874 TL iken 12.913.434 TL'ye düşürüldüğü yani bedelle uzlaşıldığı açıklanmıştır. Bu tutar tarh ettirilen cezaların yaklaşık %3'üne tekabül etmektedir.

**Tablo 39:GİB Tarafından Yapılan 2016 Yılı Merkezi Ve Koordinasyon Uzlaşma Komisyonları Sonuçları**

Yıllar	Dosya Adedi			Vergi Tutarı (TL)				Ceza Tutarı (TL)			
	Başvuru	Uzlaşılabilir Dosya Sayısı	Uzlaşılabilir Dosya Sayısı	Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Vergi Tutarı	Uzlaşılabilir Vergi	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi	Uzlaşma Sonucu Vergi	Uzlaşma Başvurusuna Konu Olan Ceza Tutarı	Uzlaşılabilir Ceza	Ceza Uzlaşmaya Konu Olan	Uzlaşma Sonucu Ceza
<b>MERKEZİ UZLAŞMA KOMİSYONU</b>											
2012	12	7	5	191.936.154	89.444.390	102.491.764	35.748.387	301.755.076	160.523.165	141.231.911	18.684.773
2013	14	4	10	646.462.186	568.114.095	78.348.091	10.183.607	885.182.400	774.143.599	111.038.801	1.100.000
2014	34	14	20	1.095.031.346	682.959.684	412.071.662	169.501.397	1.512.975.737	1.033.593.536	479.382.201	5.184.714
2015	22	16	6	1.536.207.290	258.106.296	1.278.100.994	403.600.579	1.874.076.087	396.223.807	1.477.852.281	6.993.907
2016	8	6	2	288.860.333	20.093.888	268.766.445	58.960.357	376.720.584	35.145.151	341.575.433	0,00
<b>VERGİ DAİRELERİ KOORDİNASYON UZLAŞMA KOMİSYONU</b>											
2012	62	56	6	38.039.043	4.569.130	35.160.578	15.337.151	55.296.268	4.970.564	52.219.636	1.586.210
2013	92	64	28	134.201.824	76.240.983	57.960.840	34.956.924	155.703.256	75.221.461	80.481.794	2.474.932
2014	158	131	27	212.499.783	53.479.507	159.020.276	56.030.702	293.927.540	62.914.380	231.013.160	6.135.589
2015	191	143	48	189.077.422	101.854.353	87.223.068	51.457.065	247.413.099	120.526.059	126.887.041	3.892.464
2016	167	88	79	356.833.610	164.987.636	191.845.974	50.963.086	464.180.846	198.361.405	265.819.441	12.913.434

Kaynak: GİB 2016 Yılı Faaliyet Raporu s.114



Yukarıda istatistiki bilgiler doğrultusunda; uzlaşma sonucu rakamlara bakıldığında uzlaşma müessesesinin zamanında vergisini ödemeyen mükelleflerin lehine olduğu görülmektedir. Bu şekli ile uzlaşma müessesesi ödenmesi gereken vergilerin zamanında ödenmemesini teşvik etmektedir. Vergi otoritesi söz konusu durumu bir an önce yasal bir mevzuat çerçevesinde çözüme kavuşturmalıdır. Yapılacak yasal düzenleme de öncelikle uzlaşmaya konu olacak vergilerde uzlaşma oranları azami ve asgari olarak kanunlarla belirlenmelidir. Örneğin uzlaşmaya girecek vergilerde uzlaşma olmayacağı ancak cezalarda da en fazla %20-50 oranında indirim yapılabileceği gibi bir yasal düzenleme yapılmalıdır.

Bu husus vergi kaçakçılığında veya mükelleflerin zamanında vergisini ödememe durumlarında caydırıcılık etkisi oluşturacak olup vergi denetimlerini etkin hale getirecektir.

## **25. Vergi Aflarının Tekrarlanmaması ve Bu Konuda Yasal Düzenleme Yapılması**

Cumhuriyet tarihinden itibaren yaklaşık olarak 35 adet mali düzenlemeleri ilgilendiren yani alacağı ilgilendiren af kanunları çıkartılmıştır. Söz konusu düzenlemeler ile Meclis bazen kamu alacağının tamamından bazen de bir kısmından vazgeçerek mükellefler lehine yetkisini kullanmıştır. Bu durum, vergi borcunu zamanında ödeyen mükellefler üzerinde olumsuz etki yarattığı gibi aynı zamanda toplumdaki mükelleflerin bir beklentisi haline gelerek “nasıl olsa af çıkar yakınlarda” psikolojisinin oluşmasına sebep olmuştur. Bu düzen eğer ki toplumdaki tüm bireylere yani mükelleflere sirayet ederse o zaman vergi gelirlerinin azalacağı aşikardır. Zaten af kanunlarından vergi alacağının bir kısmında veya alacak faizinden vazgeçilerek bir fedakarlık yapmakta olup bu durum aynı zamanda mükellefler üzerinde olumsuz havayı desteklemektedir.

Bu konuda anayasal düzenleme getirilmeli veya vergi konularında af getirilmesi zorlaştırılmalı yani nitelikli çoğunlukla yapılacak kanun haline dönüştürülmeli veya tamamen engellenmelidir. Kanaatimce vergisel konularda af getirilmesi tamamen kaldırılması gerekmekte olup, vergi aflarının yasal kanuni

düzenlemeler ile getirilmesinin önü kapanmalıdır. Ancak istisnai durumlar göz ardı edilmemelidir. Olağanüstü hal, tabii afet, sıkıyönetim ve savaş gibi durumlarda düzenlemeler yapılabileceğinden yasa ile vergi aflarının önü de tamamen kapatılmamalıdır.

## **26. Servet Beyanına Benzer Bir Uygulamanın Ele Alınması**

Türkiye’de “Nereden buldun?” yasası olarak bilen ve dönemin Maliye Bakanı Zekeriya Temizel’in ismiyle anılan düzenlemeye benzer bir düzenlemenin tekrardan hayata geçirilmesi gerekmektedir. Nereden buldun yasası servet beyanına ilişkin bir düzenlemedir. Bu düzenleme ile birlikte mükelleflerin gelir vergisi beyanlarına o yıl içerisinde elde etmiş oldukları menkul ve gayrimenkullerin listesi eklenmeli veya sistem üzerinde kontrol edilerek (tapudan, bankalardan veya araç tescil işlemlerinden vs...) servetlerindeki artışların gelirleri ile uyumunun kontrolü sağlanmalıdır.

Servet beyanının esas amacı, gelir ile servet artışı arasındaki ilişkiyi yararlanarak gerçek gelirin ne kadar olduğunun kontrolünü sağlayacak bir sistem oluşturabilmektir. Bu sistemin, kolay ve anlaşılır bir mantığı vardır. Buna göre, mükelleflerin beyan etmiş oldukları kazançları dışında başkaca bir gelir unsuruna sahip olmadığı varsayımı ile vergi dairelerine beyan etmiş oldukları vergi matrahlarına bakılarak o yıl içerisinde yapabilecekleri harcamaların ne kadar olacağını bir sağlamasıdır. Örneğin mükellef A’nın ticari işletmesinde elde etmiş olduğu kazanç dolayısıyla vergi dairesine beyan etmiş olduğu matrahının 2017 yılı için 150.000,00 TL olduğunu varsayalım. Söz konusu kazançtan hesaplanan gelir vergisi 40.950,00 TL düşüldükten sonraya kalan 109.050,00 TL bir servete sahip olacağı ve dolayısıyla bu tutarda bir harcama yapabileceği hesaplanacaktır. Oysa mükellef A’nın 2017 yılında 250.000,00 TL’ye bir ev ve 135.000,00 TL’lik bir araç aldığı tespit edilirse ve söz konusu harcamalara ilişkin olarak yasal bir açıklama getiremezse, bu kazancında ticari faaliyetten elde edildiği kesinleşecek olup kazanç olarak ilgili yılın kazancına eklenerek vergilendirilmesi sağlanacaktır.

Bu uygulama yasal bir zemine kavuşturulduğunda vergi otoritesinin denetimlerdeki gücünü artırmış olacaktır. Eğer mevcut durum devam ederse mükelleflerin kayıtdışı olarak elde etmiş oldukları gelirlerinin ispatlanması hususu vergi otoritesine ağır bir yük getirecek olup yıl içerisinde mükellefler tarafından

kayıtlara alınmayan birçok işlemin kimlerle nasıl bir şekilde sağlandığı hususunun delillendirilmesi ağır bir iş yükü getirecektir. Oysa çok basit bir uygulama ile birlikte ispat külfeti mükellefe ait olmak üzere vergi otoritesi mükelleflerin harcamalarının gelirleri ile uygunluğunun sağlaması kontrol edebilecektir. Bu düzenleme ile vergi denetimlerinde etkinlik sağlandığı gibi aynı zamanda mükelleflerin vergiye karşı gönüllü uyumları da sağlanmış olacaktır.

## **27. E-Haciz Uygulaması**

Mükellefler nezdinde vergi alacağının ciddiyetsiz bir şekilde takibatının yapılması, ödemelerin yani vergi tahsilatlarının azalmasına sebep olacağı açıktır. Denetimlerin bir diğer amacı da vergi gelirlerinin artırılmasıdır. Oysa kamu alacağının aktif bir şekilde takip edilmesi ile vergisini ödeyen mükelleflerin yanında ödemeyenlerden de tahsilatın yapılması vergi psikolojisindeki bozulmaları önleyecektir. Kamu idareleri tarafından aktif ve kolay bir şekilde takibi yapılan kamu alacağı yıllarca birikmiş ve herhangi bir işlem yapılmayan işlemler nedeniyle oluşacak gereksiz iş yükünü ortadan kaldıracaktır. Aynı zamanda aktif bir şekilde takibin yapılması vergi (kamu) gelirlerinin artmasına katkı sağlayacaktır. E-haciz uygulaması kamu alacaklarının aktif ve kolay bir şekilde yapılmasını sağlayan bir uygulamadır.

E-haciz uygulaması ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 79 uncu maddesine istinaden düzenlenen haciz bildirimlerinin, Gelir İdaresi Başkanlığı'nca alacaklı vergi daireleri adına e-haciz uygulamasına katılan bankalara elektronik ortamda tebliğ edilmesi ve bu tebligatlara elektronik ortamda bankalar tarafından cevap verilmesi, bu kapsamda haczedilen menkul mallar ile her türlü alacak ve hakların paraya çevrilmesi ve vergi dairesi hesaplarına aktarılması amaçlanmıştır. Ancak günümüzde menkul malların yanı sıra gayrimenkullerin, deniz ve hava araçlarının haczedilmesi için çalışmaların olduğu GİB 2016 yıllık faaliyet raporunda bahsedilmekte olup söz konusu düzenlemelerin bir an önce hayata geçirilmesi gerekmektedir. Çünkü ödeme gücü olup da zamanında kasten ödeme yapılmaması vergi alacağının aşınmasına sebep olabilir. Burada önemli olan gecikme

zammının değil enflasyonda ki değişimin bu aşınmaya sebep olacağına dikkat edilmelidir.<sup>105</sup>

E-haciz uygulaması aktif bir şekilde sürdürülerek mükelleflerin vergi borçlarının zamanında ödenmesi sağlanmalıdır. Bu sayede mükelleflerin karşısında etkin bir vergi otoritesinin olması vergiye gönüllü uyumu artıracak olup ayrıca işgücünün etkin kullanılmasını ve tahsilatların artmasını sağlayacaktır.

## **28. Organize Vergi Kaçakçılığına Yönelik Tedbirlerin Artırılması**

Vergi kaçakçılığının çok yönlü bir boyutu olan organize vergi kaçakçılığı ile mücadele edilmeli ve organize vergi kaçakçılığına yönelik cezai yaptırımlar daha da artırılmalıdır. Önceki vergi denetim yapılanmasında yer almayan ancak yeni yapılanma içerisinde ayrıca bir başkanlığın oluşturulması ile birlikte organize vergi kaçakçılığına yönelik olarak idari açıdan tedbirler alınmış olmasına rağmen halen istenilen seviyelere ulaşılmış değildir. Özellikle sahte belge düzenlemek amacıyla kurulmuş işletmeler veya mükellefiyetler neticesinde haksız iade alımlarının önüne geçilememiştir. Sahte belge düzenlemek amacıyla oluşturulan organizasyonlar çok karmaşık bir yapı içerisine gizlenerek hatta kısmen gerçek işlemlere dayandırılarak yapılmakta olup sadece düzenlenen faturalarla olmayan mallar veya üretilmeyen ürünler için iade talep edilmekte ve bu düzen sayesinde kamu zarara uğratılmaktadır.

Organize vergi kaçakçılığı çok yönlü bir işlem olup özellikle KDV ve ÖTV kanunlarında yapılacak yasal düzenlemeler ile iade işlemleri tamamen veya kısmen kaldırılabilirse veya daha sistematik bir şekilde kontrol edilebilirse önüne geçilebilir. Ayrıca Vergi Usul Kanununa organize vergi kaçakçılığı ile ilgili cezai yaptırımları yüksek olan bir madde eklenerek de önlem alınabilir. Organize vergi kaçakçılığı engellenemezse ise iş yükü, karmaşık sistemlerin içerisinde olmayan veya üretilmeyen ürünlerin peşinde gerçekliği ispat etmek için artacaktır. Bu ise incelemelerin süresinin uzamasına ve denetimlerin zorlaşmasına sebep olacak ve denetimlerde etkinliği azaltacaktır.

---

<sup>105</sup> GİB 2016 Faaliyet Raporu s.120

## 29. E-Tebligat Uygulaması

Elektronik tebligat uygulaması Vergi Usul Kanununun 107/A maddesi ile birlikte uygulamaya girmiş olup esasen bürokraside yer alan kırtasiyeciliği azaltmadaki etkisiyle ve idare lehine olarak işlemlerin hızlanması açısından oldukça önemlidir. E- tebligat, fiziki ortamda yapılan tebligatın uzun zaman alan sürecini kısa bir zamanda hem de muhataba doğru bir şekilde ulaşmasını sağlayarak etkinliği artırmaktadır. Ayrıca elektronik tebligat sistemi ile tebligatın ne zaman yapıldığı, gönderen kurumun ve alıcının kim olduğu, gönderilen tebligatın ve eklerinin ne olduğu görüntülenebildiği için herhangi bir ihtilafa yer bırakmaz hatta hizmet kalitesi ve güvenliğini bu sayede artırmış olur.<sup>106</sup>

E-tebligat, bu özellikleri ile vergi otoritelerini yani kamu kurumlarını etkin bir hale getirmekle birlikte denetimlerin kolaylaşmasına yol açmaktadır. Örneğin mükelleflerden veya inceleme aşamasında erişilmesi gereken bir bilgiye ulaşma açısından uzun zaman alan fiziki tebligatlar yerine, daha kısa sürede ve doğru muhatapları, adres arama telaşesi olmadan yapılabilmesi yönüyle avantaj sağlamaktadır. Ayrıca mükelleflerin mükellefiyetleri ile ilgili olan her türlü yükümlüğünü, masraf gerektirmeden iletmesi yönü ile de maliyet ve tasarruf açısından da bir kolaylık olduğu unutulmamalı ve e-tebligatların tüm mükelleflere uygulanmasının önü açılmalıdır.

## 30. Dava Konusu Edilen İdari İşlemlerle İlgili Yargı Kararları Doğrultusunda Yasal Düzenlemeler Yapılmalı

Mükelleflerin mükellefiyetlerine ilişkin vergisel mevzuatın uygulanması ile ilgili olarak vergi otoritesi tarafından yapılan idari işlemler sonrasında mükellefler tarafından dava konusu yapılan işlemlere ilişkin yargının vermiş olduğu kararlar vergi idaresi tarafından takip edilmelidir. Çünkü söz konusu yargı kararları ışığında idarenin yasal mevzuat eksikliklerini güncelleyebilmesi açısından önemlidir. Hatta yargı tarafından yanlış bulunan ve yapılan idari işlemi yok sayan kararlar doğrultusunda idare tarafından yapılacak yasal düzenlemeler doğrultusunda yanlış olarak tesis edilen

---

<sup>106</sup> GİB 2016 Faaliyet Raporu s. 105

söz konusu işlemlerin ortadan kaldırılması da sağlanabilir. Bu şekilde yapılacak bir takip hem gereksiz yere işlem yapılarak kırtasiyeciliğin önüne geçecek hem de çalışan elemanların daha etkin kullanılmasına yol açacaktır. Ayrıca mükelleflerin gereksiz yere mahkemeler önünde haklılığını ispat etmeye çalışmaları engellenmiş ve mahkemelerin de gereksiz yere uğraşmamalarının yolu açılmış olacaktır.

### **31. İnternet Vergi Dairesi**

1999 yılında başlatılan internet vergi dairesi (<https://intvd.gib.gov.tr>) uygulamaları, Türkiye’de kamu idarelerinin saydamlığı ve e-devlet uygulamaları konusunda atılan ilk ve önemli adımlardan birisini oluşturmaktadır. İnternet vergi dairesi üzerinden borç yapılandırması, vergi beyannamelerin kontrolü, dilekçelerin takibi gibi birçok işlem yapılmaktadır.<sup>107</sup> Mükelleflerin vergisel işlemlere ulaşımının kolaylaşması, mükelleflerin vergiye karşı gönüllü uyumunu artırmakta olup bu husus bir gerekliliktir. İnternet vergi dairesiyle birlikte mükellefiyetle ilgili tüm işlemlere mükelleflerin ulaşabilmesi sağlanmalıdır. Mükellefler bu sayede muhasebecilik hizmeti almış olduğu kişilerin de yapmış olduğu işlemleri kontrol edebilir veya muhasebecilere gerek duymadan işlem yapabilirler. Örneğin; GMSİ elde eden mükelleflerin internet vergi dairesi aracılığıyla beyanlarını sistem üzerinden kolayca verebilmeleri de bu alanda önemlidir.

Bu sebeple GİB tarafından uygulanan internet vergi dairesi uygulamasının daha da genişletilerek mükelleflerin hizmetine sunulmalıdır. Ayrıca sunulan hizmetlerin daha da artırılarak uygulanması gerekmektedir. Bu sayede hem iş yükünü azaltacak olup hem de işgücü etkin bir şekilde kullanılacaktır. Uygulama üzerinden yapılan otomatik kontroller sayesinde denetimlere gerek kalmadan işlemler gerçekleştirilecektir.

### **32. Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimlerinin Artırılması**

Vergi denetimlerinin önleyici unsuru olarak, yaygın ve yoğun denetimlerin sıklıkla yapılarak mükellefler üzerinden vergi kaçırma veya hile yapma ihtimallerinin

---

<sup>107</sup> GİB 2016 Faaliyet Raporu s. 26

ortadan kaldırılması sağlanmalıdır. Yaygın ve yoğun denetimler genellikle belirli alanlarda belirli zaman dilimlerinde yapılmaktadır. Oysa zamansız yani zamanı önceden bilinmeyecek bir şekilde rutin olarak yapılmasının imkanı sağlanmalıdır. Bunun için gerekli teçhizat ve eleman temin edilerek, ayrıca bir birim oluşturularak yaygın yoğun denetimlere ağırlık verilmeli ve bu sayede mükellef üzerinde denetim gücünün baskısı oluşturulmalıdır. Yaygın yoğun denetimler sayesinde, mükelleflerin yapmış oldukları işlemlerin vergi kanunlarına uyumluluğu kontrol edilmiş olacaktır. Ayrıca mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu da sağlanacaktır.

### **33. Faaliyet Yoklamalarını İle Mükellef İle Temas Halinde Olunması**

Faaliyet yoklamalarına önem verilmeli ve bu sayede mükelleflerin mükellefiyetleri ile ilgili değişiklikleri veya faaliyetlerinin sonlandırılması durumundan vergi daireleri haberdar olmalıdır. Aksi durumda genellikle de sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettiren kişilerle ilgili vergi otoritesi çok hızlı bir şekilde hareket ederek vergi kayıp kaçağını önleyecektir. Ayrıca mevzuatsal değişikliklerin veya mükellefin işgal ettiği faaliyet alanı ilgili olarak yapılan düzenlemelerin bir bülten halinde mükelleflere yoklamalar aracılığıyla ulaştırılmasının sağlanması gerekmektedir. Yani yoklamalar, bir başka deyimle mükellef ile vergi otoritesi arasındaki iletişim bağı olmalıdır. Zaten yoklama özü itibarıyla bir şeyin yerinde olup/olmadığının kontrolü için yapılan eylemin adıdır. Bu sayede mükelleflerin faaliyetine ilişkin her bilgi, vergi otoritesi tarafından hemen bilinmeli ayrıca mükellefte vergisel anlamda yapılan değişiklikleri bu sayede takip edebilmelidir.

### **34. E-Yoklamalara Önem Verilmeli ve Mükellefiyete İlişkin Herşey Yoklama Bilgisine Alınmalı**

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 2013 yılında uygulamaya başlanılan elektronik yoklama ile yoklama yapılan mükellefin mükellefiyeti ile ilgili detayların görsellerle desteklenerek yoklama istenilen birim tarafından anında görülmesi sağlanmaktadır. Ayrıca GPS sistemi ile hem mükellefin adresi tam olarak belirlenebilmekte hem de personeller arasında koordinasyon kolaylıkla

sağlanabilmektedir. E- yoklamalara sayesinde denetim faaliyetleri mobil teknolojilerden yararlanarak gerçekleştirilip daha dinamik bir yapıya kavuşması sağlanmıştır. E-yoklamalara sanal ortamda hızlıca ulaşılması ve sanal ortamda saklanabilmeleri sebebiyle hem daha güvenli hem de daha fonksiyonel olmaktadır.<sup>108</sup> E-yoklamaların vergi denetimleri açısından önemli bir yere sahip olduğu unutulmamalı ve e-yoklamalarda mükellefiyetle ilgili tespit edilen her bilginin sistem tarafından analiz yapılarak doğruluğu teyit edilmelidir. Örneğin, iş yeri mülk sahibi bilgileri girildiğinde, iş yeri mülk sahibinin doğruluğu kontrol edilerek anında yoklama yapan memura bilgi sunulmalıdır. Ayrıca işyerinin harita bilgileri veya adres bilgileri girildiğinde iş yerinde faal gözükken başkaca bir mükellefiyet olup/olmadığı gibi bilgilerin sistemden analiz edilerek bilgilerin de doğruluğu teyit edilmelidir. Bu gibi işlemler sayesinde, tamamen sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettiren kişiler doğrudan tespit edilmiş olacak ve bu kişilere mükellefiyet açılması da önlenmiş olacaktır.

### **35. Mükellef Portalı vb. Uygulamalara Önem Verilmeli**

VDK tarafından Mükellef Portalı<sup>109</sup> mükelleflere incelemeler ile ilgili olarak süreci ve mükelleflerin söz konusu süreçteki hak ve yükümlülüklerini hakkında bilgilendirmek amacıyla yapılan bir sistemdir. Bu sistem mükellefin inceleme sürecinin başından sonuna kadar aktif bir şekilde katılımını sağlamak amacıyla yapılmıştır. Söz konusu sistem mükelleflerin inceleme ile ilgili daha çabuk ve daha doğru bir bilgi almasını sağlayan bir program olup vergi incelemelerinde şeffaflık sağlaması açısından önemlidir. Ayrıca mükelleflere inceleme esnasında hak ve yükümlükleri ile ilgili olarak bilgilendirme sağlaması da uygulamanın hukuki anlamda faydalı olacağına göstergesidir. Bu uygulamanın kullanılması, denetimlerde inceleme elemanlarına mükelleflerle ilişkilerinde kolaylık sunması bakımından da önemlidir. Mükelleflerin inceleme süreci ile ilgili detaylı bilgi edinmesini sağlayan bu uygulama, inceleme elemanına kolaylık sağlayacağından denetimlerin etkinleşmesini sağlayacaktır.

<sup>108</sup> GİB 2016 Faaliyet Raporu 104

<sup>109</sup> <https://mukellefportali.vdk.gov.tr/> (Erişim Tarihi 15.02.2018)



## SONUÇ

Vergi denetimlerinde etkinliğin olmadığı, yasal verilerle birlikte analiz edildiğinde bir gerçekliktir. Vergi denetimlerinde etkinlik ve verimliliği artırmanın Türkiye’de vergi gelirlerine pozitif etki edeceği aşıkardır. Vergi denetimlerinde etkinliği sağlamanın yolunun vergi otoriteleri tarafından kullanılan araçların yetersizliğinden kaynaklandığı bilinmelidir. Bu sebeple vergi denetim unsurlarının yeniden yapılandırılması ve uygulamaya ilişkin olarak bazı değişikliklerin yapılması gerektiği ortadadır. Konuyla ilgili olarak yapılan çalışmamızda özetle; vergi denetim elemanlarının sayısının artırılması, elektronik ve çağdaş denetim teknikleri kullanılarak denetimlerin kolaylaştırılması ve bu sayede denetimlerin sayısının artırılması, Vergi Denetim Kurulunun bağımsız bir yapıya kavuşturulması, mükellefler nezdinde vergi bilincinin artırılması ve vergiye karşı gönüllü uyumun sağlanması, vergi mevzuatının sadeleştirilmesi ve güncellenerek güçlendirilmesi ile kayıtdışı ekonomi ile mücadele edilerek vergi otoritesinin daha da etkinleştirilmesi başlıklarının yanı sıra bu yapılanmada yapılması gereken birçok uygulamanın yasal mevzuat önerileri ortaya konulmuştur.

İlk olarak; denetim elamanı sayısı kontrollü olarak artırılmalıdır. Ancak bu demek değildir ki her mükellefin veya işletmenin başında bir vergi denetim elemanı olmalıdır. Bunun yerine risk analiz odaklı olarak riskli alanlar ve mükellefler elektronik sistemler kullanılarak belirlenebilmelidir. Bu sayede sistem içerisinde olumsuzluk oluşturan mükelleflerin incelenmesi sağlanmalı, uygulamada olan ve geliştirilecek elektronik yazılımlar sayesinde denetimlerin sayısı nitelik ve nicelik olarak artırılmalıdır. Aynı zamanda yapılan ve yapılacak yeni e-denetim teknikleri ile bir ön kontrol sağlanmalı yani mükelleflerin bilinçli veya bilinçsiz olarak hata yapmalarının önüne geçilmelidir. Bu sayede denetim oranları %2’lerden %100’lere taşınmalıdır.

Ayrıca elektronik sistemler yardımıyla mükelleflerin mükellefiyetleri ile ilgili her türlü bilgiye ve belgeye internet üzerinden ulaşımının önü açılarak bu anlamda şeffaflık ve açıklık sağlanmalıdır.

İkinci olarak; VDK bağımsız bir yapıya kavuşturulmalıdır. Mevcut düzenlemelerde VDK Maliye Bakanlığı teşkilatı içerisinde yer almaktadır. Dolayısıyla

devletin asli gelirlerini kontrol eden bir mekanizmanın yürütmenin emri altında olması kabul edilemez bir durumdur. Yürütme denetim gücünü muhalefet için bir baskı mekanizması olarak veya kendi seçmen gruplarının refahı için bir araç olarak kullanabilir. Böylesi durumların önüne geçebilmek amacıyla, denetim gücünü yürütmenin dolayısıyla siyasal iktidarın inisiyatifine bırakmamak gerekmektedir. Tabii ki yürütme organının sorumlulukları çerçevesinde denetim gücünü elinde bulundurması bir gereklilik olup ancak bunun tarafsız bir şekilde yürütülebilmesi imkanı olmadığından dolayı denetim gücünü tarafsız bir şekilde kullanılabilmesi için yasal mevzuat çerçevesinde düzenlemeler yapılarak siyasal iktidarın yani yürütmenin hegemonyasından kurtarılmalıdır. Bu sebeple esasen vergi kanunlarının konulması mevcut anayasamızda yasama organına verilmiş bir hak olduğundan vergi denetim gücünün esasen milletin temsilcilerinin yer aldığı yasama organına bağlı bir kurum haline dönüştürülmesi vergi denetimlerinde tarafsızlığı sağlayacağı için etkinliği de artıracaktır. Vergi Denetim Kurulu, Sayıştay gibi anayasal bir koruma altına alınarak merkeze yardımcı kuruluşlar statüsüne konulmalı veya GİB gibi özerk bir kurum haline dönüştürülmelidir. Ancak burada kanaatimiz ve tercihimiz anayasal bir düzende olmasıdır.

Üçüncü olarak; Türkiye’de ve tüm dünyada bir gerçeklik olan kimi zaman kanunlar eliyle oluşturulmuş kimi zamanda mükelleflerden kaynaklı olarak ortaya çıkan kayıt dışı ekonomiler ile mücadele etmek, bunları yok etmek veya kayıt altına alarak sisteme dahil etmek, asli gelirleri vergiler olan devletlerin en önemli görevleridir. Aksi halde devletler beka sorunu ile karşı karşıya kalabilirler. Şöyle ki günümüz devletlerinin çoğunluğunun gelir kaynağı vergilerdir. Gelirleri olmayan bir devletin güvenlik başta olmak üzere birçok asli fonksiyonunu yerine getiremeyeceği bir gerçektir. Bu sebeple devletler gelir kaynaklarını koruyabilmek ve artırmak adına kayıt dışı ekonomi ile denetimler aracılığıyla yoğun bir şekilde mücadele etmelidirler. Bu konuda ciddi, amansız takipler ve kontrol mekanizmaları tesis edilmelidir. Aksi takdirde mükelleflerin vergiye karşı gönüllü uyumu devlet eliyle engellenmiş olacak ve vergi denetimlerinin etkinliği azalacaktır. Bu konuda yasal düzenlemeler ile birlikte kayıtdışı ekonomilerin oluşmasına imkan verilmeyecek bir sistem oluşturulmalıdır. Yapılacak yasal düzenlemenin kayıtdışı ekonomide bulunan kişileri/ tarafları ağır bir şekilde cezalandırması, caydırıcılığı artıracak olup yapılacak denetimlerle de bu konuda ihmal gösterilmeyerek vergi otoritesinin ciddiyeti ortaya konulmalıdır.

Dördüncü olarak; mükelleflerin vergi konusunda bilinçlendirilmesi ile birlikte vergi psikolojileri de etkilenecektir. Özellikle, Türkiye’de yapılan çalışmalar ve araştırmalar neticesinde kamuoyunda yeteri kadar vergi bilincinin oluşmadığı gözlenmektedir. Bu konuda hassas mükelleflerin ortaya çıkartılarak/oluşturularak toplumsal bir bilinç empoze edilmelidir. Şöyle ki; toplumsal hayat içerisinde en ufak bir vergi kaybının esasen tüm mükelleflere maliyet olduğunun tam anlamıyla bilinmesi durumunda mükellefler tarafından vergi kaçırma yoluna meyil eden diğer mükelleflerin caydırıcı cezalara muhatap olduğunun farkına varılması sağlanmalıdır.

Beşinci olarak; vergi mevzuatı sadeleştirilmelidir. Mükelleflerin hatta mükellef olmayanların bile anlayabileceği kolay anlaşılabilir sade bir mevzuat çalışması yapılmalıdır. Aksi takdirde uygulayanın bile tereddüde düştüğü hatta anlayamadığı karışık birçok uygulamanın olduğu vergi mevzuatı gereksiz uygulamaları ve iş yükünü de beraberinde doğurmaktadır. Bu sebeple hem denetim elemanları nezdinde kıymeti olmayan hem de mükelleflerin anlamadığı yasal mevzuat güncellenerek her iki taraf açısından uygulanabilir ve anlaşılabilir bir hale kavuşturulmalıdır. Bu mevzuat güncellenmesi ile birlikte mükelleflerin vergiye karşı gönüllü uyumu da sağlanmış olacaktır.

Altıncı olarak; vergi bilincini olumsuz etkileyen düzenlemelere son verilmelidir. Özellikle Türkiye’de Cumhuriyet tarihiyle başlayan aflara bir sınırlama getirilmelidir. Bu sınırlama af kanunlarının belirli kriterler çerçevesinde yapılmasını öngörmeli ve aynı zamanda meclisten af kanunu çıkartılması zorlaştırılmalıdır. Vergi affı kanunlarının belirli kriterler çerçevesinde yapılmasını sağlayabilmek için sadece ve sadece faiz indirimlerinin yapılması öngörülmelidir. Aksi takdirde cezaların tamamının veya bir kısmının kaldırıldığı, faizlerin tamamen silindiği af kanunları vergi bilincini olumsuz etkileyecektir. Vergi affı kanunlarının mecliste yasalaşabilmesi için oy sayısı kriterinin nitelikli çoğunluk türlerinden birisine bağlanması gerekmekte olup bu durum ülkemiz açısından önemli olacaktır. Ciddiyetsiz vergi takibi yerine e-hacizlerle birlikte sıkı bir şekilde kamu alacağının takibinin yapılması da önemlidir. Ayrıca uzlaşma müessesinin tamamen kaldırılması gerekmektedir. Eğer uzlaşma müessesesi kaldırılamıyorsa bu konuda yasal düzenlemeler yapılarak vergilerde indirimlerin olamayacağı belirtilmeli bunun yanı sıra cezaların ise belli bir oranda indirilebileceği bir sistem önerilmelidir/getirilmelidir. Yani mükelleflerin uzlaşma talepleri sadece tarh ettirilen vergilere bağlı cezalar ile diğer cezalar yönünden olmalı

ve buna bağlı olarak komisyonlar gerek görürse cezaları kanunda belirlenecek bir oran nispetinde indirim yapabilmelidir.

Yedinci olarak vergileme sisteminde köklü değişiklikler yapılmalıdır. Başta dolaylı vergilerin azaltılması/kaldırılması olmak üzere mükelleflerin gerçek gelirlerinden vergiler alınmalıdır. Türkiye’de gelir vergisi paylarının diğer vergilere oranla payının çok az olduğu yasal verilerle ortadadır. Hatta gelir vergisi içinde tevkif yoluyla yapılan vergilemeden kaynaklı gelirler çıkartılırsa beyana dayanan gelir vergilerinin payının çok az olduğu bununda ülkemizde optimal vergileme rejiminin uygulanmadığı söylenebilir. Bunun birçok nedeni olabilir ancak denetimlerin yetersiz olması sebebiyle vergi mükelleflerinin gerçek gelirlerini beyan etmediği de bir gerçektir. Bu sebeple adil bir vergileme olmayan dolaylı vergilerin yerine daha adil olan dolaysız vergileme rejimine denetimler yoluyla ulaşılmalıdır.

Son olarak; vergi otoritesi etkinleştirilmelidir. Vergi otoritesi servet beyanına benzer bir uygulama ile genellikle mahkeme kararları ile iptal edilen işlemlerin yerine hukuka uygun işlemlerin anında tatbik edilmesi, caydırıcı cezaların düzenlemeye alınması ve cari dönem incelemelerinin artırılması ile etkin hale getirilmelidir. Servet beyanına benzer yasal düzenlemeler ile denetimlerin etkinliğinin artırılacağı açıktır. Servet beyanına benzer bir yasal düzenleme mükelleflerin kayıtdışı bıraktığı faaliyetlerinin gün yüzüne çıkartılmasına imkan verecektir. Böylece haksız kazanç elde edilmesinin önüne geçilecektir. Vergi otoritesi kanunlarda mevcut olan durumlar karşısında uygulanan idari işlemlerin yargı kararları ile iptal edildiği durumlarla ilgili olarak gerekli düzenlemeleri yapmalıdır. Eğer yapılan idari işlemler açık bir şekilde anayasa ihlali olarak görülüyorsa bu konuda bir daha işlem tesis edilmesinin önüne geçilmelidir. Ancak yapılan işlemler hukuka uygun değil ve şekilsel olarak kabul edilmiyor ve iptal ediliyorsa şekil şartları taşıyacak yeni işlemler düzenlemeye alınmalıdır. Böylece vergi otoritesinin daha etkin bir şekilde işlem tesis etmesinin n açılacaktır. Vergi denetimlerinin etkin hale getirilmesinin bir diğer yolu da caydırıcı cezaların yasal düzenlemeler ile birlikte uygulamaya alınmasıdır. Mükelleflerin denetimler neticesinde karşı karşıya kalacağı cezayı müeyyideler artırılırsa denetimlerde mükelleflerin vergisel işlemler karşısında hassasiyeti artar ve bunun yanı sıra vergi otoritesinin uyguladığı işlemlerin yaptırımını olduğu için etkinliği sağlanacaktır. Ayrıca cari dönem incelemeleri ile mükelleflerin vergisel işlemlerinin takibi yapılarak işlemlerin gerçekliğinin ispatlanması kolaylaşacaktır. Aksi durumda

geçmiş dönem incelemeleri yapılırken mükelleflerin vergisel işlemlerinin ispatlanması için birçok araştırma yapılması gerekmekte olup bu ise gereksiz yazışma ve dolayısıyla iş yükünü artırmaktadır. İş yükünün artması vergi denetimlerinin etkin olmamasına yol açmaktadır. Vergi otoritesi aktif hale getirilmeli ve bu sayede vergi denetimleri etkin bir hal almalıdır.

Vergi denetimlerinde etkinliği artırmanın yegane yolunun, Türkiye açısından kullanılan araçların doğru bir şekilde seçilmesi ve aktif bir şekilde uygulanmasından geçtiği aşıkardır. Çünkü etkinlik kavramı ölçülürken bir iş/hizmet veya amaca ulaşmak için kullanılan girdiler neticesinde elde edilen faydanın/sonucun yapılan girdilerden üstün olup/olmadığına bakılmaktadır. Oysa vergi denetimlerinde girdi maliyetleri hesaba alınmamalıdır. Çünkü bu konuda girdi maliyetlerinden ziyade yapılan denetimlerin etkin olmaması durumunda karşılaşılabilecek sorunların daha büyük olacağı bir gerçekliktir. Aynı zamanda denetimlerin etkin olmasının sağlayacağı fayda vergi gelirlerinin artmasına olumlu katkıda bulunacaktır. Vergi gelirleri artmasa bile korunması ancak ve ancak denetimler yolu ile sağlanabilir ve bu nedenle denetimleri etkin hale getirebilmenin yolu ülkemiz açısından vergi denetimlerinde kullanılan araçların nasıl ve ne şekilde kullanılacağına belirlenebilmesidir.

Türkiye’de vergi denetimlerinin etkin hale getirilebilmesi için mevcut durumlarda uygulanan ve uygulanması gereken araçların neler olduğu ve ne şekilde kullanılması durumunda vergi denetimlerinde etkinliği sağlayabileceği yukarıda açıklanmıştır. Bu sebeple denetimleri etkin hale getirmenin birçok faydası olacaktır. Ancak denetimleri etkin hale getirebilmenin Türkiye açısından en önemli konusu kullanılacak araçlardır.

## KAYNAKÇA

### KİTAPLAR

Akdoğan, Abdurrahman, *Kamu Mâliyesi*, Genişletilmiş 11. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2006

Arıca, Mehmet Nadir, *Vergi Usul Kanunu*, Ankara, 1989

Atılğan, Hasan, *Verginin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri: Türkiye'deki Durumunun Analizi*, Maliye Bakanlığı, Ankara, 2004

Çömlekçi, Ferruh, *Muhasebe Denetimi*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2010

Dönmez, Recai, *Teoride ve Uygulamada Vergi Afları*, Eskişehir, 1992,

Erdem, M. Burhan, *Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi*, EİTİA Yayınları No:233/154, Eskişehir, 1981

Erdem, Metin, Şenyüz Doğan, Tatlıoğlu İsmail, *Kamu Mâliyesi*, Ekin Kitabevi. 3. Basım, Bursa, 2003

Erginay, Akif, *Vergi Hukuku*, 16. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1998,

Gürbüz, Hasan, *Muhasebe Denetimi*, Bilim Teknik Yayınevi, 4. Baskı, İstanbul, 1995

Güredin, Ersin, *Denetim*, Muhasebe Enstitüsü Yayın No:50 İstanbul, 1988

Mutluer, Kamil, *Vergi Genel Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006

Oktar, Ateş, *Vergi Hukuku*, 3.Baskı, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2008

Organ, İbrahim, *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*, Ankara, Gazi Kitabevi, 2008.

Öncel, Mualla, Kumrulu, Ahmet, Çağan Nami, *Vergi Hukuku*, 10. Baskı, 2003, Ankara,

Özdemir, Muharrem, *Üstadname*, İstanbul, 2017

Özyer, Mehmet Ali, *Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Acar Matbaacılık A.Ş., İstanbul, 2004,

Tekin, Fazıl, Çelikkaya, Ali, *Vergi Denetimi*, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007

Türk, İsmail, *Maliye Politikası ve Çağdaş Bütçe Teorisi*, Ankara, 1975, s.296

Ünsal, Hilmi, *Maliye Konu Anlatımı*, Başkent Kariyer Yayınları 2. Baskı Ankara, 2013

Yaraşlı, Genç Osman, *Türkiye’de Vergi Reformu*, Maliye Bakanlığı APK Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 2005/367, Ankara.

Yurdakul, Ali, *Vergi Ahlakı ve Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği*, Dora Yayıncılık, Bursa, 2013

## MAKALELER

Ak, Ahmet, “Kayıtdışı Ekonomi Olgusu ve Vergi Sosyolojisinin Kayıtdışılığı Belirlemedeki Önemi”, *Vergi Raporu Dergisi*, Mart 2008, Sayı:102, ss.7-20

Akbey, Ferhat, “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Gelirleri Üzerine Bir İnceleme” *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:29, Sayı:1, Yıl:2014, ss. 63-103

Arslan, Mustafa, “Vergi Denetim Kurulu Kurulmasına Yönelik Eleştiriler Üzerine Bir Değerlendirme I”, *Yaklaşım Dergisi*, Aralık 2011, S.228, (<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=13373> Erişim Tarihi 04.04.2018)

Arslan, Mustafa, “Vergi Denetim Kurulu Kurulmasına Yönelik Eleştiriler Üzerine Bir Değerlendirme II”, *Yaklaşım Dergisi*, Ocak 2012 Sayı 229, (<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=13491> Erişim Tarihi 04.04.2018)

Aydın, Ali Rıza, “Vergi Suç ve Ceza Sisteminin Anayasal Çerçevesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Şubat 2008, Sayı:233, s.13

Bakırcı, Caner Maliye Bürokrasisinde Örgütsel Değişim ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın Kurulması, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt 45, Sayı 2, Haziran 2012, ss.81-102

- Ceylan, Mehmet Ali, Tunalı, Ahmet, “646 sayılı KHK Sonrası Bir Değerlendirme: Vergi Denetim Kurulu Kuruluş Amacına Ne Kadar Hizmet Edebilecek?”, *Vergi Dünyası*, Ağustos 2011, S.360, ss.27-32
- Doğan, Can, Kapusuzoğlu, Tuncay, “Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler”, *Vergi Dünyası*, Ağustos 2011, S.360, ss.7-17.
- Dökmen, Gökhan, Ova, Canan, “Vergilerin Seçmen Davranışları Üzerindeki Etkisi: Sakarya İli Örneği, *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, Yıl, 2016, Cilt 7 Sayı:15, ss.20-37
- Edizdoğan, Nihat, Gümüş, Erhan, Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi, *Maliye Dergisi*, Sayı 164, Ocak-Haziran 2013, ss.99-119
- Eğilmez, Mahfi, Türkiye Ekonomisi Dünyada Kaçınıcı Sırada? <http://t24.com.tr/haber/turkiye-ekonomisi-dunyada-kacinci-sirada,430739> (Erişim Tarihi 09.03.2018)
- Ekici, Mehmet Sena, Vergi Denetiminde Uzmanlaşma Ve İşbölümüne Dayalı Yeni Dönem Üzerine Genel Bir Değerlendirme, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 228, Aralık 2011 (<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=13402> Erişim Tarihi 04.04.2018)
- Gerçek, Adnan, Vergi Denetim Birimlerinin Birleştirilmesi Ve Sonuçları, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl 19, S. 224, (Ağustos 2011), ss. 31-36
- Gerçek, Adnan, “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması”, (Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Ekonomik ve Mali Araştırma Yarışması Birincilik Ödülü), *Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayını*, Ankara, 2002
- Gök Musa, Yalçın, A. Zafer, Türkiye’de Asgari Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükünün Diğer Yükümlü Grupları İle Karşılaştırılması, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, Cilt 13 Sayı 1 Ocak 2015 ss.219-255
- Gökmen, Selahattin, “Varlık Barışı, Yeniden...”, [http://vergisorunlari.com.tr/yazi\\_yazdir/64](http://vergisorunlari.com.tr/yazi_yazdir/64), Erişim Tarihi 26.01.2018
- Kılıç, Ramazan, Vergi İdarelerinin Görevleri Açısından Modernizasyonu İhtiyacı, *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2011, s.363-375.



- Kılıç, Seçkin, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Dar Mükelleflerde Yapılacak Tevkifat”, *Vergi Raporu Dergisi*, Mart 2009, Sayı: 114, ss.18-24
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği**, Hesap Uzmanları’nın Yetiştirilmesi ve Vergi Denetim Kurulu’nun İnsan Kaynağı Politikasına Bir Bakış, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 360, Ağustos, 2011 ss.4-6
- Oğuztürk, Bekir Sami, Ünal, Ertuğrul Kutay, Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem, *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, Yıl 2015, Cilt 7, Sayı 13, ss.207-237
- Özdemir, Hasan Serdar, Türleri ve Fonksiyonları Bakımından Denetim Kavramı, *Vergi Raporu Dergisi*, Ankara, 2000, ss. 48-56
- Rakıcı, Cemil, Vergi Denetiminin Yapısı ve Denetimin Kayıtdışı Önleme Fonksiyonu, *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2011, ss.345-361.
- Sandalcı, Ulvi, Sandalcı, İnci, Vergi Ahlakı Ve Kayıt Dışı Ekonomi İlişkisi: Oecd Ülkeleri Özelinde Bir İnceleme, *Sakarya İktisat Dergisi*, Cilt 6, Sayı 1, 2017, ss. 70-93
- Savaşan, Fatih, Yardımcıoğlu, Fatih, Demir, İbrahim, Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi: Zam Serisi ve Panel Veri MIMIC Tahminleri, *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 2016, Yıl: 4, Cilt: 4, Sayı: 2 ss.161-200
- Somuncu, Ahmet, Yaygın Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 43, Ocak-Haziran 2014 ss. 133-173
- Tütüncü, Asiye, Hilmi, Zengin, Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Boyutunun Tahmini, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, Cilt 17 Sayı 2 Yıl 2016, 195-209
- Yumuşak, İbrahim, Kırk Küp Kırkının da Kulpu Kırık Küp: 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, *Vergi Dünyası*, Sayı 360, Ağustos 2011 ss.18-26
- Yükçü, Süleyman, Atağan, Gülşah, Etkinlik, Etkililik ve Verimlik Kavramlarının Yarattığı Karmaşıklık, *Erzurum Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt:23 Sayı, 4, 2009, ss.1-13

## TEZLER

Erçoban, Nida, *“Türk Vergi Sistemi’nde Vergi Kayıp Ve Kaçaklarını Azaltıcı Etkileri Bakımından Vergi Denetiminin Etkinliği”* Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2013

Günay, Sema, *Vergi Denetiminde Risk Analizi ve Mükellef Haklarına Yansımaları*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2017

Kulmanova, Latipa, *Vergi Denetiminin Etkinliği (Türkiye Uygulaması)*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2006

SarisoGy, Taner, *Türkiye’de Vergi İncelemelerinin Etkinliği*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010,

Tecim, Burak Ali Han, *Kayıtdışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetimini Önemi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2008

## E-KAYNAK

<http://istanbulymmo.org.tr/resimler/dosyalar/899.pdf>, (Erişim tarihi 11.01.2016)

<https://mukellefportali.vdk.gov.tr/> (Erişim Tarihi 15.02.2018)

<http://docplayer.biz.tr/12259463-Vergi-denetim-kurulu-risk-analiz-modeli-mehmet-akif-guldali-vergi-mufettisi-vdk-risk-analiz-koordinatörü-akif-guldali-vdk-gov-tr.html> (Erişim Tarihi 15.03.2018)

<http://www.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0886.pdf>, Sayfa 22 (Erişim Tarihi 07.03.2018)

[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5a9fc9b4632a79.99081785](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5a9fc9b4632a79.99081785) (Erişim Tarihi 07.03.2018)

[http://www.huzv.org/menu\\_detay-248-TARİHCE.html](http://www.huzv.org/menu_detay-248-TARİHCE.html) Erişim Tarihi (29.01.2018)

[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararası\\_mevzuat/ULKELER\\_LIST.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararası_mevzuat/ULKELER_LIST.htm) Erişim Tarihi 15.01.2018

<http://www.bumko.gov.tr/TR,7453/2017-butcesi-vergi-gelirlerinin-dagilimi.html> (Erişim Tarihi 15.03.2018)

<https://www.muhasabat.gov.tr/content/genel-yonetim-mali-istatistik-detayi?tabId=1&pageId=5> (Erişim Tarihi 14.03.2018)

[http://www.oecd360.org/turkey?utm\\_source=oecdorg&utm\\_medium=focusbox&utm\\_campaign=oecd360launch](http://www.oecd360.org/turkey?utm_source=oecdorg&utm_medium=focusbox&utm_campaign=oecd360launch) Erişim Tarihi 25.12.2017

[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5a4b67a63bbbf5.97755890](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5a4b67a63bbbf5.97755890) Erişim Tarihi 02.01.2018

## **FAALİYET RAPORLARI, BÜLTENLER, KANUNLAR, YÖNETMELİKLER, TEBLİĞLER, EYLEM PLANLARI... VS**

Maliye Bakanlığı, *“Yıllık Beyanname Üzerinde Yapılacak Revizyonun Esaslarına Ait Ders Notları”*, Güneş Matbaası, Ankara, 1971

Türkiye İstatistik Kurumu, *Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırması*, Haber Bülteni, Sayı, 24549, 18 Eylül 2017

*Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı*, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No:51, Kasım, 2007,

Kalkınma Bakanlığı, Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018) Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu

GİB 2016 Faaliyet Raporu

VDK 2016 Faaliyet Raporu

## **KANUNLAR**

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

## **KANUN HÜKMÜNDE KARARNAMELER**

178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname

646 Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun Ve Kanun Hükümünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükümünde Kararname

## **YÖNETMELİKLER**

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik

## **TEBLİĞLER**

1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

