

**TÜRKİYE’DE VERGİ İNCELEMELERİNİN VERGİ KAYIP VE
KAÇAKLARI ÜZERİNE ETKİSİ**

**Pamukkale Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Yüksek Lisans Dönem Projesi
Maliye Ana Bilim Dalı
Vergi Hukuku Ve Uygulamaları Tezsiz İkinci Öğretim Yüksek Lisans Programı**

Hasan GEZGİN

Danışman: Doç. Dr. Özay ÖZPENÇE

**Ağustos 2019
DENİZLİ**

Bu tezin tasarımı, hazırlanması, yürütülmesi, araştırmaların yapılması ve bulguların analizinde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini; bu çalışmanın doğrudan birincil ürünü olmayan bulguların, verilerin ve materyallerin bilimsel etiğe uygun olarak kaynak gösterildiğini ve alıntı yapılan çalışmalara atıfta bulunulduğunu beyan ederim.

Hasan GEZGİN

ÖNSÖZ

Öncelikle dönem projemin tamamlanmasında bana çalışma olanağı veren, desteğini ve görüşlerini benden esirgemeyen akademik alanda yanımda olan değerli Danışman Hocam Doç. Dr. Özay ÖZPENÇE'ye saygılarımı sunuyorum.

Beraber geçireceğimiz zamanlarımızdan fedakarlık yapan, bana anlayış gösteren, yüksek lisans eğitimim boyunca manevi desteklerini esirgemeyen aileme teşekkür ediyorum.

Proje ödevimi hazırlamam konusunda bana yardımlarını esirgemeyen Eğitim Fakültesi Öğretim Üyesi Dr. Tayfun TANYERİ'ye, ve S.M.M.M. Mustafa ÇAKMAK'a teşekkürü bir borç biliyorum.

ÖZET

TÜRKİYE’DE VERGİ İNCELEMELERİNİN VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARI

ÜZERİNE ETKİSİ

GEZGİN, Hasan
Dönem Projesi
Maliye Ana Bilim Dalı
Vergi Hukuku Ve Vergi Uygulamaları Tezsiz İkinci Öğretim Yüksek Lisans Programı
Proje Yöneticisi: Doç. Dr. Özay ÖZPENÇE
Ağustos 2019, VII+57 sayfa

Devletler ülkesinde yaşayan vatandaşların birtakım ihtiyaçlarını karşılamak zorundadır. Bu ihtiyaçlarını karşılamak için harcama yaparlar ve bu harcamalarının finansmanını ise vergiler oluşturmaktadır.

Kamunun en önemli gelir kalemini oluşturan vergilerin ülkemizde toplanma şekli ise beyana tabidir. Mükelleflerin beyan ettikleri gelir ve buna isabet eden vergilerinin doğru olup olmadıklarının kontrolü ise devlet tarafından yapılmaktadır. Bu kontrolün adı ise vergi denetim mekanizmasıdır.

Mükelleflerin beyan ettikleri vergilerin gerçeği yansıtmadığının denetimi ise vergi incelemesi müessesesi oluşturmaktadır. Bu inceleme Vergi Kanunlarımızda, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer almaktadır.

Bu proje ödevimizin amacı, Vergi Usul Kanununda yer alan Vergi İncelemesi Müessesesi incelenerek, Vergi kayıp ve kaçakları üzerindeki etkisi olup olmadığının kapsamlı bir şekilde araştırılması yapılarak ve bir takım çözüm önerileri sunmaktır.

Anahtar Kelimeler: Türkiye’de Vergi İncelemelerin Vergi Kayıp Kaçakları Üzerine Etkisi.

ABSTRACT
THE EFFECTS OF TAX EXAMINATIONS TO TAX EVASIONS AND TAX
LOSSES IN TURKEY

Gezgin, Hasan
Term Project
Department Of Public Finance
Tax Law And Practices Secondary Education Without Thesis
Master's Program
Adviser of Project: Doc. Dr. Ozay Ozpence
August 2019, VII+57 Pages

The States must meet the needs of citizens living in their country. They spend to meet these needs and taxes are the financing of these expenditures.

The way in which taxes, which constitute the most important income item of the public, is collected in our country is subject to declaration. The income and tax of the taxpayers are checked by the state to ensure that the tax is correct.

The name of this control is the tax audit mechanism. This review is included in our Tax Laws, Tax Procedure Law No. 213.

The audit of whether the taxes declared by the taxpayers reflects the reality constitutes a tax inspection institution. The aim of this project is to examine the Tax Inspection Institution in the Tax Procedural Code, to investigate whether it has an impact on tax losses and evictions, and to provide some solutions.

Keywords: The effect of Tax Investigations on Tax Losses in Turkey.

.

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT	iii
İÇİNDEKİLER	iv
TABLolar DİZİNİ	vi
SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ	vii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİ

1.1. Vergi Denetiminin Tanımı.....	3
1.1.1. Vergi Denetiminin Amaçları.....	3
1.1.2. Vergi Denetiminin Önemi.....	4
1.2. Türkiye’de Vergi Denetiminin Tarihsel Gelişim Süreci.....	5
1.2.1. Cumhuriyet Öncesi Dönemde Vergi Denetimi	5
1.2.2. Cumhuriyet Sonrası Dönemde Vergi Denetimi	7
1.3. Vergi İncelemesi	9
1.3.1. Vergi İncelemesinin Tanımı.....	9
1.3.2. Vergi Denetim Kurumunun İdari Yapısı.....	9
1.3.3. Genel Olarak Vergi İncelemesine Yetkililer.....	10
1.3.4. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı	11
1.3.4.1. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Görev ve Yetkileri.....	11
1.3.5. Gelir idaresi Başkanlığının Denetim Yetkisi	11
1.3.6. Vergi Dairesi Başkanları	12
1.3.7. Vergi Dairesi Müdürleri.....	12
1.3.8. Yeminli Mali Müşavirlik Kurumu ve Denetim Yetkisi	12
1.4. Vergi İncelemesi Yöntemi	13
1.4.1. Vergi İncelemesinin Tanımı, Amacı ve Kapsamı	13
1.4.1.1. Vergi İncelemesinin Ekonomik Amaçları	14
1.4.1.2. Vergi İncelemesinin Kapsamı	14
1.4.1.3. Araştırma İşlevi	14
1.4.1.4. Önleyici İşlevi.....	15
1.4.1.5. Eğitici İşlevi	15
1.4.2. Vergi İncelemesini Yapmaya Yetkili Olanlar ve Sorumlulukları.....	16
1.4.3. Vergi İncelemesine Tabi Olan Mükellefler.....	16
1.4.4. Vergi İncelemesine Başlama Zamanı.....	17
1.4.5. Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer	17
1.4.6. Vergi İnceleme Başlanması ve Vergi İnceleme Raporunun Düzenlenmesi	18
1.5. Vergi İnceleme Raporlarına Karşı Başvurulacak Kanun Yolları	20
1.5.1. Uzlaşma.....	20
1.5.2. Cezalarda İndirim.....	22
1.5.3. Dava Açma.....	22
1.5.4. Hata Düzeltme.....	23
1.5.5. İzaha Davet.....	24
1.5.6. Pişmanlık ve Islah	24

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAYIP VE KAÇAĞI NEDİR, SEBEPLERİ VE KAYITDIŞI EKONOMİ İLE BAĞLANTISI

2.1. Vergi Kayıp ve Kaçağı ile Vergi Kaçakçılığı Kavramları.....	26
2.1.1. Vergi Kaybı Kavramı.....	26
2.1.2 Vergi Kaçağı Kavramı ve Etkileri.....	26
2.1.2.1. Ekonomik Etkiler	27
2.1.2.2 Sosyal Etkileri	27
2.1.2.3. Mali Etkileri	28
2.1.3. Vergi Kaçağı Cezaları	28
2.2. Ülkemizde Vergi Kayıp ve Kaçakların Sebepleri.....	29
2.2.1. Hukuki Sebepler.....	29
2.2.2. Vergi Kanunlarından Kaynaklanan Sebepler.....	30
2.2.2.1. Vergi Oranları.....	30
2.2.2.2. İstisna ve Muafiyetler	30
2.2.2.3. Vergi Denetim ve Cezaları	31
2.2.2.4. Vergi Af ve Benzeri Yapılandırmalar	32
2.2.2.5. İdareden Kaynaklı Nedenler	33
2.2.2.6. Ekonomik Sebepler	33
2.3. Vergi Kaçağının Kayıt Dışı Ekonomi ile İlişkisi.....	33
2.3.1. Kayıt Dışı Ekonominin Sebepleri	34
2.3.2. Kayıt Dışı Ekonominin Etkileri	34
2.3.3. Kayıt Dışı Ekonominin Vergi Kaçağı ve Türkiye Boyutu.....	35
2.4. Vergi İncelemelerinin Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerindeki Önleyici Etkisi .	36
2.4.1. Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerinde Vergi İncelemelerinin Önemi.....	36
2.4.2 Etkin Vergi İncelemelerin Mükellefler Üzerindeki Etkisi	37
2.4.3. Mükelleflerin İncelenme Oranları.....	37
2.4.4. Vergi Türleri İtibariyle İncelenme Sonuçları:.....	38
2.4.5. İnceleme Raporlarına Karşı Açılan Davalar ve Vergi Afları.....	39
2.4.6. Vergi İnceleme Elamanlarının Özel Sektöre Geçmesi.....	39
2.4.7. Vergi İncelemelerinde İhtislaşmanın Yapılamaması	39
2.5. Vergi Kaçaklarının Önlenmesine Yönelik Vergi İncelemelerinin ...Etkinliğinin Artırılmasına Yönelik Çözüm Önerileri	40
KAYNAKLAR	46

TABLolar DİZİNİ

Tablo 1 Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Kadro Durumu.....	17
Tablo 2 Başkanlık Tarafından 2014-2018 Yıllarında Yapılan Vergi İncelemelerine İlişkin Sonuçlar	27
Tablo 3 2018 Yılı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları	28
Tablo 4 Türkiye Genelinde Mükelleflerin İncelenme Oranları	44
Tablo 5 Vergi Türleri İtibariyle İnceleme Sonuçları.....	45

SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ

- KDV : Katma Değer Vergisi
T.C. : Türkiye Cumhuriyeti
VDK : Vergi Denetim Kurulu
VUK : Vergi Usul Kanunu
TOU : Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

GİRİŞ

Çağdaş devlet yapısı incelendiğinde, kamu ekonomisinin en önemli gelir kaynaklarını vergi gelirleri oluşturmaktadır. Kamu giderlerini karşılamak için alınan vergiler, devlet hazinenin en az gider yaparak, en fazla vergi geliri elde etmesi kamu ekonomisinin önemli vergi politikasını oluşturmaktadır. Yüksek vergi tahsilatı düzeyini ifade eden olgu olan vergi kapasitesi, fiili olarak tahsil edilen toplam vergi düzeyine ulaşması için yapılan yöntemlerden birisi ve en önemli vergi denetimi kavramını oluşturmaktadır.

Devlet hazinesine girmesi gereken vergi miktarının olması gerekenden daha az girmesinin sebeplerinden en önemlisi vergi kayıp ve kaçaklarını oluşturmaktadır. Devlet vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede tıpa görevi yapmaktadır. Kamu ekonomisi vergi kayıp ve kaçaklarını minimuma indirmek için ve ekonomik etkilerini azaltmak için, vergi idaresi vergi kanunlarındaki yetkilerini kullanarak inceleme yapma, yoklama yapma, arama ve bilgi toplama gibi denetim yollarını kullanmaktadır. Teknolojik ve otomasyon sistemlerinin gelişmesi ile beraber vergi denetiminin maliyeti ve bürokratik işlemleri azaltmış olup, vergi denetimini kolaylaştırmıştır. Bununla birlikte kamu idaresi e-defter, e-beyanname, e-yoklama, e-fatura, e-arşiv fatura, defter beyan sistemi, e-denetim gibi teknolojik alt yapı ile oluşturulan araçları kullanmış ve bunları vergi mükelleflerinin kullanmasını büyük mükelleflerden başlayarak zorunlu hale getirmiştir. İlerleyen süreçlerde bu uygulamayı tüm mükelleflerin kullanmasını zorunlu kılarak denetim mekanizmasını güçlü hale getirmeyi hedeflemektedir.

Ülkemizde denetim sisteminin dağınıklığı ve karmaşıklığını gidermek amacıyla Maliye Bakanlığı denetime özerk ve kurumsal bir kimlik kazandırmak için, Vergi Denetim Kurulu'nu (VDK) hayata geçirmiştir. Ülkemizde bulunan mükellef sayısı ve vergi denetim elemanları incelendiğinde, vergi denetim elemanlarının sayıca yetersiz olduğunu söylemek mümkündür. Mükelleflerin öteden beri vergiye bakışının soğuk olması, mükellefin vergiyi ödemek istememesi vergi kayıp ve kaçığının artmasının en önemli nedenlerinden birisini oluşturmaktadır. Vergi idaresinin düzenli olarak vergisini ödeyen mükellefleri ödüllendirmesi, ödemeyenleri ve vergi kaçırıcıları cezalandırması doğru bir yaklaşım olacaktır.

Cumhuriyet tarihimizden günümüze yaklaşık olarak 34 tane vergi af ve benzeri yapılandırmalarının çıkarılması, mükellef üzerinde negatif etki yarattığını söylemek mümkündür. Şöyle ki, vergisini düzenli olarak ödeyen mükelleflerin ödeme

davranışlarının azalması ve vergi kaçırma eğilimlerinin artış eğiliminde olduğunu görmekteyiz. Özellikle son zamanlarda, her seçim öncesi mükellefler tarafından beklenti haline gelen vergi af ve benzeri yapılandırmalarının çıkarılması, mükellefler üzerinde vergi ahlakı, vergi bilinci gibi kavramlarının yok olmasına sebebiyet vermektedir. Mükelleflerin yine af çıkacak beklentisi ile vergilerini zamanında ödememektedirler. Vergi af ve yapılandırmalarının içinde yer alan matrah artırımının vergi kayıp ve kaçığının artmasına sebep olduğunu söyleyebiliriz. Mükelleflerin ilgili yıllar ile ilgili matrah artırımında bulunarak, ek vergi ödemek suretiyle vergi incelemesinden kurtulmuş olmaktadır. Bu gibi mükelleflerin artırmış olduğu dönemle ve vergi türleri ile ilgili vergi incelemesi yapılamamaktadır. Matrah artırımını vergi incelemesinin önünde kalkan görevi üstlenmektedir. Her ne kadar vergi idaresi zor durumdaki mükelleflere yapılandırma imkânı vermekte ise de, düzenli olarak vergisini ödeyen mükellefler üzerinde olumsuz etki yaratıldığını görmekteyiz.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİ

1.1. Vergi Denetiminin Tanımı

Denetim kelimesinin latincesi audire ve anlamı işitmek veya dinlemektir. İngilizce karşılığı ise “Auditing” olan denetim olgusu, Arapçada “teftiş, murakabe”, Fransızcada “expertise” şeklinde ifade edilmiştir. Ülkemizde ise Türk Dil Kurumu tarafından ise “kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacı ile bir uzman birimi tarafından kanıt toplama ve değerlendirme süreci” olarak tanımlanmıştır.

Vergi kavramını çeşitli şekillerde tanımlama yapılmaktadır. Genellikle literatürde, vergi devletin kamu giderlerinin finansmanında kullanılmak üzere, egemenlik yetkisini kullanarak mükelleften karşılıksız olarak tahsil ettiği parasal tutar olarak tanımlamak mümkündür. Mükelleflerin vergiyi karşılıksız olarak ödemeleri ve Kamunun da vergi ödeyen mükelleflere de özel bir fayda sağlayacağı yönünde taahhüdünün olmamasıdır.

Vergi denetimi, mükelleflerin vergilendirme işlemlerinde yasalara uyup uymadığının denetlenmesi olarak tanımlanabilir (Saban, 2000: 34). Vergi denetimi, vergi idaresinin ve vergi yükümlülerinin ilgili kanunlarla saptanan kurallar çerçevesinde hareket edip etmediklerinin kontrolüdür (Güredin, 1988: 5).

Başka bir tanıma göre vergi denetimi; devletin yetkili mercileri tarafından gerçekleştirilen, vergi güvenliğini sağlamak için çeşitli önlemleri ve teknikleri kapsayan ve süreklilik özelliği olan bir faaliyettir.

Vergi ödemeyen mükelleflerin vergiyi ödeyen mükelleflere göre avantajlı olmaları sebebiyle sermayelerini ve gelirlerini artırarak haksız rekabet yaratmaktadırlar. Bundan dolayı mükelleflerin vergi ödemeyerek ya da az ödemek istemektedirler. Bu gibi durumlarda vergi denetiminin önemi ortaya çıkmaktadır. Gerçek gelirler üzerinden vergi almak vergi denetiminin ana amacı olmalıdır.

1.1.1. Vergi Denetiminin Amaçları

Vergi denetiminin amacı, bir yandan vergi idaresini düzenli ve mevzuata uygun bir şekilde çalışmaya yönlendirmek; diğer taraftan da mükellefleri doğru bildirimde bulunmaya yönelterek vergi kaybını önlemektir (Heper, 2008: 188).

Vergi kaçırmak, vergiden kaçınmak vergiyi ödememenin avantajlarından yararlanmak gibi yollarla vergi erozyonuna sebebiyet vererek, Kamunun vergi kaybı yaşamasına sebebiyet vermektedir. Bu gibi durumlardan dolayı vergi toplayıcı durumda olan kamu, vergi kayıp ve kaçaklarının minimuma indirmek veya tamamen ortadan kaldırmak için, egemenlik gücünü de kullanarak vergi denetimi de dediğimiz sistemi çalıştırmaktadır. Devlet vergi denetim sistemi ile tıpa görevi görerek vergi kayıp ve kaçakları önlemeyi amaçlamaktadır.

Ekonomik amaca ulaşım ile ilgili olarak, vergi denetiminin bir taraftan vergi kaçakçılığını dolayısıyla bunun bir sonucu olan kayıt dışılığın önlenmesinde önemli bir işlevi icra edeceği gibi, diğer taraftan da gelir gereksinimi dolayısı ile ekonomiye ek yük getiren kararların alınması sonucunda ortaya çıkabilecek olumsuz sonuçların doğmasını da önleyecektir (Organ, 2008: 40).

Vergi denetiminin amaçlarından diğer bir etkisi de yasal niteliğinin olmasıdır. Öncelikle devlet, yasalar çerçevesinde mükelleflerin bir yükümlülük haline getirdiği vergi yasalarının uygulanmasını sağlamak zorundadır. Bu, devletin gücünü ve yetkisini göstermektedir. Diğer taraftan, hukuk devleti olmanın bir sonucu yasaların mükellefler üzerinde eşit, adil ve etkin bir şekilde uygulanmasını sağlamak olmalıdır. Bu şekilde mükelleflerin ödeme gücüne göre vergi ödemeleri sağlanırken, yapılan işlemlerin de adil ve tarafsız bir şekilde yürütülmesi sağlanmış olacaktır.

1.1.2. Vergi Denetiminin Önemi

Türkiye'nin giderek artan kamu giderlerini karşılamak için vergi gelirlerini doğru ve zamanında tahsil etmesi gerekmektedir. Devlet sosyal bir devlet olmanın gereklerini de yerine getirmek için, harcamaları artmakta ve bu harcamalarını karşılamak için vergi gelirlerinin kayba uğramadan eksiz ve tam olarak hazinenin kasasına girmesini sağlamaktadır.

Anayasanın 73. Maddesindeki gibi, herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Mükelleflerin ne kadar gelir elde ediyorsa ona orantılı olarak vergi ödemekle yükümlüdür ya da geliri oranında vergi ödeyerek kamu giderlerini karşılamakla yükümlüdür. Türkiye'de toplanan vergiler mükelleflerin beyana göre yani beyan usulüne göre toplanmaktadır. Şöyle ki; mükellefler ne kadar gelir elde ettiklerini ve bu karşılık tahakkuk eden vergilerini

kendileri belirlemektedir. Mükellefler bilerek veya bilmeyerek ya da daha farklı sebeplerle vergilerini doğru bir şekilde beyan etmedikleri görülmektedir.

Herkesin ancak kendi faaliyetleriyle ilgili olarak tüm gerçekleri bilebileceği esasına dayanan beyan sisteminde mükellefin bildirimini doğruluğu kabul edilir ancak bu noktada beyan edilen işlemlerin gerçeğe uygunluğunun denetlenmesi ihtiyacı doğmaktadır (Arıkan, 2013: 45).

Türkiye’de uygulanan beyan usulü sistemin ayrılmaz parçası vergi denetimidir. Vergi İdaresi de bu beyan edilen gelirlerin ve buna göre tahakkuk eden vergilerinin kontrolünü yapmaktadır. Vergi denetimi vergi verenlere yönelik olarak yapılan ve devletin etkin ve güçlü olduğu yetki alanlarından birisidir. Bu şekilde yapılan uygulama vergi verenlerin ödeme gücüne göre vergi ödemeleri sağlanırken, vergi işlemlerin de adilane ve tarafsız bir biçimde yürütülmesi sağlanmış olacaktır.

1.2. Türkiye’de Vergi Denetiminin Tarihsel Gelişim Süreci

Denetim faaliyetinin ilk defa nerede ve ne zaman başlanmış olduğu konusunda kesin bir bilgi olmamakla beraber, geçmişinin çok eski tarihlere kadar uzandığı yönünde bazı kanıtların bulunduğu bilinmektedir (Organ, 2008: 6).

Bu bölümde ülkemizde vergi denetiminin geçirmiş olduğu tarihsel aşamaları, cumhuriyet öncesi dönem, Cumhuriyet sonrası dönem ile günümüzdeki vergi denetim ve inceleme uygulamaları şeklinde ele alınacaktır.

1.2.1. Cumhuriyet Öncesi Dönemde Vergi Denetimi

Vergi denetimi, Eski Türk devletlerinde Kağanlığa boylarına bağlı dış boylara salınan vergiler-haraçlar “tudun” adı verilen devlet memurlarınca denetlenmiştir. Orhon Uyurlular’ında ise, vergi denetim görevi yapanlara devlet memurlarına “alumçı” denilmiştir. Osmanlı maliye idaresinde esas alınan İlhanlılar’ın idare yapısı, Büyük Selçuklular döneminde meydana çıkan ihtiyaçlara göre geliştirilerek uygulandığını görmekteyiz. Selçuklu Devletinde ise “divan-ı işraf-ı memalik” maliye bakanlığı konumdaydı. Dairenin başkanı ise “müşrif-i memalik” Selçuklu Devleti devlet idare yapısının en önemli kişilerin olduğunu söyleyebiliriz. Müşfik-i memalik devlet yapısında genel kontrol görevini yaparlardı. Ayrıca görevleri arasında vergi hesaplarını denetleme ve incele yapmada olmuştur (Aktan, Dileyici Saraç, 2010: 22).

Osmanlı İmparatorluğu, yaklaşık olarak 600 yıl gibi süren şer'i hükümlere göre yönetilen İslami hukuk kurallarına bağlı İslam devleti olduğunu söyleyebiliriz. Osmanlı Devleti Vergi Sistemi, şer'i hukuk kaidelerine çerçevesinde uygulanmaktadır. Osmanlı Devleti'nde padişahlarının koyduğu bir verginin şer'i kurallara aykırı olup olmadığının kontrol ve denetimi kadılar tarafından yerine getirilmektedir. Osmanlı Devleti'nde Şer'i vergilerde, hangi gelirler üzerinden ve hangi nispette vergi alınacağı şer'i kurallarda belirtilmiş olması nedeniyle, devlet yapısı içindeki kadılar bu konulardan sorumluluk sahibi kişilerdi. Osmanlı Devleti'nin denetim örgütünü incelediğimizde, kuruluşundan XIX. yüzyıla kadar geçen dönemde farklı bir denetim örgütü oluşturulmamıştır. XIX yüzyılın sonlarına doğru, Osmanlı devletin mali işlemlerinin hepsini (gelir/giderlerini) denetimini yapmak için bir denetim idaresi kurulması ihtiyacı duyulduğunu görmekteyiz. Bu ihtiyaçtan dolayı, o dönemin Maliye Nazırı aracılığı ile "Umur-u Maliyenin Tanzim ve Islahı" için hazırlanan ve o devirde II. Abdülhamit tarafından uygun görülmüş olan 25 Temmuz 1879 tarihli "İrade-i Seniye" ye uyarlanarak çıkarılan "Teftiş Muamelatı Maliye Nizamnamesi" ile "Heyet-i Teftiş-i Maliye yani Maliye Teftiş Kurulu" kurulmuştur. 22 Cumhuriyet dönemini de içine alacak bir süreçte tüm denetim ve inceleme çalışmaları bu kurum tarafından yürütülmüştür (Aktan, Dinleyici Saraç, 2010: 2-8).

Osmanlı devletinin devlet muhasebesine dayalı mali bünyesinde, merkezi mali yönetimdeki defterdarlıklarla taşra defterdarlıkları emrinde, vadesi geçmiş vergi borcunun tahsilini sağlayan ve "başbakikulu" denilen görevli bulunmaktadır. Defterdarlıkta Başbakikulu'nun "bir idaresi olup, ona bağlı olarak çalışan bakikulu adı verilen 60 kadar mübaşiri vardı. Bu bakikulu hazinenin alacaklarını takip edip, borcu olup vermeyenleri hapis ve baskı ile tahsilat yaparlardı. Bundan dolayı Maliyeye borcu bulunanlar başbakikulu mahpushanesinde hapis edilirdi. Ayrıca Başbakikulu, bu özel görevi yanında devlet alacağını tahsili için ve yolsuzluklarla mücadele edebilmek için menkul ve gayrimenkul malların belirlenmesi ile ilgili teftiş ve mali soruşturma yapabilme yetkileri vardı. Bu açıdan baktığımızda Bakikulu, "yoklama memuru, yani denetçi konumundaydı. Bu yapı, Meşrutiyet döneminde Maliye Müfettişliğine dönüşmüştür. Başbakikulu, devlet ile vatandaş arasında "maliye ile ilgili mahkemelerde" maliye adına günümüzdeki savcı gibi iddia makamı olarak görev de yapmıştır. 1879 yılında "Umuru Maliyenin Tanzim ve Islahı" çalışmaları sırasında gündeme gelen "Heyet-i Teftiş-i Maliye"nin kuruluşu "İrade-i Seniye" ile II. Abdülhamit tarafından

uygun görülmüştür. Cumhuriyet dönemine kadar vergi inceleme ve denetimler maliye müfettişlerince yapılmıştır. (Organ, 2008: 94).

1.2.2. Cumhuriyet Sonrası Dönemde Vergi Denetimi

Cumhuriyet sonrası vergi denetimi ile ilgili örgüt Osmanlı Devletinden gelmiş ve düzen ana hatları ile Cumhuriyetin ilk yıllarında da devam etmiştir. Ülkemizde Cumhuriyetin ilk yıllarında vergi denetimi kuruluşuna ilişkin ilk düzenleme, 14.03.1926 tarih ve 312 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 755 sayılı “Kazanç Vergisi Kanunu” ile yapılmıştır. Temettü vergisinin uygulandığı daha önceki yıllarda, vergi; tahrir ve karineye dayandığından, vergi denetimi yönünde bir incelemeye gereksinim duyulmamıştır.

Ülkemizde Kazanç Vergisi Kanunu’nun 63’üncü maddesiyle vergi denetimine ilişkin şu düzenlemeye yer verildiği görülmüştür. “Tahakkuk idareleri, tahakkuk teftiş memuru ve Maliye Müfettişleri bir senei maliyeye ait kazanç vergisine müteferri muamelat ifa ve vergisi tahsil olunduktan sonra gerek senesi zarfında gerek senei müteakibinde vuku bulacak her hangi bir ihbar üzerine veya suveri saire (değişik şekil) ile mükellefin kazancı noksan tebeyyün (beyan) ve vergisi noksan tahakkuk ettirildiği hakkında malumat veya delaili cedideye desteres olunca yeniden tahkikata şüru ederek işbu noksanı ikmale ve bunu teminen mükelleften her türlü kuyud (kayıtlar) ve vesaik ve malûmatı (bilgiyi) talebe salahiyettardır.” Bu çıkarılan kanunla ilk defa vergi denetiminin tanımı da bu kanunla yapılmış olmaktadır.

Maliye Bakanlığı, ilk olarak 05.06.1936 tarih ve 6573 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2996 sayılı “Maliye Vekaleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanun” ile düzenlenmiştir. Bu kanunla, maliye müfettişleri ile bir bölüm genel müdürlüklere kendi alt birimlerini denetlemek üzere ilk defa ayrı ayrı kontrolör kadroları istihdam edilmiştir. 1926 tarihinde yasalaşan yeni Kazanç Vergisi Kanununun en önemli kanun maddesi, beyanname usulüne yer vermesiydi. Bu Kanunda beyannamelerin nasıl verileceği, ne şekilde ve nasıl inceleme yapılacağı hükme bağlanmış olup, vergi beyannamelerinin incelenmesi yapacak kadroların da, Tahakkuk Teftiş Memurluğu başlığı altında yeni bir kadro ihdas edilmiştir. Maliye Müfettişleri yanında Türkiye’de vergi incelemesi yapacak ilk derece inceleme elemanları bunlardan oluşmaktadır.

Umumi istihlak vergisi ise, Aşar vergisinin boşluğunu gidermek için yürürlüğe konulmuş önemli vergi türüdür. Bunu zamanla hususi istihlak vergisi izlemiş ve daha

sonra muamele vergisine dönüşmüştür. Mükelleflerin beyana dayalı bu vergilerde de, kazanç vergisinde olduğu gibi, yeni inceleme memurlarına ihtiyaç duyulmuştur. Bu gereksinim “Hesap Mütahassısı” unvanı adı altında piyasadan sağlanmış ve bunlar serbest olarak piyasada çalışan muhasebecilerle sözleşmeli olarak istihdam edilerek giderilmeye çalışılmıştır. Hesap Mütahassıslığına Kanunu, zaman içinde bazı ufak değişikliklerle 1945 yılında yasalaşan 4709 sayılı kanunun kabul edilmesine kadar yürürlükte kalmıştır. 28.03.1945 tarih ve 4709 sayılı Kanun ile "Hesap Uzmanları Kurulu (HUK)" kurulmuştur. Bu tarihe kadar "Kazanç Vergileri Mütahassısı" ve "Muamele Vergisi Hesap Mütahassısı" kanun adıyla görev yapan bu inceleme elemanları 4709 sayılı Kanun ile "Hesap Uzmanı" unvanını almışlardır (Organ, 2008: 94).

Hesap Uzmanları Kurulu (HUK) kurulduğu yıldan 1950 yılına kadar geçen sürede, kazanç vergisi ve muamele vergisi beyannamelerinin incelemesini yapmışlardır. 1945 yılında uygulamaya konulan bir yönetmelikle ile Kontrolörlük sınavla girilebilen kariyerli ve gözde bir meslek haline getirilmiş, 1970 yılına kadar 19 olan Gelirler Kontrolörü sayısı, gerçekleştirilen vergi ıslahatları nedeniyle ülke düzeyinde ortaya çıkan etkin bir denetim gereksinimi karşılamak üzere yeniden yapılandırılarak artırılmıştır.

646 sayılı yasa ile yasalaşan, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname ile Maliye Bakanlığı himayesinde doğrudan Maliye Bakanına bağlı olarak çalışacak olan bağımsız Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur. İlgili Kararname öncesinde, Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ile Vergi Dairesi Başkanlıkları bünyesinde çalışmakta olan Maliye Bakanlığının vergi incelemesine yetkili denetim elemanları, vergi denetiminin tek elden yürütüleceği Kurul bünyesinde, Vergi Müfettişi unvanı almışlardır

Bu kurula 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile, vergi inceleme ve denetimlerinin yapılabilmesi için, mükelleflerin faaliyetlerinin teknik olarak analiz edilerek risk gruplarının tespit edilmesi, Vergi Dairelerine gelen ihbar ve şikayetlerin usulüne uygun olarak değerlendirilmesi, inceleme ve denetim sonuçlarının takip edilmesi, vergi inceleme ve denetimleri ile ilgili tanzim edilecek raporlamaya ilişkin standart oluşturulması, ilke, metot ve tekniklerin geliştirmesi, inceleme ve denetim

kılavuz hazırlanması, etik kuralların belirlenmesi ve Maliye Bakanı tarafından Kurula verilen, inceleme, denetim, teftiş soruşturma ve bunun gibi benzeri görevlerin yapılması konusunda görev ve yetkiler verilmiştir.

1.3. Vergi İncelemesi

Bu bölümde vergi incelemesinin tanımı, vergi denetim kurumunun idari yapısı, vergi incelemesine yetkili olanlar konusunda bilgilere yer verilmiştir.

1.3.1. Vergi İncelemesinin Tanımı

Ülkemizde vergi incelemesi, vergi inceleme elamanları tarafından, hazineye ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak ve saptamak amacı ile vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin yasal muameleleri ve bu yüzden tarhi gereken vergileri ve kesilmesi gereken vergi suç ve cezalarını saptamak, hesaplamak ve verginin ödenmesini sağlama konusunda yapılan idari işlemleri kapsamaktadır.

Vergi denetimi ile mükellef nezdinde vergiyi doğuran olay gerçekleşip gerçekleşmediğini her yönüyle incelenerek, ödenen vergilerin, gerçekten ödenmesi gereken bir vergi olup olmadığının araştırması yapılmalıdır. Vergi denetimi kavramı, beyana dayanan vergiler açısından mükelleflerin beyan ettikleri matrahların doğruluğu denetlenmesi çok önem arz etmektedir.

1.3.2. Vergi Denetim Kurumunun İdari Yapısı

Vergi Denetimin yapısının reform edilmesi ve denetim kurumlarının birleştirilmesi öteden beri yapılması planlanan bir durumdur. Ancak 646 sayılı “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname” ile vergi denetim yapısı reforme edilmiştir. Bu kanunun çıkarılış amacı, denetim birimlerinin birleştirilmesini sağlamaktır. Bu çıkarılan 646 sayılı kanun hükmünde kararname ile vergi denetiminde bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerin özetle şunlardır.

178 sayılı Maliye Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 19. ve 20. Maddeleri değiştirilmiş ve “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı” kurulmuştur.

- Bu “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı” doğrudan Maliye Bakanlığına bağlı olarak çalışmaktadır. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları, Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişleri ve Vergi

Müfettiş Yardımcılarından oluşmaktadır. Bu birimlerin yeniden yapılandırılması ile vergi inceleme elamanları “Vergi Müfettişi” unvanı adını almışlardır.

Başkanlığın 31/12/2018 tarihi itibariyle kadro istihdamı şu şekildedir;

Tablo 1: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Kadro Durumu

UNVAN	TOPLAM	DOLU	BOŞ
Başkan	1	1	0
Başkan Yardımcısı	6	0	6
Vergi Baş Müfettişi	1.889	220	1.669
Vergi Müfettişi	6.494	2.822	3.672
Vergi Müfettiş Yardımcısı	6.855	8.263	6.982
Toplam	12.245	8.263	6.982

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu

1.3.3. Genel Olarak Vergi İncelemesine Yetkililer

10 Temmuz 2011 tarihinde, 27990 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede, Vergi Denetim Yapısını değiştiren önemli değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu değişiklikler özetle şunlardır. 178 sayılı Maliye Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 19. ve 20. maddesinde değişikliğe gidilerek “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı” kurulmuştur.

Bu yeni yapı ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, direk Bakana bağlı olarak Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Müfettişlerinden (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcıları) oluşmaktadır. Bu yeni çıkarılan Kararname ile inceleme elemanları yerine “Vergi Müfettişi” unvanı adı altında faaliyet gösterecektir. “Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini sahiptir.”

Vergi Usul Kanunu’nun 135’inci maddesinin birinci fıkrası gereğince vergi incelemesi; asıl olarak Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından yapılır.

Vergi incelemesi, vergi incelemeye yetkili olanlar tarafından, bağımsız olarak ödenmesi gereken vergilerin gerçekliğini araştırmak, tespit etmek ve ödenmesi gereken vergiyi, vergiyi doğuran olay ile bu olaya ilişkin yasal muameleleri ve buna göre tarhi gerektirecek vergileri ve kesilmesi gereken vergi kaçak ve cezalarını tespit etmek, hesabını yapmak ve idarece ödenmesini sağlamak amacıyla yapılan bir işlemdir.

Vergi incelemesi, Vergi Usul Kanunu'nun "Yoklama ve İnceleme" başlıklı yedinci kısmının "Vergi İncelemeleri" başlıklı ikinci bölümünde ve Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ile düzenlenmiştir.

1.3.4. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı

646 sayılı kanun hükmünde kararname ile "Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı" kurulmuştur ve merkezi Ankara'da bulunmaktadır.

1.3.4.1. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Görev ve Yetkileri

Vergi Denetim Kurulunun görev ve yetkileri özetle şunlardır.

Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir ile ilgili kanunlar kapsamında vergi incelemeleri yapmak, her türlü bilgi, belge, veri toplamak ve bunları analiz etmek, mükellefler ile karşılaştırmalı risk grupları oluşturmak, sektörler itibariyle analizler oluşturmak, ihbar ve şikayetleri değerlendirmek, incelemelerde başkanlık ile işbirliği yapmak, incelemeler ile ilgili değerlendirme ve istatistikler oluşturmak, vergi inceleme ile ilgili rehber ve kılavuzlar hazırlama, raporlara ilişkin teknik ve yöntemleri belirleme, inceleme yapacak kişilerin uyması gereken etik kuralları belirleme, Vergi Müfettişlerin performanslarını değerlendirmek, vergi kaçırma ile ilgili konularda araştırma yapmak, vergi kanunları ile görüş ve önerilerde bulunmak, Bakanlık tarafından verilen inceleme, denetim, soruşturma ve teftiş işlemlerini yapmak, Bakan tarafından verilen bunlara benzer görevleri yapmak olarak özetleyebiliriz.

1.3.5. Gelir İdaresi Başkanlığının Denetim Yetkisi

Yurdumuzda gelir politikasını adaletli, tarafsız, saydam ve bağımsızlık içinde uygulamak, toplanması gereken vergi ve diğer gelirleri en az masraf yaparak toplamak, vergiye mükellefleri gönüllü uyumunu sağlamayı amaçlamaktadır (Kızılot, Şenyüz, Taş Dönmez, 2008: 116). Ayrıca mükelleflerin haklarını gözetmek suretiyle maksimum seviyede kaliteli hizmet sunmak, vergi yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli önlemleri almak, şeffaf, hesap verebilir, katılımcı, verimli, etkili ve mükellef temelli ana ilkelerine göre görev yapmak üzere 35 05.05.2005 tarih ve 5345 sayılı özel bir yasa ile Türkiye' de Gelirler Genel Müdürlüğü (Eskinin Varidat Umum Müdürlüğü) kaldırılmış bunun yerine Maliye Bakanlığına bağlı olan yarı özerk Gelir İdaresi Başkanlığı adı altında çağdaş bir yeni bir yapı kurulmuştur. Bu yasa ile vergi idaresinin yeniden reform edilmesi çalışmaları yapılmış olup, merkez ve taşra teşkilatında önemli derecede değişikliklere ve düzenlemelere gidilmiştir.

1.3.6. Vergi Dairesi Başkanları

Ülkemizde Vergi Dairesi Başkanlıkları; görev alanı içindeki mükellefleri belirleyen, vergi ve vergi benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil, tecil, terkin, iade, ödeme, muhasebe ve benzeri işlemleri yapan, bu yapılan işlemlerle ilgili çıkan ihtilafları ilgili adli merciler nezdinde yaptıkları işlemler ile ilgili savunmalarda bulunan, gerektiğinde temyiz ve doğrulama karar talebinde bulunan, yargı mercilerinin kararlarının uygulanması işlemlerini yapan, vergi uygulamalarında karşılaşılan sorunları çözen, geliştiren ve iyileştiren, mükelleflere yasaların uygulanması ile ilgili karşılaşılan konularda özelve ile görüş sunan, mükellefleri hakları ve vecibeleri konusunda bilgilendiren, uygulamalarda mükellef haklarını göz ardı etmeyen, mükellef hizmetleri ile ilgili bilgi toplama, bilgi işlem yapmak, istatistik, mal ve hizmet satın almak, kiralama ile vergi inceleme ve denetim, izaha davet, uzlaşma, takdir gibi benzeri görev ve hizmetleri yürüten dairelerdir.

Ülkemizde Vergi dairesi başkanlıklarının bulunduğu illerde, vergi dairesi başkanlığı görevini yürütenler yetkililer mükerrer Vergi Usul Kanununun 135'inci maddesi göre vergi inceleme yetkisine sahiptirler. Ülkemizde 29 farklı illerde ve bir tanesi büyük ölçekli mükelleflere hizmet sunmak için kurulan "Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı" olmak üzere 30 tane Vergi Dairesi Başkanlıkları kurulmuştur.

1.3.7. Vergi Dairesi Müdürleri

Vergi dairesi müdürlükleri, mükellefi tespit eden, vergiyi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir. VUK' un 128. ve 135. maddelerine göre vergi dairesi müdürleri yoklama yapmaya, mükellef tesis etme, ihbar ve şikâyetleri değerlendirme, belli tutarda uzlaşma yapma, izaha davet hükümlerini yerine getirme ve vergi incelemesi yapmaya yetkilidirler. 5345 sayılı kanunla Gelir idaresi Başkanlığının vergi dairesi müdürlükleri taşra teşkilatı birimlerinden olmakla beraber, aynı zamanda taşrada bulunan vergi dairesi başkanlığına bağlıdır. Ülkemizde 1.019 tane Vergi Dairesi Müdürlükleri kurulmuştur.

1.3.8. Yeminli Mali Müşavirlik Kurumu ve Denetim Yetkisi

Bağımsız denetim ile ilgili 13 Haziran 1989 tarihinde yürürlüğe giren 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile Mali Müşavirlerin ve Yeminli Mali Müşavirlerin görev, yetki ve sorumlulukları düzenlenmiş

olup ve bu yasa ile vergi denetimi konusunda meslek mensuplarına önemli görevler verilmiştir.

3568 sayılı kanunun gerekçesinde; “bu müessese Maliye Bakanlığının vergi denetimi konusundaki yükünü hafifletmek, vergi sistemindeki yozlaşmaya ket vurmak amacıyla, vergicilik ve işletmecilik alanında güven ve ahlak unsurlarının gelişimini temin etmek amacıyla geliştirilmiştir” denilmek suretiyle, yeminli mali müşavirlik mesleğinin düzenleniş amacının, vergi inceleme ve denetimine yardımcı olması amacıyla yasalaşmıştır. Böylece 3568 sayılı kanun ile yürürlüğe giren “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” vergi denetiminin kamu idaresi tarafından denetlenen odalara kayıtlı bağımsız kişi ve kuruluşlarca da yapılmasını sağlanarak, vergi denetiminin ilk kademedede bir süzgeçten geçirilmesi sağlanmıştır. Meslek mensupları ilk aşamada verginin doğruluğunu kontrol ederek olası vergi kayıp ve kaçaklarını istenilen düzeyde olmasa da belirli düzeyde sağlamaktadırlar. Bu yapılan uygulamanın kısmen başarılı olduğunu söyleyebiliriz.

1.4. Vergi İncelemesi Yöntemi

Türk vergi sisteminde, kesinti yoluyla vergilendirme usulünü bir kenara koyduğumuzda, günümüz vergilerinin büyük çoğunluğu mükelleflerin bildirimde bulunması yöntemine yani beyan usulüne dayanmaktadır. Başka bir ifadeyle, mükellefler ne kadar kazandıklarını ve ödemesi gereken vergilerini belli çerçevede kendileri bildirmektedirler. Mükellefler beyan edilen vergilerini doğru bir şekilde beyan etmekten uzaklaştığını görmekteyiz. Bu durumda mükelleflerin vergiye direnç gösterdiğinin bir göstergesidir. Böyle bir vergilendirme durumunun olduğu bir sistemde beyan üzerinden alınan vergilendirmenin olması, mükelleflerin doğru beyan edip etmediklerini vergi denetim müessesesi ile denetlenmesi gerekmektedir.

Türk vergi mevzuatında yer alan yükümlülüklerle mükelleflerin ne kadar uyup uymadıklarını incelemek ve araştırmak amacıyla, vergi idaresine verilmiş kanuni yaptırımlar vardır. Bu kanuni yaptırımlar ise; VUK' nun ilgili maddelerinde vergi denetim yöntemleri olarak, yoklama, izaha davet, vergi denetimi, arama ve bilgi toplama gibi araçlara yer verilmiştir.

1.4.1. Vergi İncelemesinin Tanımı, Amacı ve Kapsamı

Anayasa'nın 73. maddesinde belirtildiği gibi, “herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.” Vergi yükünün

vatandaşları üzerinde adaletli ve dengeli dağılımı sağlamak maliye politikasının sosyal amaçlarındandır. Mükelleflerin beyan ettikleri vergilerin doğruluğunu inceleyen mekanizma vergi incelemesidir. Vergi incelemesi, mükellefe yapılan çok yönlü bir incelemedir. Sadece defter ve belgeler üzerinde değil VUK izin verdiği ölçüde her türlü denetim yöntem ve bilgiler doğrultusunda yapılan bir inceleme yapılıır.

1.4.1.1. Vergi İncelemesinin Ekonomik Amaçları

Ülkemizde uygulanan politikalar sonucu, vergi kayıp ve kaçağın arttığını görmekteyiz. Bu yüzden, kamunun gelirleri giderlerini karşılayamadığı ve bunun sonucu olarak, iç ve dış kredi kuruluşlarından borçlanma yapılması, para basılması, vergi oranlarının yükseltilmesi veya ek vergiler salınması ülke ekonomisini ciddi ölçüde etkilediğini görmekteyiz. Bu itibarla, vergi düzenlemeleri ile ülkenin ekonomik dengenin sağlanması, üretimin ve talebin artırılması, kaynak dağılımının etkin bir şekilde yapılması ve istihdamın olumlu yönde etkilenmesi, vatandaşlarımızın gelir dağılımındaki adaletsizliğin giderilmesi, bölgesel eşitsizliklerin minimuma indirilmesi, ekonomik büyüme ve refah düzeyini sağlama, rekabeti azaltıcı etkilerin giderilmesi, ödemeler bilançosu açığının belli seviyeye getirilmesi ve top yekün enflasyonla mücadele gibi ekonomik hususlarda istenilen etkilerin olması amacı ile toplanan vergilerin amaca uygun bir şekilde tahsil edilmesi ve etkin bir şekilde kullanılması gerekmektedir. Bu durum, vergi kayıp ve kaçağı sorununun üzerinde ciddi bir şekilde durulması, dolayısıyla vergi inceleme ve denetiminin mecburi kılarak vergi denetiminin önceliğinin artırılması gerekmektedir.

1.4.1.2. Vergi İncelemesinin Kapsamı

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 134/1 maddesi; "*vergi incelemesinde maksat "ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır"*, şeklinde düzenlenmiştir. Vergi incelemesi Vergi Usul Kanunu ile yasal hale getirilmiştir. Bu kanunu incelediğimizde, vergi incelemesi defter ve belgelere göre yapılan bir denetim olmadığı, ayrıca araştırılması ve ödenmesi gereken vergilerin tespit edilmesi gereken bir işlem olduğudur. Vergi incelemesinin işlevleri şunlardır.

1.4.1.3. Araştırma İşlevi

Vergi incelemesinin temel amacı, ödenmesi gereken verginin doğru olduğunun araştırmasını yapmaktır. Araştırmadan kasıt incelenen mükelleflerin defter ve defterlere

yapılan kayıtların doğru olup olmadığını araştırmak ve yapılan hile ile hataları saptamaktır. Denetim sırasında mükelleflerin matrahlarını doğru olarak beyan edip etmediklerini araştırmaktır. Bu konuda yapılan araştırma yöntemlerinden birisi “randıman incelemeleri” oluşturmaktadır. Randıman incelemelerindeki amaç, firmalarının üretmiş oldukları mamuller ile bu mamulleri üretmek için kullandıkları hammaddelerin ve yardımcı maddeleri ile oluşan yarı mamullerin arasındaki ilişkinin uyumlu olup olmadığının saptanmasıdır. Yani firmalarının üretmiş oldukları mamullere ulaşmak için girdi maddelerinin doğru olarak defterlere kayıtların yapılıp yapılmadığının testidir. Burada gerçek üretim ile kayıtlara geçirilen hasılat ve gider kalemlerinin karşılaştırılması ve matrah farkının olup olmadığının tespit edilmesi işlemidir.

1.4.1.4. Önleyici işlevi

Vergi incelemesinin, inceleme olasılığını ve inceleme sonunda yapılacak cezalı tarhiyatın caydırıcılığı gibi nedenlerle mükelleflerin vergi matrahının tespitine ilişkin hileli yollara sapmasını önleyici fonksiyonu da söz konusudur. (Özyer, 2004: 221).

Mükelleflerin vergi incelemesi sonucunda kesilecek vergi cezaları ile karşılaşmamak için, vergi matrahlarını doğru bir şekilde beyan isteme eğiliminde olması vergi incelemesinin önleyici özelliğidir. Mükellefler vergi incelemesi ile karşılaşmamak için defter ve kayıtlarını doğru yapma etkisi yaratmaktadır. Fakat son zamanlarda çıkarılan vergi yapılandırmaları ve vergi afları adı altında çıkarılan kanunların mükellef üzerinde vergi incelemelerinin önleyici özelliğinin kısmen ortadan kalkmasını sağlamıştır. Yani mükellefler vergi affı çıkacağı beklentisi ile incelenmeyeceğini düşünerek, daha fazla hile ve hata yapma eğiliminde olduklarını söyleyebiliriz. Bu durumda vergi incelemelerinin önleyici işlevinin azaldığını görmekteyiz.

1.4.1.5. Eğitici işlevi

Vergi incelemelerinin araştırma ve önleyici işlevlerinin yanında eğitici işlevi de vardır. Vergi incelemeleri yapılırken vergi müfettişlerinin mükellefleri eğittikleri görülmektedir. İnceleme yapılırken mükellefin bilerek ya da bilmeyerek yaptığı yanlışları ve noksanlıklar konusunda uyarma, eleştirme ve aydınlatma mükellefler üzerinde pozitif etki yaratmaktadır. Mükellef de inceleme esnasında inceleme elamanından mevzuat konusunda sıkıntı yaşadığı konular üzerinde bilgi almaktadır.

Dolayısıyla vergi incelemesinin eğitici işlevi de önemle üzerinde durulması gerekmektedir.

1.4.2. Vergi İncelemesini Yapmaya Yetkili Olanlar ve Sorumlulukları

213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 135. Maddesinde vergi incelemesi yapmaya yetkili olanları belirtmiştir.

- Vergi Müfettişleri ve Yardımcıları
- İlin Mal Müdürü
- Vergi Dairesi Müdürleri

213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 135. Maddesinde yazılanlar dışında vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kamu görevlileri bulunmaktadır. Sınırlı olmakla birlikte takdir komisyonları da vergi incelemesi yapabilmektedir. Bunların dışında kalan, İş Müfettişleri ve Sayıştay Denetçileri tarafından yapılan incelemeleri Danıştay hukuka aykırı bularak bozmuştur. Vergi incelemesi elamanlarının yaptığı vergi incelemelerinin özenli, ilkeli ve hukuki yapılması son derece önemlidir. Vergi inceleme elamanlarının yaptığı incelemeler sonucunda yazacağı inceleme raporlarının vergi kanunları açısından uygun ve sağlam raporlar olması gerekmektedir. Bunun olmaması sonucunda mükelleflerin bu inceleme raporlarını yargı yoluna başvurarak gereksiz yere zaman kaybı ve vergi kaybı oluşmaktadır.

1.4.3. Vergi İncelemesine Tabi Olan Mükellefler

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 137. Maddesi;

Bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidirler". Vergi Usul Kanununun bu maddesi ile defter ve hesap tutmak ile bu vesikaları muhafaza etmek zorunda olan gerçek ve tüzel kişilerin incelemeye tabii olduklarını belirtmiştir. VUK' un 172. Maddesinde kimlerin defter tutmak zorunda olduklarını belirlemiştir;

- Ticaret ve Sanat erbapları
- Ticaret Şirketleri
- İktisadi Kamu Müessesleri
- Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler

- *Serbest Meslek Erbabları*
- *Çiftçiler belirtilmiştir.*

1.4.4. Vergi İncelemesine Başlama Zamanı

Vergi Usul Kanununda vergi incelemesinin ne zaman başlanılacağına dair mükerrer 137. Maddesinde belirtilmiştir. VUK' nun mükerrer 137. Maddesi; *“Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağı evvelden haber verilmesi mecburi değildir. İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın resen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani değildir. Maddeden de anlaşılacağı üzere vergi incelemesine başlangıç zamanı önemli bir sorun teşkil etmektedir. Tarh zamanaşımı süresi içersin de mükelleflerin her zaman incelenebileceği daha önemlisi inceleme geçirilen dönemle ilgili birden fazla inceleme ve tarhiyatın yapılabileceği belirtilmiştir.”* Vergi Usul Kanununun 137. Maddesinde işe başlama konusunda tatmin edici bilgi olmadığı için, 5811 sayılı “Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılmasına İlişkin Kanuna ait 1 Seri Nolu Genel Tebliğ” ile vergi incelemesine başlama konusunda düzenleme yapılmıştır. Bu Tebliğ ile işe başlama kabul edilebilecek haller şu şekilde sıralanmıştır:

“Vergi incelemeleri ile ilgili inceleme yapan inceleme elamanı ile mükellef arasında; işe başlama tutanağının düzenlenmesi,

- *Vergi incelemesi yapılmak üzere inceleme yapılacak mükellefin davet edilmesi,*
- *Mükellefin yasal olarak tutmak zorunda olduğu defter ve belgelerinin isteme yazısının mükellefe ya da yetkilisine tebliğ edilmesi,*
- *Matrah tesisine dair tutanak düzenlemek,*
- *Mükellefin yasal defter ve belgelerinin vergi inceleme elamanına ibraz edilmiş olması ile vergi incelmeye başlanılmış olacaktır.”*

1.4.5. Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer

Vergi Usul Kanununda vergi incelemelerinin yapılacağı yer konusundaki uygulama ile ilgili hükümler mükerrer 139. Maddesi;

“Vergi İncelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabii olanın iş yerinde yapılır. İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme daire de yapılabilir. Bu takdirde incelemeye tabii olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir. İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilir.” Kanun koyucu tarafından incelemenin mükellefin işyerinde yapılmasının amacı inceleme elamanlarının işyerini görmesi, yaptığı işi bilmesi, yapılan işin büyüklüğünü ve genişliği hakkında bilgi sahibi olması amaçlanmıştır. Ayrıca bazı iş hacmi büyük olan firmalarının defter ve belgelerinin fazla sayıda olması nedeniyle taşınmasının zor olması nedeniyle kanun koyucu incelemenin mükellefin işyerinde yapılmasını uygun görmüştür. Danıştay kararlarında bu yönde olduğudur. Vergi incelemesinin mükellefin işyerinde yapılmamasının sebeplerini yasa koyucu tarafın belirtilmiş olup bunların; ölüm, işin terk edilmesi ve incelemenin mükellefin işyerinde yapılmasının imkânsız olması gibi sebeplerdir. Ayrıca mükellef ile inceleme elamanı istemesi halinde incelemenin vergi dairesinde yapılacağı yönündedir. Fakat uygulamada genellikle incelemelerin vergi inceleme elamanlarının çalıştığı işyerlerinde yapıldığı görülmektedir.

1.4.6. Vergi İnceleme Başlanılması ve Vergi İnceleme Raporunun Düzenlenmesi

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 140. Maddesi vergi inceleme elemanlarının inceleme sırasında uyacakları usul ve esasları belirlemiştir. Bunlar özetle şunlardır;

- 1- İnceleme elamanı inceleme yapacağı konu hakkında mükellefe bilgi izah eder.
- 2-Vergi inceleme elamanı vergi incelemesi başlanıldığını bir tutanak düzenler ve bir nüshasını mükellefe, bir nüshasını bağlı olduğu birime ve bir nüshasını mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verir.
- 3- Mükellefin muvafakati olmadıkça mesai saatleri dışında inceleme yapamaz.
- 4-İnceleme bitince vergi inceleme elamanı bunu bir vesika ile mükellefe verir.
- 5-Vergi inceleme raporu Cumhurbaşkanlığı kararları, yasalara tebliğlere ve yönetmeliklere aykırı olarak düzenlenemez.

Vergi inceleme raporları. Vergi Usul Kanununun 140. Maddesinde 12.7.2010 tarihinde kabul edilen 6009 sayılı bazı değişikliklere gidilmiştir. Bu yasa çıkmadan önce vergi inceleme elamanlarının inceleme raporlarını hazırlama konusunda herhangi bir söz konusu değildi. Bu yasadan sonra inceleme raporlarını hazırlama konusunda belirli süreler getirilmiştir. Bu süreler;

- Tam inceleme yapılacak ise 1 yıl içinde,
- Sınırlı inceleme yapılacak ise 6 ay içinde,
- KDV İadesi alacaklarında ise 3 ay

içinde bitirilmesi gerekmektedir.

Bu süreler içerisinde incelemenin bitirilememesi halinde ise inceleme elamanın ilgili birimine yazılı müracaat ederek ve süre uzatmanın sebebini de belirterek ek süre talep edebilir. Bu ek süre ise tam ve sınırlı vergi incelemelerinde 6 aya kadar, KDV iadesi alacakları incelemesinde ise 2 aya kadar ek süre ilgili birim yetkilileri tarafından verilebilir. Bu ek süre ile ilgili inceleme yapılan mükellefe yazı ile bildirilir.

Vergi inceleme raporu düzenlenmeden önce mükellef çağrılır ve vergi müfettişleri tarafından inceleme konusu ile ilgili mükellefe bazı sorulara sorar. Ayrıca mükellefin rapora eklemesi gerektiği konu olup olmadığı sorulur. Vergi müfettişleri ve yardımcıları tarafından düzenlenen inceleme raporu işleme alınmadan önce meslekte on yılını doldurmuş vergi müfettişleri arasından 3 kişilik bir rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi inceleme raporu kanun, tebliğ, yönetmelik, tüzük ve özelgeye uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir süzgeçten geçirilir. Bu rapor değerlendirme komisyonu üyeleri arasında itilaf çıkması halinde rapor vergi denetim kurulu başkanlığında sonuçlandırılır. Çıkan vergi inceleme raporu mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilir. İlgili vergi dairesi inceleme raporuna göre herhangi bir matrah farkı çıkmış ise, ikmalen ve resen tarhiyat yapar. Vergi İnceleme raporunda herhangi bir matrah farkı çıkmamış ise ilgili vergi dairesi tarafından herhangi bir işlem yapılmaz. Mükellef bu cezalı tarhiyat karşısında vergi mahkemesine dava açma hakkı bulunmaktadır.

Vergi Türleri itibariyle inceleme raporlarının sonuçları;

Tablo 2: Başkanlık Tarafından 2014-2018 Yıllarında Yapılan Vergi İncelemelerine İlişkin Sonuçlar.

YILLAR	SINIRLI İNCELEME	TAM İNCELEME	TOPLAM İNCELEME SAYISI
2014	111.692	37.355	149.047
2015	129.209	30.291	159.500
2016	144.820	40.642	185.462
2017	92.034	26.992	119.026
2018	101.422	33.681	135.103

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Birim Sayıları,

Yukarıdaki tablodan da görüleceği üzere incelenen mükellef sayıları ve yıllar itibariyle dağılımları gösterilmiştir.

1.5. Vergi İnceleme Raporlarına Karşı Başvurulacak Kanun Yolları

Vergi inceleme raporlarına karşı mükelleflerin başvurabilecekleri kanun yolları vardır. Bunlar uzlaşma, kesilen cezalarda indirim ve dava açma olmak üzere üç tanedir. İnceleme raporlarına karşı mükelleflerin Vergi Usul Kanununun 371. Maddesi gereğince “Pişmanlık ve Islah” hükümlerinden yararlanamaz.

1.5.1. Uzlaşma

Mükelleflerin vergi incelemesinden dolayı tarh edilen vergi ve cezalara karşı başvurabileceği kanun yollarından birisi uzlaşma hükümleridir. Uzlaşma tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere ikiye ayrılır. Mükellefler inceleme sonuçlarına göre her iki uzlaşmadan sadece bir tanesinden yararlanabilir. İnceleme sonuçlarına göre mükellefler için en avantajlı ise tarhiyat öncesi uzlaşma hükümlerinden yararlanmaktır. Usulsüzlük ve Özel usulsüzlük cezaları tarhiyat sonrası uzlaşma konusuna girmemekteydi. Bu cezalara karşı VUK’ nun 376 maddesinden indirim hakkından yararlanılmaktadır. Fakat 7103 sayılı torba yasa ile Vergi Usul Kanununun ek 11. Maddesi değiştirilmiş ve tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamından usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları çıkarılmıştır.

Vergi inceleme raporunu mükellefin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içersin de yazılı olarak uzlaşma talebinde bulunabilir. Uzlaşma talebinde bulunan mükellefe kurum tarafından yazı ile uzlaşma günü ve saati bildirilir. Uzlaşma gününde ve saatinde mükellef isterse vekâlet verdiği avukatı veya sözleşme imzaladığı serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir ile uzlaşmaya katılabilir. Uzlaşma Komisyonları genellikle üç kişiden oluşur. Uzlaşma tutanaklarını mükellef ya da vekili imzalayınca kadar uzlaşma talebinden vazgeçebilir ve cezalarda indirim

hakkından yararlanma isteme hakkına sahiptir. Fakat genellikle uzlaşma hükümleri mükellef için daha avantajlı olduğu için mükellefler cezalarda indirim hakkından yararlanmazlar. Uzlaşma tutanakları imzalamadan önce mükellef dava açma süresi içerisinde mahkemeye gitme hakkını kullanmak isterse tutanakları bu durumu kayıt altına alınmasını isteyebilir. Mükellef dava açma süresi içersin de isterse uzlaşma sonuçlarını kabul eder ya da fava açma yoluna gidebilir. Mükellef uzlaşma hükümlerini kabul eder ve uzlaşma tutanaklarını imzalarsa uzlaşma sonucu vergi ve cezaları süresi içersin de ödemek zorundadır. Uzlaşma tutanağını imzaladıktan sonra mükellefin uzlaşılan vergi ve cezalara dava açma yoluna gitme ve cezalarda indirim hükümlerinden yararlanma hakkı yoktur. Mükellefin uzlaşılan vergi ve cezaları vadesinde ödememesi sonucunda uzlaşma hükümlerinde yararlanabilir fakat 6183 yasa hükümleri gereği işlem yapılır.

2018 yılına ilişkin tutanak türlerine göre tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları aşağıda tablo halinde verilmiştir.

Tablo 3: 2018 Yılı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları

Tutanak Türü	Uzlaşma Konu Vergi (TL)	Uzlaşılan Vergi (TL)	Uzlaşmaya Konu Ceza (TL)	Uzlaşılan Ceza (TL)
Temin Edileme	177.627.090	0	220.902.310	0
Vaki Olmadı	306.586.834	0	417.723.402	0
Kısmi Uzlaşıldı	1.637.570	189.507	1.817.424	70.684
Uzlaşıldı	231.220.204	224.845.628	417.237.625	78.202.111
Toplam	717.071.698	225.035.135	1.057.680.762	78.272.795

Kaynak: 2018 Yılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu

Yukarıda da görüleceği üzere 2018 yılına ait tarhiyat öncesi uzlaşma Komisyonuna 717.071.698 TL tutarında vergi için 232.857.773 TL'lik kısmı uzlaşmaya girmiş ve bu tutarın 225.035.135 TL'lik kısmında uzlaşma sağlamıştır. TÖU'ya konu olan 1.057.680.762 TL ceza tutarının 419.055.049 TL'lik kısmında uzlaşmaya girilmiş ve bu tutarın 78.272.795 TL'lik kısmında uzlaşma vaki olmuştur.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Komisyonuna vergi ve cezalar için uzlaşma talep eden mükellefler uzlaşmanın kendilerine sağladığı faydalardan yararlanmışlardır.

1.5.2. Cezalarda İndirim

213 Sayılı VUK' nun mükerrer 376. Maddesi ile mükelleflere belli şartlar içinde cezalarda indirim hakkı tanımıştır. VUK 376. Maddesi;

“İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse:

1. Vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri,
2. Usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezasının (7103 Sayılı Kanununun 14 üncü maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 27.03.2018)yarısı indirilir.

Mükellef veya vergi sorumlusu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezasını yukarıda yazılı süre içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalandırılmaz.

Yukarıdaki hükümler vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır.”

Yukarıda madde metninden belirtildiği üzere, mükellefin ödeyeceği vergi ceza tebliğ tarihinden itibaren 30 içinde bağlı bulunduğu Vergi Dairesine dilekçe ile müracaat edip ve vade tarihinde öderse ya da 6183 sayılı yasa da belirtilen usulde teminat gösterirse üç içinde ödeyeceğini bildirirse, kesilen vergi ziyayı cezasının birincide $\frac{1}{2}$ daha sonra kesilen cezalarda $\frac{1}{3}$ oranında indirim yapılacağını görülmektedir. 7103 sayılı yasa ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısı ödenir. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında ne kadar kesilir ise kesilsin VUK 376 madde hükümlerinden yararlanmak suretiyle yarısı silinir ve diğer yarısı ödenir.

1.5.3. Dava Açma

Vergi incelemesi sonucu kendisine ceza kesilen mükellefler uzlaşma, cezalarda indirim haklarından başka dava açma hakları da vardır. Bu üçüncü yol Vergi Dairesi ile uzlaşılabilmesi ya da cezalarda indirim hakkı kullanılmaması halinde mükellef bu hakkını vergi cezalarında tamamen ya da kısmen kullanabilir. Mükellef dava açma yoluna gitmiş ise, dava açma süresi özel yasalar ile farklı bir süre tespit edilmemiş ise, ceza tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde Vergi Mahkemesine dava açmak zorundadır.

Bu süre içersin de bu hakkını kullanmaz ise bu hakkından yararlanamaz. Mükellef otuz gün içinde Vergi Mahkemesine dava açar ve davayı kazanırsa hakkında kesilen cezalar bağlı bulunduğu Vergi Dairesi tarafından silinir. Vergi Dairesi davayı kazanır ise mükellef cezaların hepsini ödemek zorunda kalır.

1.5.4. Hata Düzeltme

Hata düzeltme işlemleri ve usulleri VUK 116 ile 126 maddeleri arasında nasıl yapılacağı hakkında bize bilgi vermektedir. Mükellefler kendilerine karşı hata yapıldığını düşünüyor ise bağlı bulunduğu Vergi Dairesine müracaat ederek hata düzeltme talebinde bulunabilirler. Vergi Usul Kanununun 116, 117, 118, 119, 120, 121, 122, 123, 124, 125 ve 126. Maddeleri ile kanun koyucu düzeltmenin nasıl yapılacağını yasa ile belirlemiştir.

VUK 116. Maddesinde; vergi hatasından bahsedilmiş,

VUK 117. Maddesinde; matrah hatalarından, vergi miktar hatalarından, verginin mükerrer olmasından kaynaklanan hatalardan,

VUK 118. Maddesinde; mükellefiyette hata, mükellefin şahsında hata, mevzuda hata vergilendirme ve muafiyet döneminde hatadan,

VUK 119. Maddesinde; Vergi hatalarının çıkarılmasından,

VUK 120. Maddesinde; Vergi hatalarının düzeltilmesinde Vergi Dairesi Müdürünün karar verdiğini,

VUK 121. Maddesinde; açık ve tereddüde yer olmayan düzeltmeleri resen yapıldığını,

VUK 122. Maddesinde; Vergi hatalarının düzeltilmesini mükellefin isteyebileceğini,

VUK 123. Maddesinde; Mükellefin düzeltme talebini Vergi Dairesinin inceleyeceğini ve kararını mükellefe yazı ile bildireceğini,

VUK 124. Maddesinde; Mükellefin düzeltme için dava yolu geçmiş ise Maliye Bakanlığına dilekçe ile müracaat edebileceğini,

VUK 125. Maddesinde; Düzeltme ile ilgili mahkeme sürecinden bahsedilmektedir,

VUK 126. Maddesinde; Düzeltme ile ilgili zamanaşımından bahsedilmektedir.

Danıştay kararlarında da vergilerde düzeltmelerin vergi, gecikme zammı ve faizleri de kapsayacak şekilde yapılabileceğini belirtmektedir.

1.5.5. İzaha Davet

Vergi Usul Kanununa 15/07/2016 tarih ve 6728 sayılı yasa ile girmiştir. Vergi Usul Kanununun 370. Maddesi;

“(Mülga: 30/12/1980 - 2365/89 md.; Yeniden düzenleme: 15/7/2016 - 6728/22 md.) Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, davet konusu tespitle sınırlı olarak, bu Kanununun 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz.”

“Mükellef hakkında vergi ziyaa uğrattığına dair ön tespitler var ise ve bu vergi ziyaa ile ilgili şikayet yapılamamış ise mükellefe bu yazı ile bildirilir ve mükellefe bu ön tespitler sonucunda vergi ziyaa uğratmış olabileceğini bunu 15 gün içinde bağlı olduğu Vergi Dairesine gelerek izah edilmesi istenir. Mükellef bu izaha davet yazısını tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde bağlı bulunduğu Vergi Dairesine gelmek suretiyle ön tespit yapılan konu hakkında bilgi verir. Bu bilgi sonucunda Vergi Dairesi vergi kaybı olmadığına kanaat getirmesi sonucu bu konu ile ilgili mükellef takdir komisyonuna veya incelemeye sevk edilmez. Mükellef izahta bulunan vergi ile ilgili on beş gün içinde beyanname vermesi eksik olan vergileri düzeltme beyanname ile vermesi sonucu çıkan vergiye 6183 sayılı yasa ile gecikme faizi ve ziyaa uğratılan verginin %20 vergi ziyaa cezası olarak kesilir. Bu durum vergi incelemesine tarhiyat yapılmasına da engel teşkil etmemektedir. Bu madde hükümlerinden VUK Kanununun 359. Maddesindeki suçları işleyenler hakkında uygulanmamaktadır”.

1.5.6. Pişmanlık ve Islah

Mükellef bazı şart dâhilin de Pişmanlık ve Islah hükümlerinden yararlanabilmektedir. Beyana tabi vergilerde mükellef vergi ziyaa uğratacak fiilleri işlemiş olduğunu düşünerek kendiliğinden haber vererek bu hükümlerden yararlanır ve haklarında vergi cezası kesilmez. Pişmanlık ve Islah hükümlerinden şu vergi türleri girmektedir

- Gelir Vergisi
- Katma Değer Vergisi

- Kurumlar Vergisi
- Beyana dayalı belediyece alınan vergiler
- Özel Tüketim Vergisi
- Banka ve sigorta muameleleri vergisi
- Veraset ve intikal vergileri

Mükellef Pişmanlık ve Islah hallerinden yararlanabilmesi için yasa koyucu belli bir takım şartları yerine getirmesini istemiştir;

- Mükellef hakkında vergi suçunu işlediğine dair muhbir tarafından ihbar yapılmadan önce kendiliğinden bildirmesi
- Eksik ya da hiç verilmemiş beyannamelerini dilekçe tarihinden itibaren on beş gün içinde vermesi
- Pişmanlıkla verilen beyanname ile tahakkuk eden vergiyi ve pişmanlık zammını on beş gün içinde ödemesi gerekmektedir.

Yukarıdaki şartları yerine getiren mükellef Pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmış olur.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAYIP VE KAÇAĞI NEDİR, SEBEPLERİ VE KAYITDIŞI EKONOMİ İLE BAĞLANTISI

Çalışmanın bu bölümünde vergi kayıp ve kaçağı kavramları açıklanacak olup, kayıt dışı ekonomi ile ilişkisi değerlendirilecektir.

2.1. Vergi Kayıp ve Kaçağı ile Vergi Kaçakçılığı Kavramları

Devletin var olması ve ülkesinde yaşayan vatandaşlara hizmet sunabilmek için gelir kaynaklarına ihtiyaç duymaktadır. Bu kaynakların başında vergiler gelmektedir. Devlet bu vergileri herkesin mali gücüne göre almak ve hizmetleri için kullanmak durumundadır. Ülkemizde alınan dolaysız vergiler beyana tabi vergilerden oluşmaktadır. Mükellefler bilerek ya da kanundaki boşluklardan yararlanarak beyanlarını hiç ya da eksik beyan etmektedirler. Bu durum vergi yükünden kaçınmak ya da vergi kaçırmak ile mümkün olmaktadır.

2.1.1. Vergi Kaybı Kavramı

Aslında geniş bir perspektiften bakılırsa vergi kaybı, bir ülkede var olan mali kanunlar çerçevesinde doğan ve/veya doğması gereken vergi alacağının çeşitli neden ve gerekçelerle tahsil edilmemiş veya edilememiş olması anlamına gelmektedir. Kaçak, hukuka aykırılıktan, daha açık bir deyişle yasal olmayan vasıtaların kullanılmasından kaynaklanan kayıpları ifade etmektedir. Bu anlamda vergi kaybı, vergi kaçağını da kapsamaktadır (Nihat, 2001: 81).

Vergi kaybı genel itibariyle, ülkedeki vergi kanunları çerçevesinde doğan veya doğması gereken vergilerin çeşitli sebeplerle hazinenin kasasına intikal etmemesi ya da edememesidir. Burada hazineye intikal etmesi gereken vergilerin neden, niçin hazineye intikal etmemesi vergi kaybının tanımlanmaktadır ya da verginin fiili olarak toplanması gereken ile toplanmayan vergi arasındaki fark olarak ta tanımlanabilmektedir.

2.1.2 Vergi Kaçağı Kavramı ve Etkileri

Vergi kaçağı kavramı, verginin doğması gereken bir faaliyetten alınan verginin vergi idaresinin bilgisi olmadan ödenmesi gereken verginin eksik ya da hiç ödenmemesidir. Vergi kaçağı, mükellefiyet tesis ettirmeden çalışmak, beyannamelerinin verilmemesi, satış ve hasılatlarının hiç vergilendirilmemesi ya da eksik vergilendirilmesi olarak ortaya çıkmaktadır. Vergi kaçırma ise ticari faaliyette

bulunan mükelleflerin vergi kaydı yaptırmadan yani mükellefiyet tesis ettirmeden çalışmaları, vergi gelirlerini gizlemeleri, sahte fatura kullanarak ya da alarak eksik vergi ödemeleri, muhasebe hileleri yapmaları ile söz konusu olması halidir. Vergiden kaçınma; yasaların mükelleflere tanıdığı istisna ve muafiyet hükümlerinden ya da vergi yasalarının açıklarından yararlanmak şeklinde oluşmaktadır.

Vergi kaçığının yol açtığı etkiler, ekonomik etkiler, mali etkiler ve sosyal etkiler olmak üzere üç gruba ayrılabiliriz.

2.1.2.1. Ekonomik Etkiler

Devlet anlayışında meydana gelen gelişmeler sonucu devletin tarafsız devlet olmaktan, müdahaleci devlet durumuna geçmesiyle elde edilen vergilerin, belirlenen ekonomik hedeflere ulaşmada etkin bir rol oynadığı bilinmektedir. Devlet topladığı vergileri sadece kamu harcamalarını karşılamak, bütçe dengelerini korumak vb. ekonomik hedefleri için değil gerektiğinde, ekonomik hayata müdahalede bulunmak, ekonomik faaliyetlerin doğal seyrini değiştirmek için de kullanabilmektedir (Eker ve Tüğen, 1995: 155).

Çağdaş ve gelişmiş Devletlerde artık devletler ekonomiye müdahale etmektedir. Bu müdahale ise vergi oranlarını azaltıp eksilterek olmaktadır. Bunun sonucu olarak da ekonomiye etki etmektedir.

Vergi kaçakçılığı firmalar üzerinde haksız rekabet sağlamaktadır. Şöyle ki, gerçek gelirleri üzerinden düzenli olarak vergi ödeyen firmaların sermayeleri azalmakta iken, gerçek gelirleri üzerinden vergi ödemeyen, vergi kaçırın mükelleflerin sermaye yükseltme ve firmalar arası haksız rekabet sağlamaktadır.

Devlet kamu ihtiyaçlarının finansmanı sağlarken adaletli sağlamakta zorluk çekmektedir. Bunun sonucu olarak da kamu finansmanı için dolaylı vergileri artırma yoluna gitmektedir. Dolaylı vergilerdeki artış ile kamu finansmanı sağlarken, ekonomide büyüme yavaşlar, fiyat istikrarsızlığı oluşur ve gelir dağılımında adaletsizliğin oluşmasını sağlamaktadır. Bunların sonucu olarak da ülkenin uluslararası pazarda rekabet gücü azalır.

2.1.2.2 Sosyal Etkileri

1982 Anayasası ile ülkemiz sosyal bir hukuk devleti olmuştur. Bunun sonucu olarak devlet sosyal hukuk devletinin gereklerini yerine getirmelidir. Sosyal devlet

anlayışı olan ülkelerde, çok kazananın çok, az kazananın az vergi alınması benimsenmiştir. Vergi kayıp ve kaçığının yaygın olduğu ekonomilerde büyük bir kayıt dışılık olacak ve bunun sonucu olarak da yatırımlar ve üretim azalarak işsizlik artacaktır. Bunun topluma etkisi ise suç ve suçlu sayısında artış olacaktır.

Ülke içinde vergi kaçakçılığının ve kayıt dışılığın artması sonucu devlete olan güven azalacak, yurttaşlar sorunlarını mafya, rüşvet yolsuzluk gibi yollarla gidermeye çalışacaklardır. Ülkeyi yönetenler yurttaşlarına karşı adaleti sağlama görevindeki aksamalar toplumsal huzuru da bozacaktır. Ülke istikrarsızlık kaos ve bunalıma doğru gidecektir. (Eker ve Tüğen, 1995: 156).

2.1.2.3. Mali Etkileri

Devletin temel görevleri arasında ülkenin ekonomik büyümeyi sağlamak ve toplumsal refahı yükseltmektir. Ekonomik büyüme ve refah düzeyinin sağlanması özellikle gelişmekte olan ülkelerde temel ekonomik amaçlardan birisidir. Gelişmiş ülkelerde ise ekonomik gelişmeden ziyade gelişmiş olan ekonomik ve refah düzeyini korumak amaçlanmıştır. Bu devletin temel amaçlarını gerçekleştirmek için vergi gelirlerini etkin, adaletli ve tabana yayarak alması en doğru yaklaşım olacaktır. Vergi kayıp ve kaçakların olması sonucu devletin vergi gelirleri azalmakta bunun sonucu olarak da kamu giderlerini karşılamakta zorluk çekildiği gibi, ekonomik büyüme ve refah düzeyinin azaldığı görülmektedir. Devlet ek mali vergiler koyarak kamu giderlerini karşılama yoluna giderek düzenli olarak vergilerini ödeyen mükellefler üzerinde olumsuz etki yaratmaktadır.

2.1.3. Vergi Kaçağı Cezaları

Vergi Usul Kanununda 344. Maddesinde “Vergi Zıyaı cezası” na yer vermiştir. Vergi kaybına uğratılan mükelleflere vergi ziyayı cezası uygulanacağını belirterek vergi kaybını belirtmiştir. VUK 341. Maddesinde ise mükellefin vergisel ödevlerini eksik ya da hiç yerine getirmese vergi ziyayı cezası uygulanacağını belirtmektedir. Bu cezalar VUK’ unda yüzde elli, bir kat ve üç kat olarak uygulanmaktadır.

Vergi Usul Kanununda yer alan bazı cezalar hem idari hem de adli yargının konusuna girdiği için hapis cezası ile cezalandırılan vergi suçları vardır. VUK 359. Maddesindeki suçlar özetle şunlardır;

- Defter ve belgelerde hesap ve muhasebe hileleri yaparak, gerçek dışı yevmiye ve cari kayıtların yapılması, bunun sonucu olarak gerçek matrahın azaltılması

- Defter ve belgeler ile kayıtları değiştirme, sahte fatura kullanma
- Tutulması gereken yasal defter ve belgeleri yok edenler defter ve yaprakları değiştirenler.

Yukarıdaki suçları işleyenler hakkında 18 aydan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar.

2.2. Ülkemizde Vergi Kayıp ve Kaçakların Sebepleri

Ükelere baktığımızda gelişmiş düzeyi düşükçe vergi kayıp ve kaçaklarının artığını, gelişmişlik düzeyi artıkça vergi kayıp ve kaçaklarının azaldığını ya da sıfıra yakın olduğunu aşıkârdır. Vergi kanunlarından kaynaklanan sebepler ve vergi yasalarının dışında kalan idari, ekonomik, sosyal ve diğer çeşitli nedenler olduğunu söyleyebiliriz.

Mükellefler vergi kaçırma nedenleri şöyledir;

- Vergi kanunlarının çok, karmaşık, sık sık değiştirilmesi ve anlaşılması zor olması ile birlikte yoruma açık olması
- Vergi oranlarının yüksekliği ile verginin etkin adaletli şekilde alınmaması ve verginin tabana yayılmaması
- Sürekli hale gelen vergi af ve benzeri yapılandırmalar
- Vergi denetim oranlarının düşüklüğü
- Vergi cezalarının caydırıcı etkisinin azlığı
- Vergi indirim ve muafiyetlerinin fazla olması
- Vergi ödeyen mükellef gözünde kamu harcamalarının etkin bir şekilde kullanılmaması ve kamu israfının fazla olması
- Vergi bilincinin yeterli düzeyde olmaması ve eğitimi faktörü

Yukarıda açıklamaya çalıştığımız sebeplerde dolayı vergi kayıp ve kaçaklarının ülkemizde çok fazla olduğunu söylenebilir.

2.2.1. Hukuki Sebepler

Literatürde vergi kayıp ve kaçaklarının hukuki nedenlerden kaynaklanmasının en temel nedeni kanuni düzenlemelerinin eksik ve yetersiz olmasından kaynaklandığını belirtmektedir.

Verginin kanuni ilkesi gereği vergiler kanunla konulur ve kanunla kaldırılır. Anayasamızda herkesin mali gücüne göre vergi alınması amir hükmünde kanundur. Vergi kanunları kimlerden nasıl, ne şekilde, ne kadar, ne zaman ve nasıl vergi alınacağı konularında gerekli açıklamalar yapılmıştır. Vergi yasalarının herkesin anlayabileceği basitlikte olmadığı, yoruma açık olduğu ve karmaşık bir yapıya sahip olmasından dolayı vergi kayıp ve kaçakları mükelleflerin bilerek ya da bilmeyerek vergi kaybına yol açmaktadırlar.

2.2.2. Vergi Kanunlarından Kaynaklanan Sebepler

Vergi yasaları vergi kayıp ve kaçığın oluşmasında en önemli nedenlerden birisidir. Vergi mevzuat yapısının çok karmaşık, anlaşır olmaması, sık sık mevzuatın değiştirilmesi ve yoruma açık olmasından dolayı mükelleflerin ve meslek mensuplarının bunları takip etmekte ve bağlantı kurmakta güçlük çekmesi sonucu bilerek ya da bilmeyerek vergi kaybı olmasına yol açmaktadır.

Vergi kayıpları arasında etkin bir denetim mekanizmasının oluşmaması, vergi cezalarının yetersizliği, vergi yasalarının çokluğu ve tarife sisteminden kaynaklanmaktadır. Ayrıca Cumhuriyet döneminden beri çıkarılan ve son zamanlarda özellikle her seçim öncesi mükellef üzerinde beklenti haline gelen vergi af ve benzeri yapılandırmalar vergi kayıp ve kaçığına olumsuz etki yaratmaktadır.

2.2.2.1. Vergi Oranları

Mükelleflerin vergi tutumlarını belirleyen mükellefin üzerindeki vergi yüküdür. Vergi yükünü ise vergi tarifeleri belirler. Vergi oranlarının yükselmesi mükellef üzerinde vergi kaçırma eğilimi gözlenmektedir. Ülkemizde vergi oranları artan oranlı olduğu için bu da mükelleflerin çok vergi ödediği izlenimi bırakmakta ve psikolojik olarak vergi kaçırma yoluna gitmektedirler.

Mükellefler daha fazla ödeyerek sermayelerinin azalacağını ve rakip firmalar karşısında rekabet gücünün zayıflayacağını düşünerek, zorunlu olmadıkça ya da kaçırma olanağı olmadıkça vergi ödemek istememektedirler. Dolayısıyla mükellefler daha az vergi ödemenin yolunu arayarak, kayıt dışılığa doğru gitmektedirler.

2.2.2.2. İstisna ve Muafiyetler

Sosyal devlet olmanın amaçlarından birisi de ödeme gücü olmayan mükelleflerin vergi dışı bırakılması ilkesidir. Yasa koyucu istisna ve muafiyet koyarak küçük

esnaflardan vergi almama ya da az alma yoluna gitmiştir. Tam burada hangi mükelleflerin bu istisna ve muafiyetler hükümlerini taşıdıkları noktasında zaman tereddütler yaşanmıştır. Hak etmeyen mükelleflerin istisna ve muafiyetlerden yararlandıkları görülmüştür. Bu durum karşısında düzenli vergi ödeyen mükelleflerin vergi kaçırma eğilimine girdikleri görülmüştür. Bu durum firmalar arasında haksız rekabet ortamını da beraberinde getirmiştir.

2.2.2.3. Vergi Denetim ve Cezaları

Vergi, devletin kamu hizmetlerini sunması ve kişilerin de toplumsal yaşamlarını sürdürmesini sağlayan bir araç olduğundan yasalarla getirilen bu zorunluluk, hukuk devleti ilkesinin vergi hukukundaki yansımasıdır. Bu inancın toplumda yerleşebilmesi için etkin bir denetim mekanizmasına ihtiyaç vardır (Yıldırım, 2011: 166).

Vergi, kamunun ihtiyaçlarını karşılaması için yurttaşlarından alınan paralardır. Devlet kamu ihtiyaçlarını ve toplumsal refahı gerçekleştirmek için mükelleflerden aldığı vergilerin doğruluğunu araştırmak için denetim mekanizması kurmuştur ve bunun adı vergi denetimidir. Bu denetime ayrıca kanunlar çerçevesinde yasallaştırarak vergi hukuku alanı adını vermiştir.

Ülkemizde toplanan dolaysız vergilerin çoğunluğunu beyana tabii vergilerden oluşmaktadır. Yani mükellefler kazandıkları gelirlerini beyan ederek karşılığında ödeyecekleri vergileri bildirmektedirler. Devlet ise mükelleflerin beyan ettikleri gelirlerin ve vergilerin doğruluğunu araştırmak kavramını vergi denetimi oluşturmaktadır. Vergi denetimi kamuya aktarılacak vergilerin denetimini yaparak, vergi kayıp ve kaçığın önleminde önemli bir rol oynar.

Devletler ne kadar kanun çıkarılırsa çıkarılsın denetim mekanizması sağlıklı çalışmaz ise sistemin çalışmasında arızalar meydana gelir. Onun için denetimin vergi dairelerinde de yapılması kaçınılmazdır. Bunun denetim mekanizması hem iç denetim hem de dış denetime önem vermelidir.

Vergi yasaları ve vergi denetimleri olmasına karşın ve mükelleflerin bunları bilmesine rağmen vergi kaçırmaya devam edilmektedir. Mükellefler beyan ettikleri vergiler karşısında gerçekten ödemesi gereken verginin yerine daha az vergi ödemek istiyor ve bunun sonucunda vergi denetimine takılması halinde ne kadar vergi cezası ile karşılaşacaklarının hesabını yaparak vergi kaçırmanın daha avantajlı olduğunu düşünerek vergi kaçırma eğiliminde oldukları gözlenmiştir. Bu durum vergi denetim

sisteminin etkin çalışmamasından ya da siyasi tercihlerden kaynaklanmaktadır. Şöyle ki, Devlet orta ve alt grup vergi mükelleflerinde bilerek ya da fayda maliyet analizi sonucu gereken vergi denetimi yapmayarak bu durumu oy deposu olarak görerek ve bilerek vergi denetimi yapılmamasını önlemektedir.

Vergi denetimlerine baktığımız zaman vergi cezası kesilmesi mükellefler üzerinde vergi kayıp ve kaçağı üzerinde caydırıcı etki olup olmadığı tartışma konusu olmuştur. Mükelleflerin ödeyemeyecekleri miktarda vergi cezalarının kesilmesi halinde, yargıya gitmektedirler ya da bu cezaları ödememektedirler. Vergi Daireleri ise bu ödenmeyen vergi ve cezaları için kısıtlı oranda tahsil etme imkânları vardır. Yani mükellefin kendisine kayıtlı mevduat, alacak, gayrimenkul ve diğer çeşitli mal varlığı yoksa hiçbir şey edemeyerek vergileri tahsil etme olanakları yoktur.

Vergi denetimleri sonucunda gelişmiş ülkelerde vergi kaçırmanın ağır bir suç görülmesi sonucunda ciddi miktarda hapis cezası kesildiği görülmektedir. Ülkemizde de vergi kaçırmanın yaptırımlarının gelişmiş ülkeler seviyesine çekilmesi sonucu vergi kayıp ve kaçakları azaltacaktır.

Mükellef vergi kaçırmanın ödemekten daha az yaptırımları olduğunu düşünerek vergi kaçırma eğiliminde oldukları görülmüştür. Vergi denetimlerinin caydırıcı özelliği olması için kanun koyucuların toplumu iyi analiz ederek ve siyasi malzeme yapmadan buna uygun kanun çıkarmaları en doğru yaklaşım olacaktır.

2.2.2.4. Vergi Af ve Benzeri Yapılandırmalar

Cumhuriyetin ilanının sonra ile vergi affı 17.05.1924 tarihinden yasalaşmıştır. O zamandan günümüze kadar yaklaşık olarak 35 tane vergi affı ve benzeri yapılandırmalar çıkarılmıştır. En son olarak 26.05.2018 tarihinde yasalaşan 7143 sayılı “Vergi ve Diğer Alacakların Yeniden Yapılandırılması” kanun yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Yaklaşık olarak Cumhuriyetin ilanından itibaren 33 ayda bir vergi affı çıktığını görmekteyiz. Her vergi affı öncesi bu son vergi affı olacağını söyleseler de özellikler son zamanlarda her seçim öncesi vergi affının çıkarıldığını söyleyebiliriz.

Ekonomik krizler ve buhranlar olduğu dönemlerinde vergi aflarının çıkarılmasını doğru bir karar olmakla beraber, sık sık vergi aflarının çıkarılması doğru bir yaklaşım olmadığı gibi mükelleflerin vergi anlamında ahlaki çöküntüye sebebiyet vermektedir. Vergi aflarının sık sık çıkarılması mükellefler de vergi kaçırmaya neden olduğu görülmektedir.

Vergi aflarının çıkarılması mükellef üzerinde vergilerini ödememe eğilimi olduğu ve vergi suçlarını işleme oranlarının yükseldiğini görmekteyiz.

Vergi aflarının her seçim öncesi çıkarılması seçim rüşveti olarak görülmele beraber, vergisel ödevlerini düzenli olarak yerine getiren mükelleflerde vergisel anlamda ahlaki çöküntüye neden olmaktadır.

Vergilerini düzenli olarak mükellef sık sık vergi aflarının çıkarılması sonucu vergilerini düzensiz ödeme ve vergi kaçırma eğilimine girdikleri görülmektedir.

Vergi aflarının belli dönemler aralığında çıkarılması mükellef üzerinde beklenti hali almakta ve vergi kaçırma eğilimlerin de artış olduğu görülmektedir.

2.2.2.5. İdareden Kaynaklı Nedenler

Vergi kanunların çıkarılması kadar bu kanunların etkin bir şekilde uygulanması da önemli bir konudur. Vergi daireleri bu kanunları uygulayan kurumlar olduğu için organize bir şekilde çalışması gerekmektedir. Türkiye’de vergi idaresinin yetersiz olduğu düşünülmektedir. Vergi kanunları ne kadar mükemmel çıkarılırsa çıkarılsın bunu uygulayan idarenin ve personelin başarısı da çok önemlidir. Burada vergi idaresi ile mükellef arasın iyi bir iletişim vergi gelirlerini artırıcı ve vergi kaçırma eğilimin azalacağı söyleyebiliriz.

2.2.2.6. Ekonomik Sebepler

Vergi mükellef tarafından kamu hizmetlerinin sağlanması için devlete karşılıksız olarak verilen para olduğu için genellikle mükellef tarafından verilmek istenmez. Mükellefler devlete verdikleri vergilerin karşılığını beklerler. Bu karşılığını tam ve etkin bir şekilde alamadıkları takdir de vergi ödeme konusunda dirençli olurlar.

2.3. Vergi Kaçağının Kayıt Dışı Ekonomi ile İlişkisi

Kamunun en önemli gelir kalemlerini vergiler oluşturmaktadır. Bu vergi gelirlerini devlet özel ve tüzel kişi işletmelerden elde etmektedir. Fakat bazı mükellef bu vergileri ödemek istemezler ya da az ödemek isterler. Bu ödenen vergilerin denetimi yapılmaz ise kayıt dışı ekonomi ile karşı karşıya kalırız.

Kayıt dışı ekonomi kayıt dışı faaliyetlerin olduğu ekonomidir. Vergisel anlamda kayıt dışı ekonomi, vergi kaçırma faaliyetlerinin vergi idaresinin haberi olmadan yapılmasıdır. Genel bir ifade ile mükelleflerin gelirlerini beyan etmemeleri ya da kısmen beyan ederek ödemesi gereken vergileri ödemeleri olarak tanımlanabilir.

2.3.1. Kayıt Dışı Ekonominin Sebepleri

Kayıt dışı ekonomiyi tanımlamak ne kadar zor ise sebeplerini de belirlemek o kadar güçtür. Gelişmiş ülkelerde dahi kayıt dışı ekonomi sıfır düzeyine inememiştir. Ülkemizde kayıt dışı ekonominin nedenleri şunlardır.

- Gelir dağılımının adil olmaması ve enflasyonist baskı birlikte vergi adaletinin olmaması.
- Vergi kanunlarının karmaşık ve her kesimin anlayacağı şekilde olmaması, sık sık mevzuatın değişmesi, istisna ve muafiyetlerin çokluğu.
- Vergi idaresinden kaynaklanan nedenler.
- Vergisel ahlaki çöküntünün olması, vergi afları ve siyasi nedenler olarak sıralayabiliriz.

2.3.2. Kayıt Dışı Ekonominin Etkileri

Kayıt dışı ekonominin birçok olumsuz yanı olmasına rağmen kısa vadede olumlu tarafları da olduğunu söylemek mümkündür. Kayıt dışı ekonominin sebep olduğu etkiler şunlardır;

- Kamunun gelir gider dengesini olumsuz etkiler.
- Firmalar arasında rekabeti olumsuz etkiler.
- Gelir dağılımını adaletsizliğine yol açar.
- Kamunun iktisadi verilerini olumsuz etkiler gösterir diye biliriz.

Bazı iktisatçılar kayı dışı ekonominin kısa vadede olumlu yönleri olduğunu savunurlar. Vergi kaçırın firmalar bu ödemedikleri vergilerini sermayelerini artırarak bunları yatırıma yönlendirirler. Bunun sonucu olarak da ekonomik büyüme artar ve işsizlik azalacağı kabul ederler. Buna paralel olarak işsizlik azalacağı için yoksulluğun önleneceği kabul edilmektedir.

Kayıt dışı ekonominin toplumda meydana gelebilecek sosyal patlamaları önleyebilecek bir olgu olduğu da sayılan olumlu etkiler arasında gösterilmektedir. Çünkü özellikle kayıtlı sektörde istihdam imkânı bulamayan iş gücünün kayıt dışı sektörde çalışma imkânı bulması belli bir gelir elde etmesine neden olacaktır. Bu yüzden kayıt dışı ekonominin varlığının olumlu olduğunu kabul edenler vardır. Kayıt dışı ekonominin bu şekilde bir takım olumlu yönlerinden bahsetmek mümkünse de,

uzun dönemde etkisi negatif olacaktır. Bu nedenle kayıt dışı ekonomi üzerine gidilmesi ve neden olabileceği vergi kayıp ve kaçakları konusu da göz önüne alınarak çözülmesi gereken bir sorundur. (Rakıcı, 2011:358).

2.3.3. Kayıt Dışı Ekonominin Vergi Kaçağı ve Türkiye Boyutu

Kayıt dışı ekonominin ne kadar olduğu konusunda birtakım çalışmalar yapılmış olsa da tam ve kesin verilere ulaşmak zordur. Kayıt dışı ekonomin ölçülmesi konusunda iktisadi anlamla birçok çalışma yapılmış olup, GSMH' ya oranının yaklaşık olarak %2 ile %70 aralığının da olduğu tahmin edilmektedir.

OECD Ülkeleri arasında en yüksek kayıt dışı ekonomiye sahip ülke konumuzdayız. Kayıt dışı ekonominin ile kamu giderlerinin finansmanı için toplanması gereken vergilerin tam olarak hazineye intikal etmemesi sonucu olarak kamu maliye dengesi bozulmaktadır. Ülkemizde son zamanlarda kayıt dışı ekonominin azaltılması amacıyla birtakım önlemler alınmıştır. Fakat bu önlemler alınmasına rağmen kayıt dışı ekonomi yine ne gelişmiş ülkeler seviyesine ulaşamamıştır. Kayıt dışı ekonomi ile ülkemizde alınan önlemler şunlardır:

- Vergi gelirleri bakımından büyük olan 500 şirkete ait ayrı bir vergi dairesi 2007 yılında “Büyük Mükellefler Vergi Dairesi” adı altında kurulmuştur.
- Petrol ürünlerinden kayıp ve kaçağı önlemek amacıyla, otomasyon sistemi kurulmuş ayrıca bu akaryakıt satışı yapan istasyonlara ödeme kaydedici cihazları kullanma zorunluluğu getirilmiştir. Ayrıca “Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu” adı altında bu sektörü denetleyen bir kurum kurulmuştur.

LPG, Doğal gaz, petrol ve enerji gibi sektörlerde faaliyette göstermek isteyen firmalara lisans alma zorunluluğu uygulamaya geçirilmiştir.

- Tütün ve alkollü içkilerde bandrol uygulamasına geçirilmiştir.
- KADİM adı altında Sosyal Güvenlik Bakanlığı'na “Kayıt Dışı İstihdamla Mücadele Koordinatörlüğü” kurumu kurulmuştur.
- Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından kayıt dışı ekonomi ile mücadele anlamı

- Eylem planları hazırlanmış ve vergi dairelerine gelir uzmanları tahsis edilmiştir.
- Teşvik zorunluluğu getirilerek, belli miktarı geçen ödemelerin bankalar ve finans kurumları aracılığı ile yapılması zorunluluğu getirilmiştir.
- 1. Sınıf mükelleflere ve şirketlere bir ay içinde belli miktarı geçen mal alım ve satım işlemleri ile ilgili bs be ba formları verilmesi uygulamasına geçilmiştir.
- Teknolojik gelişmelerden yararlanmak için, belli büyüklükteki mükelleflere -defter, e-beyanname, e-fatura, e-arşiv fatura ve defter beyan uygulaması getirilerek elektronik ortamda denetim yapılması yoluna gidilmiştir.

2.4. Vergi İncelemelerinin Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerindeki Önleyici Etkisi

Vergi İncelemelerinin vergi kayıp ve kaçığa etkinin olup olmadığı bu bölümde değerlendirilecektir.

Devlet toplumdaki bireylerin ihtiyaçlarını karşılamak için hazineden ödeme yapmak zorundadır. Bu harcamaların kaynağını ise yurttaşlarından almış olduğu vergiler oluşturmaktadır.

Ülkemizde mükellefler gelirlerini ve buna isabet eden vergilerini kendileri beyan etmektedirler. Yani ülkemizde beyan esaslı bir vergileme söz konusudur. Mükelleflerin beyan ettikleri gelirleri ve bunun sonucu olarak tahakkuk eden vergilerin, mükelleflerin gerçek gelirlerini ve ödemesi gereken vergiler olduğunun tespit edilmesi işleminin adına vergi incelemesi denmektedir. Etkin bir vergi denetimi yapılmaması durumunda beyan usulüne göre vergilerini bildiren mükelleflerin gerçek gelirlerini gizledikleri görülecektir. Vergi incelemesi yapan müfettişlerin ve memurların bu işlerinde yapmış oldukları çaba ve etkinlik vergi gelirlerini artırıcı özelliğine katkı sağlamış olacaktır.

2.4.1. Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerinde Vergi İncelemelerinin Önemi

Vergi İncelemesinin tanımı VUK' un mükerrer 134. Maddesinde; "*Ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak*" şeklinde tanımlanmıştır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere, mükelleflerin ödemesi gereken vergilerin gerçek vergi olup olmadığını araştırmak suretiyle doğru vergiyi tespit etmek

olduğu anlaşılmaktadır. Vergi incelemesi aynı zamanda belli sınırları yasalarca çizilmiş hukuki bir süreçtir.

Vergi incelemesinin faydaları;

- Vergi incelemeleri sonucu beyan edilen vergiler ile gerçekte ödemesi gereken vergiler arasında bir olumsuz fark tespit edilmiş ise bu vergi cezalı olarak mükelleften tahsil edilir. Ayrıca ileride oluşabilecek vergi ve kayıpların önlenmesine yardımcı olur.
- Vergi incelemesi sonucunda çıkan vergi ve cezalar hazineye ek sağlamış olur.
- Kayıt dışı ekonominin azalmasına ve ticarete firmalar arasında haksız rekabeti önlemiş olur.
- Vergi İncelemeleri sonucunda ek gelir elde edilerek bütçe açıklarının kapanmasına yardımcı olur. Bununla beraber bütçe açıklarının ekonomide yarattığı olumsuz etkilerden kurtulmuş olunur.
- Vergi incelemeleri ile gelir dağılımındaki adaletsizlik azalmış olur.
- Mükellef ve meslek mensupları incelemeler sonucunda eğitici yönden yararlanırlar. İncelenen mükellefler vergi kaçırma eğiliminden uzaklaşmış olurlar.

Yukarıda yapılan açıklamalar neticesinde, vergi incelemesinin vergi kanunlarında da olması ile birlikte vergi kayıp ve kaçığı önlenmesinde çok önemli bir etkiye sahip olduğu aşıkardır.

2.4.2 Etkin Vergi İncelemelerin Mükellefler Üzerindeki Etkisi

Türkiye'de vergi incelemelerinin en önemli özelliği mükellef üzerinde caydırıcı bir özelliğe sahip olmasıdır.

Mükellefler inceleme ve ceza yeme korkusu ile ödemesi vergilerini gerçeğe yakın olarak beyan etme eğiliminde oldukları görülmüştür.

2.4.3. Mükelleflerin İncelenme Oranları

Vergi incelemelerinin vergi kayıp ve kaçıklarına set vurulması için yapılan hukuki bir süreçtir.

Ülkemizde Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından hazırlanan Faaliyet Raporunda, 2014 ile 2018 yılları arasında yüzdesel olarak mükelleflerin incelenme oranları verilmiştir.

Tablo 4: Türkiye Genelinde Mükelleflerin İncelenme Oranları

Yıllar	Mükellef Sayısı	İncelenen Mükellef Sayısı	İncelenme Oranı
2014	2.472.658	55.284	% 2,24
2015	2.527.084	58.676	% 2,32
2016	2.541.016	49.817	% 1,96
2017	2.636.370	44.182	% 1,68
2018	2.727.208	44.376	% 1,63

Kaynak: 2018 Yılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu

Yukarıdaki tabloda gelir unsurlarından G.MS.İ. yapılan incelemeler alınmamıştır. Yukarıda tablodan da anlaşılacağı üzere yıllar itibariyle mükellef sayısı artmasına rağmen incelenme oranları düşmüştür. Bu oran son üç yılda mükellef başına %2 altına düştüğü görülmektedir. Bu durum karşısında mükelleflerin inceleme ile karşı karşıya kalması ihtimali düşük olduğu için incelemelerin caydırıcı etkisi de azalmış olmaktadır.

2.4.4. Vergi Türleri İtibariyle İncelenme Sonuçları

2018 yılında vergi türleri itibariyle bulunan matrah farkları ile tarhi istenen vergi tutarı ve kesilmesi önerilen ceza miktarları verilmiştir.

Tablo 5: Vergi Türleri İtibariyle İnceleme Sonuçları

Vergi Türü	Bulunan Matrah Farkı (TL)	Tarhi İstenen Vergi Tutarı (TL)	Kesilmesi Önerilen Ceza (TL)
Kurumlar Vergisi	4.201.464.344	763.592.687	1.498.653.986
Kurumlar Geçici Vergisi	4.046.792.399	662.711.930	1.690.623.542
Gelir Geçici Vergi	842.774.855	186.366.600	130.735.633
KDV	12.104.078.855	65.779.043	12.267.600.968
BSMV	409.854.788	4.917.247.676	34.136.511
ÖTV	253.268.886	1.523.633.851	3.135.567.088
Damga Vergisi	5.449.583.992	46.431.224	48.649.216
Gelir Vergisi Stopaj	1.686.880.618	305.411.382	401.463.056
Kurumlar Vergisi Stopaj	700.620.298	80.062.537	81.517.349
Diğer Vergiler	1.254.704.133	152.109.045	186.766.082
Toplam	37.711.654.275	8.722.800.218	19.862.613.528

Kaynak: 2018 Yılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu

2018 yılında ülkemizde vergi incelemeleri sonucunda 37.711.654.275 TL matrah farkı tespit edilmiş, ve tarhi istenilen toplam 8.722.800.218 TL tutarındaki vergi ile 19.862.613.528 TL kesilmesi istenen ceza miktarı bulunmuştur.

2.4.5. İnceleme Raporlarına Karşı Açılan Davalar ve Vergi Afları

Vergi incelemesi geçiren mükellef kendisi hakkında inceleme raporu düzenlenmiş ise, vergi ve kesilen cezalar için iki yol vardır. Birinci yol idari yoldur. İdare ile kendisine kesilen vergi ve cezalar ile ilgili uzlaşma yoluna gitmektir. Uzlaşma yoluna seçen mükellef idare ile uzlaşma sağlanması halinde tahakkuk eden vergileri iki ay içinde ödeyecektir ve yargı yoluna gidemeyecektir. İkinci yol ise, kendisine kesilen vergi ve cezaların haksız olduğunu düşünerek vergi mahkemelerine dava açma yoludur. Yargı yolunu seçen mükellef mahkemenin kararları doğrultusunda kesilen vergi ve cezaları ödemeyecek veya kısmen ödeyecek ya da tamamen ödemek zorunda kalacaktır.

Yürütme Organı tarafından özellikle son zamanlarda sık sık çıkarılan vergi affı ve yapılandırmaları mükellef de vergiye gönüllü uyumu azaltmaktadır. Vergi afları sonucunda vergi suçu işleyen mükellefler gözünde af çıkar beklentisi ile vergi inceleme ve kesilen cezaların etkisi azalmaktadır. Bu sebeplerden dolayı ülkemizde sık sık vergi affı ve benzeri yapılandırmaların çıkarılmaması doğru bir yaklaşım olacaktır.

2.4.6. Vergi İnceleme Elamanlarının Özel Sektöre Geçmesi

Yetişmiş vergi inceleme elamanlarının kamudan ayrılarak özel sektöre geçtiğini ve buralarda ciddi rakamlarda paralar kazandıkları bilinmektedir. Bu durum karşısında vergi inceleme elamanları kan kaybetmektedir.

1989 Yılında kanunlaşan “3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ile kamuda yetişmiş vergi inceleme elamanları daha iyi imkanlar doğrultusunda istifa ederek ayrılmışlar, özel sektörde üst düzey yöneticilik ya da yeminli mali müşavir olarak serbest olarak çalışmaya başlamışlar. Bu durum kamuda deneyimli kişilerin zamanla azalmasına sebebiyet vermektedir. Vergi İnceleme elamanlarının özlük haklarının düzeltilmesi sonucu ile kamudan ayrılmaların önüne geçilmesi sağlanmalıdır. Ayrıca kamudan geçişlerin yasal düzenlemeyle zorlaştırılmalıdır.

2.4.7. Vergi İncelemelerinde İhtisaslaşmanın Yapılamaması

Her ne kadar mevcut denetim örgütlerinde fiili bir ihtisaslaşma varsa da, çalışma esasları buna göre belirlenmemektedir (Koç, 2011: 2008).

Vergi inceleme elamanları kendilerine tebliğ edilen vergi incelemelerini yapmaktadırlar. Bu inceleme konuları çok farklı vergi türlerinde olmaktadır. Vergi

kanunlarımızın anlaşılması zor ve sık sık değiştirilmesi sonucu inceleme elamanlarının mevzuata hakim olması zaman almaktadır ve bu da incelemelerin süresini uzatmaktadır. Vergi İnceleme elamanları arasında vergi incelemesi alanlarında branşlaşma olması halinde daha etkin ve kısa sürede biten vergi incelemeleri olacaktır.

2.5. Vergi Kaçaklarının Önlenmesine Yönelik Vergi İncelemelerinin Etkinliğinin Artırılmasına Yönelik Çözüm Önerileri

Ülkemizde vergi, kayıp ve kaçağının önlenmesi amacıyla yapılacak olan işlemlerden en önemlisi olan vergi incelemesi olduğu şüphe götürmezdir. Vergi incelemelerinin etkinliğinin artırılması ve diğer yapılacak işlemler şunlardır (Ünal, 2007: 17-25)

Ülkemizde vergi kayıp ve kaçağının önlenmesi için etkin bir vergi denetimine ihtiyaç olduğu aşikardır. Bu kurumun daha etkin çalışması için birtakım önlemler alınması gerekmektedir. Dijital ortama geçilmesinden sonra artık beyannameler, bildirgeler internet ortamında GİB portalına aktarılmakta ve bu buradan tahakkuk fişi alınarak beyanname verilmiş olmaktadır. Vergi Dairesi memurları ve gelir uzmanları bu noktadan sonra sistem üzerinden verilen beyannameleri tarayarak riskli olan mükelleflere izaha davet etmek suretiyle mükelleflerin eksik beyanlarını düzeltilerek vergi inceleme elamanlarına gitmesi gereken dosyalarının kaynakta çözülmesi sağlanarak iş yükü azaltılmalıdır.

- Gelir İdaresi Başkanlığı tarafın yaklaşık olarak 5.000 tane atanan gelir uzmanları atıl ve verimsiz bir şekilde memuriyet hayatına devam etmektedir. Gelir uzmanlarının iyi bir eğitim verilmesi suretiyle ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ile bilgi paylaşımı yapılarak sınırlı vergi incelemelerinin yapılması sağlanmalıdır. Bu yapılarak vergi kayıp ve kaçağının en kısa yoldan önlenmesi sağlanacaktır.
- Ülkemizde kayıt dışı ekonomi ile mücadelenin devlet politikası olması gerekmektedir. Devlet kayıt dışı ekonomi ile mücadele için eylem planı hazırlamalı ve bu konu ile ilgili strateji belirlemelidir. Sosyal medya üzerinden gerekse diğer medya araçlarını kullanarak kayıt dışı ekonomi ile mücadele edilmeli ve yurttaşlar bilgilendirilmelidir. Ayrıca kayıt dışı ile mücadele için, vergiye gönüllü uyumun artırılması, denetimin maksimum seviyeye çıkarılması,

yatırım yapan mükelleflere birtakım istisnalarının getirilmesi ve kayıt dışı ekonomi ile ilgili toplumsal farkındalık yaratılmalıdır.

- Türk Vergi mevzuatının karmaşık, anlaşılmaz, yoruma açık ve yasal boşluklarının olması sonucu etkin bir denetim yapılmasında en önemli bir engel teşkil etmektedir. Vergi Kanunlarında sık sık değişiklik yapılması vergi denetim elamanlarının tekrar tekrar kanunlara dönüp banka geresimi doğmakta ve bu da zaman kaybına sebebiyet vermektedir. Vergi Kanunlarının sade, anlaşılır ve sık sık tekrarlanmayan yapıya kavuşması halinde Vergi inceleme elamanlarının etkin bir denetim yapmasının önünü açılmış olacaktır.
- Vergi inceleme elamanlarının kullanabileceği teknolojik olarak donatılmış bilgisayar programları ile kamunun veri tabanının kullanılmasının etkinliğinin artırılması ve gerekirse belli periyodik zamanlarda eğitim verilmesi sağlanmalıdır. Vergi inceleme elamanlarının verimli etkin çalışması sağlanmalı ve belli kraterler getirilerek başarı olan inceleme elamanları ödüllendirilmelidir. Ayrıca inceleme elamanlarının özlük hakları iyileştirilmelidir. Kamuda çalışan belli seviyeye gelmiş inceleme elamanları tam verimli çağında ayrılıp, özellikle maddi konular yüzünden özel sektöre geçmektedir. Özel sektöre geçiş zorlaştırılmalıdır.
- Vergi incelemelerinin etkinliğinin artırılması amacıyla ile ilgili vergi af çıkarılmaması gerekmektedir. Sık sık çıkarılan vergi afları mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerinin arttığı görülmektedir. Mükelleflerde af beklentisinin oluşmaması sonucu vergisel ödevlerini daha titizlikle gerine getirecektir. Anayasaya madde eklenerek çok zorunlu olmadıkça bir daha vergi afları çıkarılmaması doğru yaklaşım olacaktır. Vergi Usul Kanunda yer alan uzlaşma müessesesi vergi dairesinin eline güçlendirilecek ve mükelleflerin ise vergi kaçırma konusunda caydırıcı olacak şekilde yeniden düzenleme yapılmalıdır.
- İstisna ve muafiyetler daraltılarak, vergi oranları düşürülmeli ve vergi tabana yayılmalıdır. 18 yaşını geçen reşit olan bireylerin çağdaş ülkelerde olduğu gibi herkesin yıllık gelir ve giderlerini gösteren beyanname verilmesi sağlanmalı ve verilen beyannamelerin denetimi yapılmalıdır. Eksik ve hatalı beyanname veren mükelleflere cezalı işlem uygulanmalıdır.

- Vergi gelirleri içindeki dolaysız vergiler azaltılmalı ve dolaylı vergiler artırılmalıdır. Sosyal, ekonomik ve oy kaygısı ile yapılamayan küçük ve ortak kesim vergi mükellefleri denetimden geçirilmelidir. Vergi gelirlerinin artırılması ve kayıt dışı ekonomi ile mücadele sağlanmalıdır.
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Bakana bağlı olmamalıdır. Çünkü bakan bir siyasi partinin üyesi olduğu için bağımsız kalması mümkün değildir. Başkanlık özerk bir yapıya kavuşmalı ve siyasi kurumlarla ilişkisi kesilmelidir.
- Ülkede vergi bilincinin oluşturulmaması sonucu olarak vergi denetiminin etkinliği azalmakta ve vergi toplamada istenilen düzeye ulaşamamaktadır. Toplumdaki kişilerden karşılıksız olarak alınan vergilerin belli bir kesime kaynak sağlanması ve topluma adil bir şekilde dağıtılmaması, kaynaklarının israf edilmesi gibi sebeplerden dolayı toplumdaki bireylerin devlete olan güvenleri azalmakta ve vergi ödeme konusunda dirençli hale gelmektedirler. Bunu sonucu olarak vergi incelemesinin etkinliğinin azalmasına neden olmaktadır.
- Teknolojik gelişmelerle beraber vergi inceleme teknikleri geliştirilmesi gerekmektedir. Ülkemizde bu konu ile ilgili önemli adımlar atılmakla beraber yeterli düzeye ulaşamamıştır. Son zamanlarda mevzuattaki gelişmelerle beraber elektronikleşme artmıştır. Bazı mükelleflere e fatura, e arşiv fatura, e defter, defter beyan sistemi gibi düzenlemeler kullanması zorunlu hale getirilmiş olup, bu düzenlemelerin vergi kayıp ve kaçığı önlemede olumlu etkiler göstermiştir. Bu uygulamalar geliştirilerek tüm mükelleflerin kullanması zorunlu hale getirilerek dijitalleşme sağlanmalı ve e denetim uygulamaya getirilerek vergi inceleme elemanlarının denetim ağı güçlenmelidir.
- Ülkemizde yaklaşık olarak on bir milyona yakın vergi mükellefi vardır. 2018 yılsonu itibariye yaklaşık olarak 8.300 vergi müfettişi olduğuna göre yaklaşık olarak bir vergi müfettişine 1.325 vergi mükellefi düşmektedir. Bir vergi müfettişinin bir yılda inceleyebileceği mükellef sayısı çok sınırlı olduğu için denetimin tabana yayılması oldukça zordur. Vergi müfettişi sayısının artırılması sonucu denetlenen mükellef sayısı artacak ve bunun sonucu olarak ta vergi kayıp ve kaçığının azalacaktır.

SONUÇ

Devletler sosyal devlet anlayışının egemen olmasından dolayı kamu harcamaları gün geçtikçe artmaktadır. Devlet kamu harcamalarının finansmanını ülkesindeki kişilerden vergi adı altında para alarak karşılamaktadır. Onun için devlet için vergi çok önemli bir gelir kaynağı olmaktadır. Ülkemizde devletin yaklaşık olarak on altı farklı vergi almaktadır ve çağımızın ihtiyaçları doğrultusunda bu vergi türleri artmaktadır. Bu vergilerin büyük çoğunluğu mükelleflerin beyan esasına dayanmaktadır. Yani mükellefler gelirlerini ve bu gelirlerine tahakkuk eden vergilerini kendileri beyan ederek ödemektedirler. Devlet bu noktada mükellefe gelir ve vergi ödeme konusunda serbestlik yetkisi vermiştir. Devletin artan kamu harcamaları dolayısıyla daha çok vergi gelinine ihtiyaç duymaktadır. Bu noktada mükelleflerin beyan ettikleri gelir ve vergi miktarının doğruluğunu kontrol etme ihtiyacı hasıl olmuştur. Devlet vatandaşlarının gerçek gelirleri üzerinden mi vergi ödüyorlar yoksa gelirlerini ve ödeyecekleri vergileri daha az mı beyan ettiklerini kontrol etmek zorunda kalmıştır. Bu kontrolün adı vergi denetim müessesesi olmuştur.

Vergi Denetimi genel bir tanımlama yapmak istersek; mükelleflerin yürürlükte olan vergi yasalarına uygun olarak hareket edip etmediklerinin kontrol edilmesi mekanizmasıdır. Vergi denetim mekanizmasının ekonomik, sosyal ve mali gibi amaçları bulunmaktadır. Ekonomik amaçları, devletin en önemli gelir kaynağı vergi olduğu için bu gelir kalemini kamuya en kısa zamanda ve mükellefler arasından adil bir şekilde toplanarak intikal etmelidir. Kamuya vergi kalemi yeteri kadar gelmezse devlet harcamaları için borçlanma yoluna gitmek zorunda kalacaktır. Bu da faizlerin artmasına ve daha sonra enflasyonun artmasına sebep olacaktır. Böyle bir ekonomik yapı istikrarsızlığa, işsizliğe yol açmaktadır. Mali amacı; devletin kamu harcamalarının finansmanı için gelire ihtiyacı vardır. Gelir kalemi olan vergilerin ise en hızlı ve kesintisiz olarak kamuya aktarılmasının sağlanması amacıyla vergi denetimi önemli bir görev üstlenmektedir. Sosyal amacı ise; Devlet vatandaşlarından vergi toplarken fazla gelir elde edenden fazla az gelir elde edenden az vergi alarak vergide adaleti sağlamak zorundadır. Bu durumun bozulması mükellefler arasında adaletin bozulmasına ve bunun sonucu olarak ta bazı mükelleflerin kayı dışılığı yönelmesine sebep olmaktadır. Devlet en objektif bir şekilde vergi adaletini sağlaması gerekmektedir.

Devlet hazineye aktarılan vergilerin doğruluğunu araştırmak için kullandığı enstrümanlardan bir tanesi de vergi incelemesidir. Burada devlet vergi kayıp ve

kaçaklarının önlenmesinde bir çeşit tıpa görevi üstlenmektedir. Vergi incelemesi mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun incelemesi ve yasalara uygun olarak hareket edip etmediklerinin kontrolünün sağlanmasıdır. Burada amaçlanan ise, devlete aktarılması gereken vergilerde kayıp ve kaçakların önlenmesi amaçlanmaktadır.

Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi amacıyla ve vergi denetimini tek yapı haline getirmek için 646 sayılı KHK 'de yapılan değişiklik ile "Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı" kurulmuştur. Burada çıkarılan kanun ile vergi denetim mekanizmasını tek çatı halinde birleştirmek, vergi kayıp ve kaçığın önlenmesi amaçlanmaktadır. Vergi denetimin tek elden yönetilmesi uygulama birliğini sağlamak, analizler yapmak, denetim teknikleri belirlemek, ihbar ve şikayetleri değerlendirmek gibi görevleri bulunmaktadır.

Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi hususunda vergi denetim elamanlarının yeterli ve bilgili olması gerekmektedir. Bu vergi denetimleri elamanları zorlu bir sınav sisteminden geçseler de, ülkemizde mükellef başına düşen inceleme elamanı sayısı yetersizdir. Her yıl açıklanan inceleme rakamlarında bu gözükmektedir. 646 sayılı KHK ile vergi inceleme elamanları "Vergi Müfettişi" unvanını almıştır. Bu sayı her yıl artırılmaya çalışsa da yeterli sayıya ulaşmamaktadır. Vergi Dairelerinde halen çalışmakta olan yaklaşık olarak 5.000 tane gelir uzmanları alınmış olsa da bu gelir uzmanlarının çalıştığı kurumlarda diğer memurlardan ücret dışında herhangi bir farkı bulunmamaktadır. Bu sınavla alınan gelir uzmanları denetim konusunda sınırlı bir inceleme yetkisi verilerek vergi kayıp ve kaçığın önlenmesi sağlamalıdır.

KHK' de yer alan "Vergi İstihbarat Uzmanları" kadrolarının hemen açılması ile vergi kayıp ve kaçığın önlenmesi daha hızlı ve etkili olacaktır.

KHK'de yapılan değişiklik ile kurulan "Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı" Hazine ve Maliye Bakanına bağlanması beraberinde bağımsızlık sorunlarını da getirmektedir. Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde etkin bir görev üstlenen vergi incelemelerinin siyasi baskı altına girmektedir. Özellikle medya üzerinden incelediğimiz kadarıyla uzlaşma müessesinde bazı firmalara ciddi anlamda uzlaşma ile vergi ve cezalarda ciddi indirimler yapıldığı görülmektedir. Bakanın bir siyasi partinin üyesi ya da ataması ile olduğu için Başkanlığın bağımsız yapı zedelenmesi konusunda şüpheleri de beraberinde getirmektedir. Başkanlığın özerk bir yapı kavuşturulması bu şüphelerin sonlanmasına neden olacaktır.

Özellikle uzlaşma ve sık sık çıkarılan vergi af ve benzeri yapılandırmaların mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu bozmakta ve vergi incelemesinin etkinliğinin azalmasına neden olmaktadır. VUK' da yer alan uzlaşma kanunu yeniden düzenlenmelidir. Her seçim dönemi öncesi çıkarılması adet haline gelen ve seçim rüşveti olarak görülen vergi aflarının bir daha çıkarılmaması gerekmektedir. Vergi afları her ne kadar ödeme güçlüğü çeken mükellefler için çıkarılmış olsa da sık sık çıkarılması vergi ahlakının zedelenmesine sebep olmaktadır. Bir defaya mahsus vergi aflarının çıkarılması ve Anayasaya madde eklenmek suretiyle bir daha çıkarılmaması doğru bir yaklaşım olacaktır. Böylece mükellefler bir daha af çıkacağı beklentisi olamayacağı için vergisel ödevlerini daha dikkatli olarak yerine getirecek ve vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde önemli bir rol oynayacaktır.

Vergi kanunlarının sade, anlaşılır ve vergi mevzuatının yeniden düzenlenip yasalaşması ile vergi kayıp ve kaçakları azalacaktır. Ayrıca Denetim yetkisinin sınırlı da olsa Vergi Dairesi Başkanlıkları da verilmesi kayı dışı ekonominin azalması konusunda daha etkin olacaktır.

Vergi bilincinin oluşması konusunda Milli Eğitim Bakanlığı ile görüşülmesi, ders müfredatlarına verginin konusunun konulması suretiyle yeni gelen neslin bu konuda bilinçli hale gelerek, gelecek kuşakların eğitilmesi ile vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilmiş olacaktır.

Vergi denetimi konusunda dijitalleşmeye geçilmiş olsa da bu yeterli seviye ye ulaşmamıştır. Teknolojinin çok hızlı geliştiği bu dönemde, kurumlarının bilgi deposundan etkin bir şekilde yararlanılmalıdır. Vergi denetimi ile ilgili programlar yaparak ve vergi müfettişlerini belli dönemlerde eğitimlerden geçirilmesi suretiyle donanımlı olmaları sağlanmalıdır. Vergi müfettişlerinin mevzuata hakim olması ve teknolojik bilgilerle donatılması suretiyle vergi denetimleri daha etkin olacak ve bunun sonucu olarak ta vergi kayıp ve kaçığı önlenmiş olacaktır.

Sonuç itibarıyla, 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile yapılan değişiklikler sonucu vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi ile birlikte kayı dışı ekonominin de azaltılması hususunda olumlu sonuçlar alındığını söyleyebiliriz. Bu yapılan değişikliklerle beraber vergi incelemeleri ile vergi denetim mekanizması etkinleştirilmesi sağlanmış olacak, fakat bunun kayıt dışı ekonomi ile mücadeleyi önleme konusunun nasıl olacağı bakımından bir şey söylemek mümkün değildir. Bu soruların yanıtını ilerleyen zamanlarda yapılan uygulamalar ile görebileceğiz.

KAYNAKLAR

- Aktan, C. C., Dileyici, D., Saraç, Ö. (2002). *Vergi, Zulüm ve İsyan*, Phoenix Yayınevi, Ankara.
- Ali, Ö. M. (2008). *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul.
- Arıkan, N. A. (2013). “Vergi Usul Kanunu’nda Vergi İncelemesi ile İlgili Yer Alan Hükümler ve Vergi İnceleme Elemanlarının Yetkileri.” *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:382, 45.
- Can, İ. (1981). “Türkiye’de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi”, *Maliye Dergisi*, Sayı:53.
- Çavuş, A. (2006). *Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları*. (Basılmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Doğan, M. (2010). *Türkiye’de Vergi Denetiminin Mükellefler Üzerindeki Etkisi (Manisa İli Vergi Mükelleflerinin Denetime Bakışı Üzerine Bir Anket Çalışması*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Eker, A., Tüğen, K. (1995). *Kamu Maliyesine Giriş*. Takav Matbaacılık, İzmir.
- Günay, F. (2010, Nisan). “Vergi İnceleme Görev ve Yetkisi Bu Yetkinin Kullanımı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:259, 4-10.
- Güredin, E.(1998). *Denetim*, İ.Ü. İşletme Fak. Muhasebe Enstitüsü, Yayın, İstanbul.
- Heper, F. (2008). *Vergi Hukuku*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- Kızılot, Ş., Şenyüz, D., Taş, M. ve Recai Dönmez, (2008). *Vergi Hukuku*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Koç, M. (2011). “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçağı ve Bunların Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği”, (Basılmamış Doktora Tezi) Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Küçük, N. (2007). *Ekonomik Ticaretin Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerindeki Etkisi*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Harran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Şanlıurfa.
- Organ, İ. (2008). *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması: Sorunlar, Çözüm Önerileri*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Özyer, M. Ali. (2004). *Açıklama ve Örneklerle VUK Uygulaması*, HUD, İstanbul.
- Rakıcı, C. (2011). “Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıtdışılığı Önleme Fonksiyonu,” *Zonguldak Karaelmas University Journal of Social Sciences*, 7(14).
- Saban, N. (2000). “Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Araştırma Projesi Vergi Yargısının

Etkinliği Araştırma Raporu”, TESEV, İstanbul,
<http://ercindedede.blogspot.com/2006/10/> (27.04.2019)

Tosuner, M., Arıkan, Z. (2003). *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı*, Kanyılmaz Matbaası, İzmir.

Ünal, A. (2007). *Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetmelerinin Denetim İçindeki Rolü*, Vergi Denetmenleri Genel Merkezi, Ankara.

Yıldırım, R. *Vergi Reformu Üzerine Genel Düşünceler*,
<http://www.dicle.edu.tr/dictur/suryayin/khuka/vergireformu.htm> (26.03.2011)

Vergi Denetim Kurumu Başkanlığı, (2018). *Faaliyet Raporu 2018*, VDK, Ankara.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>
 (01.03.2019)

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu,
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3568.pdf> (16.03.2019).

6183 Sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun,
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.6183.pdf> (9.04.2019).

Memurlar. <http://www.memurlar.net/haber/453009/> (15.04.2019)

Gelir İdaresi Başkanlığı, Karşılaştırma,
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Kayit_disi_2009tr.pdf
 (01.04.2014).

ÖZ GEÇMİŞ

KİMLİK BİLGİLERİ

Adı Soyadı : Hasan GEZGİN
Doğum Yeri : Yeşilyuva
Doğum Tarihi : 10.05.1977
E-posta : hgezgin77@hotmail.com

EĞİTİM BİLGİLERİ

Lise : Acıpayam Lisesi
Lisans : Anadolu Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölümü

İŞ DENEYİMİ : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir