

**VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARININ AZALTILMASINDA
VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ, SORUNLAR VE ÇÖZÜM
ÖNERİLERİ**

MEHMET YILMAZ



IŞIK ÜNİVERSİTESİ

**VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARININ AZALTILMASINDA
VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ, SORUNLAR VE ÇÖZÜM
ÖNERİLERİ**

MEHMET YILMAZ

Işık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
Muhasebe Denetim Yüksek Lisans Programı, 2019

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Suat TEKER

Bu tez, Işık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü'ne Yüksek Lisans (MA) derecesi için sunulmuştur.



IŞIK ÜNİVERSİTESİ
2019

IŞIK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARININ AZALTILMASINDA VERGİ DENETİMİNİN
ETKİNLİĞİ, SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

MEHMET YILMAZ

ONAYLAYANLAR:

Prof. Dr. Suat TEKER
(Tez Danışmanı)

Işık Üniversitesi

Dr. Öğr. Üyesi A. Hakan YÜKSEL

Işık Üniversitesi

Dr. Arif Engin ERGÜDEN

Serbest

ONAY TARİHİ : 23/05/2019

VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARININ AZALTILMASINDA VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ, SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

ÖZET

Mehmet YILMAZ

Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe ve Denetim Bölümü Yüksek Lisans Tezi, 2019

Vergi, devletin tüzel ve gerçek kişiler üzerine yüklediği, kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi için ihtiyaç duyduğu en önemli kaynaktır. Günümüzde sosyal devlet anlayışı ile birlikte vergi gelirlerine olan ihtiyaç daha fazla artmıştır. Vergi, mükellefler ile devlet arasında her zaman için problem oluşturmuştur. Mükellefler vergi ödememek için çeşitli arayışlar içinde olduğu gibi vergi idareleri de bu işlemleri tespit ederek gerekli tahsilatı yapma çabası içindedir. Devletlerin ortaya çıkışı kadar eski olan bu mücadele muhtemelen vergi olgusu var oldukça devam edecektir.

Etkin bir vergi denetimi etkin bir vergi mevzuatıyla oluşturulabilir. Vergi reformları ile adil vergilendirme, vergi kayıp ve kaçakçılığının önüne geçilmesi, vergi yüklerinin azaltılması ve vergilerin ekonomik büyümeyi destekleyecek nitelikte olması vergi denetiminde yapılacak etkin düzenlemelerle sağlanabilecektir. Bu hususları gerçekleştirebilmek için vergi mevzuatı ile vergi denetiminin daha etkin hale getirilmesi gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Denetimi, Vergi Kaçakçılığı

THE EFFECTIVENESS OF TAX AUDIT IN REDUCING TAX LOSS AND LEAKS, PROBLEMS AND SOLUTION PROPOSALS

ABSTRACT

Mehmet YILMAZ

Işık University Institute of Social Sciences Department of Business
Administration Master's Degree Thesis, 2019

Tax is the most important resource that the state imposes on legal entities and real persons, which is needed for the fulfillment of public services. Today, with the understanding of social state, the need for tax revenues increased more. Tax has always been a problem between taxpayers and the state. Taxpayers are trying to make the necessary collections by detecting these transactions as well as various quests not to pay taxes. This struggle, which is as old as the emergence of states, will probably continue as long as there is a tax phenomenon.

An effective tax audit can be created by effective tax legislation. With the tax reforms, fair taxation, preventing tax loss and smuggling, reducing tax burdens and the fact that taxes will support economic growth will be ensured by effective arrangements to be made in tax auditing. In order to realize these considerations, it is necessary to make tax auditing and tax auditing more effective.

Keywords: Tax, Tax Inspection , Tax Smugglin

İÇİNDEKİLER LİSTESİ

ÖZET.....	i
ABSTRACT	ii
İÇİNDEKİLER LİSTESİ.....	iii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	vi
TABLolar LİSTESİ.....	vii
GRAFİKLER LİSTESİ.....	ix
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	ix
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAÇIRMA KAVRAMI VE VERGİ KAÇIRMA NEDENLERİ

1.1. Verginin Tanımı	4
1.1.1. Verginin Tarihsel Gelişimi	5
1.2. Vergi Kaybı.....	5
1.2.1. Vergiden Kaçınma	6
1.2.2. Vergi Kaçakçılığı (Vergi Kaçırma)	7
1.3. Vergi Kaçırma Nedenleri	10
1.3.1. Kişisel Nedenler.....	11
1.3.2. Ekonomik ve Mali Nedenler.....	12
1.3.3. Sosyal Nedenler	13
1.3.4. Hukuki Nedenler.....	15
1.3.5. Siyasi Nedenler	19
1.3.6. İdari Nedenler	20

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİ KAVRAMI VE ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VERGİ DENETİMİ

2.1. Vergi Denetim Kavramı	22
2.2. Vergi Denetiminin Amaçları	23

2.2.1. Ekonomik ve Mali Amaç	24
2.2.2. Sosyal Amaç	24
2.2.3. Hukuki Amaç	25
2.3. Vergi Denetiminin Özellikleri	25
2.3.1. Hukukilik	26
2.3.2. Tarafsızlık	26
2.3.3. Yaptırım	27
2.3.4. Dış Denetim	28
2.3.5. Hesap Denetimi.....	28
2.4. Vergi Denetiminin Fonksiyonları	29
2.4.1. Önleme.....	29
2.4.2. Araştırma	29
2.4.3. Eğitime ve Düzeltme.....	29
2.5. Vergi Denetiminin Çeşitleri.....	30
2.5.1. Vergi İncelemesi	30
2.5.2. Yoklama.....	31
2.5.3. Arama.....	32
2.5.4. Bilgi Toplama	33
2.6. Ülkemizde Vergi Denetiminin Örgütsel Yapısı	34
2.6.1. Gelir İdaresi Başkanlığı	34
2.6.2. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı	36
2.7. Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetimi	39
2.7.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Vergi Denetimi.....	40
2.7.2. Almanya'da Vergi Denetimi.....	43
2.7.3. İngiltere'de Vergi Denetimi.....	45
2.7.4. Fransa'da Vergi Denetimi.....	47
2.7.5. İtalya'da Vergi Denetimi	49
2.7.6. İspanya'da Vergi Denetimi	50
2.7.7. Hollanda'da Vergi Denetimi.....	51
2.8. Türkiye İle OECD Üyesi Ülkelerin Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi ...	52

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARININ AZALTILMASINDA VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ, SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

3.1. Vergi Denetiminin Etkinliği	60
3.1.1. İnceleme Sayıları	61
3.1.2. Vergi İnceleme Sonuçları	61
3.1.3. Mükelleflerin İncelenme Oranı.....	64
3.2.Vergi Kayıp ve Kaçağının Azaltılmasında Sorunlar ve Çözüm Önerileri 64	
3.2.1. İdari Sorunlar ve Çözüm Önerileri	64
3.2.2. Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri.....	72
SONUÇ.....	87
KAYNAKÇA	91
ÖZGEÇMİŞ.....	98

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
DIRCOFI	: Direction des Controles Fiscales
DSF	: Direction des Services Fiscaux
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
DVNI	: Direction des Verifications Nationales et Internationales
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GSYH	: Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HUD	: Hesap Uzmanları Derneği
IRS	: İnternal Revenue Service
KDV	: Katma Değer Vergisi
KHK	: Kanun Hükümünde Kararname
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
Md	: Madde
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development
OLAF	: European Anti-Fraud Office
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
SOFİ	: Social-Fiscal Number
TDK	: Türk Dil Kurumu
TL	: Türk Lirası
TOS	: Tarhiyat Sonrası Uzlaşma
TOÜ	: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma
Vb	: Ve benzeri
VDD	: Vergi Denetmenleri Derneği
VDK	: Vergi Denetim Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: Yıllar İtibariyle GİB Personel Sayıları	36
Tablo 2: VDK Başkanlığı Kadro Durumu	39
Tablo 3: OECD Ülkelerinde Gelir İdarelerinin Organizasyon Modeli	53
Tablo 4: OECD Ülkelerinde Gelir İdarelerinin Yapısı	54
Tablo 5: OECD Ülkelerinde Gelir İdareleri Personel Sayısı	55
Tablo 6: OECD Ülkelerinde Denetim Faaliyetinde Görev Alan Personel Sayısının Toplam Personel Sayısına Oranı	56
Tablo 7: OECD Üyesi Ülkelerde Nüfus, Kişisel Gelir Vergisi Mükellefi Sayısı, Kayıt Dışı Ekonominin Büyüklüğü Dağılımları	57
Tablo 8: Yıllar İtibariyle İnceleme Sayıları	61
Tablo 9: Mükellef Başına İnceleme Sonuçları	62
Tablo 10: Vergi Türleri İtibariyle İnceleme Verileri (Matrah Farkları).....	63
Tablo 11: Türkiye Genelinde Mükelleflerin İnceleme Oranları	64
Tablo 12: VDK Başkanlığı Kadro Durumu	66
Tablo 13: Vergilerin Nerelere Harcandığı Takip Edilememektedir İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı	71
Tablo 14: 2019 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi	73
Tablo 15: Vergi Oranlarındaki Artışlar Vergi Kaçırmaı Teşvik Etmektedir İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı.....	74
Tablo 16: Vergi Oranlarında Yapılacak İndirimler Vergi Ödemeyi Teşvik Edecektir İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı.....	74
Tablo 17: GSYH, Vergi Gelirleri Ve Vergi Yüğü (2002- 2017) (Bin TL).....	75
Tablo 18: Katma Değer, Gelir ve Kurumlar Vergilerinin Genel Bütçede Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı	76
Tablo 19: Vergi Yüğüünün Artması Vergi Kaçırılmasına Sebep Olmaktadır İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı	77

Tablo 20: Vergi ile İlgili Mevzuat Açık ve Anlaşılır Değildir İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı	78
Tablo 21: Yakalanma Olasılığı Fazla Olan Mükellef Daha Az Vergi Kaçıracaktır İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı.....	79
Tablo 22: Vergi Kaçakçılarında Uygulanan Cezalar Caydırıcı Değildir İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı	80
Tablo 23: Vergi Affı Yapılacağını Bilen Mükellef, Vergisel Ödevlerini Daha Az Yerine Getirmektedir İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı	81
Tablo 24: Vergi Afları, Vergi Kaçakçılarında Yaramaktadır İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı	82
Tablo 25: Vergi Aflarının Kriz Dönemleri Hariç Uygulanması, Vergisini Düzenli Ödeyen Mükellefe Haksızlıktır İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı	82
Tablo 26: 2018 Yılında Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Sonuçları.....	84
Tablo 27: Uzlaşma ve Cezalarda İndirimler Vergi Kaçakçılığını Teşvik Etmektedir İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı.....	85
Tablo 28: Vergi Kaçakçılığı Diğer Ükelere Göre Daha Kolaydır Çünkü Cezalar Uzlaşmada Silinmektedir İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı	85

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 1: Yıllar İtibariyle İncelenen Mükellef Sayıları	61
Grafik 2: Yıllar İtibariyle Tarh Edilen Vergi ve Kesilen Ceza.....	62
Grafik 3: 2018 Yılında Tarh Edilen Vergilerin Oransal Dağılımı.....	63
Grafik 4: Vergi Müfettişlerinin Zorunlu Hizmet Sürelerine Göre Dağılımı	68
Grafik 5: TÖU ile Uzlaşılan Toplam Vergi Tutarı (Milyon TL).....	84

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Vergi Kaçırma Nedenleri	10
Şekil 2: Vergi Denetiminin Amaçları, Özellikleri, Fonksiyonları ve Çeşitleri	34

GİRİŞ

Vergi, devlet tarafından kamu hizmetlerini yerine getirmek amacıyla karşılıksız olarak gerçek ve tüzel kişilerden aldığı finansmandır. Günümüzde kamu finansmanında gerekli vergiler, beyana dayanarak alınmakta ve mükelleflerin beyanlarına itibar edilmektedir. Devletin, vatandaşlarından karşılıksız olarak aldığı vergilerin mükelleflerce olumsuz karşılanmasına ve mükelleflerin vergiye karşı direnç göstermelerine neden olmaktadır. Ayrıca mükellefler, vergi bilincinin gelişmemesi, vergilerin kamu hizmetlerinde harcandığı inancının zayıflığı, vergi cezalarının caydırıcılığının olmaması, vergi kanunlarının karmaşıklığı, vergi idaresinin etkisizliği vb. nedenlerle ekonomik faaliyetlerini gerçekleştirmeleri sonucu ortaya çıkan vergilerini beyan etmekten kaçınabilmekte ve vergi kaçırma yoluna başvurabilmektedir. Dolayısıyla bu durum etkin bir vergi denetim sisteminin varlığını zorunlu kılmaktadır.

Çalışmamızda öncelikle vergi, vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma kavramlarının tanımı yapılmış ve mükelleflerin vergi kaçırma nedenleri ele alınmıştır. Çalışmamızın ikinci bölümünde vergi denetiminin amaçları, özellikleri, fonksiyonları ve çeşitlerine yer verilmiştir. İkinci bölümün sonunda çeşitli ülkelerin vergi denetim sistemlerine değinilmiş ve Türkiye ile OECD üyesi ülkelerin karşılaştırmalı değerlendirmesi yapılmıştır. Çalışmamızın son bölümünde ise vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılmasında vergi denetiminin etkinliğine, sorunlar ve çözüm önerilerine değinilmiştir.

1. Çalışmanın Amacı

Çalışmanın amacı; vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılmasında vergi denetiminin fonksiyonunu irdelemek, etkinliğini ortaya koymak, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi için neler yapılması gerektiğini araştırmaktır.

2. Çalışmanın Önemi

Bir ülkenin ekonomik anlamda kalkınmasının temelinde mükelleflerden alınan vergiler yer almaktadır. Ülkemizde vergi gelirlerinde arzulanan vergisel hedeflere ulaşamamasının en önemli nedeni vergi kayıp ve kaçaklarıdır.

Vergi kayıp ve kaçakçılığının çok fazla olması sadece ülkelerin ekonomilerine değil; sosyal, psikolojik ve siyasi yapılarına da zarar vermektedir. Mükellefleri vergi kaçırmaya iten nedenleri araştırmak ve vergi kaçakçılığının önlenmesi için başta vergi denetimini artırmak üzere idarenin çeşitli önlemler alması gerekmektedir. Bu kapsamda yapılan bu çalışma ile vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde vergi denetiminin önemini ortaya çıkaracak olması, alınması gereken önlemler ve çözüm önerileri, ilgili taraflara görüş sunacak olması ve toplumu bu konuda bilinçlendirecek olması nedeniyle önemlidir.

3. Çalışmanın Yöntemi

Bu çalışmada, konuyla ilgili literatürde yer alan bilgi ve bulgular, çalışmalara dayalı bir derleme ve değerlendirme yapılmaktadır. Bu kapsamda çeşitli kitaplar, tez çalışmaları, makaleler, raporlar, sempozyumlar ve internet kaynaklarından yararlanılmıştır.

4. Çalışmanın Sonucunda Beklenen Bulgular ve Sonuçlar

Ülkemizde yaşanan vergi kayıp ve kaçakları yeterince vergi toplanamamasına, yüksek vergi oranlarına, yüksek bütçe açıklarına, adaletsiz bir vergi sistemine ve adaletsiz bir gelir dağılımına neden olmaktadır. Vergi kayıp ve kaçakları ile yeterince mücadele edilememesi, toplumda adalet anlayışının zayıflamasına ve insanların sisteme olan güveninin sarsılmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla devletin, mükelleflerin vergi kaçırma nedenlerini araştırması ve çözüm bulması için bazı reformlara gitmesini gerektirmektedir.

Devletin; vergi kayıp ve kaçaklarını önleyerek vergi gelirlerini artırmak için; vergi adaletini sağlayacak, ekonomik büyümeyi destekleyecek, kayıt dışı ekonomiyi önleyecek, vergi tabanını genişletecek, vergi mevzuatını basit, anlaşılır ve uygulanması kolay hale getirecek, Türkiye'yi uluslararası olarak üstün bir konuma getirecek çözümleri bulması gerekmektedir.

Ayrıca literatürde yer alan vergisel çalışmalar incelendiği zaman hayatın birçok yerinde sistemlerin düzgün işleyememesinin denetim sistemi ile ilişkili olduğu belirtilmiştir. Bu kapsamda vergi sisteminde denetimin vergi kayıp ve kaçaklarını önlemedeki etkinliğinin araştırılması gereği ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla etkin bir

vergi denetim sistemi ile birlikte alınabilecek hukuki ve idari önlemler; vergi idaresinin başarısına katkıda bulunacak, ülkenin gelecek planlarının yerine getirilmesini destekleyecek, vergide adalet ilkesinin kuvvetli bir şekilde ortaya çıkarılmasını sağlayacak ve etkin bir kamu hizmeti sunumuna katkıda bulunacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ KAÇIRMA KAVRAMI VE VERGİ KAÇIRMA NEDENLERİ

Bir ülkenin ekonomik anlamda kalkınmasının temelinde mükelleflerden alınan vergiler yer almaktadır. Ülkelerin vergi gelirlerinde arzulanan vergisel hedeflere ulaşamamasının en önemli nedeni ise vergi kayıp ve kaçaklarıdır.

Çalışmamızın bu bölümünde verginin literatürde yer alan çeşitli tanımlamaları yapılacak, verginin tarihsel gelişimine bakılacak, vergi kaybı detaylı açıklanarak mükelleflerin vergi kaçırma nedenlerine kişisel, ekonomik ve mali, sosyal, hukuki, siyasi ve idari nedenler başlıkları altında değinilecektir.

1.1. Verginin Tanımı

Vergi, devletin kamu giderlerini karşılamak amacıyla kullandığı en etkin kamu gelirdir. Vergi ile ilgili birçok tanım yapılmış, bu tanımların bazılarını aşağıda yer verilmiştir.

Türk Dil Kurumunun yaptığı tanıma göre vergi; *“kamu hizmetlerine harcanmak için hükümetin, yerel yönetimlerin yasalara göre doğrudan doğruya veya bazı malların fiyatlarının üstüne koyarak dolaylı yoldan herkesten topladığı para”* olarak ifade edilmektedir.

Vergi, devletin giderlerini finanse etmek için, egemenlik gücüne dayalı gerçek ve tüzel kişilerden, mali güçleri oranında, karşılıksız, kesin ve zora dayalı olarak topladığı parasal değerlerdir (Çomaklı, Ak ve Ayrangöl, 2013: 6).

Vergi, kamu hizmetlerinden kaynaklı giderleri ile kamu borçlarından dolayı ortaya çıkan yükleri karşılamak amacıyla, karşılıksız olarak, egemenlik gücüne göre, gerçek ve tüzel kişilerden alınan para şeklinde ki ödemelerdir (Akdoğan, 2005: 115).

Şeker'e göre vergi; *“kişilerin, kendi maddi varlıklarından, kazanç ve iratlarından, devlete karşılıksız olarak verdikleri maddi bir miktardır”* (Şeker, 1994: 13).

Devletin gelir kaynaklarından en önemlisi olan vergi, devletin veya kamu tüzel kişiliklerinin kamusal faaliyetlerinin karşılamak için veya kamusal görevlerini

yerine getirmek amacıyla gerçek ve tüzel kişilerden aldıkları para tutarlarıdır (Nadaroğlu, 1996: 216-217).

Daha geniş kapsamlı olarak vergi, devletin kamu harcamalarını finanse etmesi veya olabilecek tedbirleri almak için ödeme gücü olanlardan, sahip oldukları maddi güçleri ile orantılı olarak aldıkları karşılıksız, zorunlu ve nihai parasal ödemelerdir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2013: 72).

1.1.1. Verginin Tarihsel Gelişimi

Vergilerin tarihi devletlerin tarihi kadar eskidir. Fakat vergilerin ne zaman ve nasıl ortaya çıktığı tam olarak bilinmemektedir.

Tarihsel gelişimine baktığımızda, verginin kökeninde madden ve şeklen bir hediye olduğu görülür. Daha sonrasında gönüllü olma niteliğini korumuş, ancak giderek geleneksel bir görev karakterini taşıyan yardım şeklini almıştır. En sonunda ise zorunlu gerçek bir ödemeye dönüşmüştür. Vergi, başlangıçta krallara, kabile reislerine ve Dere beylere dini ve ahlaki nedenlerle gönüllü esasına göre verilen bir çeşit hediye niteliğindedir. Zaman geçtikçe egemenliği elinde bulunduran kişiler bizzat bazı sosyal sınıflardan mali yardım talep etme gereğini duymuşlardır. Böylece üstünlük hediyesi veren kişilerden alana geçmiştir. Kamusal hizmetlerin gelişmesi ve merkezi devletlerin oluşmasıyla mevcut gelirler yetersiz kalmış ve vergi, zora dayanan bir yükümlülük halini almıştır (Çomaklı ve Diğerleri 2015: 131).

Verginin ödeme yönteminin tarihsel gelişim sürecinde üç temel safhası bulunmaktadır. Birinci safhada bedensel çalışarak ödenmiştir. Bedensel vergi ödeme yolu bazı dönemlerde vergisini ödemeyenleri cezalandırma amacıyla kullanılmıştır. Verginin tarihsel gelişim sürecinde ikinci safha bedensel çalışma yerine ‘ayni vergi’ kullanılmıştır. Para ekonomisinin olmadığı bir ortamda vergiler mal cinsinden ödenmiştir. Üçüncü safhada ise vergi para olarak ödenmektedir. Piyasa ekonomisi kurallarının geçerli olduğu bu dönemde vergi para ile ödenmektedir (Sağbaş, 2011: 7-8).

1.2. Vergi Kaybı

Geniş kapsamlı olarak vergi kaybı, kişilerin vergi ile ilgili konulara yeterince hâkim olamamaları veya daha az vergi ödeme çabalarının sonucu olarak ifade

edilebilmektedir. Dar kapsamda vergi kaybı ise, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini olması gereken durumun altında gerçekleştirme isteklerinin bir sonucudur. Vergilendirme ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilememesi nedeniyle, verginin eksik tahakkuk etmesi veya zamanında tahakkuk etmemesi olarak da ifade edilebilen vergi kaybı, günümüzde gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin önemli bir problemi durumundadır (Aydın, 2003: 19).

Küçük'e göre vergi kaybı; *“mali kanunlar çerçevesinde bir ülkede var olan doğan veya doğması gereken vergi alacaklarının çeşitli neden ve gerekçelerle tahsil edilememiş olması anlamına gelmektedir. Kaçak ise daha açık bir deyişle hukuka aykırılıktan ve yasal olmayan vasıtaların kullanılmasından kaynaklanan kayıpları ifade etmektedir. Dolayısıyla vergi kaybı, vergi kaçacağını da kapsamaktadır”* (Küçük, 2007: 81).

Vergi kaybı, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı (vergi kaçırma) olmak üzere iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Mükelleflerin vergi ödememek için yasalara aykırı olmayan davranışlarına vergiden kaçınma, vergi ödememek için yasalara aykırı davranışlarına ise vergi kaçakçılığı denilmektedir.

1.2.1. Vergiden Kaçınma

Kimi mükellefler tarafından vergi ödeme yükümlülüğü bir yük olarak görülmekte ve bu ödemelerin gereksiz olduğu düşünülmektedir. Bu nedenle bu mükellefler vergi ödememek amacıyla çeşitli çaba içinde olurlar ve ceza almak da istemezler. Mükelleflerin bu düşünce ve davranışlarına vergiden kaçınma diyebiliriz.

Vergiden kaçınma mükelleflerin vergi yasalarına aykırı hareket etmeden vergi yükünün bir kısmından ya da tamamından kurtulmaları haline denilmektedir. Vergiden kaçınma da aslında bir tür vergiye karşı direnmektir; fakat yasal olduğu için suç olmamaktadır. Vergiden kaçınma; yasanın tanıdığı istisna ve muafiyet hükümlerinden yararlanarak, vergisel boşlukları tespit ederek faydalanmak veya vergiyi doğuran olayla ilişki oluşturmamak suretiyle gerçekleşebilmektedir (Yılmaz, 2006: 174).

Akdoğan'a göre; *“Vergi kanunları; vergi borcunun oluşumunu kural olarak vergiyi doğuran olaya bağladığından, mükelleflerin bu olaylara neden olmamaları*

ya da kendileri için hukuki bir durumun gerçekleşmesine yol açmamaları halinde, kendileri için vergi borcu ortaya çıkmayacaktır. Örneğin, mükelleflerin vergi kapsamı dışındaki kaynaklardan kazanç ya da irat elde etmeye çalışmaları veya vergi dışı servet unsurlarını edinmeye çaba göstermesi vergiden kaçınmaya yol açabilmektedir. Yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, vergiden kaçınmanın kanunlara aykırı bir yanı bulunmamaktadır” (Akdoğan, 2005: 160).

Vergiden kaçınma, bazen yasalardaki boşluklardan yararlanmak veya vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermemeye çalışarak gerçekleşebilir. Günümüzde birtakım yöntemler kullanılarak, vergiden kaçınmanın yolları aranmakta ve yasalardaki boşluklardan fırsat bilerek bu çabalarda başarı sağlanmaktadır (Nadaroğlu, 1996: 278).

Eyüpgillere göre; “*Vergiden kaçınmanın temel noktası, kanun koyucunun vergi yükümlülüğü seviyesini belirli koşullarda belirli bir gelirin katlanmasını öngördüğü vergi miktarının altına düşürme girişimidir*” (Eyüpgiller, 2002: 150).

Bugün gelinen noktada küreselleşmenin ülkelerin vergi sistemleri üzerinde yaptığı etki ile birlikte ortaya çıkan bütçe açıkları ülkeleri, vergi gelirlerinin korunması üzerine daha da sürüklemiştir. Daha önceden vergi kaçakçılığı ile ülke içinde ve uluslararası alanda mücadele söz konusuydu fakat artık yasal sınırlar içerisinde yani meşru yollarla ama yasa koyucunun niyet ve amacına uygun olmayan biçimlerle verginin azaltılmasına neden olunması ve bunla mücadele edilmesi de oldukça önem verilen bir konu olmuştur (Gökbel, 2011: 13).

1.2.2. Vergi Kaçakçılığı (Vergi Kaçırma)

Vergi kaçakçılığı, vergi ödememek veya daha az ödemek için vergi kanunlarına kasten aykırı hareket edilmesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Mükellef veya sorumlular, yasaların vergilendirilmesini öngördükleri unsurların (gelir, servet veya harcama) bir kısmını veya tamamını beyan etmez ve saklarsa, verginin bir kısmı veya tamamını ödemekten kurtulurlar ancak yasalara da aykırı davranmış olurlar (Yılmaz, 2006: 174).

Edizdoğan’a göre; “*Aslında vergi kaçakçılığı, vergi kaçırma olarak nitelendirilmekte ve yükümlünün vergi kanunlarına ve usul hükümlerine aykırı*

faaliyette bulunması suretiyle vergi matrahını azaltması nedeniyle vergi kaybına neden olmasdır” (Edizdoğan, 1998: 12).

Erginay’a göre; *“Vergi borcu doğmuş olduğu halde, vergi kanunlarına aykırı düşen hareketlerle, verginin hiç ödenmemesi ya da kısmen ödenmesi haline, ‘vergi kaçakçılığı’ denilmektedir. Bu tanımdan da anlaşıldığı üzere, vergi kaçakçılığı vergiden kaçınmanın tersine, kanuna aykırıdır; burada kanuna karşı hile vardır ve suç olarak nitelendirilmektedir” (Erginay, 1985: 159).*

Vergi kaçakçılığı, bir suç olmanın yanında verginin eşitlik ve adalet ilkesine aykırı düştüğü ve vergiden elde edilen verimi azalttığı için üzerinde durulması gereken önemli bir olaydır. Vergisini dürüst olarak ödeyenler karşısında kanunen vergi borcu doğduğu halde bu borcunu ödemeyen mükellefler haksız ve resmi olmayan bir fayda sağlamış olmaktadır. Ayrıca bu durum, vergiden elde edilen veriminin azalmasına da sebep olacağı için, vergilerini dürüst olarak mükellefler vergilerin artırılması sonucu ödemek suretiyle daha da zor duruma düşebilmektedirler (Nadaroğlu, 1996: 279).

Mükelleflerin vergi kaçırmaları Vergi Usul Kanunundaki hükümlere göre iki şekilde gerçekleşmektedir. VUK 359. maddesinde belirtilen vergi kaçakçılığı suçlarını işleyerek vergi kaçırılması ve VUK 359. maddesinde belirtilen vergi kaçakçılığı suçlarını işlemeden vergi kaçırılmasıdır.

VUK 341. Maddesinde; *“Vergi zıyaı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder”* denilmiştir.

VUK 359.maddesine göre vergi kaçakçılığı ise;

“a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu

doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344üncü maddede yazılı vergi zıyaı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.” denilmiştir.

Vergi kaçakçılığı; kültür seviyesine, vergi ahlakına, ülkelerin sosyal ve iktisadi yapılarına, gelişmişlik düzeyine, vergi ödeme eğilimlerine ve alışkanlıklarına bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. Her ne kadar toplumsal ahlak, gelenek ve alışkanlıklar veri olarak düşünülse de, vergi kaçakçılığını belirleyen iki temel unsur bulunmaktadır. Bunlar; vergi kaçırmanın çekiciliği ve riskidir. Vergi kaçırmanın riski uygulanan yakalanma olasılığı ve cezalar büyüdükçe artmaktadır. Vergi kaçırmanın çekiciliği ise bir yandan kaçırılacak matrahların büyüklüğüne, diğer yandan ise

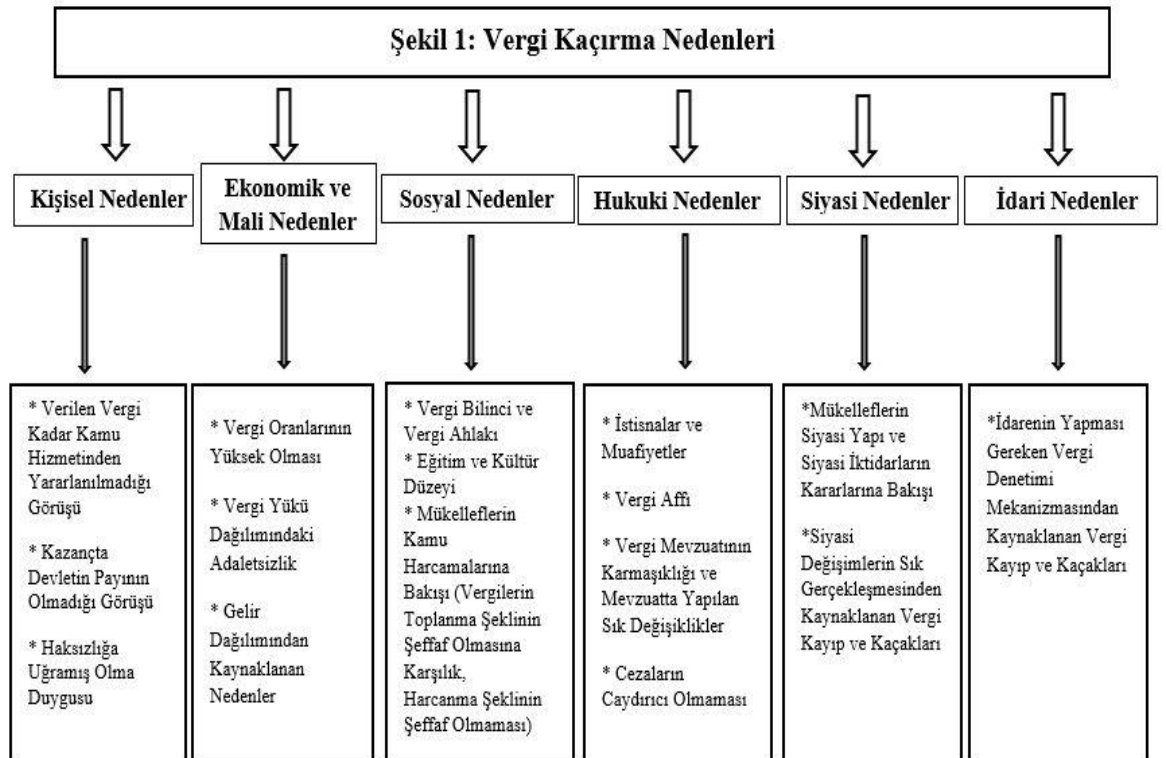
marjinal vergi oranlarına göre değişmektedir. Bu nedenle, vergi kaçakçılığı girişimlerini engellemeye yönelik herhangi bir vergi politikasında, bu unsurlar üzerinde dikkatlerin toplanması gerekmektedir (Bakır, 2009: 81).

1.3. Vergi Kaçırma Nedenleri

Ülkelerin gelişmişlik düzeyi ile vergi kayıp ve kaçaklarının boyutu doğrudan ilişkilidir ve ülkemizde de çok büyük oranlarda vergi kayıp ve kaçaklarının olduğu bilinen bir gerçektir (Yurtsever, 2005: 121).

Vergi kaçakçılığı genel olarak; kamu açıklarının süreklilik kazanması ve boyutlarının büyümesi, siteminin etkisizleşmesi ve kayıt dışı faaliyetlerin artması gibi olumsuz etkileri vergi sistemimizde bulunmaktadır. Dolayısıyla vergi kaçakçılığının boyutlarının büyümesi giderek büyümektedir. Diğer yandan vergi adaleti gibi vergisel normlar olumsuz yönde etkilenmektedir. Bu durum vergiye uyumu azaltmaktadır. Ayrıca, vergi kaçakçılığı sosyal, hukuki ve ekonomik yapı üzerinde de çok olumsuz durumlar yaratabilmektedir (Karabacak, 1997:10).

Vergi kaçırmanın birçok nedeni vardır. Bu nedenleri alt başlıklar halinde inceleyeceğiz.



1.3.1. Kişisel Nedenler

Mükellefler, suç işlemleri halinde elde edecekleri menfaat ile karşılaşacakları cezaları düşünerek suç işlemeye karar vermektedir. Kişisel nedenler vergi suçlarının kişiye yüklenen kusur ve eksikliklerinden dolayı işlenmesi halinde söz konusu olmaktadır (Edizdoğan ve Diğerleri, 2007: 56).

Verilen vergi kadar kamu hizmetlerinden yararlanılmadığı, gelirin devlete ait olmadığı, haksızlığa uğranıldığı (Tosun, 1955: 19-20), vergilerin doğru yerlere ve hukuka uygun harcanmadığı (Karakoç, 2004: 101-102) gibi kişisel nedenler vergi kayıp ve kaçaklarına sebep olmaktadır.

Mükellefler kazançlarından devlete verilmesi gereken vergiyi bir yük olarak gördükleri için vermek istememektedirler. Verilen vergilerin kamu hizmetlerinde kullanılmadığı, kazançlarında devletin payının olmadığı, haksızlığa uğramış oldukları gibi sebepler mükelleflerin vergi kaçırma isteğini artırmaktadır.

1.3.1.1. Verilen Vergi Kadar Kamu Hizmetinden Yararlanılmadığı Görüşü

Mükellefler kişisel faydalarının oluşmasının yanında ödemiş oldukları vergilerin topluma yararlı işler yapılıp yapılmadığına bakmaktadır. Ancak idare yapılan faaliyetlerde toplumsal yararı daha önemsemektedirler. Şahsi hizmetlerden yararlanamadığını düşünen mükellefler devlete karşı direnç gösterebilmektedirler.

Şeker'e göre; *“Her ne kadar ödenen vergilerin tekrar insanlara hizmet olarak geri ödeneceği anlatılsa da vergi yükümlüsü ödediği vergi karşılığında ne alacağını somut olarak görmek istemektedir”* (Şeker, 1994: 13).

1.3.1.2. Kazançta Devletin Payının Olmadığı Görüşü

Mükellefler kendi emekleriyle çalışıp kazanılan paralarda devletin bir katkısının olmadığı, devletin bu gelirden herhangi bir pay alma hakkının olmadığını, gelirlerin kendilerine ait olduğunu düşünmektedirler. Bu nedenle de vergi kaçırma yoluna başvurabilmektedirler.

1.3.1.3. Haksızlığa Uğramış Olma Duygusu

Çoğu suç işleme durumlarında kişi üzerinde haksızlığa uğramış olma hissi etkili olan bir nedendir. Uygulamadaki haksızlıkları bizzat yaşayan ve vergi

mevzuatındaki haksızlıkları gören kişiler vergi kaçırmayı bir savunma hakkı olarak görebilmektedirler.

1.3.2. Ekonomik ve Mali Nedenler

1.3.2.1. Vergi Oranlarının Yüksek Olması

Mükellefleri vergi kaçırma yoluna iten nedenlerden birisi de vergi oranlarının yüksek olmasıdır. Vergi oranlarının artması mükelleflerin kazançlarından daha yüksek oranda vergi vereceğinden tepkiye neden olmakta ve mükellefleri vergi kaçırmaya teşvik etmektedir.

Kıldış 'e göre *“Teorik çapta birçok çalışmayla Vergi oranlarının yüksek oluşunun ekonomik faaliyetlere olan etkisi kanıtlanmıştır. En çok bilineni Arthur Laffer tarafından ortaya çıkarılan arz yönlü iktisadın en önemli dayanağını oluşturan vergi gelirleri ile vergi oranlarının ters yönlü işlediğini anlatan çalışmasıdır. Vergi oranları olması gereken seviyenin üzerine çıktığı zaman vergi gelirleri azalmaya başlamaktadır. Çünkü kişiler çalışmak yerine vergisiz kazanç sağlama yollarını ararlar”* (Kıldış, 2000: 193).

Vergi oranların artması ile mükelleflerin vergisel davranışları arasında yakın bir bağlantı bulunmaktadır. Çünkü ödenen veya ödenmesi gereken vergiler, kişilerin tüketim güçlerini ve tasarruflarını azaltmaktadır.

1.3.2.2. Vergi Yükü Dağılımındaki Adaletsizlik

Yükümlülerin gelirleri ile devlete ödediği vergi arasındaki ilişkiye vergi yükü denilmektedir. Gelir aynı kalmak kaydıyla verilen vergi tutarı arttığında vergi yükü de artmaktadır.

Bireysel vergi yükünün ağır olması vergiye karşı direncin en önemli nedenlerinden birisidir. Bu durum kişilerin vergiye tabi gelirlerini gizlemelerine sebep olabilmektedir.

Aygen'e göre; *“Artan oranlı vergileme sistemlerinin bulunması enflasyonist dönemlerde vergi kayıplarını oluşturan nedenlerinden birisidir. Çünkü enflasyonist dönemlerde yüksek gelir elde eden kişilerin reel olmayan kazanç elde etmektedirler. Kişilerin kazançlarında ki bu artışlar gelir vergisi tarifesinde bir üst dilimde yer alan dilimden vergi ödemelerini gerektirmektedir. Bu sebepten dolayı da mükellefler vergi*

tarifesinde bir üst dilime yükselmek için kazançlarını gizleme yoluna başvurmaktadır” (Aygen, 2003: 30).

Ülkemizde dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki oranının yüksek olması yüksek gelir grubuyla düşük gelir grubunun ödediği vergilerin birbirine yakın olmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla vergi yükünün adaletsiz bir şekilde dağılmasına sebep olmaktadır. Adaletsiz vergi yükünü daha çok hisseden mükellefler vergi kaçırma yoluna başvurabilmektedirler.

1.3.2.3. Gelir Dağılımından Kaynaklanan Nedenler

Gelir dağılımı açısından bakıldığında; vergi kaçırma ile gelirlerin kaynağı ile pozitif bir ilişki olduğu söylenebilir ve bu durumun da vergi sisteminden kaynaklandığı açıktır. Yapılan araştırmalar sonucunda, ücret gelirleri kaynaktan vergilendirildiğinden vergi kaçırma olanağının olmayışına karşılık; doktor, avukat vb. serbest meslek kazanç sahiplerinin, vergilendirmeye esas gelirlerini, çeşitli harcama kalemlerini gider olarak göstererek ya da fatura düzenlemeyerek kendi beyanlarına göre beyan etmesi vergi kaçırma olanağını artırmaktadır (İlhan, 2007: 5).

1.3.3. Sosyal Nedenler

Vergi, mükelleflerin daha rahat hayat standardına ulaşmak ve geleceklerini daha sağlama almak için gerekli olan gelirlerinde bir engel olarak görülebilmektedir.

Kazanç elde eden mükellefler, bu kazançlarının önemli bir bölümünü devlete ödemek istemezler. Vergi ödemelerinin tüketim ve tasarruflarını azaltacağını düşündüklerinden vergi ödemeye karşı direnç gösterirler. Bu durumu minimum düzeye indirebilmek için, vergilerin aslında kamu hizmetlerinin bir karşılığı olduğunu, vergilerin ödenmediği takdirde kamusal harcamaların enflasyonist etkiler doğuran borçlanma veya para basma ile karşılanacağını ve sonuç olarak yine mükelleflerce dolaylı bir şekilde ödeneceğini mükelleflere iyi anlatılması büyük önem taşımaktadır.

Mükellefler; geleceğe yönelik belirsizlikler, ekonomik istikrarsızlıklar, gibi nedenlerden kazançlarını ileride ortaya çıkabilecek riskli dönemlerde kullanmak üzere ihtiyat amaçlı saklamayı düşünebilmektedir.

Türkiye’de vergide şeffaflığın sağlanamaması ve ayrıca insanlarla devlet arasında bir güven eksikliği, sosyal bilincin gelişmemesinin en önemli nedenlerinden birisidir. İnsanların devlet harcamalarına bakış açısı vergiye karşı koymalarına sebep olmaktadır. Eğer toplumda ödenen vergilerin başka yerlere harcandığına ilişkin bir kanaat oluşmuşsa, mükelleflerin vergiye karşı direnç göstermeleri artacaktır.

1.3.3.1. Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı

Vergi bilinci ve ahlakının oluşmasında toplumun genel kültür düzeyi ve gelişmişlik düzeyi seviyesinin doğrudan etkisi bulunmaktadır (Tosuner, 1995: 71).

Verginin kanuniliği ilkesine rağmen insan hakları içerisinde düşünülen mükellef hakları geliştikçe, mükelleflerin vergiye uyumunu artırmak için Gelir İdareleri’nin çalışmaları da artmaktadır. Hiçbir gelir idaresinin, vergi ödemek vatandaşın devletine karşı bir ödevidir diyerek, cebri ve tek taraflı yöntemlerle vergi almaya ve vergisel uygulamaları hayata geçirmeye günümüz dünyasında imkânı bulunmamaktadır. Vatandaşların ve vergi mükelleflerinin her konuda olduğu gibi vergi konusunda da sorgulama, bilgi alma, hak ve hukuklarını arama hakkı her geçen gün artmaktadır. Bu süreç devam ettikçe vergi hukuku alanında soyut kavramlar olan vergi ahlakı ve bilinci, kişilik hakları ve vergiye gönüllü uyum müessesesi gelir idareleri tarafından daha çok dikkate alınacaktır. Çünkü mükellefin vergiye uyumu artıkça, vergi toplama maliyeti düşecek ve vergi gelirlerini artırmak mümkün hale gelecektir (Türkay, 2019: 199-200).

1.3.3.2. Eğitim ve Kültür Düzeyi

Vergi kayıp kaçaklarını etkileyen faktörlerden birisi de kişilerin eğitim ve kültür düzeyidir. Alınan vergilerin mükellefler tarafından kabullenilmesinde mükelleflerin eğitim ve kültür seviyesi önemlidir.

Şahin’e göre; *“Eğitim ve kültür seviyesi düzeyi, mükellefin vergi bilincini geliştirmesi bakımından önemlidir. Eğitim ve kültür seviyesinin düşük olması, mükellefin vergi bilincini düşürür. Vergi bilinci gelişmeyen mükellef, daha fazla vergi kaçırmaktadır. İspanya’da yapılmış olan bir çalışmada, teknik okuldan mezun*

olanların ortalamasının üzerinde, üniversiteden mezun olanların ise ortalamasının altında vergi kaçırma istekleri içerisinde oldukları belirlenmiştir” (Şahin, 2006: 59).

1.3.3.3. Mükelleflerin Kamu Harcamalarına Bakışı

Mükelleflerin üzerinde durduğu konulardan birisi de toplanan vergilerin nerelere harcılandığıdır. Vergilerin nasıl toplanacağı ayrıntılı bir biçimde düzenlendiği halde, toplanan vergilerin nasıl harcanacağına ilişkin düzenlemeler bulunmamaktadır. Toplanan vergilerin nerelere harcılandığına ilişkin olumsuz düşüncelerin oluşması, vergiye karşı bir direncin oluşmasına neden olacaktır.

Kamu harcamalarının insanların beklentilerini karşılayacak düzeyde olmayışı vergi ödeyenler için olumsuz bir durumdur. Sağlık, adalet, eğitim ve savunma gibi konularda ortaya çıkan sorunların çözülmemesi karşısında sosyal ve ekonomik yatırımların yeterli olarak yapılmaması vergi verenleri, vergi vermekten caydırmaktadır (Aydemir, 1995: 55-56).

Kamu harcamalarının israfa varacak nitelikte harcanması verimli alanlarda kullanılmaması gibi durumlar mükellefleri vergi kaçırma yoluna başvurmalarına sebep olmaktadır. (Acar ve Işık, 2003: 122).

Ülkemizde bu konuda yapılan bir araştırmada, vergi mükelleflerinin % 97'sinin ödedikleri vergilerin layıkıyla gerekli yerlere sarf edilmediğini düşündüğünü göstermektedir (Kızılot ve Çomaklı, 2004: 133).

1.3.4. Hukuki Nedenler

1.3.4.1. İstisnalar ve Muafiyetler

Vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gerekirken kanunlarla vergi konularının vergi dışı bırakılmasına vergi istisnası, kişilerin veya grupların vergi dışı bırakılmasına ise vergi muafiyeti denilmektedir (Çelik ve Dede, 2008:8).

İyi hazırlanamamış kanunlar boşluklar içermektedir. Bu boşluklardan yararlananlar vergiden kaçınabilir ya da vergi kaçırabilir. Öte yandan, muafiyet ve istisnaların iyi bir şekilde seçilememesi; vergi mevzuatında çok sayıda muafiyet ve istisnanın bulunması vergi kaçakçılığına yol açmaktadır (Karakoç, 2004: 96).

Vergi sistemimizde, vergideki kaybı artıran ve büyümesi konusuna etkisi olabilen kanuni ve idari düzenlemelerin sayısı yeteri kadar vardır. Vergi yasalarında konu edilen bu düzenleme ve uygulamaların bir kısmı, aşağıda sıralanmıştır: (Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, 2001: 32)

- *Gayrimenkul Sermaye İratlarında İstisna,
- *Serbest Meslek Kazançlarında İstisna,
- *Diğer Kazanç ve İratlardaki İstisna,
- *Serbest Bölge Kanunundan Doğan İstisnalar,
- *Esnaflara İlişkin Muaflık,
- *Diplomatlarda Muaflık,
- *4325 Sayılı Kanuna Göre Uygulanan İstisnalar ve Muafiyetler,
- *Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki Muafiyet ve İstisnalar,
- *KDV Kapsamındaki Bazı İstisna ve Muafiyetler.

Vergi kanunları dışında doğrudan veya dolaylı olarak başka kanunlarla getirilerek sisteme sokulan vergi muafiyet ve istisnası uygulamaları, mükelleflerin ve idarenin vergi mevzuatına nüfuz etmesinde zorluklar yaşamasına sebep olmakta, vergi sisteminin bütünlüğünü ve izlenebilirliğini zedelemekte, gerek yurtiçi gerekse yurtdışı yatırımcılar açısından öngörülebilir bir ortam oluşturmasını engellemektedir. Ayrıca söz konusu uygulamaların rekabet eşitsizliğini ortaya çıkaracağı da göz önünde bulundurulmalıdır (Çelik ve Dede, 2008: 10).

Çeşitli ekonomik ve sosyal sebeplerden kaynaklanan istisna ve muafiyetlerin yaygınlığı ve uygulama alanlarının genişliği vergi denetimindeki aksaklıklardan dolayı vergi kaçakçılığına imkân hazırlamaktadır (Akmaz ve Akyol, 2007: 33).

1.3.4.2. Vergi Affı

Sürekli çıkan vergi afları, mükellefleri vergi kaçırmaya iten sebeplerden birisidir. Çünkü mükelleflerin “*nasıl olsa af çıkacak*” beklentisi mükellefleri vergi kaçırmaya teşvik edebilmektedir.

İnsanların ve devletlerin gelirlerinin ekonomik kriz dönemlerinde çıkmaza düşmesi vergi aflarının en önemli nedenlerinden birisidir.

2016 yılında çıkarılan “6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun” hükümlerinde VUK 359. maddesinde belirtilen sahte belge düzenleyicileri de af kapsamına alınmış bu durum sahte belge düzenleyicilerini ve sahte belge kullanıcılarını daha da teşvik etmiştir.

Bu durumda vergi kaçırmış olan mükellefler matrah artırmak suretiyle vergi incelemesine tabi tutulmayacak olup kaçırdığı herhangi bir vergisi olmayan dürüst mükellefin ise bu durumdan olumsuz etkilenmek suretiyle vergiye gönüllü uyum seviyesi düşecektir. Mükellef haklarına saygı duymanın altında yatan temel nedenlerin başında vergiye gönüllü uyumu sağlamak geldiği düşünüldüğünde bu durum mükellef haklarının ihlal edilmesi sorununu gündeme getirecektir (Selvi, 2019: 214).

Sürekli ortaya çıkan vergi afları, uzun sürede vergi kaçakçılığını artırdığı söylenmektedir. Bu gibi süreçlerde vergi afları, vergi uygulamalarının şahsiliği, vergi hasılatları, vergi uygulamasının geleceği ve vergi yönetimi açısından olumsuz sorunlar ortaya çıkarmaktadır (Karabacak, 2005: 136).

1.3.4.3. Uzlaşma

1963 yılında ilk olarak Türk Vergi Sistemi'ne giren ve 1987 senesinde kapsamı daha genişletilerek halen uygulanmakta olan uzlaşma müessesesi ile vergi idaresi, vergiyi hiç tahsil edememektense belli bir indirim veya ödeme kolaylığı ile verginin ödenmesini sağlamayı amaçlamaktadır (Acar ve Merter, 2004: 11).

Uzlaşma müessesesine sık sık başvurulması vergi kayıp ve kaçaklarına neden olmaktadır. Cezalarında uzlaşma müessesesine sokulması vergisini zamanında ödeyen dürüst mükelleflerin, vergi kaçırma faaliyetlerine kaymasına zemin hazırlamıştır (Sarılı, 2002: 41).

Vergi Usul Kanununda yer alan tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma “VUK Md. Ek-1 - Ek-13” cezalarda indirim müessesesi “VUK Md. 376” mükellefleri vergi kaçırmaya iten nedenlerdendir. Uzlaşma ve cezalarda indirim müesseselerinin varlığı mükelleflerin vergi kaçırsalar dahi çok ağır cezalar almayacakları algısını oluşturmaktadır.

1.3.4.4. Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı ve Mevzuatta Yapılan Sık Değişiklikler

Vergi kanunları genel olarak karışık kanunlardır. Vergi mevzuatlarına alışmakta zorluk yaşayan mükellefler vergi kanunlarının sürekli değişmesi sonucu mevzuata alışmalarını daha da zorlaştırmaktadır. Vergi kanunlarının çok fazla olması ve vergi kanunlarının idareye verdiği yetki sonucu ilgili idareler tarafından vergi ile ilgili çok sayıda tebliğ, sirküler, genelge vb. çıkarılması bu durumu daha da karmaşık hale getirmektedir.

Vergi yasalarında sık sık değişikliğe gidilmesi, vergileme konusunda açıklık ve kesinlik ilkelerine zarar vermektedir. Vergi mükelleflerinin vergilendirme konusunda en önemli isteklerinden biri vergi borçlarının ne kadar olduğunu ve hangi dönemde ödeme yapacaklarını bilmek istemeleridir. Sürekli yapılan değişiklikler açıklık ve kesinlik ilkesine zarar verdiği gibi, sade vergi mükellefleri bir yana, konu ile ilgili uzmanların bile yapılan değişiklikleri izlemesi zorlaşmaktadır (Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, 2001: 5).

Mevzuatın sık sık değiştirilmesi, karmaşık bir yapıya sahip olması, çok sayıda vergi kanunun uygulamada olması yüzünden kanunlar arasında bağlantı kurulamaması, kanun hükümlerinden birinin vergilendirdiği vergi konusunun bir diğer kanun maddesi ile istisna veya muafiyet kapsamına alınması gibi haller sonucunda karmaşık bir hal alan vergi kanunları bizzat vergi kayıplarına neden olabilmektedir (Yurtsever, 2005:121).

Vergi kanunlarının karmaşıklığı doğru beyanda bulunulmasına engel teşkil etmektedir. Böyle durumlarda vergi müfettişlerinin düşük beyanları tespit etmeleri ve cezalandırmaları da zorlaşmaktadır.

1.3.4.5. Cezaların Caydırıcı Olmaması

Kamu harcamalarını finanse etmek için devlet gelir elde etmek zorundadır. Fakat yaptırım olmadan bu gelirleri gönüllülük esasına göre alması olanaksızdır.

Mükellefler gelirlerinde bir azalma meydana getiren vergiyi isteyerek devlete vermek istemezler. Dolayısıyla devletin kamu harcamalarını finanse etmek için ihtiyacı olan geliri toplayabilmesi, verginin mükellefler tarafından ödenmemesi durumunda uygulanacak olan cezaların etkinliğine bağlı olmaktadır. Vergi ceza

hukuku alanında yapılan uygulama ve düzenlemelerin hukuka aykırılıklar içermesi, adaletsizliğe, güvensizliğe ve keyfiliğe yol açmaktadır (Dokuzuncu Kalkınma Planı, 2006: 28).

Günümüzde gelişmiş ülkelerin vergi sistemleri incelendiğinde vergi suçlarının cezalarının oldukça ağır olduğu görülmektedir. Ancak, bu durum Türk vergi sistemi açısından değerlendirildiğinde cezaların caydırıcı özellikte olmadığı görülmektedir. Özellikle vergi sistemimizde yer alan cezalarda indirim müessesesi vergi cezalarının etkinliğini azaltıcı sonuçlara yol açmaktadır (Kılıç, 2010: 17).

Cezaların caydırıcı olması verilen cezaların ağır olmasının önemi olduğu kadar hızlı ve yaptırımını kesin bir hukuki sürecin de olmasına bağlıdır. Ancak vergi davalarının çok fazla olması, yargının hızlı ve etkin işlemlerini etkilemekte ve yaptırımları çok uzun zaman sonra uygulanabilmektedir.

1.3.5. Siyasi Nedenler

1.3.5.1. Mükelleflerin Siyasi Yapı ve Siyasi İktidarların Kararlarına Bakışı

Vergi yükümlülerinin kayıp ve kaçakları konusunda davranışlarını etkileyen en önemli belirleyicilerinden biri de siyasi yapı ve siyasi iktidarların tutumudur. Siyasal partilerin vergileme konusundaki farklı görüşleri, birbirinden zıt uygulama projeleri bulunduğu, politik istikrarın bulunmadığı ülkelerde seçim dönemlerinde mükelleflerin beklentileri başlamaktadır.

Kişilerin vergisel olarak kendilerini korumalarının demokratik sistemdeki en önemli unsuru seçimlerdir. Seçmenler, kararlarını siyasi partiler aracılığıyla ortaya koymakta siyasi partiler ise seçmenlerin tercihleri doğrultusunda hareket edeceklerini vaat ederek, seçmenlerden oy istemektedirler.

Ayrıca devletin egemenlik hakkıyla belirlenen, hangi oranda vergiler toplanacak, vergi konuları ne olacak, hangi kesimlerden ne miktarda vergiler alınacak gibi konular siyasi birer karar olduğu bilinmektedir (Önder, 2012: 40).

1.3.5.2. Siyasi Değişimlerin Sık Gerçekleşmesinden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları

Yeryüzünde bulunan ülkelerin hemen hemen hepsinde az çok siyasal sorunlar vardır. Fakat genel olarak az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde siyasal tabanlı

sorunlar daha yoğundur. Ekonomik bakımdan gelişmiş ülkelerde siyasal ve toplumsal alanlarda istikrar yakalanmıştır. Buna karşın siyasal ve toplumsal alanda istikrar yakalayamayan ülkelerde ekonomik krizler baş göstermektedir. Siyasi nedenler çoğunlukla ekonominin gelişmesini etkilemekte ve bunun sonucunda da ekonomik sorunlar ortaya çıkmaktadır. Devletin gerçekleştirdiği harcamalar karşısında duyulan şüpheler vatandaşlardaki vergi ödevi bilinci konusunda zayıflamalara sebep olmaktadır (Yılmaz, 2006: 40).

Demircan'a göre; *“Diğer yandan, siyasi değişimler çerçevesinde uygulanan farklı vergi politikaları vergi kayıp ve kaçaklarının da artmasına yol açmıştır. Vergi politikalarındaki istikrarsızlıklar ve bu duruma vergi mükelleflerinin gösterdiği tepkiler, ek vergi düzenlemeleri şeklinde geçici vergi artışına yönelik politikaların uygulanması, verginin tabanının genişletilememesi ve toplumun gelir düzeyinin düşüklüğü ülkede vergi kayıp ve kaçaklarını arttırmıştır. Sayılan bu nedenlerin hepsinin altında yatan ana neden ise, siyasi değişimlerin sık yaşanması olmuştur. 1950 yılından günümüze kadar vergi kanunlarında yapılan değişiklikler, ekonomik kriz dönemlerinin hemen arkasından kamu gelirlerinin arttırılması amacıyla gerçekleştirilmiştir. Uygulanan ek vergiler, yeni vergi kanunları, vergi afları ülkede vergi mevzuatının oturmamasına ve mükellefin vergi konusunda bilinçlenmesine engel olmuştur. 1980 sonrası dönemde verilen teşvikler, konulan istisna ve muafiyetler de gelir dağılımında dengeyi bozduğu gibi, bazı alanlarda da vergi kayıp ve kaçaklarının artmasına yol açmıştır”* (Demircan, 2004)

1.3.6. İdari Nedenler

Vergi kayıp ve kaçakçılığının nedenlerinden bir diğeri de idareden kaynaklanan nedenlerdir. Vergi kanunları kusursuz dahi olsa, kanunları uygulamaya geçirecek yapıya sahip olamayan bir idare vergi kaçakçılığına engel olamayacaktır (Saatçi, 2007: 98).

1.3.6.1. İdarenin Yapması Gereken Vergi Denetimi Mekanizmasından Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları

Vergilemede başarı, yasal düzenlemeler kadar mevcut yasaları gereği gibi uygulayabilmeyi de gerektirir. Yani, vergi tahsilatında iyi bir vergi mevzuatı kadar, iyi işleyen ve organize bir şekilde çalışan bir vergi idaresinin varlığı da önemlidir.

Kanunlara uyulup uyulmadığının denetlenmesi vergi kayıp ve kaçaklarının engellenmesinde en etkili araçlardan birisidir. Denetimin amacı, mükelleflerin vergi kanunlarına uygun davranmasını sağlamaktır. Denetim, mükellefler üzerinde önleyici ve caydırıcı etki yaratmaktadır.

Vergi denetim birimi tarafından izlendiğini ve vergi denetimine tutulmasının çok düşük bir ihtimal olduğuna inanan mükellefler, vergi kaçırma yoluna başvurabilmektedirler. Türkiye’de denetim oranı oransal olarak çok düşük olduğundan dolayı mükellefler vergi kaçırma yoluna başvurmadan çekinmemektedirler. Denetimin; vergi bilincinin yerleşmesi, eğitim verme, vergide eşitlik ve adalet ilkelerinin oluşması gibi başka emelleri de vardır. Mükelleflerin bir gün denetlenebileceklerini düşünmeleri, kanunlara uygun davranma isteklerini artırmaktadır. 5 yıl olan zamanaşımı süresi içerisinde her mükellefin en az bir defa denetlenmesi gerektiğinden dolayı % 20 olması gereken denetlenme oranı % 1-2’lerde kalmaktadır. Bu duruma göre ülkemizde vergi inceleme riski oldukça azdır (Akmaz ve Akyol, 2007: 34).

Vergi kaçakçılığının büyük boyutlara ulaşmış olması sonucu idare üzerindeki iş yükü idarenin vergi kaçakçılığı ile mücadelesinde idareyi etkileyen faktördür (Karabacak, 2005: 136).

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİ KAVRAMI VE ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VERGİ DENETİMİ

Çalışmamızın bu bölümünde öncelikle vergi denetimi kavramına, amaçlarına, özelliklerine, fonksiyonlarına ve çeşitlerine yer verilecektir. Çeşitli ülkelerin vergi denetimi ile ilgili izledikleri politikalar ülkemiz için fikir oluşturacağından Amerika Birleşik Devletleri, Almanya, İngiltere, Fransa, İtalya, İspanya ve Hollanda’da yürütülen vergi denetim sistemleri açıklanmaya çalışılacak ve Türkiye ile OECD üyesi ülkelerin karşılaştırmalı değerlendirmesi yapılacaktır.

2.1. Vergi Denetim Kavramı

TDK’ya göre denetim; *“herhangi bir işlemin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, teftiş etmek ve kontrol etmek”* anlamına gelmektedir.

Okur’a göre; *“Uluslararası kaynaklarda denetim ile ilgili olarak; ‘audit’ kelimesi ile denetçi ise bundan türetilen ‘auditor’ kelimesi karşılığında kullanılmaktadır. İşlemlerin basit ve az olduğu eski dönemlerde, günlük hesapların kontrolü ile görevlendirilmiş insanlar, bütün gün harcamada bulunan kişilere akşamları her bir işlemi içerik ve miktar itibariyle okutur, hesaplar hakkında görüşünü bildirirdi. Hesapların kontrolü ile görevlendirilen bu insanlara görevini dinleyerek yapması nedeniyle ‘dinleme’ kavramının İngilizce ve Latince olan sözcük karşılıklarından hareketle ‘auditör’ (denetçi/denetleyen) denilmiştir”* (Okur, 2007: 3).

Dilimizde ise *“denetim”* kelimesinin eski kullanım şekli ve karşılığı olan *“rabk”* ve *“rükup”* kökünden gelen *“murakabe”*dir. Bu deyim; bakma, gözetim altında bulundurma, gözetleme, iç dünyasına dalma anlamlarına gelmektedir (Atay, 1999: 18).

Çok eski tarihlerde ortaya çıkan denetim, ihtiyacın doğması ve insanların toplu halde yaşamaya başlaması ile zorunlu bir durum oluşmuştur (Bozkurt, 2013: 56).

Mısır, Roma ve Yunan gibi uygarlıklarda 2000 yıl öncesine ait tabletlerde antik şehirlere ait kalıntılardaki yazıtlarda kamu harcamalarında denetiminin yapıldığına ilişkin kalıntılara rastlanmıştır (Kavut ve Diğerleri, 2009: 43).

Vergi denetimlerinin temel amacı vergi tabanını genişletmek, vergi kayıp ve kaçaklarını en az seviyelere indirmek, mümkünse sıfırlamaktır (Akbeş, 2014: 66).

Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesinde vergi denetimi, “*ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.*” Söz konusu ifadede denetimin parasal özellikte olduğu kanısına varılsa da, söz konusu hedefe ilave olarak vergi kaçırmanın önüne geçilmesiyle vergileme sisteminde adalet, eşitlik ve sosyal prensiplerini de barındırır.

Bu ifadelerle göre vergi denetimi, vergi idaresiyle vergi mükelleflerinin, vergi kanunlarının belirlediği sınırlarda hareket etmesini sağlayarak vergilerdeki adalet içinde potansiyel vergi kaynaklarının tümünün vergilendirilebilmesi, ayrıca uygulamada karşı karşıya kalınan problemlerin çözülmesi için vergi sisteminde değişiklikler tavsiye edebilme fonksiyonlarına sahiptir (HUD, 2004: 131).

2.2. Vergi Denetiminin Amaçları

Vergi güvenlik önlemlerinin en önemli araçlarından birisi vergi denetimidir. Vergi denetiminin amaçlarının iyi belirlenmesi vergi denetiminden beklenenlerin yerine getirilebilmesi için gereklidir (Merter, 2004: 13).

Vergi denetiminin temel amacı, mükelleflerinin beyanlarının doğruluğunu araştırmak, vergi kanunlarının uygulamalarını gözden geçirmek ve kanunların uygulamadan doğan eksikliklerini tespit etmektir.

Vergi denetiminin diğer amaçları ise; mükelleflerin eğitilmesi, vergide eşitlik ve adalet ilkelerinin gerçekleştirilmesi, vergi bilincinin yerleştirilmesi, sosyal ve ekonomik amaçlara ulaşılması ve mükelleflerin vergiye uyumunun sağlanmasına katkıda bulunma amaçlarıdır (Hastürk, 2010: 24-25).

Vergi denetiminin amaçlarını üç başlık altında sıralayacağız. Bunlar ekonomik ve mali amaçlar, sosyal amaçlar ve hukuki amaçlardır.

2.2.1. Ekonomik ve Mali Amaç

Devletlerin günümüzde giderek artan eğitim, sağlık, güvenlik vb. harcamalarının yanında sosyal, kültürel hakların genişletilmesi ve refah seviyesinde birçok fonksiyonu yerine getirmek için ek kamu finansmanına ihtiyaç duymaktadırlar. Bu fonksiyonları yerine getirebilmek için devletin en önemli geliri vergiler olmaktadır.

Enflasyonist etkileri ortadan kaldırmak ve kayıt dışı ekonomiyle mücadele etmek gibi vergi denetiminin bazı ekonomik ve mali hedefleri de vardır. Yapılan vergi denetimleri sayesinde, kayıt dışı gelirler tespit edilecek, vergi kaçakçılığının meydana getirdiği enflasyonist etkiler de bu sayede kalkacaktır (Tekin ve Çelikkaya, 2007: 45).

Bu gereksinimin giderilmesi, mevcut vergilerin üzerine ek vergilerin eklenmesi, vergi oranlarının artırılması ya da vergi kaçakçılığının önüne geçilmesi ile mümkündür. Bahsi geçenler arasında mükelleflerin en az direnç gösterdikleri ve idarenin çoğunlukla başvurduğu yöntem ise vergi denetim birimleri vasıtasıyla vergi kaçakçılığı ile mücadele yöntemidir (Tekin ve Çetinkaya, 2005: 47).

2.2.2. Sosyal Amaç

Sosyal refaha ulaşılmasında, herkesin belli bir gelir düzeyine ulaşmasına ve gelirlerine oranla adaletli bir vergi dağılımına bağlıdır. Mükelleflerin vergi kaçakçılığının önlemeye yönelik vergi denetimi, bu yönüyle sosyal adaleti de sağlayıcı niteliktedir. Vergi denetimi sonucu vergi kaçakçılığı ne kadar az olursa gelir dağılımı o derece olumlu etkilenecek ve toplumun refahında artış sağlanacaktır.

Mükelleflerin bilerek veya bilmeyerek sebep oldukları vergi kayıp ve kaçakları vergilemede adaletin bozulması sonucunu doğurduğundan, bu etkilerin ortadan kaldırılması da vergi denetimi ile mümkün olmaktadır. Nitekim vergi kaybının ortaya çıkması vergisini zamanında beyan edip, ödeyen dürüst mükellefi rahatsız edecektir. Üstelik vergi zıyayına neden olan mükellefin yararına olacak şekilde aralarında haksız bir durum ortaya çıkabilecektir. Bu durumda ancak, etkin ve kararlı bir vergi denetim sistemi ile giderilebilecektir (Aydın ve Lodos, 2007: 166).

Vergi mükellefleri için vergilerin adil ve eşit dağıtılması sosyal amaç için gereklidir. Dürüst mükelleflerin vergilerini eksiksiz öderken diğer bazı mükelleflerin ise vergilerini ödememesi adalet ve eşitlik ilkelerinin uygulanmadığını göstermektedir. Böylece idari ve kamu düzeninde bozulmalar meydana gelecektir (Bayraklı ve Diğerleri, 2012: 106).

2.2.3. Hukuki Amaç

Devlet, koyduğu kural ve kanunları tüm vatandaşlarına adaletli ve eşit uygulamalıdır. Bunların yapılması için kural ve kanunların doğru ve eksiksiz uygulanmasıyla gerçekleşmiş olacaktır. (Tekin ve Çelikkaya, 2013: 52).

Vergi denetiminde istenen amaçlardan birisi de vergi kanunlarının uygulamasını sağlamaktır. Devletin gücü ve saygınlığının göstergesi olarak bu durum çok önemlidir. Ayrıca hukuk devleti olmanın gerekliliği olan kanunların insanlara eşit olarak uygulamasının sağlanması şarttır (Tekin ve Çelikkaya, 2005: 75-76).

Aydın ve Lodos'a göre; *“Yönetim birimlerinin etkin, adaletli ve düzenli bir biçimde çalışmaya sevk edilmeleri yanı sıra, personelin özlük haklarına ilişkin çarpıklıkların saptanıp gerekli önlemlerin alınması denetimle sağlanabilecektir. Bu suretle mükelleflerin, ödeme gücüne göre vergi vermeleri sağlanırken, işlerinin de adil ve yansız bir biçimde yürütülmesi temin edilmiş olacaktır. Ayrıca mükellefler tarafından bilerek veya bilmeyerek neden olunan vergi kayıp ve kaçakları, vergi adaletini bozucu sonuçlar meydana getirdiğinden, bu etkilerin giderilmesi de yine vergi denetimi ile olmaktadır. Zira vergi kayıp ve kaçığının olması dürüst mükellefleri rahatsız edecek ve bunlar aleyhine, vergi kayıp ve kaçığına neden olan mükellefler lehine, haksız rekabet unsuru teşvik görecektir. Bu da ancak, etkin ve şuurulu bir vergi denetimi ile giderilebilir”* (Aydın ve Lodos, 2007: 166).

2.3. Vergi Denetiminin Özellikleri

Erol'a göre; *“Vergi denetimi, kamu hukuku içinde uygulanan, yapısı itibarıyla bir çeşit kamusal dış denetim türüdür. Bir başka ifadeyle, egemenlik sahibi olan devlet, kamusal harcamaları karşılamak için vergi veren vatandaşlarının vergisel ödevleri tam olarak yapıp yapmadıklarını, hesapları ile kayıtlarının gerçeği gösterip*

göstermediğinin tespitini vergi denetimi yaparak gerçekleştirmektedir. Bu tür denetim, Devletin kendi içine yönelik olmayan, kendisine vergi ödeyenlere dönük bir denetim şeklidir. Bu kapsamda vergi denetiminde çok etkin, çok kuvvetli bir kamusal yetki kullanımı söz konusudur” (Erol, 2009: 37).

Bu bölümde vergi denetiminin; hukuki olması, tarafsız olması, yaptırım gücüne sahip olması, dış denetim ve hesap denetimi özelliklerinden bahsedilecektir. Vergi denetiminin bu özelliklerin dışında daha birçok özelliği bulunmasına rağmen konumuzla ilişkisi bakımından bu özellikleri ele alınacaktır.

2.3.1. Hukukilik

Tecim’e göre; “Vergi denetimi, yasalara istinaden yerine getirilen idari bir işlemdir. Vergi, resim, harç gibi ödevlerin uygulamasının nasıl olacağına ilişkin olarak düzenlemelere Anayasada ve vergi kanunlarında yer verilmiştir. Verginin kanuni bir yetkiye dayalı olarak kanunlarda çerçevesi belirlenen esas ve usullere riayet edilerek hayata geçirilmesi, muhtevasında mali ve hürriyeti bağlayıcı yaptırımların bulunması vergi denetimine ilişkin hukuki olma özelliğini göstermektedir. Devletin tüm idari eylem ve işlemlerine ilişkin yargı yolunun açık olması ve söz konusu eylem ve işlemlerin kanunlara dayanmış olması gerekliliği hukuk devleti olmanın temel işaretidir. Dolayısıyla devlet olmanın temelinde yatanlar arasında vergi toplama ve ödemesi işlemine yönelik olarak yapılan denetim anayasaya ve kanunlara dayanmaktadır” (Tecim, 2008: 48).

Dolayısıyla kanunlarla belli edilen usul ve esaslar çerçevesinde yürütülen, mali ve cezai sonuçlar doğuran vergi denetimlerinin bir özelliğinin de hukukilik olduğu açıktır (Aydın, 2006: 62).

2.3.2. Tarafsızlık

Vergi denetimleri kamu çalışanı olarak görevlerini sürdüren denetim elemanları tarafından yapılmaktadır. Ancak denetimin kamu tarafından yapılması yalnızca devletin haklarının savunularak mükellef haklarının gözetilmemesi ve hazineye gelir sağlanması anlamına gelmemektedir. Yapılan denetimler ile bir taraftan hazine aleyhine ortaya çıkan hatalar düzeltilirken diğer taraftan da verginin mükellefleri aleyhindeki hataların önüne geçilmesi imkânı doğmaktadır.

Mükelleflerin haklarını savunmak denetim elemanının görevleri arasında bulunmaktadır.

Sadece hazinenin lehine düşünmek mükellefleri çok büyük cezalara maruz bırakmak ve mükelleflerin bunları ödeyememesi ekonomiye ve işsizliğe büyük zararlar verecektir.

Denetim personeli hazineye gelir sağlamak için yasal ve doğru olmayan bir uygulamaya başvurmamalıdır (Tekin ve Çelikkaya, 2007: 46).

Vergi denetim elemanları yaptıkları denetimlerde tarafsız olmak zorundadırlar. Bu zorunluluk Anayasa'ya dayanmaktadır (Organ, 2008: 46).

Anayasa'nın 10.maddesinde "*Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar*" denilerek herkesin kanun önünde eşit olduğu hüküm altına alınmıştır.

Denetim elemanlarınca yapılan taraflı bir işlem mükellef açısından güvensizlik oluşturmaktadır. Güven eksikliği olan bir mükelleften de dürüst davranması beklenemez.

Denetim elemanları yaptıkları denetim sırasında mükellefin ve idarenin lehine olabilecek durumlara eşit mesafede yaklaşmalıdırlar. Olaya sadece devlete ek bir gelir sağlama amacıyla bakmayıp haksız ya da yanlışlıkla mükelleflerden alınan vergiler varsa bunun iadesi sağlanmalıdır (Organ, 2008: 46).

Sonuç olarak; vergi denetiminde gözetilmesi gereken temel ölçüt kamu yararı ya da mükellef yararı göz önünde bulunmadan tarafsızlık ilkesi ile denetimin gerçekleşmesidir.

2.3.3. Yaptırım

Vergi denetiminin en önemli özelliklerinden birisi de yaptırım gücüne sahip olmasıdır. Nitekim yapılan denetimler sonucu kayba uğratıldığı anlaşılan vergi, cezası ile birlikte tahsil edilmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2007: 47).

Kanunlarda yükümlülerin vergiye aykırı hareketleri sonucu hapis ve para cezası gibi hükümlerle cezalandırılmaları belirtilmiştir. Vergi borçlarını ödemeyenler ile ilgili olarak cebri tahsil yoluna gidilmektedir. Bu uygulama hükümleri vergi denetiminin yaptırım gücünü ortaya koymaktadır.

Yapılan denetimler sonucunda eksik beyan edilen veya ödenmeyen vergiler tespit edilerek devletin yaptırım gücüne dayanarak cezaları ile birlikte tahsili yoluna gidilmektedir. Vergi denetiminin yaptırımcı niteliği sonucu, düzenlenen raporlar vergi idaresi tarafından herhangi bir koşula tabii tutulmadan uygulamaya konulmaktadır. Bu aşamadan itibaren mükellefin sadece vergisini ödeme, uzlaşmaya gitme veya dava yoluna başvurma hakları kalmaktadır (Gerçek, 2002: 41-42).

2.3.4. Dış Denetim

Bir işletmenin hesap, işlem ve kayıtlarının işletme dışındaki kişilere denetletirmesine dış denetim denmektedir. Vergi denetiminde inceleme mükelleflerin işletme içerisinde çalışan kişilerce değil vergi denetim biriminde çalışan personellerce yapılmaktadır.

Bağımsız denetim elemanları olarak yeminli mali müşavirler, serbest muhasebeci mali müşavirler ve serbest muhasebeciler tarafından yapılan incelemeler vergi denetiminin özel bir yönünü oluşturmaktadır (Organ, 2008: 46).

2.3.5. Hesap Denetimi

Tecim'e göre; *“İşletmelerin mali tablolarının hukuki ve mali mevzuata genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyumlu şekilde hazırlanıp hazırlanmadığının belirlenmesine yönelik incelenmesi ve neticesinde tespit edilen hususlarla ilgili olarak rapor düzenlemesi işlemi hesap denetimi olarak adlandırılmaktadır. Yapılan her hesap denetimi vergi denetimi olmamakla birlikte vergi denetiminin hesap denetimini de kapsayan kapsamlı bir özelliğinin olması, uygulanışı yönünden hesap denetimi özelliği bulunduğunu gösterir”* (Tecim, 2008:52).

Hesap denetimi, mali tabloların hazırlanmasına müdahalede bulunmayan, sadece mali tablolar üzerinde görüş belirten bir incelemedir (Organ, 2008: 47).

2.4. Vergi Denetiminin Fonksiyonları

Vergi incelemesinin en önemli fonksiyonlarını önleme, araştırma, eğitime ve düzeltme fonksiyonları olarak sırasıyla inceleyeceğiz.

2.4.1. Önleme

Vergi denetiminin önleme işlevi, hata ve hileler meydana geldikten sonra bunları tespit ederek cezalandırmak yerine, hata ile hile kaynaklarını ortadan kaldırarak, bunların yapılmasını önlemeye yöneliktir (Organ, 2008: 44).

Vergi denetimlerinde denetlenme olasılıkları ve denetlenme sonucunda uygulanacak cezaların caydırıcılığı gibi nedenler ile mükelleflerin vergi kaçırma yoluna başvurmalarını önleme fonksiyonudur (HUD, 2004: 133).

Araştırma fonksiyonu, yapılan hata ve hilelerin düzeltilme fonksiyonu iken, önleme fonksiyonu ise hata ve hilelerin yapılmasını en başından engellemektir.

2.4.2. Araştırma

Vergi denetiminin en önemli fonksiyonlarından birisi de araştırma işlevidir. Vergi incelemesi, vergiyi ödeyecek mükelleflerin ödedikleri verginin doğruluğunun araştırılması ve tespit edilmesiyle, mükelleflerin defter, kayıt ve belgeleri ile beyanları üzerinde yapılan incelemeler sonucunda ödenmesi gereken vergiyi vergi idaresine tarh ettirmeyi öneren yazılı bir denetim türüdür (Övet, 2010: 17).

Şeker'e göre; "*Vergi incelemeleri aracılığıyla mükelleflerin beyanlarını idare gereği gibi denetleyemez ise; vergi kanunlarına bilerek veya bilmeyerek kanunsuz hareketlerini araştırarak tespit edip ortaya çıkaramıyorsa vergi incelemesinin sonuçları olan yaptırımlar işletilemeyecek demektir*" (Şeker, 1994: 38).

2.4.3. Eğitime ve Düzeltme

Vergi denetiminin işlevlerinden biri de eğiticilik unsurudur. Şöyle ki, yapılan denetim süresince gerek görülen durumlarda vergi mükellefinin bilgilendirilmesi, hata ve eksiklikleri hususunda bilgi verilmesi ve eleştirilmesi vergi mükelleflerinde eğitici bir rol üstlenmektedir. Vergi denetiminin mükellefi cezalandırma amacının olması, vergi ahlakı ve mali psikolojiyi olumsuz yönde etkilemektedir. Bu nedenle vergi denetimi eğitici işlevi diğer iki işlev ile birlikte değerlendirilmesi gereken önemli bir işlevdir (Tekin ve Çelikkaya, 2007: 145).

Vergi idaresi düzeltici işlemlere günümüzde daha çok önem vermektedir. Çünkü mükelleflerin vergi denetim süreçlerinde ve diğer zamanlarda eğitilmesi ve bilgilendirilmesi düzeltici işlevi oluşturmaktadır (Oğuztürk ve Ünal, 2015: 215).

Özellikle, vergi kayıp ve kaçaklarına engel olunması düzeltici işlev ile mümkün olmaktadır. Bu bakımdan vergi denetiminin yapıcı, eğitici ve bilinçlendirme amaçlı bir tarafı bulunmaktadır (Organ, 2008: 44).

2.5. Vergi Denetiminin Çeşitleri

Vergi denetiminin çeşitlerini, vergi incelemesi, yoklama, arama ve bilgi toplama olmak üzere dört başlık altında sıralayabiliriz.

2.5.1. Vergi İncelemesi

Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesine göre; *“vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.”*

VDK faaliyet raporunda ise; *“Vergi bilincinin yerleştirilmesi, hak ve yükümlülükler konusunda farkındalık oluşturulması, vergide eşitlik ve adalet ilkelerinin sağlanmaya çalışılması, incelemelerin etkinliğinin artırılması ve mükelleflerin inceleme sonrası gönüllü uyumunu sağlamaya yönelik olumlu etkilerin yaratılması da vergi incelemelerinin diğer amaçları arasında sayılabilir”* (VDK, 2018: 15).

Hastürk'e göre; *“Vergi mükelleflerinin hata sonucu vergi ödememe potansiyelleri veya bilerek vergi kaçırma eğilimleri ile vergi idaresinin en yüksek verimde çalışması gerekliliği, vergi denetim ihtiyacını oluşturmaktadır. Beyan usulünde matrahların doğru beyan edilip, edilmediğinin tespiti bakımından vergi incelemesi en önemli vergi denetim tekniğidir. Vergi incelemesi, vergi denetiminin aynı zamanda bir hesap denetimi olması nedeni ile muhasebe kayıtlarının ayrıntılı olarak işlevleri açısından farklılığın ortaya konulması ancak inceleme ile sağlanmaktadır”* (Hastürk, 2010: 19).

Vergi Usul Kanunu'nun 135. maddesine göre *“incelemeye yetkililer; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleridir.”*

Vergi incelemelerinde uyulması gereken esaslara ise VUK' un 140. maddesinde yer verilmiştir.

*“*Vergi incelemesi yapanlar İncelemeye tabi olana, bunun mevzuunu işe başlamadan evvel açık olarak izah ederler.*

**Vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılana verirler. Ayrıca, tutanağın bir örneğini bağlı olduğu birime, diğer örneğini de ilgili vergi dairesine gönderirler.*

**Nezdinde inceleme yapılanın muvafakati olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar veya buna devam edemezler. (Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hükmün dışındadır. Ancak bu gibi tedbirler, incelemelerin, yapıldığı yerdeki faaliyeti sekteye uğratmayacak şekilde yapılır.*

**İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesika nezdinde inceleme yapılana verilir.*

**Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler.*

**İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır.”*

2.5.2. Yoklama

Vergi Usul Kanunu'nun 127. maddesinde “yoklama işleminde maksat mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddî olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir.”

Yoklama işlemi vergi dairesinin bilgisi dışında kalan olguları bulmak şartıyla vergiye ve sosyal adalete katkı sunmayı ve devlete ek gelir sağlamayı amaçlamaktadır. Yoklama işlemi daha adil ticari bir rekabet ve vergi kaçırıcıların tespiti açısından önemlidir (HUD, 2004: 132).

VUK 127. Maddesinde; “yoklamaya yetkili memurlar, vergi kanunlarının uygulaması ile ilgili olarak:

* *Günlük hâsılatı tespit etmek,*

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

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

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

* *Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına alma yetkilerine haizdirler.”*

Vergi Usul Kanunu’nun 128. maddesinde yoklama işlemine yetkililer; “*vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar ve gelir uzmanlarıdır.*”

2.5.3. Arama

Vergi Usul Kanunu’nun 142. maddesine göre “*İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir.*

Aramanın yapılabilmesi için:

* Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi;

* Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi şarttır.”

Erol'a göre; “Aramalı vergi incelemesini diğer olağan inceleme biçimlerinden ayıran en önemli özellik, arama kararına gereksinim göstermesidir. Arama, hukuki olarak kişinin (gerçek ve tüzel) küçük dünyasına ya da hak ve özgürlükler alanına ciddi bir müdahale niteliği taşımaktadır. Bu bakımdan, kişi hak ve özgürlükleri bağlamında çok önemli bir durumdur” (Erol, 2010: 41).

2.5.4. Bilgi Toplama

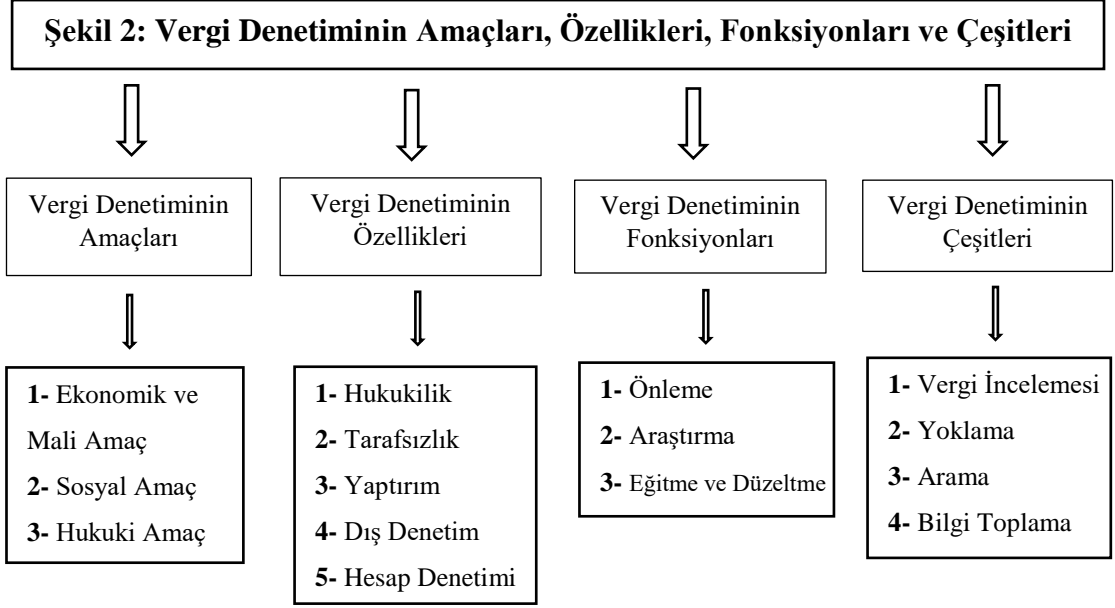
Vergi denetiminde kullanılan önemli yöntemlerden birisi de bilgi toplamadır.

Vergi denetimi yapmaya yetkili olan kişiler, ihtiyaç duydukları konularda kamu idare ve kuruluşlarından, mükelleflerden ya da mükelleflerle ilişki içinde bulunan gerçek ve tüzel kişilerden bilgi isteyebilirler (Bakır, 2009: 76).

VUK'un 148. Maddesinde bilgi verme ile ilgili olarak; “Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.”

Vergi idaresi ile vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişiler, vergilendirme ile ilgili çeşitli bilgileri herkesten isteyebilirler. Bilgi istenen kişinin mükellef olup olmamasının, incelemeye alınmış bulunup bulunmamasının bir önemi bulunmamaktadır (Şenyüz ve Diğerleri, 2010: 131).

Organ'a göre; “Bilgi toplama müessesesinin diğer vergi denetim müesseseleri içerisinde konumuna bakıldığında, başlı başına bir vergi denetim müessesesini teşkil etmekten çok diğer denetim müesseselerinin tamamlayıcısı olan bir işleve sahip olduğu görülmektedir. Zira bilgi talebinin yükümlü ve sorumlularla, işlem yapmak suretiyle ilişki kuranlara yöneltilebilmesi, vergi denetiminin uygulama alanını önemli ölçüde genişletmektedir” (Organ, 2008: 146).



2.6. Ülkemizde Vergi Denetiminin Örgütsel Yapısı

Aşağıda ülkemizde vergi denetiminin örgütsel yapısı olarak Gelir İdaresi Başkanlığının ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının görev, sorumluluk ve teşkilat yapıları hakkında bilgi verilecektir.

2.6.1. Gelir İdaresi Başkanlığı

5345 sayılı GİB Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanununun 4. maddesinde; *“Gelir İdaresi Başkanlığının faaliyet raporu ile Maliye Bakanlığına bağlı olarak faaliyet gösteren Gelir İdaresi Başkanlığı; gelir politikasını adalet ve tarafsızlık içinde uygulamak, vergi ve diğer gelirleri en az maliyetle toplamak, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak, mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirleri almak, saydamlık, hesap verebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkinlik ve mükellef odaklı temel ilkelerine göre görev yapmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığının görevleri şunlardır:*

Maliye Bakanlığınca belirlenen devlet gelirleri politikasını uygulamak,

Mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmak ve hizmetlerini yerine getirmek,

Mükellef haklarının korunması ve mükellef ile Başkanlık ilişkilerinin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri almak,

Mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek,

Devlet gelirleri politikasıyla ilgili kanun ve kararname çalışmalarına katılmak,

Devlet alacaklarının tahsilini sağlamak ve bu konuda gerekli tedbirleri almak,

İşlem ve eylemlerinden dolayı idari yargı mercilerinde yaratılan ihtilaflarla ilgili olarak bu merciler nezdinde talep ve savunmalarda bulunmak, gerektiğinde itiraz, temyiz ve tashihi karar yoluna gitmek; temyiz yoluna gidilip gidilmeyeceği hususunda taşra teşkilatına muvafakat vermek; şikâyet başvurularını karara bağlamak; uygulamada ortaya çıkan ihtilafların en aza indirilmesine ve uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik tedbirleri almak,

Vergilendirmeye ilgili bilgileri toplamak ve bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek,

Vergi kanunlarında veya diğer mali kanunlarda yer alan her türlü istisna, muaflık ve indirimlerin maliyetlerini ölçmek, ekonomik ve sosyal etkilerini analiz etmek,

Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak,

Mahalli idare gelirleri politikası ile devlet gelirleri politikasının uygulanmasında uyumu sağlayıcı tedbirler almak,

Gelirleri etkileyen her türlü kanun, tasarı ve tekliflerini, vergi tekniği ve uygulamaları açısından inceleyerek görüş bildirmek,

Gelir mevzuatının uygulanmasına ilişkin olarak diğer kurum ve kuruluşlarla işbirliği yapmak, bu amaçla veri alışverişini gerçekleştirmek,

Görev alanına giren konularda, uluslararası gelişmeleri izlemek ve Avrupa Birliği, uluslararası kuruluşlar ve diğer devletlerle işbirliği yapmak,

Terkini gereken vergiler ile tahsili zamanaşımına uğrayan hazine alacaklarının kanunlar gereğince terkin edilmesiyle ilgili işlemlerin yerine getirilmesini sağlamak,

Nitelikli insan kaynağının kazandırılması, yetkinliklerin geliştirilmesi, kariyer planlarının yapılması ve performanslarının ölçülmesini sağlamak,

Kamu Görevlileri Etik Kurulunun belirlediği ilkeler çerçevesinde kurumsal etik kurallar düzenleyerek personele ve mükelleflere duyurmak,

Faaliyet sonuçlarını, düzenli aralıklarla kamuoyuna duyurmak ve yıllık faaliyet raporunu izleyen yıl kamuoyuna açıklamak,

Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmaktır”

Aşağıdaki tabloda yıllar itibariyle Gelir idaresi Başkanlığında merkezde ve taşrada görev alan personel sayılarına yer verilmiştir.

Tablo 1: Yıllar İtibariyle GİB Personel Sayıları

	2014	2015	2016	2017	2018
Merkez	765	721	577	496	479
Taşra	39.967	41.405	40.659	37.972	38.029
Toplam	40.732	42.126	41.236	38.468	38.508

Kaynak: (GİB, 2019: 26)

2.6.2. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı

10.07.2011 tarihinde Resmi Gazete 'de yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Hesap Uzmanları Kurulu, Maliye Teftiş Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları tek çatı altında birleşmiş, Maliye Bakanlığı bünyesinde olmak ve doğrudan Bakana bağlı olarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur.

Vergi Denetim Kurulunun görevi; *“Risk odaklı ve çağdaş denetim teknikleri kullanarak vergi incelemeleri yapmak suretiyle kayıt dışı ekonominin neden olduğu vergi kayıp ve kaçacağını en aza indirmek, mükelleflerin vergiye uyumunu artırmak, idarenin etkin ve hukuka uygun işleyişinin sağlanması amacıyla teftiş ve soruşturma faaliyetlerini yürütmek ve maliye politikalarının oluşturulmasına yönelik hukuki düzenlemelerin hazırlanmasına katkı sağlamaktır.”*

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı; teftiş, vergi incelemesi, denetim ve soruşturma görev ve yetkilerine sahip olmakta; yolsuzluk ve kayıt dışılık ile mücadele etmektedir.

Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu'nda "kanunlarla kendisine verilen inceleme görevini yürütürken, gerek devletin gerekse de mükellefin haklarını en üst seviyede tutmayı, kaynakları etkin düzeyde kullanmayı, teknolojik imkânlardan azami düzeyde yararlanmayı hedeflemektedir. Kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde, uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması amacıyla Bakanlık Makamının onayıyla doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere;

- 29 ilde (İstanbul'da 6, Ankara'da 4 olmak üzere) 37 Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı (A Grubu),
- İstanbul, Ankara ve İzmir illerinde olmak üzere 3 Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı (B Grubu),
- İstanbul ve Ankara illerinde olmak üzere 2 Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı (C Grubu),
- İstanbul, Ankara ve İzmir illerinde olmak üzere 3 Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı (Ç Grubu) bulunmaktadır.

178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK'nın, 646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair KHK ile değişik, 20'nci maddesine göre Başkanlığın görev ve yetkileri şunlardır:

- 213 sayılı VUK ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak.
- Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak VDK Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek.
- Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikâyetleri değerlendirmek.
- Vergi incelemelerinde GİB ile gerekli eş güdümü ve iş birliğini sağlamak.
- İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak.
- Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri

hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek.

- *Vergi Müfettişlerinin mesleki yeterlik ve yetkinliklerinin sağlanması ve artırılması için gerekli çalışmaları yapmak, bu amaca katkı sağlamak üzere kalite güvence sistemini geliştirerek uygulamak.*
- *Performans değerlendirme sistemi oluşturmak ve Vergi Müfettişlerinin performansını bu sisteme göre değerlendirmek.*
- *Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak.*
- *Vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak.*
- *Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturmaları yapmak.*
- *Bakan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak.*

Başkanlık, faaliyetlerini merkezde Başkan, Başkana bağlı 6 Başkan Yardımcısı ve Başkan ile Başkan Yardımcılarına bağlı 15 Şube Müdürlüğü, Ankara Eğitim Merkezi Küçük ve Orta Ölçekli Grup Başkanlığına bağlı 2 Şube Müdürlüğü olmak üzere toplam 17 Şube Müdürlüğü vasıtasıyla yürütmektedir. Diğer taraftan, Başkanlığa verilen görevlerin yerine getirilmesinde uzmanlaşma ve iş bölümünün sağlanması ile iş gücünün verimli kullanılması amacıyla Bakan onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere 29 ilde toplam 45 Grup Başkanlığı oluşturulmuş ve her Grup Başkanlığına bir Başkan ve yeterli sayıda Başkan Yardımcısı görevlendirmesi yapılmıştır. Bu kapsamda hali hazırda 43 Grup Başkanı, 2 Grup Başkanı Vekili ve 157 Grup Başkan Yardımcısı görev yapmaktadır.”

Başkanlığın 2019 yılı itibarıyla kadro durumu aşağıdaki gibidir.

Tablo 2: VDK Başkanlığı Kadro Durumu

Unvan	Toplam	Dolu	Boş
Başkan	1	1	0
Başkan Yardımcısı	6	0	6
Vergi Başmüfettişi	1.889	220	1.669
Vergi Müfettişi	6.494	2.822	3.672
Vergi Müfettiş Yardımcısı	6.855	5.220	1.635
TOPLAM	15.245	8.263	6.982

Kaynak: (VDK, 2019: 11)

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nda çalışan müfettişlerin %3'ü Vergi Başmüfettişi, %34'ü Vergi Müfettişi, %63'ü de Vergi Müfettiş Yardımcısıdır.

“Yürütülen vergi incelemeleri temelde beş ana kaynaktan başlatılmaktadır.

Bunlar;

- VDK-RAS üzerinden, mükelleflere ait her türlü bilgi kullanılarak yapılan analiz ve mukayeseler neticesinde riskli görülen sektörler ve mükellefler nezdinde yürütülen incelemeler,*
- İhbar ve şikâyetlere istinaden yürütülen incelemeler,*
- Teftiş, soruşturma, inceleme ve denetimler sırasında yapılan tespitlere istinaden yürütülen incelemeler,*
- Kamu kurum ve kuruluşlarından intikal eden ve doğrudan veya dolaylı olarak vergisel konuları içeren inceleme ve denetim raporları ile inceleme talepleri,*
- Vergi Müfettişleri tarafından riskli olduğu düşünülen sektörlerle yönelik düzenlenen Görüş ve Öneri Raporları uyarınca yapılan incelemeler olarak belirlenmiştir.”*

2.7. Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetimi

Her ülkenin kendi siyasal, sosyal ve ekonomik yapısının düzeyini ve özelliklerini gösteren ayrı bir vergi yapısı bulunmaktadır (Nadaroğlu, 1996: 372).

Çeşitli ülkelerin vergi denetimi ile ilgili izledikleri politikalar ülkemiz için fikir oluşturacaktır. Bu bağlamda Amerika Birleşik Devletleri, Almanya, İngiltere,

Fransa, İtalya, İspanya ve Hollanda’da yürütülen vergi denetim sistemleri açıklanmaya çalışılmıştır.

2.7.1. Amerika Birleşik Devletleri’nde Vergi Denetimi

Amerika Birleşik Devletleri (ABD), Kuzey Amerika kıtasında 50 eyaletten oluşan federal bir devlettir. Devletin gücü, Federal Devletler ile 50 eyalet arasında paylaşılmaktadır (Doğan ve Kapusuzoğlu, 2005:27).

Demir’e göre; *“Federal vergi idaresi diğer pek çok ülkeye göre farklı bir yapıdadır. Vergi idaresinin yapılanmasında Maliye Bakanlığı’ndan ziyade Hazine Bakanlığı’nın yetkili olduğu söylenebilir. Maliye Bakanlığı genel olarak politika üreten birim fonksiyonu olarak görülmekte, Hazine Bakanlığı’na bağlı İç Gelir İdaresi(IRS) ise federal vergi idaresini teşkil etmektedir”* (Demir, 2008: 275).

ABD vergi sistemi eyalet, federal ve mahalli yönetim vergi sistemlerinden oluşmaktadır. ABD mükellefleri sadece federal idareye ve İç Gelir İdaresi (IRS- Internal Revenue Service)'ne değil bağlı olduğu eyalet ve oturduğu ilçe, belediye veya diğer mahalli yönetimlere de aynı ve değişik adlarla vergiler ödemektedirler. Bu nedenle, ABD vergi sistemi karışıktır ve mükelleflere çok sayıda ödevler yüklemektedir. Mükellefler ile özellikle muhasebeci ve mali müşavirlerin sadece federal ve 50 eyalet vergi sistemini değil 7 binden fazla mahalli vergi idaresinin vergi kurallarını ve her yıl bütçe dengelerini tesis için yaptıkları oran ve diğer değişiklikleri de takip etmeleri gerekmektedir (Öner, 2005: 125).

Karyağdı, IRS ile ilgili olarak; *“IRS, 1998’de başlayan yeniden yapılandırılmasına kadar ulusal, bölgesel ve yerel düzeyde örgütlenmiştir. Vergi politikası, Başkan yönetiminde Washington’daki Ulusal Ofiste yapılmaktaydı. Bu politikayı uygulamak için ülke bölgelere, bölgelerde alt bölgesel bürolara bölünüyordu. 1995’te meydana gelen yapılandırma sırasında bu yedi bölge dört bölge olarak birleştirilmiştir. Her bölgeyi bölgesel bir Başkan yönetmekte ve bölge içinde bölgesel ofisler yer almaktaydı. Geçmişte 63 bölgesel ofis var iken 1995 yeniden yapılandırılması sırasında bunların sayıları 33’e düşürülmüştür. Mükellef beyannamelerinin denetlenmesi (işlenmesi) için ülke çapında 10 tane Servis Merkezi kurulmuştur”* (Karyağdı, 2006: 37).

Doğan ve Kapusuzoğlu'na göre; “IRS, federal gelir vergisi, veraset ve intikal vergisi, istihdam vergileri, bazı tüketim vergilerinin tahsilatı ve vergi kanunlarının uygulanmasından sorumludur. Hazine Bakanlığı'nda çalışan 154.000 kişiden 116.000'i IRS personelidir. 1862'de kurulan IRS, 4 bölge idaresi ve 33 vergi dairesine sahiptir Yerel vergi dairelerine bağlı olarak Gelir Ajanları, Vergi Denetim Elemanları ve Hizmet Merkezlerinde görev yapan personel çalıştırılmaktadır. Bununla birlikte Vergi Denetim Elemanları çeşitli kıstaslara göre değerlendirilip Gelir Ajanlığına yükselmektedirler. Gelir ajanları, gerçek kişilerin karmaşık nitelikteki beyannameleri ile şirketler, tüketim vergisi beyannamelerini ve işveren beyannamelerini incelemektedirler. 24 saat muhasebe eğitimi almış üniversite mezunu olan kişiler gelir ajanı olabilmektedir. Bunlar incelemelerini mükelleflerin işyerinde yapmaktadırlar. ABD'deki çok büyük kuruluşlar ve şirketler ise bir ekip oluşturularak denetlenmektedirler. Bu ekiplerde ekonomistler, mühendisler ve uluslararası uzmanlar da yer almaktadırlar. Gelir ajanlarının 3.500'ü ekip halinde çalışmaktadır. Bazı çok büyük şirketlerde denetim elemanları sürekli bulunmaktadır” (Doğan ve Kapusuzoğlu, 2005: 27).

Eyüpgiller'e göre IRS' in görevi; “mükelleflere en kaliteli hizmeti, vergi hukukunu anlamalarına yardımcı olacak, vergi ödeme sorumluluğu ve bilinci yerleştirecek şekilde vermek, vergi hukukunu tüm mükelleflere dürüstlük ve adalet çerçevesinde uygulamaktır” (Eyüpgiller, 2001: 124).

Mükellefin işyerinde yapılan inceleme diğer inceleme türlerinden daha kapsamlı yapılan, karmaşık konulardan oluşan ve risk analizi sistemiyle seçilen beyannameler üzerinden yapılan incelemelerdir. Bu incelemeler, gelir ajanları tarafından yürütülür (Kol, 2019:119).

Tıpkı çeşitli devletlerde olduğu gibi Amerika'da da incelemeler beyana dayalı vergileri içermektedir. Özellikle amaç; satış ve emlak, sosyal güvenlik, gelir ve kurum vergilerinin mükelleflerinin incelenmesi olup, gelir vergilerinin oranı toplam inceleme kapasitesi içinde oldukça yüksektir. Diğer yandan inceleme oranının %102 olması ve incelemeye alınan her 100 kişiden 75'inin cezai yaptırıma tabi tutulması ABD'de incelenecek mükellef seçiminin ne kadar doğru yapıldığına çarpıcı bir örnek

teşkil etmektedir. Yine başkan ve yardımcısının her yıl incelemeye alınması örnek teşkil edecek bir durum olmaktadır (Ay ve Baran, 2008: 227).

Görüldüğü üzere ABD vergi denetiminde federal yapının ağır bastığı bir düzenleme getirmiştir. AB üye ülkelerin kendi egemenliklerine sahip olmalarına karşın denetimde bir çatı altında birleşmeleri, OLAF'ı (European Anti-Fraud Office) kurmaları ve yine ülkeleri bağlayan kararlar almaları bir bakıma federal yapıda federe devletleri bağlayan bir yapıya sahip olan ABD ile benzerlik göstermektedir. Bu bize ülkelerin sahip oldukları ekonomik güçlerinin devamını sağlayacak gelir kaynaklarından vazgeçemeyeceklerini göstermektedir. Bunun sağlanmasında ülkeler kendilerini bağlayan kurumlar oluşturmaktan ve kararlar almaktan kaçınmamışlardır. Gelir kaynaklarının en önemli kalemi olan vergi için sıkı denetim mekanizmaları oluşturulmuştur. Bu itibardır ki vergi denetimi, her ülkenin finansal bağımsızlığını korumanın bir aracı olmuştur (Ay ve Baran, 2008: 227).

2017 yılında yapılan incelemeler sonucunda, 10.000.000\$-50.000.000\$ arasında gelir elde eden mükelleflerin incelenme oranı yüzde dört ve yapılan tarhiyat tutarı 158.539.000,00\$ iken 20.000.000.000\$ ve bu tutarın üzerinde gelir elde eden mükelleflerin incelenme oranı yüzde 58,4 ve bu mükelleflere yapılan tarhiyat tutarı 11.062.170.000\$'dır (WEB_2).

ABD'de çok fazla inceleme yapmak yerine risk odaklı inceleme yapma anlayışı incelemelerin etkinliğini artırmada başarılı olmuştur (Kol, 2019: 119).

Demir'e göre; *"ABD vergi kayıp ve kaçığının, diğer ülkelere oranla daha az olmasını sağlayan faktörler; kişi başına düşen gelir düzeyinin yüksek olması ve vergi mükelleflerinde vergi bilincinin yerleşmesinin yanında, vergi cezalarının yüksek olması, vergi kayıp ve kaçığına sebep olanlara karşı ortaya çıkan negatif tepki ve en önemlisi IRS'nin vergi mükelleflerinde bıraktığı iyi intibadır. ABD'nin mali alandaki teknolojik altyapı sistemi ve idare personellerinin işlerini hızlı yapmaları, idarenin mükellefe vergi iadesi yapacağı durumda en kısa zamanda iadeyi kendisine ödemeleri vergi mükelleflerinin idareye olan güvenini artırmakta ve mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerini azaltmaktadır"* (Demir, 2008: 295).

2.7.2. Almanya'da Vergi Denetimi

Almanya 16 eyaletten oluşan ve 'Federal Cumhuriyet' rejimine sahip bir ülkedir. Yani Almanya'da federal devlet ve federe eyaletler olmak üzere iki idareli yönetim sistemi uygulanmaktadır. Vergi idarelerinde de eyalet maliye idaresi ile federal maliye idaresi arasında iş bölümü yapılmıştır. Alman Anayasası vergi düzenleme yetkisini federal hükümetle eyaletler arasında paylaşmakta ve kendi alanlarına giren vergisel işlemlerin yapılması için gerekli örgütleri kurmalarını zorunlu tutmaktadır (Can, 2004: 25).

AB üyesi 15 ülke arasından Almanya, toplam vergi gelirlerindeki en yüksek sosyal güvenlik payına sahip olmaktadır. Dolaylı ve dolaysız vergi payı Birlik içindeki en düşük ülkeler arasındadır. Dolaylı vergilerin payının oransal olarak düşüklüğü büyük ölçüde ÖTV oranlarındaki ılımlı oranlar ile mal ve üretim üzerindeki diğer vergilerin oranlarının oransal düşüklüğü ile açıklanabilir (Şin, 2005: 136).

Can'a göre; *"Avrupa Birliği üyesi olan Almanya'da Alman Anayasa'sında belirtildiği üzere, ülkenin federal özelliğine uygun olarak, eyaletlerin ve federal devletin kendi alanlarına giren vergileri tespit etmek ve toplanmak için ayrı örgütler kurmalarını zorunlu tutmaktadır. Ayrıca belediyeler de kendilerine gelir getiren vergilerin toplanması için vergi dairelerini kurmuşlardır. Federal ve eyalet maliye örgütleri üç kademeli sistemden oluşmaktadır. Maliye Bakanlığı en üst mali mercilerdir. Orta kademedeki mali merciler olan Yüksek Maliye Müdürlükleri (Oberfinanzdirektion) ve yerel mali merciler ise vergi daireleridir. Almanya'da vergi denetimi; teftiş, vergi incelemesi ve kontrolüdür. Almanya'da vergi denetimi, vergi dairelerine bağlı olan inceleme elemanları tarafından yapılmakta, teftiş ve performans ağırlıklı denetim ise Sayıştay tarafından gerçekleştirilmektedir"* (Can, 2004: 25, 27).

Vergi dairesi kadrolarında bulunan çok sayıda denetim elemanlarının yanı sıra Yüksek Maliye Dairesine bağlı olan az sayıda personel ile vergi denetimi yürütülmektedir. Asıl incelemeler vergi dairesinde bulunan inceleme personelleri tarafından gerçekleştirilmektedir. Bununla birlikte mükellef bildirim ve beyanlarını

kabul eden elemanların da sınırlı bir kapsamda eksiklik veya hataları düzeltme gibi yetkileri bulunmaktadır (Can, 2004: 29).

Benlikol ve Akgür'e göre; *“Alman mali sistemi etkin bir denetim yapısına sahiptir. Vergi denetimi yapan kişiler belirli sektörlerde uzmanlaşmış denetçilerdir. Örneğin; otomotiv konusunda uzmanlaşmış olan denetçiler otomotiv sektöründeki firmaları, gıda konusunda uzmanlaşmış denetçiler de gıda firmalarını incelemektedirler. Belirli vergi türlerini incelemek amacıyla oluşturulmuş denetim birimleri bulunmaktadır. Yani sadece KDV denetimi yapan, sadece ücret vergilerini inceleyen vergi müfettişleri bulunmaktadır. Almanya'da mali polis maliye teşkilatı içerisinde, Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak faaliyet göstermektedir”* (Benlikol ve Akgür, 2002: 45).

Almanya'nın vergi idaresinde 10.000'den fazla işyeri denetim elemanı çalışmaktadır. 2000 yılında, toplamda, tüm büyük firmaların yaklaşık %22'si ve orta ölçekli firmaların ise yaklaşık % 9'u işyeri denetimine tabi tutulmuştur. İşyeri denetimlerinin bağlı olduğu bu sistemde, ticari ve mesleki kazançtan elde edilen gelir vergisinde, vergi kaçakçılığında çok sert cezalar uygulandığından, uluslararası bir karşılaştırmada, çok yüksek bir uyum göze çarpmaktadır (Şin, 2005: 139).

Benlikol ve Akgür'e göre *“Almanya'da büyük küçük bütün işletmeler mutlaka vergi incelemesi görmektedir. Özellikle sanayi işletmeleri en az 2 - 3 yılda bir vergi incelemesine tabi tutulmaktadır. İşletme hacmi çok büyük boyutlara ulaşmış holdinglerde sürekli denetim elemanı bulundurulabilmektedir. Vergi incelemeleri bir ay kadar öncesinden işletmeden randevu alınarak yapıldığı gibi habersiz olarak da yapılabilir. Habersiz denetimlerde hangi denetim elemanının hangi firmayı denetleyeceği denetimin yapılacağı sabah çekilen kura ile belli olur. Denetimler işletmede veya muhasebe kayıtlarının tutulduğu muhasebe bürolarında yapılabilir. İnceleme yapılırken son 3 yıla ait tüm hesaplar denetlenmektedir. Eğer hesaplarda şüpheli bir durum ile karşılaşılırsa inceleme son 10 yıllık hesap kayıtlarına kadar uzatılabilir. Bir defa vergi incelemesi gören yıllara ait kayıtlar olağan durumlarda bir daha asla inceleme konusu yapılmamaktadır. Almanya'da her şirketin mutlaka bir banka hesabı bulunmakta ve para hareketleri bu hesaptan yapılmaktadır. Bu*

hesaplar maliyenin denetimine açıktır ve inceleme sırasında bu hesaplardaki para hareketleri de gözden geçirilmektedir. Şirketlerin kasalarında nakit olarak en fazla 2 ya da 3 bin euro civarında para bulunur. Kasadaki nakit miktarı örneğin 20 bin euro gibi önemli bir miktarı bulursa denetim elemanı bu paranın kaynağının izahını ister” (Benlikol ve Akgür, 2002: 45).

Kızılot ve Kızılot’a göre; *“Alman Vergi Kanunu; vergi kaçakçılığı suçunun belli bazı vergilerle ilgili olmasını, vergi kaçakçılığının değiştirilmiş veya sahte olarak düzenlenmiş belgeler kullanılarak gerçekleştirilmesini, suça vergi idaresinin elemanlarından birinin katılmasını ağırlaştırıcı sebep şeklinde kabul etmektedir. Aynı zamanda Almanya’da, vergi kaçakçılığı suçunda hüküm almış kişiler seçme ve seçilme hakkından mahrum bırakılmaktadır”* (Kızılot ve Kızılot, 2011: 774).

2.7.3. İngiltere’de Vergi Denetimi

Konukçu Önal’a göre; *“Birleşik Krallık; İskoçya, Galler, Kuzey İrlanda ve İngiltere olmak üzere dört devletten oluşmaktadır. Birleşik Krallığı meydana getiren bu dört devletten en büyüğü olan İngiltere monarşi ile yönetilmekte ve yazılı bir anayasası bulunmamaktadır. ‘Acts of Parliament’ yasalarının ve bu parlamento kararlarına dayalı çıkarılan tüzük ve yönetmeliklerin yanı sıra tarih boyunca sonuçlanan mahkeme kararlarının meydana getirdiği ‘Common Law’, mahkemeler tarafından kullanılan ana iki kaynak olmaktadır”* (Konukçu Önal, 2011: 125).

Canbay’a göre; *“İngiltere’de dolaysız vergiler diğer ülkelere göre erken uygulanmıştır. 1404 yılında dünyanın ilk gelir vergisi İngiltere parlamentosunun onayıyla geçmiştir. Fakat kabul edilen vergi büyük tepkiler alınca parlamento vergiyi feshetmiş hatta tüm vergi kayıtlarının yakılması emrini vermiştir. Ayrıca İngiltere’de diğer ülkelerin tersine yüksek mertebede bulunan memurlar da vergi mükellefi sayılmış, vergi istisnalarının ve muafiyetlerinin kapsamı sınırlandırılmıştır”* (Canbay, 2009: 43).

İngiltere’de vergilerin tahsili ve idaresinden sorumlu birim İngiliz Gelir ve Gümrükler İdaresidir. Bu idare; gelir, gümrük ve tüketim vergileri bölümlerinin birleşmesi ile 18.04.2005 tarihinde kurulmuştur. Gelir ve Gümrükler İdaresi’nin

amacı, vergilerin zamanında, doğru ve eksiksiz olarak ödenmesini sağlamaktır (Doğan ve Kapusuzoğlu, 2005: 28).

Şin'e göre "İngiltere'de vergi incelemesi 'tax inspector' denilen inceleme personellerince yapılmaktadır. Denetim elemanları Gelir İdaresi adına bireylerin ve kurumların borçlarını belirler. İhtilaflı olaylarda Gelir İdaresi Başkanı (Tax Comissioners) bir önceki aşama olarak Gelir İdaresini temsil eder. Vergi kaçakçılığını araştırır. Ayrıca şirketler, firmalar, ortaklıklara ve bireylere vergi yasalarını uygulamak, hesapları ve bunları oluşturan öğeleri incelemek, incelemeyi yazışarak-işyerine giderek veya görüşme yoluyla yapmak, yükümlülere tavsiyede bulunmak ve anlaşma sağlamak, teknik ve yazı işleri memurlarını yönetmek denetim elemanlarının yapmakla yükümlü oldukları görevlerden bazılarıdır" (Şin, 2005: 153).

İngiliz Gelir ve Gümrükler İdaresi, her yıl denetleme amacıyla bazı beyannameleri seçmektedir. Mükellefler beyannamelerinde yer alan kayıtların veya talepleriyle ilgili ayrıntıların doğruluğunu sağlamakla sorumludurlar. Bunların doğruluğunu kontrol etmek amacıyla mükelleflerin talepleri veya beyanlarını incelemeye tabi tutmaktadırlar. Böylelikle mükelleflerin vergilerini az ya da çok ödeyip ödemediklerini teyit etmek isterler (Organ, 2008: 69).

Organ'a göre; "Gelir ve Gümrükler İdaresi mükelleflerin vermiş olduğu beyanı kontrol etmek amacıyla beyannamede yer alan bilgilerin kaynağını oluşturan bilgileri isteyebilmektedir. İdare tarafından istenen bilgiler beyannamede yer alan beyanlara bağlı olarak değişiklik gösterebilmektedir. Yapılan inceleme sırasında beyan edilen bilgiler ile mükellef tarafından gönderilen bilgilerin karşılaştırılması yapılır. Vergi denetim personeli Gelir ve Gümrükler İdaresi adına bireylerin ve kurumların borçlarını belirlemektedir. Vergi kaçakçılıklarını araştırır. Ayrıca şirketler, firmalar, bireyler ve ortaklıklara vergi kanunlarını uygulamak, hesapları ve bunları oluşturan öğeleri incelemek, incelemeyi yazışarak, işyerine giderek ve görüşme yoluyla yapmak, yükümlülere tavsiyelerde bulunmak ve anlaşma yapmak, teknik ve yazı işleri memurlarını yönetmek denetim elemanlarının yapmakla yükümlü oldukları görevler arasında yer alır" (Organ, 2008: 69).

Yapılan anket çalışmaları sonucunda İngiltere Gelir İdaresi en güvenilir kurum seçilerek kamuoyundan başarı ödülünü almıştır. Bu durumun sebebi olarak İngiltere Gelir İdaresinin çalışmalarını kamuoyuyla sürekli bilgi paylaşmasına yorulmuştur (Konukcu Önal, 2011: 136).

2.7.4. Fransa’da Vergi Denetimi

Fransa’da yaklaşık 150 yıldan beri güçlü yetkilerle donatılmış teftiş kurulları bulunmaktadır. Ülkemizin Teftiş Kurulu 1879 yılında Fransız Maliye Teftiş Kurulu örnek alınarak kurulmuştur (Şaan, 2008: 99).

Övet’e göre; “*Fransa’da vergi denetimi Vergiler Genel İdaresi tarafından yürütülmektedir. Vergiler Genel İdaresi; Ekonomi, Maliye ve Sanayi Bakanlığı’na bağlıdır. Vergi denetimini gerçekleştiren kişilere ‘Inspector Des Import’ yani ‘vergi müfettişi’ adı verilmektedir*” (Övet, 2010: 65).

Nisan 2000’de, Başbakanın talebi üzerine, Devletin reforme edilmesi kapsamında, Kopernik Programı kabul edilmiştir. Amacı ise Vergiler Genel İdaresi (Direction Generale des Impôts) ve Gelirler Genel İdaresinin (Direction Generale de la Comptabilite Publique) mali bilgilenme sistemlerinin gelişmesidir (Şin, 2005: 144).

1793 tarihli Fransız Anayasasınının 101. maddesi, hiçbir vatandaşın kamu görevlerine yardım gibi şerefli bir yükümlülükten muaf olmadığını söylemektedir. Devletin etkililiği hukuki, politik ve sosyal sayısız göstergeler ışığında ölçülebilir. Ancak etkinliğini ölçmek; devletin vergi gelirlerini kamu kasalarına girmesini sağlayabilme ve vatandaşlarına vergi yükümlülükleri gibi "şerefli" görevlerine karşı göz kulak olabilme, ödemelerini yaptırabilme kapasitesine bağlıdır. Bunun için devlet vergi denetimi (le cöntrole fiscal) gibi çok önemli bir yetkiyle donatılmıştır (Şin, 2005: 145).

Vergi denetimi, her şeyden önce hukuki bir kavramdır. Tüm mesele Vergi Yönetiminin nereye kadar uzanabileceği sorusunu bilmektir. Çünkü kişinin kişilik hakları da aynı ölçüde, anayasa tarafından korunmaktadır. Kişisel özgürlük haklarının korunması ile yönetilenlerin temel haklarına yönelik muhtemel tehditler

nedeniyle yapılan vergi denetimi arasında İdare hassas dengeyi kurmak zorundadır (Şin, 2005: 146).

Klasik olarak denetim, işyerinde ve vergi dairelerinde denetim olarak ikiye ayrılmaktadır. Dairede yapılan denetim göreceli olarak biraz daha kısadır ve onaylanmış tüm mali beyanlar üzerinden yapılmaktadır. Vergi dairesi bu bildirimler arasından çok sayıda bildirim olduğundan seçme yapmak zorundadır. Örneğin Fransa'da 1997 yılında gerçek kişilerin % 6'sı, kurumların ise % 15'i incelenmiştir. İşyeri denetimlerinde biraz daha ayrıntılı bir denetim söz konusudur. Şirketler söz konusu olduğunda bu durum, defterlerin incelenmesi adını alır. Kişisel mali durumun karşı incelemesi adını da özel kişilerin gelirlerinin denetlenmesi söz konusu olduğunda almaktadır. Denetimde, yönetimin kullanabileceği birçok teknik bulunmaktadır. Fransa'da mali idare, son yıllarda, tüm çabasını vergi kaçakçılığı üzerine yoğunlaştırmıştır (Şin, 2005: 146).

Yine Fransa'da, denetçileri; gerçek kişileri denetleyen yerel denetçiler, şirketleri denetleyen denetçiler olarak ikiye ayırabiliriz. Yerel denetçiler genelde özel uzmanlık gerektirmeyen mükelleflerden sorumludur. Şirketleri denetleyen birimler ise, şirket büyüklüklerine göre büyük şirket denetçileri, orta ve küçük ölçekli şirket denetçileri olarak üç birime ayrılmıştır. Denetim elemanlarının profesyonel olmaları iyi bir eğitim sürecinden geçmeleri ve mükellef haklarını gözetmeleri denetim stratejisinin ana hatlarını oluşturmaktadır. Yine vergi idaresinde denetim ve yönetim fonksiyonları birbirinden ayrılmıştır. Denetlenecek mükelleflerin tespiti, vergisel problemler ve yıllık denetim araçları, büyük şirketlerin denetiminden sorumlu birimle birlikte belirlenmektedir (Doğan ve Kapusuzoğlu, 2005: 28).

Mali denetim hakkına sahip olan İdare'nin denetim konusunda belirgin güçleri bulunmaktadır. Bununla beraber bunlar, kısmen de olsa denetime tabi mükelleflere anayasa tarafından sunulan garantilerle karşı denge sağlanmıştır. Vergi Usul Yasasının 16. maddesi, İdareyi gelir vergisi konusunda mükelleften açıklama, isteyebilme ve ispatlama hakkıyla donatmıştır (Şin, 2005: 149).

Açıklama istemede idare, mükelleften mali durumu hakkında net bilgiler vermesini isteyebilir. İspatlamada ise bir miktar zorlama söz konusu olabilir. Kanun

koyucu da bu konuda duyarlıdır ve ispat isteme belirli durumlarda söz konusu olabilmektedir. İdare mükellefe cevap için iki aydan az olmayan bir süre vermek zorundadır ve bu süre mükellefe, mali idarenin isteklerine uygun biçimde cevap verme gücünü vermek zorundadır. Eğer mükellef, idarenin bu isteklerine cevap vermezse idare dava açabilir. Eğer verilen cevap, idarece yetersiz bulunursa; yükümlüye cevabını tamamlaması için 30 gün daha ek süre verilir. Bilgi isteme hakkı, vergi görevlilerine vergi denetimi yapmak ve vergi matrahının doğruluğunu ve kesinliğini sağlamak için tanınmıştır (Şin, 2005: 149).

2.7.5. İtalya’da Vergi Denetimi

Şin’e göre; “*İtalyan Gelir İdaresi, vergi yönetimi, tahakkuku ve tahsilatına ilişkin tüm fonksiyonları yerine getirmektedir. İtalyan Gelir İdaresi Ekonomi ve Finans Bakanlığına (Ministero dell’Economia e delle Finanze) bağlı olarak çalışmaktadır. İtalyan Gelir İdaresi’nin ülke genelinde 400 ofisi bulunmaktadır. Bu Ofisler Gelir İdaresinin mükelleflere bilgi ve yardım sağlama, vergilerin yönetimi, tahakkuku ve tahsili, yükümlü uyumsuzluğu gibi önemli işlevlerini yerine getirirler.*

Kurumsal işlevlerini yerine getirmede Gelir İdaresi’nin hedefleri arasında mükelleflerle ilişkileri kolaylaştırmak, yardım ve bilgi hizmetlerini arttırmak, vergi kaçakçılığına karşı daha güçlü önlemler almak, optimal etkinliği sağlamak için organizasyon ve planlama modellerini yenileştirme sayılabilir.

Ekonomi ve Finans Bakanlığı ile Gelir İdaresi hizmetlerin yerine getirilebilmesi, hedeflere ulaşılabilmesi ve yıllık gelir kaynaklarına ulaşılabilmesi hedeflerini gerçekleştirmek için beraber çalışmaktadır. İtalyan Gelir İdaresi hem yerel hem bölgesel idarelerde daha geniş bir sahada hizmet sağlayacaktır. Bunlar vergi toplama ve bilgi sağlama yollarını iyileştirecek vergi sistemi yönetim ilkelerini verimli hale getirmeye çaba göstermektedirler.

Federal vergi sisteminde istikrar ve eşitlik ilkelerine dayalı bir vergi kültürü yerleştirmeye çalışmaktadır. Gelir İdaresinin genel amaçlarıyla vergiden kaçınmayı önleyecek tedbirleri geliştirmek, vergiye uyumu arttırmaya çalışmak, yurtdışına kaçırılan sermayeyi engellemek, gizli ekonomiyi açığa çıkarmak da genel hedefler arasında yer almaktadır” (Şin, 2005: 167-172).

Mükelleflerle ilişkilerde idari şeffaflığın artırılması, sektör bazında vergi incelemesi hedeflerine ilişkin kriterleri geliştirerek vergiden kaçınmaya karşı ciddi önlemler alınması gereği üzerinde durulmaktadır. Mükellef tarafından verilen beyanname ve bildirimlerde otomasyonu yaygınlaştırmaya önem verilmektedir. Vergi beyannameleri ve diğer bildirimlerin online hizmetler aracılığıyla yapılmasının yaygınlaştırılmasına çalışılmaktadır. Genelge, direktif gibi yasal düzenlemelerdeki değişikliklerin de en kısa zamanda yükümlüye duyurulmasına özen gösterilmektedir (Şin, 2005: 172).

2.7.6. İspanya’da Vergi Denetimi

Şin’e göre “İspanya’da vergi gelirleri merkezi hükümet, özerk bölge idareleri ve yerel belediyeler tarafından toplanmaktadır. Yaklaşık 15 tane vergi bulunmaktadır. Bunların arasında gelir vergisi, kurumlar vergisi, emlak vergisi, servet vergisi, çöp vergisi, veraset ve intikal vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, KDV sayılabilmektedir. Merkezi hükümet vergileri Ekonomi ve Vergileme Bakanlığınca (Ministerio De Economia y Hacienda) bölgesel vergi toplama merkezlerinden yönetilmektedir. Bölgesel vergiler 17 özerk bölge vergi idaresi tarafından yönetilmektedir. Yerel belediyeler ise kendi yerel vergilerini toplamaktadır” (Şin, 2005: 162).

Toplam vergi yükündeki dolaylı, dolaysız vergilerin ve sosyal güvenlik katkı paylarının oranları çok farklı değildir. Dolaysız vergilerin miktarı GSMH'nın yüzdesi olarak biraz daha düşük olmaktadır. Dolaysız ve dolaylı vergilerin ve daha az yer tutan sosyal güvenlik katkı payları tüm Birlik üyesi ülkeler ortalamasının altındadır (Şin, 2005: 162).

Gelirleri asgari düzeyin üzerinde olan herkes, yıllık gelirleri üzerinden vergi beyanlarında bulunmak zorundadır. Ayrıca, Vergi mükellefleri vergi kurumlarına, mesleki ve ticari faaliyetlerinin başlangıç ve sona erme tarihlerini, adres değişikliklerini bildirmek zorundadır. Bu yükümlülükleri uymayanlara para cezası verilmektedir. İspanya’da vergi suçları normal vergi suçu ve ağır vergi suçları olarak ikiye ayrılmaktadır. Ağır vergi suçlarında suçun tekrar edilmiş, suçta ısrar edilmiş

veya engellenmenin ortaya çıkmış olup olmadığına bakılmaksızın kaçakçılıkla ilgili hükümler uygulanmaktadır (Şin, 2005: 165).

Vadesi geçmiş vergi üzerindeki faiz ödenmemiş veya beyan edilmemiş miktara göre %50 - %150 arasında değişmektedir. İngiltere'de olduğu gibi inceleme yapılırken işbirliği yapanların cezalarında indirim yapılabilir. İspanya Vergi İdaresi mükelleflerin İspanya'daki malvarlığı satışını ve banka hesaplarını bloke edebilir. İspanya Vergi İdaresi mükellefin bireysel vergi durumu hakkında üçüncü kişilerden bilgi alabilir (Şin, 2005: 166).

2.7.7. Hollanda'da Vergi Denetimi

Benlikol ve Akgür'e göre "*Hollanda etkin bir vergi denetimine sahiptir. Mükelleflerin incelenme oranları %90'ları bulmaktadır. Vergi denetimleri Maliye Bakanlığı'nun merkezi birimlerinden biri olan Denetim Müdürlüğü tarafından yürütülmektedir. Vergi denetim elemanları vergi daireleri bünyesinde çalışmaktadır. Denetim yapılacak bölgeler için özel vergi timleri oluşturularak bu timler denetimleri gerçekleştirmektedir. Bir örnek vermek gerekirse, Amsterdam'da 1 vergi dairesi ve bu vergi dairesine bağlı olarak çalışan 3 vergi timi bulunmaktadır. Her bir tim belirli bir mükellef grubu için, örneğin 1 no'lu tim sanatçılar, muhasebeciler vb., 2 no'lu tim tekstilciler, konfeksiyoncular vb., 3 no'lu tim gıda işyerleri vb. oluşturulmuştur. Denetim timlerinde belirli konularda uzmanlaşmış denetim elemanları görev yapar ve sadece uzmanlık alanları ile ilgili mükellefleri denetlemektedir. Bankacılık konusunda eğitim görmüş personeller bankaları, otomotiv firmaları konusunda eğitim görmüş denetim elemanları otomotiv firmalarını vs. denetler. Vergi denetim personelleri istisnai durumlar dışında hakkında eğitim görmediği sektörlerle ait firmalarda denetim yapmaz. Vergi denetimi oldukça etkin bir şekilde işlemektedir. Her Hollanda vatandaşı nüfus kaydı ile birlikte 'SOFİ' numarası verilen bir numara verilir. Kişiyeye özgü olan bu numara vergi kayıtları, SGK kayıtları, pasaport vb. bütün resmi kayıtlarda kullanılır. Bu numara ile kişinin mal varlığı, kazancı, sosyal güvenlik durumu gibi konularda her türlü bilgilere ulaşılmaktadır. Bütün beyannameler bir merkezde toplanarak ön incelemeden geçirilir ve hatalı bulunan bildirimler geri gönderilerek düzenlenmesi istenir. Almanya'da olduğu gibi Hollanda'da da vergi denetiminde kullanılmak üzere*

her sektör için belirlenmiş kâr oranları bulunmaktadır. Bu oranların altında kalan kâr oranlarını beyan eden mükellefler denetlenir. Yapılan denetimler sonucu makul bir gerekçe bulunamazsa kâr miktarı artırılır. Yeni açılan bir işyeri bir veya en geç iki ay içerisinde Maliye elemanları tarafından ziyaret edilir ve kayıtların tam olup olmadığı incelenir. Ayrıca Ticaret Odalarından firma kayıt bilgileri de alınarak bu firmaların vergi kayıtlarının tam olup olmadığı da incelenir. Vergi denetimleri özellikle firma sayısının hızlı bir artış gösterdiği sektörlerde daha fazla olmaktadır. Her firmanın en fazla 5 yılda bir denetimden geçme zorunluluğu bulunmaktadır. Maliye Bakanlığının eleman sayısı yetersiz kalmaya başladığından son yıllarda bu süre uzamaya başlamış ve itibarlı firmalar listesi oluşturulmuştur. Uzun süre faaliyet gösterip de vergi açısından bir sorun yaratmayan firmalar daha uzun aralıklarla denetlenmeye başlanmıştır. Kapanan şirketlerin hesapları Maliye tarafından da incelenir ve iflas eden işletme sahiplerinin 5 yıl geçmeden yeni bir işyeri açmasına izin verilmemektedir” (Benlikol ve Akgür, 2002: 58, 59).

2.8. Türkiye İle OECD Üyesi Ülkelerin Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi

Dünya’da gelir idarelerinin yapılanması 4 farklı organizasyon türüne dayanmaktadır. Bunlar (Jacobs, 2013: 62):

- **Vergi Türüne Göre Yapılanma:** Gelir vergisi, kurumlar vergisi gibi vergi türleri doğrultusunda birimlerin oluşturulduğu sistemdir.
- **Fonksiyonel Yapılanma:** Tahsilat birimi, denetim birimi gibi faaliyetler doğrultusunda birimlerin oluşturulduğu sistemdir.
- **Mükellef Odaklı Yapılanma:** küçük, orta ve büyük ölçekli mükellefler gibi mükellef büyüklüğü doğrultusunda birimlerin oluşturulduğu sistemdir.
- **Karma Yapılanma:** Yukarıdaki yapılanma türlerinin hepsini içeren yapılanmadır (Jacobs, 2013: 62).

Gelir idarelerinde vergi türüne göre yapılanma yaygın iken bu modelin zayıf yönleri nedeniyle 1990’lı yıllardan itibaren fonksiyonel yapılanma popüler hale gelmiştir. Mükellef ile gelir idareleri ilişkisinin önem kazanması ile mükellef odaklılık ön plana çıkmıştır.

Tablo 3: OECD Ülkelerinde Gelir İdaresinin Organizasyon Modeli			
Ülkeler	Gelir İdaresinin Türü	Ülkeler	Gelir İdaresinin Türü
ABD	Mükellef Odaklı	İtalya	Karma
Almanya	Karma	İzlanda	Karma
Avustralya	Karma	Japonya	Karma
Avusturya	Karma	Kanada	Fonksiyonel
Belçika	Karma	Kore	Karma
Birleşik Krallık	Karma	Lüksemburg	Fonksiyonel, Vergi Türü
Çek Cumhuriyeti	Vergi Türü, Fonksiyonel	Macaristan	Karma
Danimarka	Karma	Meksika	Fonksiyonel, M. Odaklı
Estonya	Karma	Norveç	Karma
Finlandiya	Karma	Polonya	Karma
Fransa	Mükellef Odaklı	Portekiz	Karma
Hollanda	Fonksiyonel, M. Odaklı	Slovakya	Fonksiyonel
İrlanda	Mükellef Odaklı	Slovenya	Karma
İspanya	Karma	Şili	Karma
İsrail	Karma	Türkiye	Fonksiyonel
İsveç	Karma	Yeni Zelanda	Karma
İsviçre	Fonksiyonel, Vergi Türü	Yunanistan	Karma

Kaynak: *"Tax Administration 2015 Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies"* (OECD, 2015: 84) adlı rapordan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Aşağıdaki tabloda ise OECD üyesi ülkelerde gelir idarelerinin yapısı özetlenmiştir.

Tablo 4: OECD Ülkelerinde Gelir İdarelerinin Yapısı	
Ülkeler	Gelir İdaresinin Türü
ABD	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı ve Yönetim Kurulu
Almanya	Diğer*
Avustralya	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Avusturya	Maliye Bakanlığı İçinde Tek Genel Müdürlük
Belçika	Maliye Bakanlığı İçinde Birden Fazla Genel Müdürlük
Birleşik Krallık	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı ve Yönetim Kurulu
Çek Cumhuriyeti	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Danimarka	Diğer*
Estonya	Maliye Bakanlığı İçinde Tek Genel Müdürlük
Finlandiya	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Fransa	Maliye Bakanlığı İçinde Tek Genel Müdürlük
Hollanda	Maliye Bakanlığı İçinde Tek Genel Müdürlük
İrlanda	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
İspanya	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
İsrail	Maliye Bakanlığı İçinde Tek Genel Müdürlük
İsveç	Diğer*
İsviçre	Maliye Bakanlığı İçinde Tek Genel Müdürlük
İtalya	Diğer*
İzlanda	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Japonya	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Kanada	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı ve Yönetim Kurulu
Kore	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Lüksemburg	Maliye Bakanlığı İçinde Birden Fazla Genel Müdürlük
Macaristan	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Meksika	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı ve Yönetim Kurulu
Norveç	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Polonya	Maliye Bakanlığı İçinde Birden Fazla Genel Müdürlük
Portekiz	Maliye Bakanlığı İçinde Tek Genel Müdürlük
Slovakya	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Slovenya	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Şili	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Türkiye	Diğer*
Yeni Zelanda	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı
Yunanistan	Birleştirilmiş Yarı Özerk Yapı

Kaynak: "Tax Administration 2015 Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies" (OECD, 2015: 84) adlı rapordan yararlanılarak hazırlanmıştır. **Not:** * Raporda sınıflandırmalara dâhil edilemeyen kendine özgü gelir idaresi türleri diğer şeklinde gösterilmiştir.

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere OECD ülkelerinde gelir idarelerinin türü yönünden farklı yapılanmalar mevcuttur. 15 ülkede (Avustralya, Kore, Macaristan, Norveç, Çek Cumhuriyeti, Finlandiya, İrlanda, İspanya, İzlanda, , Japonya, Slovakya, Slovenya, Şili, Yeni Zelanda, Yunanistan) birleştirilmiş yarı özerk yapı, 7 ülkede (Avusturya, Estonya, Fransa, Hollanda, İsrail, İsviçre, Portekiz) Maliye Bakanlığı içinde tek genel müdürlük, 3 ülkede (Belçika, Lüksemburg, Polonya) Maliye Bakanlığı içinde birden fazla genel müdürlük, 4 ülkede (ABD, Birleşik Krallık, Kanada, Meksika) birleştirilmiş yarı özerk yapı ve yönetim kurulu ve 5 ülkede (Almanya, Danimarka, İsveç, İtalya, Türkiye) bu sınıflandırmalara dâhil edilmemiş (diğer) kendine özgü örgütlenme bulunmaktadır.

Türkiye’de ise birleştirilmiş yarı özerk yapı olmakla birlikte, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın denetim hariç gelir otoritesinin diğer özelliklerine sahip olduğu söylenebilir.

OECD ülkeleri incelendiğinde gelir idareleri için yarı özerk yapılanmaların oldukça geniş olduğu görülmekle birlikte, gelir idarelerinin yapılandırıldığı ülkelerde, organizasyon ve yönetim, bilgi teknolojileri, vergi yasalarının yorumu, performans standartları ve personel konularındaki farklı düzenlemelere göre de özerklik dereceleri değişmektedir.

Aşağıdaki tabloda OECD ülkelerinde Gelir İdaresi Personel sayılarına yer verilmiştir.

Tablo 5: OECD Ülkelerinde Gelir İdareleri Personel Sayısı			
Ülkeler	Toplam Personel Sayısı	Ülkeler	Toplam Personel Sayısı
ABD	86.977	İtalya	39.814
Almanya	110.494	İzlanda	240
Avustralya	20.248	Japonya	56.194
Avusturya	7.484	Kanada	38.172
Belçika	19.568	Kore	18.841
Birleşik Krallık	64.820	Lüksemburg	984
Çek Cumhuriyeti	15.031	Macaristan	22.482
Danimarka	6.871	Meksika	36.410
Estonya	983	Norveç	5.798
Finlandiya	5.072	Polonya	48.558
Fransa	66.964	Portekiz	11.341
Hollanda	20.873	Slovakya	9.296

İrlanda	5.745	Slovenya	2.362
İspanya	26.231	Şili	4.195
İsrail	6.035	Türkiye	51.369
İsveç	10.571	Yeni Zelanda	3.432
İsviçre	965	Yunanistan	11.500

Kaynak: "Tax Administration 2015 Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies" (OECD, 2015: 84) adlı rapordan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Ülkeler, gelir idareleri personellerinin önemli bir kısmını vergi denetim fonksiyonuna tahsis etmişlerdir. Çeşitli ülke gelir idarelerinde vergi denetimi görevini yürüten personel oranı %15,3 (Fransa) ile %67,0 (Estonya) arasında değişmektedir. OECD üyesi 33 ülkenin 12'sinde personelin % 40'dan fazlası, 12 ülkede personelin %25-40 arası, 9'unda ise personelin %25'inin altı vergi denetimi biriminde görev almaktadır.

Aşağıdaki tabloda OECD ülkelerinde denetim faaliyetinde görev alan personel sayısının toplam personel sayısına oranına yer verilmiştir.

Ülkeler	Denetim Personeli Sayısı / Toplam Personel Sayısı (%)	Ülkeler	Denetim Personeli Sayısı / Toplam Personel Sayısı (%)
ABD	34,00	İtalya	38,40
Almanya	39,60	İzlanda	65,40
Avustralya	35,00	Japonya	63,30
Avusturya	63,70	Kanada	28,90
Belçika	***	Kore	24,00
Birleşik Krallık	42,70	Lüksemburg	42,10
Çek Cumhuriyeti	19,00	Macaristan	36,30
Danimarka	40,70	Meksika	35,20
Estonya	67,00	Norveç	41,60
Finlandiya	38,90	Polonya	24,80
Fransa	15,30	Portekiz	16,80
Hollanda	41,80	Slovakya	22,90
İrlanda	30,70	Slovenya	57,60
İspanya	22,60	Şili	40,40
İsrail	40,30	Türkiye	19,90
İsveç	32,50	Yeni Zelanda	22,40
İsviçre	25,40	Yunanistan	25,00

Kaynak: "Tax Administration 2015 Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies" (OECD, 2015: 84) adlı rapordan yararlanılarak hazırlanmıştır. Belçika'ya ait veriler bulunmadığından *** şeklinde gösterilmiştir.

Türkiye %19.9 oranı ile vergi denetiminde görev alan personel oranı sıralamasında 33 OECD ülkesi arasında 30. sıradadır. Yapılanmanın vergi denetimi üzerine inşa edildiği çağdaş idarelerde personelin %25-40 arası vergi denetim birimlerinde görev almaktadır (Pehlivan ve Gökbnar, 2010: 181).

Türkiye’de Gelir İdaresi Başkanlığı denetim hariç gelir otoritesinin diğer özelliklerine sahiptir. Türkiye Fonksiyonel bir yapılanmaya sahip olduğundan dolayı diğer yapılanma modellerinden farklı olarak denetim birimini Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı oluşturmaktadır. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığında 2019 yılı itibariyle denetimde görevli personel sayısı 8.244’tür.

Ülkeleri nüfus ve mükellef sayıları da dikkate alınarak değerlendirmek daha doğru olacaktır.

Tablo 7: OECD Üyesi Ülkelerde Nüfus, Kişisel Gelir Vergisi Mükellefi Sayısı, Kayıt Dışı Ekonominin Büyüklüğü Dağılımları				
Ülkeler	Nüfus (Milyon)	Kişisel Gelir Vergisi Mükellefi (Milyon)	Kayıt Dışı Ekonominin Büyüklüğü (%)	Kişisel Gelir Vergisi Mükellefi / Toplam Nüfus (%)
ABD	328,53	270,3	5,6	82,28%
Almanya	82,41	26,49	10,8	32,15%
Avustralya	25,01	19,05	9,8	76,16%
Avusturya	8,76	6,67	7,8	76,13%
Belçika	11,55	6,9	16,1	59,75%
Birleşik Krallık	66,87	30,3	9	45,31%
Çek Cumhuriyeti	10,63	2,82	14,9	26,53%
Danimarka	5,77	4,7	11,6	81,46%
Estonya	1,3	0,63	25,4	48,29%
Finlandiya	5,56	5,3	12	95,38%
Fransa	65,42	37	12,6	56,56%
Hollanda	17,12	8,4	8,8	49,06%
İrlanda	4,84	3,2	10,8	66,14%
İspanya	46,44	19,3	17,9	41,56%
İsrail	8,55	1,48	22,1	17,30%
İsveç	10,04	7,5	12,6	74,73%
İsviçre	8,59	4,6	6,2	53,54%
İtalya	59,24	41,5	20,2	70,06%
İzlanda	0,34	0,26	14,2	76,48%
Japonya	126,93	22	8,5	17,33%
Kanada	37,2	30	10	80,64%
Kore	51,3	19,89	25,7	38,77%

Lüksemburg	0,6	0,2	8,4	33,61%
Macaristan	9,66	3,7	22,2	38,29%
Meksika	131,95	31,9	31,74	24,18%
Norveç	5,39	4,4	12,6	81,65%
Polonya	38,05	17,44	23	45,84%
Portekiz	10,26	7	17,2	68,20%
Slovakya	5,45	0,98	13,7	17,98%
Slovenya	2,08	1,01	23,1	48,52%
Şili	18,3	8,37	16,69	45,73%
<i>Türkiye</i>	82,72	1,91	29,2	2,06%
Yeni Zelanda	4,78	3,62	7,8	75,70%
Yunanistan	11,13	8,2	22	73,67%

Kaynak: “Tax Administration 2015 Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies” (OECD, 2015: 84) raporu, “Estimating the Size of the Shadow Economies of Highlydeveloped Countries: Selected New Results” (Schneider, 2016) ve “Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years?” (Medina Ve Schneider, 2018) makaleleri ve WEB_8: <http://worldpopulationreview.com/> sitesinden yararlanılarak hazırlanmıştır

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere OECD’ye üye ülkelerdeki nüfusları Türkiye’den daha düşük nüfusa sahiptir. Bu durum ülkelerin gelişimleri açısından bakıldığında pozitif bir durum gözükmesine karşın kişisel gelir vergisi mükellef sayıları ile karşılaştırdığımızda Türkiye’deki mükellef sayılarının nüfusa kıyasla çok düşük oranlarda kaldığı görülmektedir. Ülkemizde 82.72 milyonun üzerinde olan nüfusumuzun çok az bir bölümü olan 1,91 milyon kişi kişisel gelir vergisi mükellefidir. Dolayısıyla toplam nüfusun % 2,06’sının kişisel gelir vergisi mükellefidir. Türkiye’de toplam nüfusun %2,06’lık kısmı diğer üye ülkelerin oranları ile karşılaştırıldığında OECD ülkeleri arasında nüfusa oranla en az kişisel gelir vergisi mükellef sayısına sahip olduğu görülmektedir.

Toplam nüfusun içinde kişisel gelir vergisi mükellef sayısının az olması dolayısıyla Türkiye’de toplam vergi gelirleri içerisinde tüketim üzerinden alınan vergilerin payının daha fazla olduğunu göstermektedir.

OECD’ye ülkeleri arasında nüfus bakımından Türkiye, ilk beş ülke arasında olmasına rağmen, kişisel gelir vergisi mükellef sayılarının nüfusa oranının en az olduğu ülke olarak son sırada yer almaktadır.

Friedrich Schneider’e göre; “gelişmekte olan ekonomiler, geçiş ekonomileri ve OECD ülkelerinden oluşan 110 ülkede kayıt dışı ekonominin tahmini büyüklüğünü belirlemiştir. 2000 yılındaki kayıtlı ekonominin ortalama büyüklüğünün yüzdesi olarak kayıt dışı ekonominin ortalama büyüklüğü, gelişmekte olan ülkelerde %41,

geçiş ekonomilerinde % 38 ve OECD ülkelerinde %18 olarak belirlenmiştir. Türkiye %32,1 ile OECD ortalamasının oldukça üzerindedir. Vergilendirme ve sosyal güvenlik katkıları kayıt dışı ekonominin büyüklüğünü belirleyen temel etmenler arasındadır.” (Schneider, 2016)

Türkiye’de kayıt dışı ekonomi %29,2 seviyesindedir. Avrupa Birliği ülkelerine baktığımızda bu oran İtalya hariç olmak üzere çok düşük oranlardadır. Avrupa Birliği’nin 27 üye ülkesinin ortalaması ülkemiz karşısında çok düşük oranlarda kalmaktadır. Ülkelerin Gayri Safi Milli Hasıllarına oranlanarak elde edilen bu oranlarda ülkelerin sahip olduğu Gayri Safi Milli Hasıllarının parasal değer toplamlarıyla karşılaştırıldığında düşük gösterilen bu oranlar diğer küçük ülkelerdeki yüksek oranlardan daha fazla olmaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARININ AZALTILMASINDA VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ, SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Literatürde yer alan vergisel çalışmalar incelendiği zaman hayatın birçok yerinde sistemlerin düzgün işleyememesinin denetim sistemi ile ilişkili olduğu belirtilmiştir. Bu kapsamda vergi sisteminde denetimin vergi kayıp ve kaçaklarını önlemedeki etkinliğinin araştırılması gereği ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla etkin bir vergi denetim sistemi ile birlikte alınabilecek hukuki ve idari önlemler; vergi idaresinin başarısına katkıda bulunacak, ülkenin gelecek planlarının yerine getirilmesini destekleyecek, vergide adalet ilkesinin kuvvetli bir şekilde ortaya çıkarılmasını sağlayacak ve etkin bir kamu hizmeti sunumuna katkıda bulunacaktır.

Çalışmamızın bu bölümünde vergi denetiminin etkinliğine değinilecek ardından vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması konusunda idari ve hukuki sorunlar ve çözüm önerileri başlıklar altında ele alınacaktır.

3.1. Vergi Denetiminin Etkinliği

Vergi denetimi, vergi gelirlerini artırmanın tek yolu olmasa da vergi kayıp ve kaçaklarını olabildiğince azaltmanın en etkili yolu olarak düşünülebilir. Vergi denetiminin etkinliği ise vergi kayıp ve kaçaklarını önleme derecesi ile ölçülebilir. Yani vergi denetiminin etkinliği denetim sonrası yüksek bir matrah farkı bulmak değildir. Asıl vergi denetiminin etkinliği denetim sonrasında mükelleflerin beyan ettiği matrahların gerçek matrahlara yakın olmasıdır (Savaş, 2000:74).

Vergi denetiminin mutlak başarısı vergi kayıp ve kaçaklarının tümünün tespiti ile mümkün olabilmektedir. Fakat %100 başarı sağlanması çok gerçekçi bir durum olmadığından bu başarı oranının sağlanması mümkün olmayacaktır.

Ülkemizdeki vergi denetiminin etkinliğinin ne düzeyde olduğunu belirlemek için; İnceleme Sayıları, Vergi İnceleme Sonuçları ve Mükelleflerin İncelenme Oranları tablolar halinde açıklanacaktır.

3.1.1. İnceleme Sayıları

VDK Başkanlığı tarafından 2014-2018 yılları arasında yapılan toplam vergi inceleme sayıları aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 8: Yıllar İtibariyle İnceleme Sayıları

Yıllar	Sınırlı İnceleme	Tam İnceleme	Toplam İnceleme Sayısı*
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: (VDK, 2019: 44)

Tabloda görüldüğü üzere son yıllar dikkate alındığında incelenen mükellef sayısını her yıl 100.000'in üzerinde olduğu söylenebilir.

3.1.2. Vergi İnceleme Sonuçları

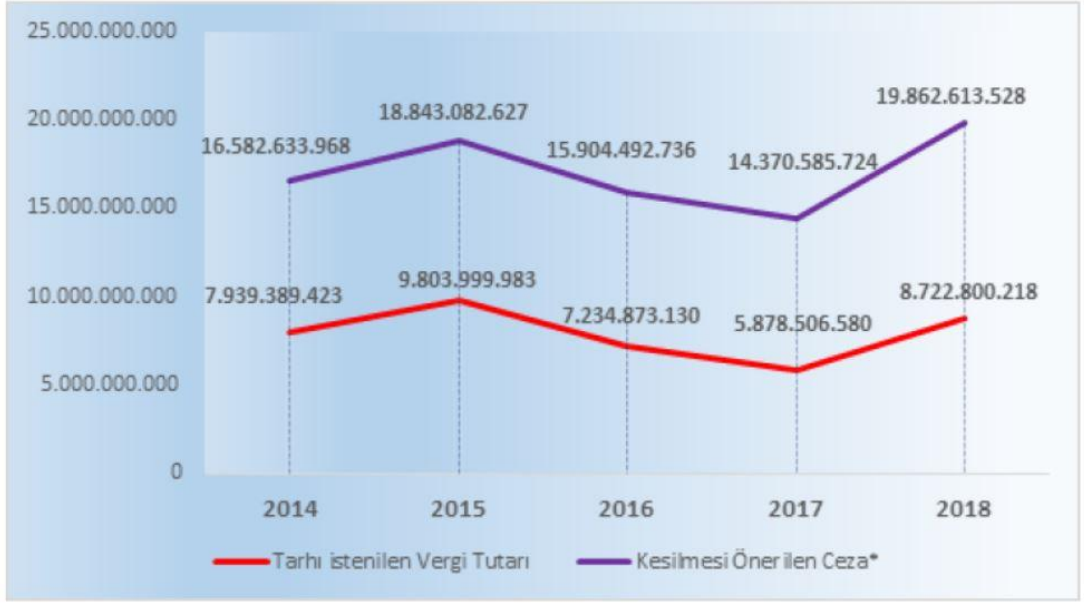
Aşağıdaki grafiklerden görüleceği üzere; 2018 yılında 44.376 mükellef incelenmiş olup, incelenen mükellefler için tarh edilen toplam vergi tutarı 8.722.800.218,00-TL, kesilen ceza tutarı ise 19.862.613.528,00-TL olmuştur.

Grafik 1: Yıllar İtibariyle İncelenen Mükellef Sayıları



Kaynak: (VDK, 2019: 48)

Grafik 2: Yıllar İtibariyle Tarh Edilen Vergi ve Kesilen Ceza



Kaynak: (VDK, 2019: 48)

2014 yılında 55.284 mükellef incelenmiş olup takip eden yıllarda incelenen mükellef sayıları azalmıştır. 2018 yılında ise incelenen mükellef sayısı 44.376 olmuştur.

Aşağıdaki tabloda görüleceği üzere 2018 yılında mükellef başına inceleme sonuçları gösterilmiştir.

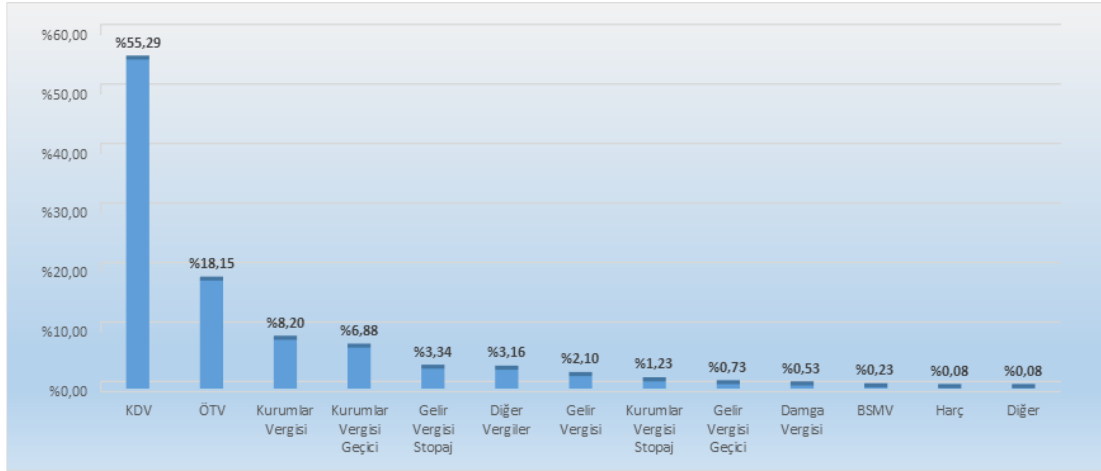
Tablo 9: Mükellef Başına İnceleme Sonuçları

Yıllar	Mükellef Başına Tarh İstenilen Vergi Tutarı (TL)	Mükellef Başına Kesilmesi Önerilen Ceza (TL)	Mükellef Başına Toplam Vergi ve Ceza (TL)
2014	143.610	299.953	443.563
2015	167.087	321.138	488.225
2016	145.229	319.258	464.487
2017	133.052	325.259	458.311
2018	196.566	447.598	644.164

Kaynak: (VDK, 2019: 45)

Yapılan vergi incelemeleri sonucunda 2018 yılında tarh edilen toplam 8.722.800.218,00-TL -TL tutarındaki verginin oransal dağılımı aşağıdaki grafikte gösterilmiştir.

Grafik 3: 2018 Yılında Tarh Edilen Vergilerin Oransal Dağılımı



Kaynak: (VDK, 2019: 49)

Yukarıdaki grafikte görüldüğü üzere tarhı istenilen vergilerde Katma Değer Vergisi tarhiyatları tüm diğer vergi türlerinin toplamlarından fazladır.

2018 yılında yapılan vergi incelemelerine ilişkin detaylı verilere aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Tablo 10: Vergi Türleri İtibariyle İnceleme Verileri (Matrah Farkları)

Vergi	ADET		MATRAH FARKI (TL)	
	Rapor	Mükellef*	İkmalen	Resen
Kurumlar Vergisi	8.277	6.724	587.943.935	3.613.520.410
Kurumlar Vergisi Geçici	12.731	3.726	1.982.937.213	4.778.694.525
Gelir Vergisi	5.284	4.314	2.223.339	4.044.569.060
Gelir Vergisi Geçici	7.687	2.124	1.193.591	841.581.265
KDV	227.778	34.025	182.122.141	11.921.956.083
BSMV	3.066	337	47.723.507	362.131.280
ÖTV	12.681	1.193	4.135.491	249.133.394
Damga Vergisi	2.239	292	458.639.897	4.990.944.095
Gelir Vergisi Stopaj	5.373	1.434	154.674.558	1.532.206.061
Kurumlar Vergisi Stopaj	544	143	65.417.678	635.202.620
Diğer Vergiler	7.919	6.749	220.009.492	1.034.694.642
TOPLAM	293.579	61.061	3.707.020.842	34.004.633.433

Kaynak: (VDK, 2019: 47)

2018 yılı içinde gerçekleştirilen incelemeler neticesinde; 61.061 mükellef incelenmiş, 293.579 adet rapor yazılmış, ikmalen ve re'sen toplamda 37.711.654.275,00-TL matrah farkı tespit edilmiştir.

2018 yılında yapılan incelemelerde yazılan raporların %78'i Katma Değer Vergisi Raporlarından oluşmaktadır.

3.1.3. Mükelleflerin İncelenme Oranı

Aşağıdaki tabloda Türkiye genelinde mükelleflerin inceleme oranlarına yer verilmiştir.

Tablo 11: Türkiye Genelinde Mükelleflerin İnceleme Oranları

Yıllar	Mükellef Sayısı*	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme 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: (VDK, 2019: 46)

Tabloya bakıldığında 2014 yılında inceleme oranı (%2.24) iken 2018 yılında ise inceleme oranının (%1,63)'e gerilediği görülmektedir.

Sonuç olarak 2017 yılına kadar toplam inceleme sayıları ve incelenen mükellef sayıları önceki yıllara kıyasla azalmış, tarhi istenilen ve kesilmesi öngörülen ceza tutarları inceleme sayılarından dolayı azalış göstermiştir. 2018 yılında biraz kıpırdanma olsa da mükellef sayılarına oranlanınca mükelleflerin incelenme oranları her geçen yıl azalmıştır. Bu durum gösteriyor ki vergi denetiminin etkinliği son yıllarda azalmaya başlamıştır.

3.2. Vergi Kayıp ve Kaçağının Azaltılmasında Sorunlar ve Çözüm Önerileri

3.2.1. İdari Sorunlar ve Çözüm Önerileri

3.2.1.1. Teşkilata İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Vergi denetiminde etkinlik, denetim personelinin etkin çalışması ile sağlanabilecektir. Diğer tüm unsurlar sağlanmış olsa da denetimi gerçekleştiren personel, işini etkin ve verimli yapmadıkça istenilen etkinlik sağlanamayacaktır. Bu bağlamda vergi denetiminde etkinlik sorunları öncelikle denetim personelinin etkin ve verimli çalışma koşulları ile sağlanabilecektir.

Çalışmanın bu kısmında vergi denetimi personelinin niteliğine, uzmanlaşmasına, sayısına, özlük haklarına ve rotasyon durumuna ilişkin sorunlar ve çözüm önerilerine yer verilecektir.

Denetim Elemanlarının Niteliği Yükseltilmeli

Vergi kayıp ve kaçaklarının olabilecek en düşük seviyeye indirilebilmesi için vergi müfettişlerinin nitelik yönünden yeterli olması gerekmektedir.

Etkili gelir politikalarının hazırlanmasının, İyi işleyen bir organizasyonun kurulmasının yanında bunları etkili şekilde uygulayacak niteliği yüksek personellerle yapılabileceği açıktır. Deneyimli, bilgi sahibi ve dürüst müfettişlerden kurulu denetim elemanlarının ülkenin kalkınmasında etkilerinin olduğu ortadadır (Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, 2001: 29).

Bu kapsamda personellerin niteliklerini yükseltmek amacıyla eğitimler verilmeli, yurt dışından tecrübeli ve deneyimli kişiler ülkemize davet edilerek seminerler verilmeli, uluslararası işbirliklerine gidilmelidir. Seminer ve eğitimlerin başka bir amacı da mükellefler ile olan ilişkilerin artırılması, çalışanların morallerini yüksek tutması, yaptıkları işin önemini bilmeleridir.

Denetim Elemanlarının Belli Konularda Uzmanlaşması Sağlanmalı

Denetim personeli mesleki bilgi ve becerilerini sürekli geliştirmelidir. Denetim personeli, her konuyu az bilen değil denetim görevini detaylarına kadar bilgisine sahip olduğunda denetim daha etkin olur (Gez, 2011: 73).

Denetimde uzmanlaşma sağlanamamış olduğundan vergi müfettişleri birbirine benzer olmayan işlem ve faaliyetleri incelemede sorun yaşamakta, her vergi konusu ve her sektör ile ilgili vergi incelemesi yapmaya çalıştığından gerek zaman gerek iş yükü açısından etkinlik azalmaktadır.

Bu kapsamda vergi müfettişlerinin vergi türlerine, işkoluna ve sektörlere göre uzmanlaşması sağlanmalıdır.

Denetim Elemanlarının Sayısı Artırılmalı

Yıllar içinde Türk ekonomisinin büyümesiyle mükellef sayıları artmıştır. Hızla gelişen ve gelişen ekonomi ile vergi inceleme sayısının artırılmasının zorunlu olduğu bir ortamda vergi müfettiş sayıları yeteri kadar artırılmamıştır.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının kadro durumu yıllar itibarıyla aşağıdaki gibidir.

Tablo 12: VDK Başkanlığı Kadro Durumu				
Yıllar	Toplam	Dolu	Boş	Doluluk Oranı
2012	14.243	4.763	9.480	33,44%
2013	14.247	5.550	8.697	38,96%
2014	14.247	9.214	5.033	64,67%
2015	14.245	9.205	5.040	64,62%
2016	14.245	8.502	5.743	59,68%
2017	14.245	8.244	6.001	57,87%
2018	15.245	8.263	6.982	54,20%

Not:VDK faaliyet raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

VDK'nın kurulması ve faaliyetlerine başlaması ile 2012 yılında kadroların sadece %33'ü doluyken 2015 itibarıyla yaklaşık %65'i doludur. 2018 yılına kadar kadronun doluluk oranı giderek azalış göstermiş 2018 yılında kadronun neredeyse yarısı boş bulunmaktadır.

OECD verilerine göre, Türkiye'de vergi denetiminde çalışan personellerinin, toplam vergi personellerine oranı itibarıyla en düşük orana sahip ülkeler arasında bulunmaktadır.

Türkiye'de vergi denetiminde çalışan personellerinin, toplam vergi personellerine oranı daha önce belirtildiği üzere %19,90 civarında seyretmektedir. Bu oran, ABD'de %34,0, Kanada'da %28,90, Almanya'da %39,60, Birleşik Krallık'da %42,70, Fransa'da %15,30, İtalya'da %38,40, İspanya'da %22,60, Hollanda'da ise %41,80'dir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı müfettiş sayılarına bakıldığında 2018 yılında kadroların doluluk oranı % 54.2 iken, boş kadro %45,8 oranındadır. Ülkemizdeki vergi denetim oranındaki düşüklük mükellefi rahatlatmakta ve çok kolay bir şekilde vergi kaçırmasını sağlamaktadır. Öyle ki bir mükelleflerin yakalanma olasılıkları yoksa ya da yok denecek kadar az ise bu da yaptırımın caydırıcılığını ortadan kaldırmakta ya da güçsüzleştirmektedir.

Daha önce belirtildiği üzere 2018 yılında mükelleflerin denetlenme oranı %1,63'tür. Denetlenme oranları gittikçe azalma göstermektedir. Denetim oranlarının azlığı ise vergi denetiminde etkisizliğe yol açmaktadır.

Mükelleflerin denetlenme oranı arttıkça doğru beyanda bulunma oranları da artacaktır. Aynı şekilde denetim oranları azaldıkça mükelleflerin beyanları konusunda dürüstlük seviyelerinde de azalma olmaktadır. Çünkü denetlenme düşüncesi, mükellefleri doğru beyan vermeye zorlamaktadır.

Bu kapsamda vergi kaçakçılığıyla mücadelede denetim elemanlarının sayıları artırılmalıdır.

Denetim Elemanlarının Özlük Hakları İyileştirilmeli

Denetim elemanlarının, mesleki bilgilerinin özel sektörde de iş olanaklarının fazla olması dolayısıyla, uzun süre kamuda çalıştırılmalarında güçlükler çekilmektedir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı müfettişleri oldukça meşakkatli ve zor bir eğitim süreci yaşamaktadırlar. Yapılan yeterlik sınavları, diğer sınavlardan çok zordur (Organ, 2008: 162)

Vergi denetim elemanlarının yaptıkları iş ile aldıkları ücret karşılaştırıldığı zaman bu ücret özel sektörde yıllık kazançlarıyla kıyaslanınca çok düşük seviyelerde kalmaktadır. Ücretlerin düşüklüğü ve vergi mevzuatına hâkim olan denetim elemanlarına farklı sektörlerde daha iyi şartlar sağlanması meslekten ayrılmaları tetiklemektedir. Bu durumda denetimde etkinliği etkilemektedir (Uğur, 2016: 4).

Bu kapsamda Hazine ve Maliye Bakanlığında çalışan niteliği yüksek denetim elemanlarının ortaya çıkardıkları yolsuzluklar, vergi kayıp ve kaçaklarına paralel olarak özlük hakları olarak maaşlarında iyileştirmeler yapılmalıdır.

Rotasyon Uygulaması Kaldırılmalı

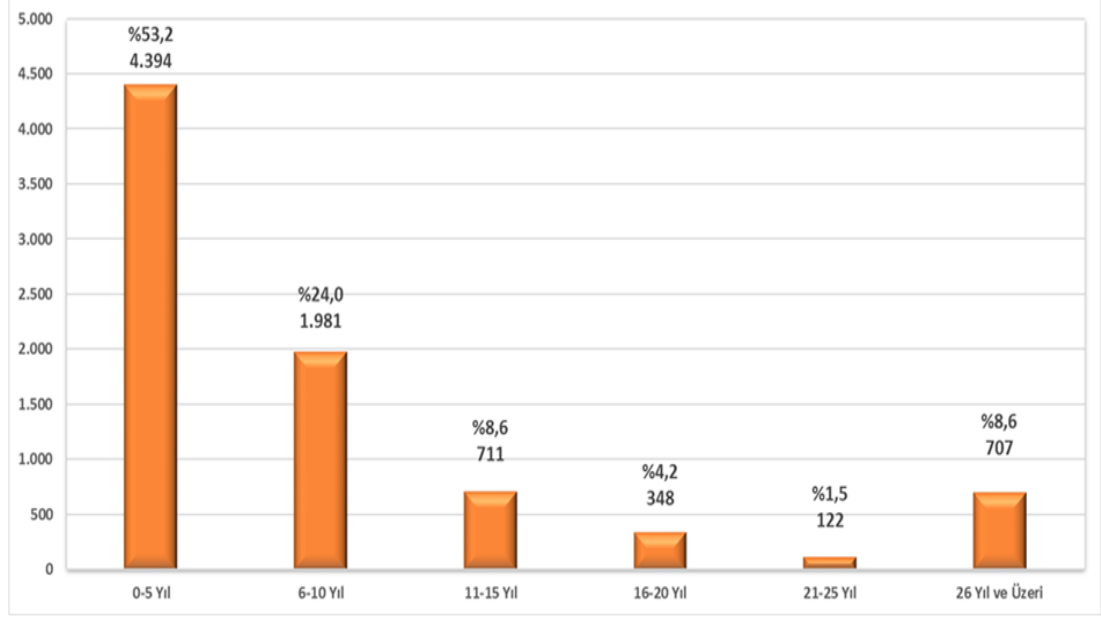
Hizmet bölgeleri itibarıyla 3 yıllık yardımcılık dönemi hariç zorunlu olarak çalışma süreleri aşağıda gösterilmiştir.

- a) 5'inci hizmet bölgelerinde 3 yıl
- b) 4'üncü hizmet bölgelerinde 4 yıl

- c) 3'üncü hizmet bölgelerinde 5 yıl
- ç) 2'inci hizmet bölgelerinde 6 yıl
- d) 1'inci hizmet bölgelerinde 7 yıl

2018 yılı itibarıyla Vergi Denetim Kurulu'nda görev yapan Vergi Müfettişlerinin hizmet sürelerine göre dağılımı aşağıda gösterilmiştir.

Grafik 4: Vergi Müfettişlerinin Zorunlu Hizmet Sürelerine Göre Dağılımı



Kaynak: (VDK, 2019: 14)

Başkanlıkta görev yapan Vergi Müfettişlerinin %53'ünün hizmet süresi 0-5 yıl, %24'ünün hizmet süresi 6-10 yıl, %9'unun hizmet süresi 11-15 yıl, %4'ünün hizmet süresi 16-20 yıl, %1'inin hizmet süresi 21-25 yıl, %9'unun hizmet süresi 26 yıl ve üzeridir (VDK, 2019: 14).

Tablodan görüleceği üzere meslekte rotasyon uygulamasına tabi olması beklenen müfettiş sayısı yardımcılık dönemi dâhil 10 senenin altında çalışan müfettiş sayısı 6.375 kişidir ve bu tüm vergi müfettişlerinin %77.2'sini oluşturmaktadır.

Personelin ikamet ettiği bölgeyi zorunlu hizmet sürelerinden dolayı terk etmek istememesi, personelin özel sektöre kaçışına neden olmaktadır.

Özellikle 8.263 Vergi Müfettiş veya Vergi Müfettiş Yardımcısından 2.316 kişi İstanbul'da görev yapmaktadır. Zorunlu rotasyon uygulaması sonucu İstanbul

ilinden başka bölgelere gidecek müfettiş sayısının daha fazla olması ve İstanbul'un iş yoğunluğu göz önüne alınacak olursa şüphesiz vergi denetiminin etkinliği daha da azalacaktır.

Bu kapsamda vergi denetiminin etkinliği de göz önüne alınacak olursa Vergi Müfettişlerine uygulanan rotasyon uygulamasının kaldırılması gerekmektedir.

3.2.1.2. Mükellef Seçimine Önem Verilmeli

Mükelleflerin tamamının denetlenmesi mümkün olmadığından vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasında mükellef seçimi önemli bir role sahiptir (Arslan ve Biniş, 2014: 444). Denetlenecek mükellef seçimi idare açısından zaman ve maliyet, mükellef açısından ise keyfi incelemeye tabi tutulmadığı algısı oluşturulması için önem taşımakta böylece denetimlerin adil ve şeffaf olmasının yanı sıra etkin ve verimli olması da sağlanabilmektedir (Uğur, 2016: 12). Ayrıca teknolojik gelişmeler denetimin temel amacı ve kapsamını değiştirmezken özellikle denetim sürecinde kanıt toplama ve denetlenecek mükelleflerin tespit işlemlerinde değişiklik ve yenilikleri de beraberinde getirebilecektir (Tokur, T. ve Diğerleri. 2014: 51).

Mümkün olduğunca fazla beyanname incelemenin yanı sıra incelenecek beyannamelerin doğru seçimi de etkinliği daha da arttıracaktır. Aksi takdirde denetimin başarısı şansa kalmış olacaktır.

Denetimlerin belli aralıklarla ve tekrar eden şekilde uygulanması mükellefler nezdinde denetimin önleyici fonksiyonu açısından önemlidir. Mittone (2006) çalışmasında mükelleflerin vergi denetimlerinin ardından vergi ödeme istekliliklerinin düştüğü sonucuna ulaşmıştır. Yakın zamanda denetlenen mükelleflerin denetlenme olasılıklarının azaldığını düşündüklerini, savaşta aynı yere ikinci bomba düşme ihtimalinin az olmasından yola çıkarak “Bomba Krateri Etkisi” (Bomb Crater Effect) şeklinde nitelendirmiştir.

Denetim oranlarının artırılması, aynı mükellefin zamanaşımı süresi içinde birden fazla denetlenebilmesi ve bunun için de denetimlerin hızlı ve kısa süre içinde bitirilmesi sağlanmalıdır. Bu noktada idari bir tedbir olarak denetim personeline zamanlamaya bağlı olarak ödül sistemi uygulanabilir.

3.2.1.3. Denetim Sektörel Bazda Yapılmalı

HUD'a göre; *“İş bölümü ve uzlaşmanın giderek arttığı bu dönemde denetim elemanlarının belli bir sektördeki incelemeyi yapıp bir sonraki yıl tamamen farklı bir sektörü incelemesi zaman kaybına ve verimsizliğe yol açmaktadır. Dolayısıyla bu durum denetimde etkisizliğe yol açmaktadır. Bu yüzden de vergi denetiminde ki bölük pörçük incelemelerden vazgeçilerek, sektör incelemesi yapılmalıdır. Sektör incelemelerine ağırlık verilmesi halinde, aynı işi yapan birden fazla mükellefi inceleme imkânı bulacak olan inceleme elemanlarının, sektörde icra edilen faaliyeti iyice kavramaları daha mümkün olacaktır. Bu durumda, incelemelerin tamamlanmasındaki süre kısılacığı için, incelenecek mükellef sayısı artacaktır. Bu sayede aynı sektörde faaliyet gösteren mükelleflerden incelenenlerle incelenmeyenler arasındaki adaletsizlik kısmen giderilmiş ve inceleme elemanlarının zamanı daha verimli kullanılmış olacaktır”* (HUD, 2004: 216).

Bu kapsamda denetimler sektörel bazda yapılmalı ve denetim elemanlarının sektörlere göre uzmanlaşması sağlanmalıdır.

3.2.1.4. Mükelleflerin Vergi Bilinci Artırılmalı

Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede her zaman idari ve hukuki önlemler almak yeterli olmamaktadır. Vergi ödeme bilincinin topluma aşılması verginin ilk aşamasında büyük önem taşımaktadır.

Gökmen ve Güleç'e göre; *“Vergide başarının sürekli kılınmasının en temel şartlarından birisi vatandaşa vergi ödeme bilincinin yerleştirilmesidir. Bu bilincin yerleşmesi için vatandaşların verginin haklılığına inanmaları gerekmektedir. Başka bir deyişle bir devlet çatısı altında toplu halde yaşamının bir sonucu olarak, devletin vatandaşlarına sunduğu güvenlik, adalet, eğitim, sağlık, alt yapı gibi hizmetlerin finansmanı için vergiye ihtiyaç duyulduğunun, bunlardan yararlanan herkesin ödeme gücüne göre vergi vermesinin her düzeydeki vatandaşa okul, sanat ve sosyal medya aracılığı ile verilmesinin vergi bilincinin yerleşmesinde önemli bir adım olduğu kesindir”* (Gökmen ve Güleç, 2001: 41).

Bu kapsamda vergi idaresinin mükellefe bilgi verecek, yol gösterecek, sorunlarına en kısa zamanda çözüm bulacak birimler oluşturarak vergi bilinci

arttırılabilir. Geleceğin mükellefleri olacak çocuklara daha ilkokul çağlarından başlayarak vergi bilincini aşlamaya yönelik ders, eğitim, seminerler düzenlenmelidir. Sosyal medya ve basın aracılığıyla vergi bilinci artırılmalıdır.

3.2.1.5. Vergilerin Nerelere Harcandığı Konusunda Şeffaf Davranılmalı

Vergide uyumun oluşturulamamasındaki huşulardan birisi de toplanan vergilerin harcanmasına ilişkin mükelleflerde oluşmuş olumsuz düşüncelerdir. Ödenen vergilerin nerelere harcandığı konusunda oluşmuş olumsuz düşünceler sonucu vergi mükellefleri, vergiye karşı direnç göstermekte ve vergi kaçırma yoluna başvurabilmektedirler.

Aşağıda yer alan tabloda, ödenen vergilerin nerelere harcandığı takip edilememektedir ifadesine verilen yanıtların dağılımını göstermektedir.

Tablo 13: Vergilerin Nerelere Harcandığı Takip Edilememektedir İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı		
	Sıklık	Geçerli %
Kesinlikle Yanlış Buluyorum	204	3,3
Yanlış Buluyorum	517	8,2
Kararsızım	1436	22,9
Doğru Buluyorum	2966	47,3
Tamamen Doğru Buluyorum	1147	18,3
Toplam	6270	100

Kaynak: (WEB_1: 70)

Buna göre araştırmaya katılanların % 65,6'sı vergilerin nerelere harcandığını takip edemediklerini düşünmektedirler. Aksi görüşü düşünen kişilerin oranı ise %11,5'tir. Yani mükelleflerin önemli bir kısmı ödenen vergilerin nerelere harcandığını takip edemediklerini düşünmektedirler.

Arzu edilen vergi uyumunun mükellefler nezdinde oluşabilmesi için, mükelleflerin ödedikleri vergiler ile aldıkları hizmet arasında bir bağ olduğuna inanmaları gerekmektedir.

Bugün IRS binasının girişinde yazılı olan hukukçu Oliver Wendell Holmes'un “Ödenilen vergilerin karşılığı, medeni bir toplum olarak yaşamaktır (*Taxes are the price we pay for a civilized society*)” sözü ülkemizde de vergiler hakkında mükelleflere aşılması gerekmektedir (Yıldırım ve Açar, 2009: 1256).

Bu kapsamda toplanan vergilerin kamu hizmetlerinde etkin kullanıldığı şeffaf şekilde paylaşılmalı ve devlete olan güven artırılarak mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu sağlanmalıdır.

3.2.1.6. Otomasyon Sistemi Geliştirilmeli

Hızla değişen ve gelişen dünyaya uyum sağlama ve gittikçe karmaşıklaşan işlemleri kavrama gerekliliğinden vergi denetiminde her geçen gün teknolojiden daha fazla yararlanma zorunluluğu oluşmuş, yeni yöntem ve tekniklerin gerekliliği hâsıl olmuştur.

Mükelleflere ait verilerin güvenli ve düzenli bir şekilde tutulabilmesi ve gerektiğinde bunlara hızlı bir şekilde erişimin sağlanabilmesi açısından bilgisayar teknolojisinin vergilendirme sürecinde olması çok büyük önem arz etmektedir (Acar ve Merter, 2010: 9).

Denetimde otomasyon sisteminin kullanılması denetim sürecinde ihtiyaç duyulan bilgilerin doğru, tam ve zamanında sağlanması hususunda güvence sağlar, bilginin güvenilirliğini ve etkinliğini artırır, denetim sonucunda elde edilecek bulguların doğruluk derecesini yükseltir, denetlenen işletmelerin olası hata ve hilelerinin ortaya çıkarılmasında ve müfettişin görüş ve raporunun hazırlanmasında güvenilir sonuçlara ulaşılmasını sağlamaktadır. Ayrıca Otomasyon sistemini kullanmak mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirirken hızlı olmanın yanında kolay ve daha az bir maliyetle gerçekleşmesini sağlamaktadır.

Denetimde otomasyon sistemlerinin kullanılması gerek denetim personelini gerekse mükellefleri sıkmadan denetimlerin kısa sürede tamamlanmasını sağlayarak etkinliği arttıracaktır.

Bu kapsamda denetimin güvenli, düzenli ve etkin şekilde yapılması için teknolojik gelişmelere paralel olarak otomasyon sistemi geliştirilmelidir.

3.2.2. Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri

3.2.2.1. Vergi Oranları Düşürülmeli

Vergi kayıp ve kaçaklarının en önemli sebeplerinden birisi de yüksek vergi oranlarıdır. Yüksek vergi oranları sonucu vergi baskısı ve tazyikini üzerlerinde çok fazla hisseden mükellefler vergi kaçırma yollarına başvurabilmektedirler.

Yüksek vergi oranları vergi kayıp ve kaçaklarını teşvik edenden en önemli yapılardan birisi yüksek vergi oranlarıdır. Yüksek vergi oranları sonucu vergi baskısı ve tazyikini üzerlerinde çok fazla hisseden mükellefler vergi kaçırma yollarına başvurabilmektedirler.

Mavral'a göre; “Ülkemizde hem vergi oranları hem de sosyal güvenlik primleri yüksek olup, ücretlerde ayrıca işsizlik sigortası gibi birtakım ilave mali yükler de yer almaktadır. Brüt ücretlerin yüzdesi olarak gelir vergilerinin en yüksek olduğu ülke %19,9 ile Türkiye'dir. Avrupa birliği üyesi ülkelerde ise bu oran ortalama olarak %10,14'tür. Brüt ücret üzerinden gerçekleştirilen bütün kesintiler toplamı bakımından Türkiye %38,3 ile en başta, Avrupa birliği ortalaması %23,9'dur. Gelir vergisi oranlarının yüksek olması ve ilave mali yükümlülüklerin ağırlığı vergi kaçırma nedenlerindedir” (Mavral, 2003: 150).

Son yıllarda vergi sisteminde yer alan eksiklikleri azaltmak amacıyla bazı düzenlemelere gidilmiştir. Gelir vergisi dilimlerinde yer alan alt ve üst dilimlerde dilim oranlarında azalmaya gidilmiştir. Önceleri uygulanan %25'lik alt dilim %15'e, %55'lik üst dilim ise %35'e düşürülmüştür.

Aşağıdaki tabloda 2019 yılı gelir vergisi tarife ve oranlarına yer verilmiştir.

Tablo 14: 2019 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi	
18.000-TL'ye kadar	15%
40.000-TL'nin 18.000-TL'si için 2.700-TL, fazlası için	20%
98.000-TL'nin 40.000-TL'si için 7.100-TL, (ücret gelirlerinde 148.000-TL'nin 40.000-TL'si için 7.100-TL), fazlası için	27%
98.000-TL'den fazlasının 98.000-TL'si için 22.760-TL, (ücret gelirlerinde 148.000-TL'den fazlasının 148.000-TL'si için 36.260-TL), fazlası için	35%

2006 yılından geçerli olmak üzere Kurumlar Vergisi 'de %30'dan %20'ye düşürülmüştür. 23 Aralık 2017 tarih ve 7061 Sayılı Kanun'un 91. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 10. madde ile “Kurum kazancı üzerinden yüzde 20 oranında alınan kurumlar vergisi, kurumların 2018, 2019 ve

2020 yılı vergilendirme dönemlerinde yüzde 22 olarak uygulanacaktır.” İbaresini eklenmiştir.

Aşağıda yer alan tabloda, vergi oranlarındaki artışlar vergi kaçırmayı teşvik etmektedir ifadesine verilen yanıtların dağılımını göstermektedir.

Tablo 15: Vergi Oranlarındaki Artışlar Vergi Kaçırmayı Teşvik Etmektedir İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı		
	Sıklık	Geçerli %
Kesinlikle Yanlış Buluyorum	124	2,0
Yanlış Buluyorum	402	6,4
Kararsızım	976	15,5
Doğru Buluyorum	2952	47,0
Tamamen Doğru Buluyorum	1827	29,1
Toplam	6281	100

Kaynak: (WEB_1: 64)

Buna göre araştırmaya katılanların % 76,1'i vergi oranlarındaki artışların vergi kaçırmayı teşvik edeceğini düşünmektedirler. Aksi görüşü düşünen kişilerin oranı ise %8,4'tür.

Aşağıda yer alan tabloda ise vergi oranlarında yapılacak indirimler vergi ödemeyi teşvik edecektir ifadesine verilen yanıtların dağılımını göstermektedir.

Tablo 16: Vergi Oranlarında Yapılacak İndirimler Vergi Ödemeyi Teşvik Edecektir İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı		
	Sıklık	Geçerli %
Kesinlikle Yanlış Buluyorum	156	2,5
Yanlış Buluyorum	391	6,3
Kararsızım	1202	19,5
Doğru Buluyorum	2284	37,1
Tamamen Doğru Buluyorum	2126	34,5
Toplam	6159	100

Kaynak: (WEB_1: 80)

Yukarıdaki tablodan da görüldüğü üzere göre mükelleflerin büyük bir çoğunluğu (%71,6) vergi oranlarında yapılacak indirimlerin, vergi ödemeyi teşvik edeceğini düşünmektedir. Geçmişte yapılan indirimlerin, vergi ödemeyi teşvik

ettiğini göstermektedir. Kurumlar vergisi oranları, 2006 yılında % 30 oranından 20'ye düşürülmüştür. Bu oranların düşürülmesi sonucu kurumlar vergisinden elde edilen tahsilat %24 oranında artmış ve tahsilatlar beklenenin üstünde gerçekleşmiştir. Yapılan bu indirimler mükelleflerin vergi ödemelerini teşvik etmiş ve vergi kaçırmanın boyutlarını azaltmıştır.

Bu kapsamda; Gelir vergisi tarifelerinin ilk dilimi asgari ücret seviyesinden ve % 15'den daha aşağı bir orandan başlamalıdır. Gelir Vergisinde dilim sayısı artırılmalıdır. Dolayısıyla artan oranlı dilimlere tabi tutulan gelirlerde son dilime giren ve bu nedenle düz oranda vergilendirmeye konu olan kazanç tutarı azaltılmalıdır. Kurumlar vergisinde ise Hollanda ve Belçika gibi ülkelerde uygulanan artan oranlı vergilendirme sistemi uygulanmalıdır.

3.2.2.2. Vergi Yüğü Tabana Yayılmalı

Ülkemizde vergi yüklerinin adaletsiz dağılımı vergi kaçırmanın bir diğer sorunudur.

Aşağıda Türkiye'de 2002-2017 yılları arasındaki GSYH ve Vergi Gelirleri toplamının oluşturduğu vergi yükü oranına yer verilmiştir.

Tablo 17: GSYH, Vergi Gelirleri Ve Vergi Yüğü (2002- 2017) (Bin TL)			
	GSYH	Vergi Gelirleri	Vergi Yüğü
Yıllar	1	2	(2/1)
2002	359.358.871	59.644.416	16,6
2003	468.015.146	81.783.798	17,5
2004	577.023.497	100.373.326	17,4
2005	673.702.943	119.627.198	17,8
2006	789.227.555	137.480.292	17,4
2007	880.460.879	152.835.111	17,4
2008	994.782.858	168.108.960	16,9
2009	999.191.848	172.440.423	17,3
2010	1.160.013.978	210.560.388	18,2
2011	1.394.477.166	253.809.179	18,2
2012	1.569.672.115	278.780.848	17,8
2013	1.809.713.087	326.169.164	18,0
2014	2.044.465.876	352.514.457	17,2
2015	2.338.647.494	407.818.455	17,4
2016	2.608.525.749	459.001.741	17,6
2017	3.106.536.751	536.617.206	17,3

Kaynak: (WEB_3)

GSYH ve vergi gelirleri toplamının oluşturduğu vergi yükü 2017 yılında %17,3'tür. OECD ülkelerinde vergi yükü ortalama % 35,6 oranındadır. Ülkemizde kişi başı gelirin düşük olması, kayıt dışı ekonominin fazla olması, refah seviyesinin düşük olması, adaletsiz gelir dağılımı, dolaylı vergilerin payının yüksek olması dolayısıyla vergi yükünün gerçek oranlarını göstermemektedir.

Aşağıdaki tabloda katma değer, gelir ve kurumlar vergilerinin genel bütçe vergi gelirleri içerisindeki payına yer verilmiştir.

TABLO 18: Katma Değer, Gelir ve Kurumlar Vergilerinin Genel Bütçede Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı					
YIL	Vergi Geliri (Bin TL) (1)	Gelir Vergisinin Vergi Geliri İçindeki Payı (%)	Kurumlar Vergisinin Vergi Geliri İçindeki Payı (%)	KDV'nin Vergi Geliri İçindeki Payı (%)	Vergi Geliri İçindeki Payı (%)
2002	59.644.416	23,00%	9,35%	34,20%	66,55%
2003	81.783.798	20,86%	10,57%	33,05%	64,49%
2004	100.373.326	19,62%	9,58%	34,20%	63,40%
2005	119.627.198	19,07%	9,53%	32,00%	60,60%
2006	137.480.292	23,08%	9,05%	36,90%	69,03%
2007	152.835.111	24,90%	10,28%	36,29%	71,48%
2008	168.108.960	26,43%	11,10%	35,73%	73,26%
2009	172.440.423	26,69%	12,01%	34,89%	73,58%
2010	210.560.388	23,45%	10,85%	35,93%	70,24%
2011	253.809.179	23,59%	11,52%	37,65%	72,76%
2012	278.780.848	24,99%	11,52%	37,00%	73,51%
2013	326.169.164	24,14%	9,64%	37,98%	71,75%
2014	352.514.457	25,83%	9,98%	37,03%	72,84%
2015	407.818.455	25,84%	9,08%	37,72%	72,64%
2016	459.001.741	26,95%	10,22%	36,78%	73,94%
2017	536.617.206	26,83%	10,78%	38,52%	76,13%

Kaynak: (WEB_4, WEB_5, WEB_6)

Tablodan görüldüğü üzere 2017 yılında dolaylı vergilerin ülkemizdeki toplam vergi hasılatları içindeki oranı %38,52'dir. Dolaylı vergiler diğer tüm dolaysız

vergilerin toplamından daha yüksektir. Dolayısıyla vergi yükü tabana yayılmamış ve vergi yükü adaletli bir yapıda değildir.

Aşağıda yer alan tabloda, kimi sektörlerdeki vergi yükü, vergi yükünün artması vergi kaçırılmasına sebep olmaktadır ifadesine verilen yanıtların dağılımını göstermektedir.

Tablo 19: Vergi Yükünün Artması Vergi Kaçırılmasına Sebep Olmaktadır İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı		
	Sıklık	Geçerli %
Kesinlikle Yanlış Buluyorum	161	2,6
Yanlış Buluyorum	480	7,7
Kararsızım	1095	17,5
Doğru Buluyorum	3152	50,3
Tamamen Doğru Buluyorum	1379	22
Toplam	6277	100

Kaynak: (WEB_1: 68)

Buna göre araştırmaya katılanların % 72,3'ü vergi yükünün, vergi yükünün artışının vergi kaçırılmasına sebep olduğunu düşünmektedir. Aksini düşünenlerin oranı ise % 10,3'tür. Yani mükelleflerin çok önemli bir kısmı vergi yükü artışının, vergi kaçırılmasına sebep olduğunu düşünmektedir.

Uluslararası ülkelerin sermayesini çekmek isteyen ülkeler kurumlar vergisi oranlarını düşürürken, dolaylı vergileri artırma yolunda olduğu görülmüştür. Ülkemizde dolaylı vergilerden önemli bir paya sahip olan KDV 1985 yılında %10 iken, 1994 yılında %15'e çıkarılmış, 2000 yılında %17, 2003 yılından itibaren %18 olarak uygulanmıştır. Dolayısıyla KDV oranlarının artması ile düşük gelirli insanların üzerinde ağır bir vergi yükü bırakmıştır.

Ayrıca vergide muafiyet ve istisnalar azaltılmalıdır. Çünkü muafiyet ve istisnaların artması sonucu devletin elde edeceği vergi geliri azalacak dolayısıyla vergi oranlarını artıracak ve düşük gelirli mükelleflerin üzerinde vergi yükü daha fazla artacaktır.

Bu kapsamda gelir ve kurumlar vergisi gibi dolaysız vergiler daha kapsamlı olarak vergi tabanına yayılmalı, KDV gibi dolaylı vergilerin oranları azaltılarak vergi

yükünün düşük gelirli kişilerin üzerinde daha katlanabilir bir yük bırakılması sağlanmalıdır.

3.2.2.3. Vergi Mevzuatı Açık ve Anlaşılır Olmalı

Vergi mevzuatının sürekli değişmesinin ekonomik ve sosyal gelişmeleri yakalayabilme bağlamında bir ihtiyaç olduğu söylenebilir.

Övet'e göre; *“Türkiye’de vergi mevzuatında çeşitli belirsizliklerin ve boşlukların olması, vergi kanunlarının sürekli değişikliklere uğraması, bu değişiklikler sonucu yeni hükümlerin öğrenilmesi ve alışılmasının zaman alması, sistemin çok karışık olması ve bunun sonucu farklı yorumların oluşması bir yandan denetim birimlerinin diğer bir yandan da mükelleflerin işini zorlaştırarak etkin bir vergi denetimine engel olmaktadır. Ayrıca vergi mevzuatındaki bu karışıklık; muhasebeciler, denetim elemanları ve vergi yargısı açısından güçlükler doğurmaktadır”* (Övet, 2010: 74).

Karmaşık ve anlaşılması zor bir vergi mevzuatı mükelleflerin hata yapmasına neden olmaktadır. Mevzuatın karışıklığından dolayı anlamakta güçlük çeken mükellefler kendi bildiği veya kendi anladığı gibi işlem yapmakta ve böylece vergi hataları ortaya çıkmaktadır. Bu durumda etkin bir vergi denetiminin önüne geçmektedir.

Aşağıdaki tabloda vergi ile ilgili mevzuat açık ve anlaşılır değildir ifadesine verilen yanıtların dağılımına yer almaktadır.

Tablo 20: Vergi ile İlgili Mevzuat Açık ve Anlaşılır Değildir İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı		
	Sıklık	Geçerli %
Kesinlikle Yanlış Buluyorum	169	2,7
Yanlış Buluyorum	541	8,6
Kararsızım	1292	20,6
Doğru Buluyorum	2983	47,6
Tamamen Doğru Buluyorum	1282	20,5
Toplam	6267	100

Kaynak: (WEB_1: 58)

Buna göre araştırmaya katılanların % 68,1'i vergi ile ilgili mevzuatın açık ve anlaşılır olmadığını düşünmektedirler. Aksi görüşü düşünen kişilerin oranı ise

%11,3'tür. Yani mükelleflerin önemli bir kısmı vergi ile ilgili mevzuatın açık ve anlaşılır olmadığını düşünmektedirler.

Şaan'a göre; *“Vergi kayıplarını ve kaçaklarını azaltabilmek için vergi mevzuatının ülkenin mali, sosyal ve ekonomik ihtiyaçlarına cevap verebilecek, her mükellefin kolayca anlayabileceği bir yapı içinde düzenlenmesi gerekmektedir”* (Şaan, 2008: 13).

Bu kapsamda vergi mevzuatı yeni düzenlemeler yapılarak kısa, öz, anlaşılır ve günümüz Türkçesi ile yazılmalı aynı zamanda adil, verimli ve kolay uygulanabilir olması gerekmektedir.

3.2.2.4. Vergi Cezaları Artırılarak Caydırıcılık Özelliğine Kavuşturulmalı

Vergi Denetimlerinde cezalandırma en önemli işlev olarak düşünülmemeli eğitime ve bilinçlendirme amacını taşımalıdır.

Aslan'a göre; *“Vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi ve denetimde etkinliğin sağlanması açısından kanunlarda yer alan vergi suç ve cezaların çok iyi tanımlanması, yorum gerektirmeyecek nitelikte kesin olması ve vergi kaçırmanın topluma karşı işlenmiş diğer suçlar gibi ele alınıp uygulanması gerekmektedir”* (Aslan, 2002: 6).

Aşağıda yer alan tabloda, yakalanma olasılığı fazla olan mükellef daha az vergi kaçıracaktır ifadesine verilen yanıtların dağılımını göstermektedir.

Tablo 21: Yakalanma Olasılığı Fazla Olan Mükellef Daha Az Vergi Kaçıracaktır İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı		
	Sıklık	Geçerli %
Kesinlikle Yanlış Buluyorum	201	3,2
Yanlış Buluyorum	506	8,1
Kararsızım	1180	18,8
Doğru Buluyorum	2724	43,5
Tamamen Doğru Buluyorum	1656	26,4
Toplam	6267	100

Kaynak: (WEB_1: 75)

Buna göre araştırmaya katılanların % 69,9'u yakalanma olasılığı fazla olan mükellefin daha az vergi kaçıracağını düşünmektedir. Aksini düşünenlerin oranı ise %11,3'tür.

Aşağıda yer alan tabloda ise, vergi kaçakçılarında uygulanan cezalar caydırıcı değildir ifadesine verilen yanıtların dağılımını göstermektedir.

Tablo 22: Vergi Kaçakçılarında Uygulanan Cezalar Caydırıcı Değildir İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı		
	Sıklık	Geçerli %
Kesinlikle Yanlış Buluyorum	201	3,2
Yanlış Buluyorum	951	15,3
Kararsızım	991	15,9
Doğru Buluyorum	2126	34,2
Tamamen Doğru Buluyorum	1955	31,4
Toplam	6224	100

Kaynak: (WEB_1: 62)

Yukarıdaki tablolardan görüleceği üzere ankete katılanların % 65,6'sı vergi kaçakçılarında uygulanan cezaların caydırıcı olmadığını düşünmektedir. Aksini düşünenlerin oranı ise % 18,5 oranındadır.

Sonuç olarak mükelleflerin çok önemli bir kısmı vergi kaçakçılarında uygulanan cezaların caydırıcı olmadığını ve yakalanma olasılığının az olduğu durumlarda vergi kaçırmanın artacağını düşünmektedir.

Acar ve Işık'a göre; “Cezaların caydırıcılığında kastedilen şey, vergi kaçırma suçunun affının olmaması, hiçbir şekilde paraya çevrilemez olması ve bu konuda vatandaşlar arasında rütbe, statü, mali durum gibi hiçbir ayırım gözetmeksizin hapis cezası olmasıdır. ABD’de kamuoyunda bir insanın başına gelebilecek en büyük felaketlerden birinin vergi idaresinden ‘vergi kaçırdığınızdan kuşulanılmaktadır, hakkınızda soruşturma yapılacaktır’ şeklinde bir uyarı mektubu almak olduğu kanısı yaygındır” (Acar ve Işık, 2003: 134).

Bu kapsamda vergi kanunlarında düzenlemeler yapılarak; vergide uygulanan cezaların artırılarak caydırıcılık özelliğine bürünmesi, vergi cezalarının hiçbir şekilde affa uğratılmaması gereklidir. Vergi kaçakçılığında hapis cezaları para cezalarına çevrilmemeli ve ertelenmemelidir. Dolayısıyla idare vergi kaçakçılığının sıkı bir biçimde izleneceğini ve affı olmadan cezalandırılacağı hissini toplumda hissettirmelidir.

3.2.2.5. Vergi Aflarının Sürekli Tekrarlanmasından Kaçınılmalı

Vergi afları kısa dönemlerde devletin kasasını doldururken uzun dönemlerde ise devletin gelirlerinde azalma meydana getirecektir. Sürekli çıkan af kanunlarından dolayı mükelleflerin vergi uyumu azalacaktır.

Türkiye Cumhuriyeti kurulduktan sonra vergi affı olarak yorumlanabilecek ilk uygulama 1924 yılında yapılmış, Cumhuriyet tarihinde bugüne kadar (1923-2019 Nisan) 96 yılda 34 af uygulaması hayata geçirilmiştir. Sonuçta yaklaşık ortalama 2.8 yılda bir af uygulandığı söylenebilir.

Vergi aflarının sürekli çıkarılması aynı zamanda vergide adaletsizliğe de sebep olmakta ve vergisini düzenli ödeyen vatandaşın devlete olan güvenini azaltmaktadır.

Aşağıda yer alan tabloda, vergi affı yapılacağını bilen mükellef, vergisel ödevlerini daha az yerine getirmektedir ifadesine verilen yanıtların dağılımını göstermektedir.

Tablo 23: Vergi Affı Yapılacağını Bilen Mükellef, Vergisel Ödevlerini Daha Az Yerine Getirmektedir İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı		
	Sıklık	Geçerli %
Kesinlikle Yanlış Buluyorum	179	2,9
Yanlış Buluyorum	537	8,6
Kararsızım	1260	20,1
Doğru Buluyorum	2846	46
Tamamen Doğru Buluyorum	1411	22,5
Toplam	6273	100

Kaynak: (WEB_1: 70)

Buna göre araştırmaya katılanların % 68,5'i sürekli çıkan vergi aflarından dolayı vergisel ödevlerini yerine getirmek yerine af beklentisinin daha fazla baskın geldiğini düşünmektedir. Aksi görüşü düşünen kişilerin oranı ise %11,5'tir.

Aşağıda yer alan tabloda, vergi afları, vergi kaçakçılara yaramaktadır ifadesine verilen yanıtların dağılımını göstermektedir.

Tablo 24: Vergi Afları, Vergi Kaçakçılara Yaramaktadır İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı		
	Sıklık	Geçerli %
Kesinlikle Yanlış Buluyorum	159	2,6
Yanlış Buluyorum	509	8,2
Kararsızım	962	15,5
Doğru Buluyorum	2669	42,9
Tamamen Doğru Buluyorum	1922	30,9
Toplam	6221	100

Kaynak: (WEB_1: 69)

Buna göre araştırmaya katılanların % 73,8'i vergi aflarının, vergi kaçakçılara yaradığını düşünmektedir. Aksi görüşü düşünen kişilerin oranı ise %10,8'dir.

Aşağıda yer alan tabloda ise, vergi aflarının kriz dönemleri hariç uygulanması, vergisini düzenli ödeyen mükellefe haksızlıktır ifadesine verilen yanıtların dağılımını göstermektedir.

Tablo 25: Vergi Aflarının Kriz Dönemleri Hariç Uygulanması, Vergisini Düzenli Ödeyen Mükellefe Haksızlıktır İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı		
	Sıklık	Geçerli %
Kesinlikle Yanlış Buluyorum	110	1,8
Yanlış Buluyorum	347	5,6
Kararsızım	1169	18,9
Doğru Buluyorum	2777	45
Tamamen Doğru Buluyorum	1772	28,7
Toplam	6175	100

Kaynak: (WEB_1: 83)

Buna göre araştırmaya katılanların % 73,7'si vergi aflarının kriz dönemleri hariç uygulanması, vergisini düzenli ödeyen mükellefe haksızlık olduğunu düşünmektedir. Aksi görüşü düşünen kişilerin oranı ise %7,4'tür.

Yukarıdaki tablolardan da görüldüğü üzere af niteliğindeki düzenlemelerin çok sık yapılmasının vergi ödeme bilinci ve alışkanlıklarının yok olmasına, vergi affının vergi kaçırana yaradığına ve vergilemede adalet algısının azalmasına yol

açtığını ortaya koymaktadır. Vergi affının kriz dönemlerine bakılmadan sürekli tekrarlanması vergi uyumunu azaltmakta ve vergi yapısında yer alan cezai müeyyidelerin uygulanabilirliğini olumsuz etkilemektedir.

Bu kapsamda idare, af niteliğinde düzenlemeleri sürekli yapmaktan kaçınmalı, vergi affının bireylerin vergi uyumuna ilişkin kendisinden beklenen olumlu gelişmeleri sağlayabilmesi için yalnızca kriz dönemlerinde önceden tahmin edilmeden uygulanmalı, vergi kaçakçılığı suç ve cezalarının vergi af kanunları kapsamına alınmasını önlemek amacıyla kararlılığını göstermelidir.

3.2.2.6. Uzlaşma Müessesesi Kaldırılmalı

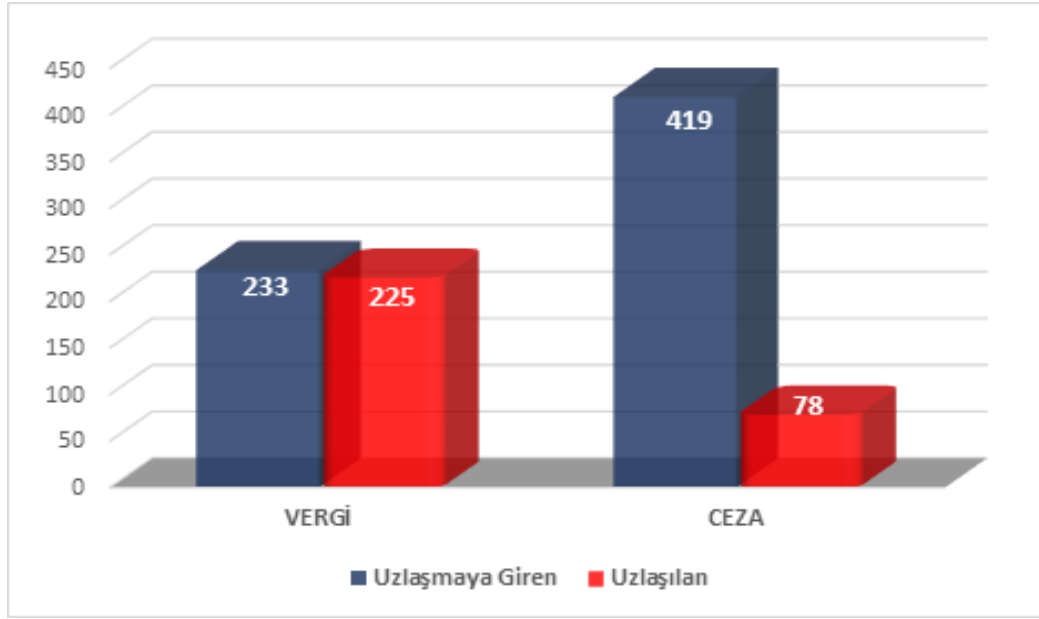
Uzlaşma ile vergi cezalarının caydırıcılık etkisi çok azalmakta ve mükellefleri vergi kaçırmaya teşvik etmektedir. Uzlaşma müessesesinin varlığını bilen yükümlüler dürüst beyanda bulunmak yerine kazançlarını gizleme yolunu seçmekte, gizledikleri kazançlarının fark edilmesi halinde de uzlaşma müessesesi yolunu seçerek cezaların büyük kısmından kurtulmaktadır.

Mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin işlemlerde “ileride vergi kaçırdığım tespit edilirse uzlaşma müessesesinin varlığından dolayı vergi idaresiyle anlaşırım, ödemediğim vergiyi cezalarıyla birlikte indirimler yapıldıktan sonra taksitli olarak öderim” düşüncesine yönlendirebilecek uzlaşma müessesesi ile caydırıcılık etkisini zaten yitirmiş olan vergi cezalarının etkinliği daha da azaltmaktadır.

TÖU Komisyonlarına yapılan başvurular sonucunda 2018 yılında; toplamda tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan 717.071.698 TL tutarındaki vergiden 232.857.773 TL’lik kısmı uzlaşmaya girmiş ve bu tutarın 225.035.135 TL’lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır. Diğer taraftan, TÖU’ya konu olan 1.057.680.762 TL ceza tutarının 419.055.049 TL’lik kısmı uzlaşmaya girmiş ve bu tutarın 78.272.795 TL’lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır (VDK, 2019: 50).

Aşağıdaki grafikte 2018 yılında tarhiyat öncesi uzlaşmaya ile uzlaşılan toplam vergi tutarları gösterilmiştir.

Grafik 5: TÖU ile Uzlaşılan Toplam Vergi Tutarı (Milyon TL)



Kaynak: (VDK, 2019: 51)

Yukarıdaki grafikte görüldüğü üzere uzlaşma faaliyetleri sonucunda uzlaşmaya konu olan vergilerin %96,56'sı, cezaların ise %18,61'i Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından mükelleflerle uzlaşmıştır.

Aşağıdaki tabloda tarhiyat sonrası uzlaşmaya ile uzlaşılan toplam vergi tutarları gösterilmiştir.

Vergi Tutarı (TL)		Ceza Tutarı (TL)	
Uzlaşmaya Giren	Uzlaşılan	Uzlaşmaya Giren	Uzlaşılan
83.498.411,95	77.505.490,60	191.574.626,91	34.061.796,42

Kaynak: (GİB, 2019: 106-107)

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere uzlaşma faaliyetleri sonucunda uzlaşmaya konu olan vergilerin %92,82'si, cezaların ise %17,78'i Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından mükelleflerle uzlaşmıştır.

Bu durum gösteriyor ki tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma sonucu kesilen cezaların neredeyse %80-85'i silinmektedir. Dolayısıyla mükellefler vergi kaçırmaları sonucunda yakalanmaları halinde vergi cezalarının büyük kısmının silinmesinden dolayı vergi kaçırmanın caydırıcılık etkisini hissetmemektedirler.

Aşağıda yer alan tabloda, uzlaşma ve cezalarda indirimler vergi kaçakçılığını teşvik etmektedir ifadesine verilen yanıtların dağılımını göstermektedir.

Tablo 27: Uzlaşma ve Cezalarda İndirimler Vergi Kaçakçılığını Teşvik Etmektedir İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı		
	Sıklık	Geçerli %
Kesinlikle Yanlış Buluyorum	183	2,9
Yanlış Buluyorum	598	9,6
Kararsızım	1286	20,5
Doğru Buluyorum	2634	42,1
Tamamen Doğru Buluyorum	1559	24,9
Toplam	6260	100

Kaynak: (WEB_1: 64)

Buna göre araştırmaya katılanların % 67'si uzlaşma ve cezalarda indirimlerin vergi kaçakçılığını teşvik ettiğini düşünmektedir. Aksini düşünenlerin oranı ise % 12,5'tir.

Aşağıda yer alan tabloda, vergi kaçakçılığı diğer ülkelere göre daha kolaydır çünkü cezalar uzlaşmada silinmektedir ifadesine verilen yanıtların dağılımını göstermektedir.

Tablo 28: Vergi Kaçakçılığı Diğer Ünelere Göre Daha Kolaydır Çünkü Cezalar Uzlaşmada Silinmektedir İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı İfadesine Verilen Yanıtların Dağılımı		
	Sıklık	Geçerli %
Kesinlikle Yanlış Buluyorum	300	4,8
Yanlış Buluyorum	541	8,6
Kararsızım	1689	26,9
Doğru Buluyorum	2352	37,5
Tamamen Doğru Buluyorum	1388	22,1
Toplam	6270	100

Kaynak: (WEB_1: 74)

Buna göre araştırmaya katılanların % 59,6'sı vergi kaçakçılığının diğer ülkelere göre daha kolay olduğunu çünkü cezaların uzlaşmada silindiğini düşünmektedir. Aksini düşünenlerin oranı ise % 13,4'tür.

Yukarıdaki tablolardan görüldüğü üzere mükelleflerin çok önemli bir kısmı uzlaşma ve cezalarda indirimlerin vergi kaçırmaı teşvik ettiğini, ülkemizde vergi kaçırmanın diğer ülkelere göre uzlaşma müessesesinin varlığından dolayı daha kolay olduğunu düşünmektedirler. Bu açıdan bakıldığında uzlaşma müessesesinin varlığı, mükellefleri vergi kaçırmaıya teşvik ettiğini göstermektedir.

Bu kapsamda cezaların caydırıcılığına engel olan ve vergi kaçırmaıya teşvik ettiğinden dolayı uzlaşma müessesesi ile ilgili yasal düzenlemeler yapılarak uzlaşma müessesesi kaldırılmalıdır.

SONUÇ

Devletlerin en önemli finansman kaynağı olan vergilerin hedeflenen düzeylerde alınması, vergi kayıp ve kaçaklarının tespiti ve önüne geçilmesi ile sağlanabilir. Bu bağlamda güçlü bir devlet bütçesinin güçlü vergi sisteminden, güçlü bir vergi sisteminin ise etkin bir vergi denetim sisteminden geçtiği söylenebilir.

Ülkemizde vergi kayıp ve kaçaklarının ana nedenleri olarak; vergi denetiminin yetersizliği, vergi oranlarının yüksek olması, vergi bilinci ve ahlakı, eğitim ve kültür düzeyi, kişisel nedenler, vergi aflarının çok sık çıkarılması, uzlaşma müessesesinin varlığı, istisna ve muafiyetlerin çok olması, sıkça yapılan mevzuat değişiklikleri ve cezaların caydırıcılık etkisinin az olması olarak sıralayabiliriz.

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde vergi kayıp ve kaçaklarından dolayı kişisel, sosyal, hukuki, ekonomik, siyasi ve idari alanlarda ortaya çıkan problemlerin çözümü açısından minimum düzeylere indirilmesi gerekmektedir. Vergi kayıp ve kaçakları ile mücadelede vergi denetiminin önemi büyüktür. Çünkü mükellefler yakalanma şanslarının fazla olduğunu, vergi denetiminin etkin çalıştığını hissettiklerinde vergi kaçırma yollarına kolay şekilde başvuramayacaklardır. Toplumda en kusursuz vergi kanunları olsa da etkin bir denetim olmadığında kanunların iyi işleyişinden bahsedilemeyecektir.

Ülkemizde kayıt dışı ekonomi %29,2 seviyelerindedir. OECD üyesi ülkelerde ortalama %18 olarak tespit edilen sonuçlar ülkemiz verileriyle kıyaslandığında Türkiye’de kayıt dışı ekonominin çok fazla olduğunu söyleyebiliriz. Kayıt dışılığın %29,2 gibi büyük oranlarda yaşandığı ülkemizde vergi denetiminin öneminin daha fazla hissedilmesine neden olmaktadır.

Türkiye %19.9 ile vergi denetiminde görev alan personel oranı sıralamasında 33 OECD üyesi ülke arasında 30. sırada yer almaktadır. Yapılanmanın vergi denetimi üzerine inşa edildiği çağdaş idarelerde personelin %25-40 arası vergi denetiminde görev aldığını düşünürsek Türkiye bu oranda geride kalmıştır.

Vergi Denetiminin etkinliği konusunda toplam inceleme sayıları ve incelenen mükellef sayıları önceki yıllara kıyasla azalmış, tarhi istenilen ve kesilmesi öngörülen ceza tutarları inceleme sayılarından dolayı azalış göstermiştir. Mükellef sayılarına oranlanınca ise mükelleflerin incelenme oranları her geçen yıl azalmıştır.

2018 yılında mükelleflerin incelenme oranı %1,63 gibi çok düşük seviyelere gerilemiştir. Bu durum gösteriyor ki vergi denetiminin etkinliği son yıllarda azalmaya başlamıştır.

Mükellef eğilimleri anketinde vergi kayıp ve kaçaklarında katılımcıların vermiş olduğu cevapları özet halinde aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

Ödenen vergilerin nerelere harcandığı takip edilememektedir. (% 65,6)

Vergi oranlarındaki artışlar vergi kaçırılmayı teşvik etmektedir. (% 76,1)

Vergi oranlarındaki indirimler vergi ödemeyi teşvik edecektir. (%71,6)

Vergi yükü artması, vergi kaçırılmasına sebep olmaktadır. (% 72,3)

Vergi ile ilgili mevzuat açık ve anlaşılır değildir. (% 68,1)

Yakalanma olasılığı fazla olan mükellef daha az vergi kaçıracaktır (% 69,9)

Vergi kaçakçılarında uygulanan cezalar caydırıcı değildir (% 65,6)

Vergi afları sonucu mükellefler vergisel ödevlerini daha az yerine getirmektedir (% 68,5)

Vergi afları, vergi kaçakçılarında yaramaktadır. (% 73,8)

Vergi aflarının kriz dönemleri hariç uygulanması, vergisini düzenli ödeyen mükellefe haksızlıktır. (%73,7)

Uzlaşma ve cezalarda indirimler vergi kaçakçılığını teşvik etmektedir. (% 67)

Vergi kaçakçılığı diğer ülkelere göre daha kolaydır çünkü cezalar uzlaşmada silinmektedir (% 59,6)

Vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması bu çalışmada idari ve hukuki sorunlar ve çözüm önerileri başlıkları altında ele alınmıştır. Hukuki sorunlar ve çözüm önerileri mevzuat açısından, idari sorunlar ve çözüm önerileri ise teşkilat yapılanması ve idari uygulamalar açısından incelenmiştir.

Yapılan bu tespitler çerçevesinde, vergi kayıp ve kaçakları ile mücadelede sorunları ve ileriye dönük olarak yapılması gerekenleri şu şekilde ifade etmek mümkündür.

Vergi denetiminde etkinlik, denetim personelinin etkin çalışması ile sağlanabilecektir. Deneyimli, bilgi sahibi ve dürüst müfettişlerden kurulu denetim elemanlarının ülkenin kalkınmasında etkilerinin olduğu ortada olduğundan dolayı denetim elemanlarının niteliği yükseltilmelidir.

Denetim personeli, her konuyu az bilen değil denetim görevini tüm detaylarıyla bilen ve uygulayan olması sonucu etkin bir denetim söz konusu olacağından denetim elemanlarının belli konularda uzmanlaşması sağlanmalıdır.

Ülkemizdeki vergi denetim oranlarının düşüklüğü ve müfettişliği kadrolarının %45,8'inin boş olduğu da düşünüldüğünde denetim elemanlarının sayısı artırılmalıdır.

Vergi denetim elemanlarının yaptıkları iş ile aldıkları ücret, özel sektördeki daha iyi alternatif iş olanakları da düşünüldüğünde denetim elemanlarının özlük hakları iyileştirilmelidir.

Rotasyon uygulamasına tabi olması beklenen müfettiş sayısı tüm vergi müfettişlerinin %77,2'sini oluşturduğu, bu oranın büyük kısmının iş yoğunluğu fazla olan İstanbul'da görevli olduğu göz önüne alınacak olursa denetim elemanlarında uygulanan rotasyon uygulaması kaldırılmalıdır.

Mümkün olduğunca fazla incelemenin yanı sıra incelenecek mükelleflerin doğru seçimi de etkinliği daha da arttıracaktır. Vergi kayıp ve kaçaklarının yüksek olduğu riskli alanlar tespit edilerek denetimde öncelik bu alanlara verilebilir. Dolayısıyla mükelleflerin tamamının denetlenmesi mümkün olmadığından vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasında mükellef seçimine önem verilmelidir.

Denetimde görevli personellerin mesleki bilgi ve becerilerini geliştirmesinde sektörde uzmanlaşmanın katkısı açıktır. Denetim personelinin her sektöre detaylı olarak hâkim olması beklenmemelidir. Buna bağlı olarak denetim elemanlarının sektörler ve iş kolları bazında, ayrıca vergi türleri itibariyle uzmanlaşmasına önem verilmelidir.

Küçük yaştan başlanarak vergi eğitime önem verilmeli, sosyal medya araçlarından yararlanılarak mükelleflerde vergi bilinci oluşturulmalıdır.

Vergilerin harcanmasına ilişkin mükelleflerde oluşmuş olumsuz düşünceleri yıkmak adına toplanan vergilerin ihtiyaç duyulan alanlarda harcandığının şeffaf bir şekilde paylaşılması gerekmektedir.

Hızla değişen ve gelişen dünyaya uyum sağlama ve gittikçe karmaşıklaşan işlemleri kavrama gerekliliğinden dolayı yeni yöntem ve tekniklerin geliştirilmesi amacıyla otomasyon sistemine önem verilmelidir.

Yüksek vergi oranları sonucu vergi baskısı ve tazyikini üzerlerinde çok fazla hisseden mükellefler vergi kaçırma yollarına başvurabileceğinden dolayı vergi oranları düşürülmelidir.

Adaletsiz vergi yükü dağılımını önlemek adına gelir ve kurumlar vergisi gibi dolaysız vergiler daha kapsamlı olarak vergi tabanına yayılmalı, KDV gibi dolaylı vergilerin oranları azaltılarak vergi yükünün düşük gelirli kişilerin üzerinde daha katlanabilir bir yük bırakılması sağlanmalıdır.

Vergi mevzuatında çok sık değişiklikler yapılması, tüm toplumu kapsayacak yapıda olmaması, belirsizliklerin mevcut olması ve buna benzer sebepler nedeniyle hedeflenen düzeye ulaşılamadığından dolayı; vergi mevzuatı yeni düzenlemeler yapılarak kısa, öz, anlaşılır ve günümüz Türkçesi ile yazılmalı aynı zamanda adil, verimli ve kolay uygulanabilir olmalıdır.

Türk vergi sistemi açısından değerlendirildiğinde cezaların caydırıcı özellikte olmadığı, vergi sistemimizde yer alan cezalarda af, uzlaşma gibi müesseseler ile vergi cezalarının etkinliğini daha da azalttığından dolayı cezalar artırılarak caydırıcılık özelliğine kavuşturulmalı, vergi cezalarının hiçbir şekilde affa uğratılmaması ve vergi kaçakçılığında hapis cezaları para cezalarına çevrilmemeli ve ertelenmemelidir.

Vergi aflarının sık çıkarılması vergisini düzenli ödeyen vatandaşın devlete olan güvenini azaltmaktadır. Türkiye’de ortalama her 2,7 yılda bir af kanunu çıkmaktadır. Sürekli çıkan af kanunlarından dolayı, mükellefleri vergi kaçırmaya veya vergi borçlarını ödememeye teşvik ettiği düşünüldüğünde; af kanunları yalnızca kriz dönemlerinde önceden tahmin edilmeden çıkarılmalı, af kanunlarının bir daha çıkarılmayacağı mükelleflere hissettirilmeli ve bu konuda kararlılık gösterilmelidir.

Uzlaşma müessesesi ile kesilen cezaların %80-85’i silindiği, dolayısıyla mükellefleri vergi kaçırmaya teşvik ettiği, vergi cezalarının etkinliğini daha da azalttığından dolayı uzlaşma müessesesi ile ilgili yasal düzenlemeler yapılarak uzlaşma müessesesi kaldırılmalıdır.

KAYNAKÇA

Acar, M. ve Işık, N. (2003). Kayıt Dışı Ekonomi: Ölçme Yöntemleri, Boyutları, Yarar ve Zararları Üzerine Bir Değerlendirme. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 21: 122.

Acar, İ. ve Merter, M. E. (2005). Türkiye’de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu. *Maliye Dergisi*. 147.

Akbey, F. (2014). Türkiye’de Vergi Denetimi ve Gelirleri Üzerine Bir İnceleme. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 29: 66.

Akdoğan, A. (2005). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Akmaz, K. ve Akyol, Ö. (2007). Türkiye’de Vergiye Karşı Gösterilen Reaksiyonların Sebepleri. *Vergi Raporu Dergisi*. 94: 33-34.

Arslan, M. ve Biniş, M. (2014). *Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi*. Antalya: 29. Türkiye Maliye Sempozyumu.

Aslan, A. (2002). Vergi Denetim Sistemi ve Hesap Uzmanları Kurulu, *Vergi Dünyası Dergisi*. 250: 6.

Atay, C. (1999). *Devlet Yönetimi ve Denetimi*. İstanbul: Alfa Yayınları.

Atılgan, H. (2004). *Vergilemenin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri: Türkiye’deki Durumunun Analizi*. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı.

Ay, H. ve Baran, T. (2008). Türkiye’de ve AB’de Vergi Denetimi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 227.

Aydemir, Ş. (1995). Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi. *Maliye Hesap Uzmanlığı Derneği*.

Aydın, B. (2006). Türkiye’deki Kayıt Dışı Ekonomide Vergi Denetiminin Önemi. *Vergi Denetmenleri Derneği Yayını*. 62.

Aydın, S. (2003). Vergi Kaybı, Nedenleri Ve Yöntemleri. *Vergi Sorunları Dergisi*. 178: 19-26.

Aydın, Ş. Ve Lodos, K. (2007). Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Kontrol Memurluğu, Kamu Giderlerinin Finansmanı Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Denetimi. *Vergi Denetmeleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi*. 166.

Aygen, F. (2003). *Vergi Kayıp ve Kaçakçılığının Nedenleri ve Bunların Önlenmesinde Denetimin Rolü*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Bakır, G.B. (2009). *Türkiye’de Vergi Denetiminin Vergi Kayıp Ve Kaçaklarını Önlemedeki Etkinliği*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Bayraklı, H. H., Erkan, M. ve Elitaş, C. (2012). *Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri*. Bursa: Ekin Yayınevi.

Benlikol, S. ve Akgür, M. (2002). Avrupa Birliği'nde Kayıt Dışı Faaliyetlerin Kontrolü Ve Denetimi. *İstanbul Ticaret Odası Yayınları*. 14: 45-58-59.

Binbirkaya, İ. (2006). *Türkiye'de Vergi Denetimi ve Kayıt Dışı Ekonomi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Bozkurt, P. (2013). Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler. *Denetişim*.

Can, İ. (1981). Türkiye'de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi. *Maliye Dergisi*. 68.

Can, İ. (2004). Almanya' da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri. *Maliye Dergisi*. 145:25-27-29.

Canbay, T. (2009). *Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim (Antik Çağdan Günümüze)*. Bursa: Dora Yayıncılık.

Çelik, A. ve Dede, G. (2008). Vergi Muafiyet ve İstisnalarını Sınırı, Bu Konuda Çıkan Sorunlar ve Bir Çözüm Önerisi. *Vergi Raporu Dergisi*. 104: 8-10.

Çiloğlu, İ. (1998). Kayıt Dışı Ekonominin İşleyişi ve Kamu Bütçesine Etkisi. *Hazine Dergisi*. 11: 72.

Çomaklı, Ş., Ak, A. ve Ayrangöl, Z. (2013). *Vergi Hukuku*. Ankara: Savaş Yayınevi.

Çomaklı, Ş., Turan, D. ve Doğruyol, C. (2015). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Savaş Yayınevi.

Demir, İ. C. (2008). ABD Vergi Sistemi Ve Gelir İdaresi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*. 10: 275-295.

Demircan, E. (2004). Türkiye'de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi: Siyasi Değişimin Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkisi Üzerine Bir İnceleme. *Yaklaşım Dergisi*. 11.

Doğan, C. Ve Kapusuzoğlu, T. (2005). Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Dersler. *Vergi Dünyası Dergisi*. 283: 27.

DPT. (2001). *Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı*. Kayıt Dışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu. Ankara.

DPT. (2006). *Dokuzuncu Beş Yıllık Kalkınma Planı*. Kayıt Dışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu. Ankara.

Edizdoğan N. (1998). *Kamu Maliyesi*. Bursa: Ekin Kitabevi.

Edizdoğan N., Taş M. ve Çelikkaya A. (2007). *Vergi Ceza Ve Yargılama Hukuku*. Bursa: Ekin Yayınevi.

Erginay, A. (1985). *Kamu Maliyesi-Kamu Gelirleri-Kamu Giderleri-Devlet Bütçesi-Maliye Politikası-Kamu Borçları*. Ankara: Turhan Kitabevi.

Erol, A. (2009). Vergi Denetiminde Hukuki Özen. *Yaklaşım Dergisi*. 194: 37.

Erol, A. (2010). Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları. *İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını*. 368-41.

Eyüpgiller, S. (2001). Vergi İdaresinin Yapılandırılması: Global Eğilimler ve Türkiye İçin Öneriler. *Vergi Dünyası Dergisi*. 233: 124.

Eyüpgiller S. (2002). Vergiden Kaçınma ve Vergi Peçelemesi. *Yaklaşım Dergisi*. 113: 150.

Gerçek, A. (2002). Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması. *Maliye Hesap Uzmanları Vakfı*. 13.

GİB. (2018) Gelir İdaresi Başkanlığı 2017 Yılı Faaliyet Raporu. Ankara.

GİB. (2019) Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 Yılı Faaliyet Raporu. Ankara.

Gez, H. (2011). *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü ve Afyonkarahisar İlinde Faaliyet Gösteren Mükelleflere Yönelik Bir Uygulama*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Gökbel, D. (2011). *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi*. Ankara: Seçkin Yayınevi.

Gökmen, N. Ve Güleç, H. A. (2001): Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminde Etkinlik ve Verimlilik Nasıl Sağlanır?. *Vergi Dünyası Dergisi*. 238:41.

Hastürk M. (2010). *Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

HUD (Hesap Uzmanları Derneği). (2004). *Denetim İlke Ve Esasları*. Ankara: Yıldız Ofset Yayınları

İlhan, G. (2007). Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler. *Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E. Dergisi*. 12: 5.

Jacobs, A. (2013). Organizational Structure and Management. *Detailed Guidelines for Improved Tax Administration in Latin America and the Caribbean*. USAID/LAC.

Karabacak Y. (1997). *Vergi Kaçakçılığı ve Türkiye Uygulaması*. (Yüksek Lisans Tezi). Adana: Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Karabacak, Y. (2005). Vergi Kaçakçılığının Nedenleri, Arz ve Talep Yanı. *Vergi Dünyası Dergisi*. 287:136.

Karakoç Y. (2004). *Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Kayıt dışı Ekonomi İlişkisi ve Boyutlarının Mevzuat Açısından Değerlendirilmesi. Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları Önlenmesi Yolları*. Antalya: 19. Maliye Sempozyumu.

Karyağdı, N. (2006). Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresinde Vergi İncelemesi. Ankara.

Kavut, L., Taş, O. ve Şavlı, T. (2009). *Uluslararası Denetim Kapsamında Bağımsız Denetim*. İstanbul: İSMMM Yayınları.

- Kıldış, Y.** (2000). Kayıt Dışı Ekonomi ve Etkileri, *Vergi Sorunları*. 144:193.
- Kılıç, S.** (2010). Türkiye’de Vergi Kayıpları Sorunu ve Orta Vadeli Program, *Vergi Raporu Dergisi*. 129:17.
- Kızılot, ř. ve Çomaklı, ř. E.** (2004). *Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Kayıt dışı Ekonomi İlişkisi ve Boyutlarının Mevzuat Açışından Değerlendirilmesi. Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları*. Antalya: 19. Maliye Sempozyumu.
- Kızılot, ř. ve Kızılot, Z.** (2011). *Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Kızılot ř., şenyüz D. ve Taş M.** (2007). *Vergi Hukuku*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık
- Kol, N.** (2019). Türkiye’deki Vergi İncelemelerinde Etkinliğin Sağlanması: Abd Örneği. *Vergi Raporu*. 232: 119.
- Konukçu Önal, D.** (2011). *Türkiye’de ve Avrupa Birliği’nde Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma, Vergi Denetimi ve Analizi*. (Yayımlanmış Doktora Tezi). Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı.
- Küçük, N.** (2007). *Ekonomik Ticaretin Vergi Kayıp Ve Kaçakları Üzerindeki Etkisi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). şanlıurfa: Harran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Mavral, Ü.** (2003). *Karapara Kayıt dışı Ekonomi İlişkisi ve Türkiye’ye Yansımaları*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Medina, L. Ve Schneider, F.** (2018) Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years?. International Monetary Fund.
- Merter M. E.** (2004). *Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Mittone, L.** (2006). Dynamic Behaviour İn Tax Evasion: An Experimental Approach. *Journal of Socio-Economics*. 35:35.
- Nadaroğlu, H.** (1996). *Kamu Maliyesi Teorisi*. İstanbul: Beta Yayınları.
- OECD.** (2015). *Tax Administration 2015 Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*.
- Oğuztürk, B. S. ve Ünal, E. K.** (2015). Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*. 215.
- Okur, Y.** (2007). *Türkiye’de Kamu Denetimi; Değişim Süreci ve Performans Denetimi*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Organ, İ.** (2008). *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Öner, E.** (2005). ABD Federal Vergi İdaresi, IRS, Kuruluşu, Görevleri ve Yeniden Yapılanması. *Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı*. Ankara.

Önder, M. (2012). *Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi ve Uluslar Arası Uygulamalar Işığında Çözüm Önerileri*. (Mesleki Yeterlilik Tezi). Ankara: Türkiye Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.

Övet, A. (2010). *Türkiye'de Vergi Denetiminin Etkinliği: Ankara İli Vergi Denetmen ve Denetmen Yardımcılarına Yönelik Bir Uygulama*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Pehlivan, S. ve Gökbnar, A. R. (2010). Transfer Fiyatlandırmasında Vergi Denetiminin Etkinliği: Sorun Ve Çözüm Önerileri. *Celal Bayar Üniversitesi S.B.E. Dergisi*. 8(2): 181.

Saatçi, M. Y. (2007). Türkiye'de Bütçe Açıkları ve Finansman Şekilleri. *Bütçe Dergisi*. 26: 98.

Sağbaş, İ. (2011). *Vergi Teorisi*. Ankara: Ece Matbaa.

Sarılı, M. A. (2002). Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler. *Bankacılar Dergisi*, 41.

Savaş, H. H. (2000). Vergi Gelirlerinin Denetimi ve Denetimde Etkenlik Kavramı. *Mevzuat Dergisi*. 36:74

Selvi, Y. (2019). Vergi İnceleme Sürecinde Mükellef Hakları. *Vergi Raporu*. 232:214.

Schneider, F. (2016). Estimating the Size of the Shadow Economies of Highlydeveloped Countries: Selected New Results. CESifo DICE Report.

Sıvacı, C. (2007). Kayıt Dışı Ekonomi Ve Kadim Projesi. *Bütçe Dergisi*. 27:54.

Şaan, A. (2008). *Türkiye'de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği*. (Yüksek Lisans Tezi). Edirne: Trakya Üniversitesi.

Şahin, A. (2006). *Türkiye'de Kayıt dışı Ekonomi Ve Vergi Denetimi Açısından Değerlendirilmesi-Kayda Alınabilmesine Yönelik Öneriler*. (Yüksek Lisans Tezi). Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Şeker, N. (1994). *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*. İstanbul: Beta Yayınları.

Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek, A. (2010). *Vergi Hukuku*. Bursa: Ekin Basım Yayıncılık.

Şin, S. (2005). Avrupa Birliği Ve Türkiye'de Vergi Yapısı, Denetimi Ve idari İşlemlerde Mükellef Hakları. *İstanbul Ticaret Odası Yayınları*. 17.

Tecim, B. A. H. (2008). *Kayıtdışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi*. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Tekin, F. ve Çelikkaya, A. (2005). *Vergi Denetimi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Tekin, F. ve Çelikkaya, A. (2007). *Vergi Denetimi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Tekin, F. ve Çelikkaya, A. (2013). *Vergi Denetimi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Tezcan, K., Gerçek, A. ve Sarılı, M. A. (2006). OECD Ülkelerinde Vergi İdaresinin Karşılaştırmalı Yapısı ve Türkiye’de Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasının Değerlendirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi* 213:103.

Tokur, T., Yüksel. Ö. O., Ergüden, A. E., ve Sayar, A. R. Z. (2014). Bilgi Sistemleri Denetimi, Vergi Denetimlerinde Uygulanabilecek Bilgi Sistemleri Denetimleri ve Uygulamaları-Bilgi Sistem Denetimlerinin Meslek Mensuplarının Algısı Üzerine Bir Araştırma. *Ankara SMMMOM Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi* (2): 51.

Tosun, Ö. (1955). *Hileli Vergi Suçu*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayını.

Tosuner, M. (1995). Vergi Kayıp ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş ve Öneriler. *Vergi Sorunları*. 85:71.

Türkay, İ. (2019). Vergi Bilinci/Vergi Ahlakı/Vergiye Gönüllü Uyum Ve Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler. *Vergi Raporu*. 232: 199-200.

Uğur, A. A. (2016). Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği. *International Journal of Public Finance*. 1: 4-12.

VDD (2007). Kamu Giderlerinin Finansmanı Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Denetimi. *Vergi Denetmenleri Derneği Yayınları*.

VDK (2013). Vergi Denetim Kurulu 2012 Yılı Faaliyet Raporu. Ankara.

VDK (2014). Vergi Denetim Kurulu 2013 Yılı Faaliyet Raporu. Ankara.

VDK (2015). Vergi Denetim Kurulu 2014 Yılı Faaliyet Raporu. Ankara.

VDK (2016). Vergi Denetim Kurulu 2015 Yılı Faaliyet Raporu. Ankara.

VDK (2017). Vergi Denetim Kurulu 2016 Yılı Faaliyet Raporu. Ankara.

VDK (2018). Vergi Denetim Kurulu 2017 Yılı Faaliyet Raporu. Ankara.

VDK (2019). Vergi Denetim Kurulu 2018 Yılı Faaliyet Raporu. Ankara.

Yeniçeri, H. (2005). *Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yıldırım, Z. ve Ağar, S. (2009). *Vergi Hukukunda Beyan Sisteminin Etkinliği*. Ankara: Ankara Üniversitesi.

Yılmaz, G. A. (2006). *Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları*. İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMMOM) Yayınları.

Yurtsever, H. (2005). Türk Vergi Sisteminde Vergi Kayıplarına Neden Olan Düzenlemeler. *Vergi Raporu Dergisi*. 78:121.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.

İnternet Kaynakları

WEB_1: GİB

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/turkiyede_mukelleflerin_vergiye_bakisi.pdf (03.04.2019).

WEB_2: IRS

<https://www.irs.gov/pub/irs-soi/17datbk.pdf> (03.04.2019)

WEB_3: GİB.

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_3.xls.htm (03.04.2019).

WEB_4: GİB.

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_5.xls.htm (03.04.2019).

WEB_5: GİB.

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_6.xls.htm (03.04.2019).

WEB_6: GİB.

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_7.xls.htm (03.04.2019).

WEB_7: <http://worldpopulationreview.com/>

ÖZGEÇMİŞ

Mehmet YILMAZ, 1989 yılında İstanbul'da doğdu. İlköğretim ve liseyi İstanbul'da bitirdikten sonra lisans eğitimine 2008 yılında Sakarya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İktisat Bölümü'nde başlamıştır. Buradan 2012 yılında mezun olmuştur. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın 2013 yılında açmış olduğu Vergi Müfettiş Yardımcılığı sınavında başarılı olup, 17.03.2014 tarihinde Vergi Müfettiş Yardımcısı olarak göreve başlamıştır. 2017 yılında yapılan yeterlik ve 2018 yılında yapılan mülakatlar sonucu Vergi Müfettişliği kadrosuna atanmıştır. Halen İstanbul'da görevine Vergi Müfettişi olarak devam etmektedir.