



T.C.

UFUK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME YÖNETİMİ PROGRAMI

**VERGİ DENETİMİ VE TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİNİN
ETKİNLİĞİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

FÜLYA AYŞEGÜL ERASLAN

TEZ DANIŞMANI
DOÇ. DR. MEHMET ALİ AKTAŞ

ANKARA, 2019

T.C.
UFUK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME YÖNETİMİ PROGRAMI

**VERGİ DENETİMİ VE TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİNİN
ETKİNLİĞİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

FÜLYA AYŞEGÜL ERASLAN

TEZ DANIŞMANI
DOÇ. DR. MEHMET ALİ AKTAŞ

ANKARA, 2019

KABUL VE ONAY

Fülya Ayşegül ERASLAN tarafından hazırlanan "Vergi Denetimi ve Türkiye'de Vergi Denetiminin Etkinliği" başlıklı bu çalışma, 05.09.2019 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Semih BÜKER -Başkan

Doc. Dr. Mehmet Ali AKTAŞ- Danışman

Dr. Öğr. Üyesi Mesut ÜNLÜ- Üye

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylıyorum.

Doç. Dr. Alaattin PARLAKKILIÇ

Enstitü Müdür V.



BİLDİRİM

Hazırladığım tezin tamamen kendi çalışmam olduğunu ve her alıntıya kaynak gösterdiğimi taahhüt eder, tezimin kağıt ve elektronik kopyalarının Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım:

† Tezimin 1 yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.



05.09.2019

Fülya Ayşegül ERASLAN

İTHAF

Annem ve Babama,



TEŞEKKÜR METNİ

Tezin yazılma aşamasında her türlü desteğini esirgemeyen ve zamanını ayıran değerli danışmanım Sayın Doç. Dr. Mehmet Ali AKTAŞ' a,

Tezimin yazılma sürecinde desteğini esirgemeyen, beni motive eden Sayın Prof. Dr. İsmail Hakkı ERASLAN'a,

Beni her durumda yalnız bırakmayan, desteklerini esirgemeyen, manevi ailem, Emine, Yılmaz, Esra, Esmâ ve Yunus GÜNEGÜL'e, bugünlere gelmemde emeklerinin karşılığını asla ödeyemeyeceğim, öncelikle babam Mustafa, annem Hülya ve kardeşlerim Nur Ekin, Şeyma Selin ve Şevval ERASLAN' a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Fülya Ayşegül ERASLAN

ÖZET

ERASLAN Fulya Ayşegül.

Vergi Denetimi ve Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliği, Yüksek Lisans Tezi,
Ankara, 2019.

Bu araştırma, Türkiye’deki vergi mükellefi olan ve vergi mükellefi olmayan kişilerin vergi denetimi ve vergi denetiminin etkinliği hakkındaki görüşlerinin incelenmesi amacıyla yürütülmüştür. Araştırmada ilişkisel tarama modeli kullanılmıştır. Araştırmanın evrenini Türkiye’deki vergi mükellefi olan ve vergi mükellefi olmayan kişiler oluşturmaktadır. Araştırma kapsamında 450 kişiye ulaşılmıştır. Ancak 52 anket değişik sebeplerden dolayı geri dönmemiştir. Geriye kalan 398 anket ile analiz yapılmıştır. Araştırmada veri toplama aracı olarak Vergi Denetim Görüşü Ölçeği kullanılmıştır. Verilerin analizi için SPSS 25.0 istatistik paket programından yararlanılmıştır. Araştırmadan elde edilen bulgulara göre vergi denetim görüşlerinin bazı demografik özelliklere göre farklılık gösterdiği saptanmıştır.

Anahtar Sözcükler

Vergi Denetimi, Etkinlik, Vergi Denetiminde Etkinlik, Türkiye’de Vergi Denetimi,
Türkiye’de Vergi Denetiminde Etkinlik

ABSTRACT

ERASLAN Fülya Ayşegül.

Tax Audit and The Effectiveness of Tax Auditing in Turkey, Master's Thesis,
Ankara, 2019.

The research is conducted in order to examine the opinion of taxpayer and non-taxpayer in Turkey about tax audit and the effectiveness of tax audit in Turkey. Because the research is about detecting of the existing relationship relational screening model is used. The population of the study consisted of taxpayer and non-taxpayer in Turkey. there were 450 participants in the research. However, the 52 survey were never returned and 398 surveys were analyzed in the study. Tax Audit Opinion Scale were used to collect data in the research. . SPSS 25.0 statistical software package was used to analysis of the data. Results indicated that there were differences in term of demographic variables tax audit opinion.

Key Words

Tax Audit, Efficiency, Effectiveness of Tax Auditing, Tax Auidit in Turkey, Effectiveness of Tax Auditing in Turkey

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY	i
BİLDİRİM	ii
İTHAF	iii
TEŞEKKÜR METNİ	iv
ÖZET	v
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	vii
KISALTMALAR DİZİNİ	xii
TABLolar LİSTESİ	xiii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xiv
BÖLÜM 1	1
GİRİŞ	1
1.1.Problem Durumu	3
1.2.Araştırmanın Önemi	4
1.3.Araştırmanın Amacı	4
1.4.Araştırmanın Kısıtları	5
BÖLÜM 2	6
VERGİ KAVRAMI	6
2.1. Verginin Tanımı	6
2.1.1. Dolaylı Vergiler	8
2.1.2. Dolaysız Vergiler	9
2.2. Verginin Tarihsel Gelişimi	9
2.3. Vergilendirme Yetkisi	12
2.4. Vergi Mükellefi ve Vergi Sorumlusu	13
2.5. Vergiyi Doğuran Olay	14
2.6. Vergilendirme Süreci	16
2.6.1. Tarh	17
2.6.2. Tebliğ	18
2.6.3. Tahakkuk	19
2.6.4. Tahsil	20
BÖLÜM 3	21
DENETİM	21

3.1. Denetimin Tanımı.....	22
3.2. Denetim Türleri.....	23
3.2.1. Konusuna ve Amacına Göre Denetim.....	24
3.2.1.1.Finansal Denetim.....	24
3.2.1.2. Uygunluk Denetimi.....	24
3.2.1.3. Faaliyet Denetimi.....	25
3.2.1.4.Ekonomik Denetim.....	25
3.2.2. Statüsüne Göre Denetim.....	26
3.2.2.1. İç Denetim.....	26
3.2.2.2.Dış Denetim.....	26
3.3.Denetim Teknikleri.....	27
3.3.1.Karşılaştırma.....	27
3.3.2.Tutar Aktarımını Doğrulama.....	27
3.3.3.Aritmetik İnceleme.....	28
3.3.4.Belge İncelemesi.....	28
3.4.Denetim Yöntemleri.....	28
3.4.1.Şekli ve Maddi Denetim.....	29
3.4.2.Arahksız ve Örnekleme Yoluyla Denetim.....	29
3.4.3.İleriye Doğru ve Geriye Doğru Denetim.....	30
3.4.4.Doğrudan ve Dolaylı Denetim.....	30
BÖLÜM 4.....	31
VERGİ DENETİMİ.....	31
4.1.Vergi Denetiminin Tanımı.....	31
4.2.Vergi Denetiminin Amaçları.....	32
4.2.1.Mali Amaçlar.....	32
4.2.2.Ekonomik Amaçlar.....	33
4.2.3.Sosyal Amaç.....	33
4.2.4.Hukuki Amaç.....	34
4.3.Vergi Denetiminin Fonksiyonları.....	34
4.3.1.Araştırma-Bulma Fonksiyonu.....	34
4.3.2.Eğitim Fonksiyonu.....	35
4.3.3.Düzelme Fonksiyonu.....	35
4.3.4.Önleme Fonksiyonu.....	35
4.4.Vergi Denetiminin Özellikleri.....	36
4.4.1.Hukuki Olma Özelliği.....	36

4.4.2.Tarafsız Olma Özelliği	37
4.4.3.Dış Denetim Olma Özelliği.....	37
4.4.4.Bir Hesap Denetimi Olma Özelliği.....	38
4.4.5.Yaptırımıcı Bir Niteliğe Sahip Olma Özelliği.....	38
4.5.Vergi Denetim Türleri.....	38
4.5.1.İçerik ve Nedenlerine Göre Denetim Türleri	38
4.5.1.1.Olağan Denetim	39
4.5.1.2.Olağanüstü Denetim	39
4.5.1.3.Genel Vergi Denetimi.....	39
4.5.1.4.Özel Vergi Denetimi.....	39
4.5.2.Denetlenen ve Denetleyen Arasındaki İlişki Bakımından Vergi Denetimi	40
4.5.2.1.İç Denetim	40
4.5.2.2.Dış Denetim.....	40
4.6.Vergi Denetim Yöntemleri.....	41
4.6.1.Yoklama.....	41
4.6.1.1.Yoklama Yapmaya Yetkili Olanlar.....	42
4.6.1.2.Yoklamada Uyulacak Usul ve Esaslar.....	43
4.6.2.Vergi İncelemesi.....	44
4.6.2.1.Vergi İncelemesinin Türleri	46
4.6.2.2.Vergi İncelemesine Yetkili Olanlar ve İncelemeye Tabii Olanlar	48
4.6.2.3.Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer ve Zaman	49
4.6.2.4.Vergi İncelemesinde Uyulacak Esaslar	49
4.6.2.5.Vergi İncelemesinde Uyulacak Temel İlkeler.....	49
4.6.2.6.Vergi İncelemesi Süreci	50
4.6.2.6.1.Vergi incelemesinin başlaması	50
4.6.2.6.2.Vergi incelemesinin süreci ve tamamlanması	52
4.6.2.6.3.İnceleme tutanağının düzenlenmesi.....	54
4.6.2.6.4.İnceleme raporlarının işleme konulması	55
4.6.2.6.5.Vergi incelemesinin sonuçlanması	59
4.6.3.Arama/ Aramalı İnceleme.....	60
4.6.3.1.Aramaya Yetkili Olanlar	60
4.6.3.2.Arama Yapılırken Uyulacak Esaslar	60
4.6.4.Vergi Denetiminde Mükellef ve İdarenin Hak ve Yükümlülükleri	62
4.6.4.1.Mükelleflerin Hakları.....	62

4.6.4.1.1.Genel haklar	62
4.6.4.1.2.Özel haklar	64
4.6.4.2.Mükelleflerin Yükümlülükleri	67
4.6.4.3.Vergi İncelemesi Yapmakla Yetkili Olan Kişilerin Yetkileri	68
4.6.4.4.Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkili Olanların Yükümlülükleri	69
BÖLÜM 5.....	71
VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ KAVRAMI	71
5.1.Vergi Denetiminin Etkinliğine Etki Eden Etkenler	72
5.1.1.Vergi Denetiminde Planlama ve Koordinasyon	73
5.1.2.Vergi Mevzuatı	73
5.1.3.Örgütlenmeden Kaynaklı Etkenler	74
5.1.4.Vergi Bilinci Oluşturulması	75
5.1.5.Denetim Elemanlarının Sahip Olduğu Özellikler, Sayı ve Çalışma Koşulları	75
5.1.6.Uzlaşma Müessesesi	76
5.1.7.Beyan Esasının Kullanılma Seviyesi	77
5.1.8.Vergi Afları	78
5.1.9.Otomasyon Sistemlerinin Kullanımı	78
5.1.10.Yapılan Denetimlerin Sayısı	81
5.1.11.Belge Düzeni	82
5.1.12.Mükelleflerin Denetlenme Oranı	83
5.2.Vergi Denetiminin Etkinliğini Arttıracak Tedbirler	83
5.2.1.İdari Tedbirler	84
5.2.2.Hukuki Tedbirler	85
5.2.3.Denetimle Alakalı Tedbirler	86
BÖLÜM 6.....	91
TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİNİN DURUMU	91
6.1.Türkiye'de Vergi Denetiminin Tarihsel Gelişimi	91
6.2.Türkiye'de Vergi Denetiminin Yapısı	93
6.3.Türkiye'de Vergi Denetimi Yapmaya Yetkili Kişi ve Kuruluşlar	94
6.3.1. TC. Hazine ve Maliye Bakanlığı	94
6.3.2.Gelir İdaresi Başkanlığı	98
6.3.3.Vergi Denetim Kurulu	101
6.3.4.İlin En Büyük Mal Memuru (Defterdar)	107
6.3.5.Vergi Dairesi Başkanları ve Vergi Dairesi Müdürleri	108

6.3.6.Yeminli Mali Müşavirler.....	111
BÖLÜM 7.....	114
ARAŞTIRMANIN METODU.....	114
7.1.Araştırmanın Yönetimi.....	114
7.2.Araştırmanın Modeli.....	115
7.3.Evren ve Örneklem	115
7.4.Veri Toplama Yöntem ve Aracı	116
7.5.Verilerin Analizi	117
BÖLÜM 8.....	118
BULGULAR VE YORUMLAR	118
8.1.Katılımcılara Ait Demografik Bulgular	118
8.2.Ölçeklere Ait Faktör Analizi ve Güvenirlik Analizi.....	119
8.3.Betimsel Bulgular ve Yorumlar	123
8.4.Birinci Alt Probleme İlişkin Bulgular ve Yorumlar.....	124
8.5. İkinci Alt Probleme İlişkin Bulgular ve Yorumlar	126
8.6. Üçüncü Alt Probleme İlişkin Bulgular ve Yorumlar	127
8.7. Dördüncü Alt Probleme İlişkin Bulgular ve Yorumlar	128
8.8. Beşinci Alt Probleme İlişkin Bulgular ve Yorumlar	130
BÖLÜM 9.....	132
TARTIŞMA VE SONUÇ.....	132
KAYNAKÇA	137
EK 1.....	149
ÖZGEÇMİŞ.....	151

KISALTMALAR DİZİNİ

- BSMV-Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
- GİB-Gelir İdaresi Başkanlığı
- GKGMİ-Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
- KDV-Katma Değer Vergisi
- KHK- Kanun Hükmünde Kararname
- MTV-Motorlu Taşıtlar Vergisi
- ÖİV-Özel İletişim Vergisi
- ÖTV-Özel Tüketim Vergisi
- SMMM-Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
- VDK-Vergi Denetim Kurulu
- VEDOP-Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi
- VERİA-Veri Ambarı Projesi
- VUK-Vergi Usul Kanunu
- YMM-Yeminli Mali Müşavir
- KV-Kurumlar Vergisi

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1. İnceleme Türüne Göre Dağılım	47
Tablo 2. Mükelleflerin Genel Hakları	64
Tablo 3. Vergi İncelenmesi Esnasında Mükellef Hakları	67
Tablo 4. Vergi Müfettiş Sayıları.....	76
Tablo 5. Aktif Vergi Müfettişi Sayısı.....	76
Tablo 6. Vergi İnceleme Sayıları	81
Tablo 7. Seneler İtibari ile İncelenen Mükelleflerin Sayıları	83
Tablo 8. TC. Hazine ve Maliye Bakanlığının Görevleri	96
Tablo 9. TC. Hazine ve Maliye Bakanlığı Merkez Teşkilat Birimleri	98
Tablo 10. Bağlı Buldukları Gruplara Göre Vergi Müfettişlerinin Dağılımı.....	102
Tablo 11. Vergi Dairesi Başkanlığının İller İtibari ile Dağılımı	108
Tablo 12. Vergi Dairesi Müdürleri Tarafından Gerçekleştirilen Vergi İncelemelerinin Sonuçları	110
Tablo 13. Alpha 0,05 İçin Örneklem Hacminin Hesaplanması Tablosu.....	116
Tablo 14. Demografik Özellikler	118
Tablo 15. Vergi Denetimi Görüşü Ölçeği Maddelerine İlişkin İstatistikler	119
Tablo 16. Vergi Denetimi Görüşü Ölçeği Maddelerine İlişkin Yeni İstatistikler	120
Tablo 17. Vergi Denetimi Görüşü Ölçeğinin Madde ve Toplam Ölçek Korelasyonu Değerleri	121
Tablo 18. Vergi Denetimi Görüşü Ölçeğine İlişkin Faktör Analizi Sonuçları.....	122
Tablo 19. Vergi Denetimi Görüşlerine İlişkin Betimsel Bulgular.....	123
Tablo 20. Verilerin Dağılımına Ait Normallik Testi Sonuçları	124
Tablo 21. Katılımcıların Vergi Denetimi Görüşlerinin Cinsiyetlerine Göre Farklılaşma Durumuna Ait Bağımsız Örneklem T-testi Sonuçları.....	124
Tablo 22. Katılımcıların Vergi Denetimi Görüşlerinin Vergi Mükellefi Olma Durumlarına Göre Farklılaşmalarına Ait Bağımsız Örneklem T-testi Sonuçları.....	126
Tablo 23. Katılımcıların Vergi Denetimi Görüşlerinin Yaş Gruplarına Göre Farklılaşmasına Ait Tek Yönlü Anova Analizi Sonuçları.....	127
Tablo 24. Katılımcıların Vergi Denetimi Görüşlerinin Eğitim Durumlarına Göre Farklılaşmasına Ait Tek Yönlü Anova Analizi Sonuçları	128
Tablo 25. Katılımcıların Vergi Denetimi Görüşlerinin Gelir Gruplarına Göre Farklılaşmasına Ait Tek Yönlü Anova Analizi Sonuçları.....	130

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: İnceleme Türlerinin Oransal Dağılımı	48
Şekil 2: Vergi İncelemesi Süreci	58
Şekil 3: 2014-2018 Yılları Arasında İnternet Vergi Dairesi Kullanıcı Sayıları	79
Şekil 4: İncelenen Mükellef Sayısı.....	82
Şekil 5: TC. Hazine ve Maliye Bakanlığı Merkez ve Taşra Teşkilat Yapısı.....	97
Şekil 6: Gelir İdaresi Başkanlığı Örgüt Yapısı.....	99
Şekil 7: Gelir İdaresinin Amaçları.....	100
Şekil 8: Vergi Müfettişlerinin Unvana Göre Dağılımı	103
Şekil 9: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Organizasyon Şeması	105
Şekil 10: 2017 Yılı Performans Programında Başkanlığın Amaç ve Hedefleri	105
Şekil 11: Vergi Dairesi Başkanlığı Organizasyon Şeması	109

BÖLÜM 1

GİRİŞ

Devletler; eğitim, sağlık, savunma gibi temel gereksinimlerini sürekli ve sağlıklı olarak yerine getirmek için gelirlere ihtiyaç duyarlar. Devletler bu kamu harcamalarını karşılamak amacıyla egemenlik gücünü kullanarak, karşılıksız olarak gerçek ve tüzel kişilerden tarih boyunca vergi toplamıştır. Ülkemizde de kamu harcamalarının finansmanı büyük ölçüde gerçek ve tüzel kişilerden alınan vergilerden karşılanmaktadır. Bu açıdan vergiler büyük önem taşımaktadır. *Vergi*, kamu harcamalarını finanse edebilmek için devletin doğrudan veya dolaylı olarak yasa ile cebren vatandaşlardan topladığı iktisadi kıymetlerdir.

Vergilerin kanunda yer alan şekilde usulüne uygun olarak elde edilip edilmediğini değerlendirmek için etkin denetim sistemlerinin kullanıldığı görülmektedir. Bu bağlamda *vergi denetimi*; vergi güvenliğini sağlamaya yönelik devletin yetkili organları tarafından gerçekleştirilen çeşitli yöntemler ve teknikler uygulanarak alınan tedbirlerdir. Vergi denetimi, vergi kanunlarında sınırları çizilmiş hükümlere uyulup uyulmadığı, bilançoda ve gelir tablosunda ortaya çıkan karın ve bunun sonucunda hesaplanan verginin doğruluğunu, süreçler itibari ile yapılan işlemlerin gerçeği yansıtmadığını teftiş etmek adına yapılmaktadır.

Türkiye’de vergi denetimi 1789 yılında Maliye Teftiş Kurulunun kurulması ile başlamıştır. Temeli ise, *22.01.1880 tarihinde “Maliye Nezareti Heyetin Teşkilatı ve Vazifelerini Gösterir Nizamname”* dir. Bu örgütlenmede, doğrudan bakana bağlı olarak Teftiş Kurulu denetim görevini icra ederken, vergi kanunlarının hazırlanması ve yönetilmesi ise Gelirler Genel Müdürlüğü’nün gözetiminde yürütülmekteydi. Türkiye’de vergi denetimi hususunda düzenlenen ilk önemli düzenleme, *01.07.1936 tarihinde yürürlüğe girmiş olan “2996 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun”* dur. Önem sırasında ikinci sırada olan düzenleme *14.12.1983 tarihinde yürürlüğe giren “178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname(KHK)”* dir. Bu KHK ile *“Maliye ve Gümrük Bakanlığı”* kurulmuştur. Sonrasında Maliye ve Gümrük teşkilatları ayrı ayrı Maliye Bakanlığı ve Gümrük Bakanlığı adlarını almışlardır. Türkiye’de vergi denetiminde yapılan üçüncü önemli düzenleme *16.05.2005 tarihinde yürürlüğe giren “5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun”* dur. Bu kanun ile Gelirler Genel Müdürlüğü, Gelir İdaresi Başkanlığı olarak değiştirilmiştir. Son olarak *10.07.2011 tarihinde yürürlüğe giren” 646 sayılı KHK ‘ile düzenleme yapılmıştır.*

Bu kararname ile doğrudan TC. Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuş ve denetim yapmakla yetkili kişiler Vergi Müfettişi unvanı ile tek çatı altında birleştirilmek istenmiştir (Tekin ve Çetinkaya, 2018, s.239- 249).

Günümüzde Türkiye'de vergi denetimi yapmaya yetkili kişi ve kurumlar, TC. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Denetim Kurulu, İlin en büyük mal memuru (Defterdar), Vergi Dairesi Başkanları ve Vergi Dairesi Müdürleri'dir.

Türkiye'de vergiler beyan esasına dayanarak toplanmaktadır. Beyan esasına göre, vergi sorumlusu veya mükellef kanunda belirtilen esaslara göre verginin matrahını, vergi idaresine yazılı olarak bildirmektedir. Mükellefler bu esasa göre, doğan vergi matrahını serbestçe bildirmekte, yani beyan esasına göre aktif bir rol oynamaktadır. Beyan esasının başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için mükelleflerin vergilerini doğru bildirmeleri gerekmektedir. Bildirilen vergilerin doğruluğunun tespiti de yapılan denetimlerle belirlenmektedir. Şayet vergi denetimleri etkin yapılmaz veya hiç yapılmaz ise mükelleflerin gerçek kazançları ve beyan edilen verginin doğruluğu tespit edilemeyecektir. Bu bağlamda vergi gelirlerini toplamada oluşabilecek kayıp ve kaçakların önlenmesi ve vergi rejiminde adaletin sağlanması için yapılan denetimlerin etkin olması gerekmektedir. Etkinlik, örgütlerin belirlemiş oldukları hedeflere ulaşma seviyesi ve başarı düzeyi şeklinde tanımlanmakta olup, vergi denetiminde etkinlik, vergi idaresinin ve mükelleflerin, vergi mevzuatı doğrultusunda yasalara uyma düzeylerinin belirlenerek beklentileri karşılama düzeyidir. Vergi denetiminde, yapılan denetimin ne derece başarıya ulaşıldığı ölçülür. O halde yapılan denetim ne derece başarılı ise denetim de o kadar etkin yapılmış demektir.

Bununla birlikte denetimlerin etkin bir şekilde uygulanması ciddi sorunlar teşkil etmektedir. Özellikle örgütlenmeden kaynaklanan sorunlar vergi denetiminde etkinliğin azalmasına sebebiyet verecektir. Bu doğrultuda ülkemizde, 646 sayılı KHK ile denetim ile ilgili birimlerin tek çatı altında birleştirilmesi amaçlanmış ve örgütlenmeden kaynaklı problemler aşılma istenmiştir.

Etkinliğin sağlanmasını olumsuz yönde etkileyecek bir diğer husus var olan kanunların açık ve anlaşılır olmamasından kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla kanunların açık olmaması mükelleflerin kafasını karıştıracak ve yapılan işlemlerin kanuna uygun yapılmamasına sebebiyet verecektir. Vergi denetimleri ile bu hususta mükellef bilgilendirilecek, olası hataların önüne geçilmesi sağlanacaktır.

Bu sorunların yanı sıra; vergi bilincinin oluşturulması, vergi denetimi yapmakla yetkili kişilerin yetkinlik düzeyleri, vergi incelemesi yapmakla yetkili olan kişilerin sayısı, beyan esasının kullanılma seviyesi, uzlaşma müessesesi, vergi afları, otomasyon sisteminin kullanımı, vergi denetiminde planlama ve koordinasyon, yapılan vergi denetimlerinin sayısı, mükelleflerin denetlenme oranları, belge düzeni vs. gibi konular da etkinliği etkileyen unsurlar arasında yer almaktadır.

Araştırmanın temel amacı, Türkiye'deki vergi mükellefi olan ve vergi mükellefi olmayan kişilerin vergi denetimi ve vergi denetiminin etkinliği hususunda fikir ve görüşlerini incelemektir. Vergi mükellefi olanlar ile vergi mükellefi olmayanların vergi denetimine olan bakış açıları, gerçekleştirilen denetimler ve denetimini gerçekleştiren kişilerden memnuniyetleri ölçülmek istenmiş, Türkiye'de vergi denetiminin etkinlik durumu hakkında düşüncelerinin ortaya çıkarılması amaçlanmıştır.

1.1.Problem Durumu

Bu araştırmanın temel problemi vergi mükellefi olan ve vergi mükellefi olmayan kişilerin vergi denetimi görüş düzeyleri ve vergi denetimi görüşlerinin bazı demografik özelliklere göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğidir. Bu kapsamda aşağıdaki alt problemlere cevap aranacaktır.

- 1.Katılımcıların vergi denetim görüşleri cinsiyetlerine göre anlamlı bir farklılık göstermekte midir?
2. Katılımcıların vergi denetim görüşleri vergi mükellefi olma durumlarına göre anlamlı bir farklılık göstermekte midir?
- 3.Katılımcıların vergi denetim görüşleri yaş gruplarına göre anlamlı bir farklılık göstermekte midir?
- 4.Katılımcıların vergi denetim görüşleri eğitim gruplarına göre anlamlı bir farklılık göstermekte midir?
- 5.Katılımcıların vergi denetim görüşleri gelir gruplarına göre anlamlı bir farklılık göstermekte midir?

1.2.Araştırmanın Önemi

Bu çalışma, Vergi Mevzuatının, vergi denetimleri üzerindeki etkisinin ölçülmesi, vergi denetim elemanlarının vergi denetimdeki rolü, vergi mükelleflerinin vergi denetimindeki rolü ve gerçekleştirilen denetimler üzerindeki etkisinin incelenmesi açısından önem taşımaktadır. Yapılan çalışmanın, denetimin bir tarafı olan mükelleflerin gözünden denetimin etkinliğine, ortaya çıkan herhangi bir sorun varsa tespitine ve çözüm önerilerine yönelik literatüre katkıda bulunulacağı düşünülmektedir.

1.3.Araştırmanın Amacı

Modern bir devletin gerekliliklerini ifa edebilmesi için gerekli olan finansmanın karşılanmasında en önemli araç vergidir. Verginin tarafları, devlet veya kamu tüzel kişiler ile vergi yükümlüsünden oluşmaktadır. Bu açıdan devlet, vergi sistemini oluştururken vergi yükümlülerinin tepkilerini, görüşlerini ve düşüncelerini göz önünde bulundurmalıdır. Vergi denetiminin etkin gerçekleştirilebilmesi için ise, vergi denetimi hususunda denetimi gerçekleştiren vergi denetim elemanları ile vergi mükelleflerinin davranışları ve düşüncelerinin biliniyor olması gerekmektedir. Çünkü vergi denetimi yapan vergi denetim elemanlarının mükelleflere karşı tutum ve davranışlarının veya diğer açıdan mükelleflerin vergi denetim elemanlarına karşı tutum ve davranışlarının biliniyor olması, sağlıklı ilişkiler kurulmasını, yapılacak denetimlerin de daha etkin olacağı sonuçlarını doğuracaktır. Mükelleflerin, yapılan denetimlere karşı tepkilerinin ve düşüncelerinin biliniyor olması vergi denetimi uygulamalarının daha başarılı olması hususunda yol gösterici nitelik taşımaktadır.

Bu araştırmanın temel amacı, Türkiye'deki vergi mükellefi olan ve vergi mükellefi olmayan kişilerin vergi denetimi ve vergi denetiminin etkinliği hususunda fikir ve görüşlerini incelemektir. Yapılan anket çalışmasıyla vergi mükellefi olanlar ile vergi mükellefi olmayanların vergi ve vergi denetimine olan bakış açıları, gerçekleştirilen denetimler ve denetimi gerçekleştiren kişilerden memnuniyetleri ölçülmek istenmiş, Türkiye'de vergi denetiminin, vergi mükellefi olanlar ile vergi mükellefi olmayanlar nezdinde ne derece etkin olduğu hususunda düşüncelerin ortaya çıkarılması amaçlanmıştır.

1.4.Araştırmanın Kısıtları

Araştırma Türkiye genelini dikkate almış fakat zaman kısıtı, maliyet ve Türkiye geneline anketin yüz yüze yapılamayacağından anket ulaşılabilecek kişilere e-mail yöntemi ile iletilmiştir. Sağlıklı bir cevaplama için çeşitli önlemler alınmış fakat katılımcının anket formlarını hangi şartlarda dolduklarına ilişkin bilgi alınamamıştır. Süre kısıtı sebebiyle bazı şehirlerde daha çok katılımcıya ulaşılabilirken bazı şehirlerde daha az katılımcıya ulaşılmıştır. Buna rağmen gönderilen anketlere yeterli sayıda geri dönüş sağlanmıştır.



BÖLÜM 2

VERGİ KAVRAMI

Vergi, toplumun ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kamu hizmetlerinin üretilip sunulması için topluma yüklenen mali yükümlülüktür. Uygulandığı dönemler itibari ile tarih boyunca vergi çeşitli şekillerde açıklanmıştır.

Vergi kavramı tarih boyunca yedi farklı aşama geçirmiştir. Vergi düşüncesinin temelini *'hediye'* kavramı oluşturmaktadır. İlk aşama olarak tabir edilen bu dönemde kişiler servetlerinin ve gelirlerinin belli bir kısmını hediye olarak verirlerdi. İkinci aşama da kişiler *'dinsel amaçlı'* gönüllü olarak ödemeler yapardı. Üçüncü aşama, kişilerin yaptığı ödemelerin *'devlete yardım'* amacıyla yaptıkları aşamadır. Dördüncü aşamada, kişiler vergileri, devletin yararı için katlanılan *'fedakârlık'* olarak görmektedirler. Fedakârlıktan kasıt kamusal mallardan faydalanmanın karşılığıdır. Beşinci aşamada vergi ödemek, bir yükümlülük olarak görülmüştür. Bu yükümlülük vergi mükelleflerinde gelişmiştir. 17.yy. dan sonra gerçekleşen altıncı aşamada ise, vergi bir *'zorunluluk'* halini almıştır. Son aşama olan yedinci aşamada ise vergi, ödemekle yükümlü olan kişinin iradesi göz önüne alınmaksızın devletin belirlemiş olduğu bir *'değer veya oran'* olarak kabul edilmiştir (İştekal, 2017, s. 5).

Vergiyi, ihtiyaç duyulan kamu hizmetlerinin finansmanının sağlanması amacıyla gerekli kaynakları sağlamak ve yine ihtiyaç duyulan bir takım sosyal ve ekonomik amaçları gerçekleştirmek doğrultusunda kamu otoritesi tarafından kişilerden kamu gücüne dayanarak alınan pay şeklinde tanımlamak mümkündür (Oktar, 2014, s. 1).

Vergi, mali olmayan ve mali olan amaçlar ile alınır. Mali amaç, kamu giderlerinin finansmanının sağlanması amacıyla kullanılan kaynakları ifade eder. Mali olmayan amaç ise, ekonomik istikrarın sağlanması, iktisadi büyümenin sağlanması, kalkınmanın gerçekleştirilmesi, gelir dağılımının yeniden sağlanması ve diğer amaçlardır.

2.1. Verginin Tanımı

Vergi devletin kamu harcamalarının finansında ihtiyaç duyduğu kaynakları karşılamak için başvurduğu en önemli yollardan biridir. Tarih boyunca vergiye yüklenen anlamlar değiştiğinden dolayı verginin tam bir tanımı yoktur. Due (1967, s.88)'a göre,

“vergi, kamu hizmetlerinden bedelsiz olarak topluma sunulabilmesi için, devletin kişilerden talep ettiği zorunlu ödemelerdir.” diye açıklarken; Jeze (1956, s.381-383), vergiyi birtakım unsurlarla açıklamıştır. Yazara göre, vergi, karşılıksız, zorunlu, parasal, belli kurallar çerçevesinde alınan, kamu yararını gözeten ve kişilerin belirli bir topluluğa dâhil olmaları sebebiyle talep edilmiş olan tutarlardır.” Erginay (1998, s.9)’a göre vergi, “kamu giderlerini karşılamak üzere devletin, tek taraflı olarak ve vergilendirme yetkisine dayanarak, kişilerin gelir ve mallarından aldığı ekonomik değerlerdir. Uluatam (2003, s.259), vergiyi, devletin egemenliğine ve yaptırım gücüne dayanarak, hemen seçilebilir bir karşılık sunmaksızın elde etmiş olduğu iktisadi kıymetler olarak açıklamıştır.

Verginin tanımı, 1876, 1924, 1961 ve 1982 tarihli Türk Anayasalarında yer almamaktadır. Nitekim yürürlükte olan 1982 Anayasası’nın “Vergi Ödevi” başlığını taşıyan 73. maddesinde;

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.” hükmü yer almaktadır.

Bu bağlamda Anayasanın bu hükmü yine doğrudan verginin tanımını vermese bile dolaylı olarak vergilendirmede esas alınması gereken ilkelere kaynaklık etmektedir (Karakoç; 2016, s.32). Vergilendirme esas alınması gereken ilkeler; kanunilik ilkesi ve vergi hukukunun bağımsızlığıdır. Kanunilik ilkesi, vergi ile ilgili yapılacak herhangi bir düzenlemenin kanuna dayanmasını öngörür (Akdoğan, 2011, s.4). Akdoğan (2011, s.4)’e göre vergi, dayanağını egemenlik gücünden alan ve bireylerin toplum adına yapmış olduğu mali fedakarlığı ifade etmektedir. Her bireyin bu fedakarlığa adaletli ve adil olarak katılması esastır. Bu bağlamda bu ilke Türk vergi sisteminin belirlemiş olduğu ilkeleri göz önünde bulunduran bir vergi yapısının oluşturulması, yapılacak uygulamaların herkes adına geçerli bir yasal düzenlemelere bağlı olarak uygulamaya yön verilmesini zorunlu kılar. Vergi hukukunun bağımsızlığı hususunda ise farklı yaklaşımlar mevcuttur. İlk olarak vergi hukukunun bağımsız hukuk dalı olarak değerlendirilmesinin doğru olmayacağı yaklaşımdır. Bu yaklaşıma göre; hukuk sistemi bir bütündür ve vergi hukuku da bu bütünün bir parçası olarak ele alınmalıdır. İkinci yaklaşım ise vergi hukukunun

bağımsız bir hukuk dalı olduğu yaklaşımıdır. Bu yaklaşıma göre; verginin niteliği gereği ortaya çıkan ilişkilerin, hukuki ilişkilerden farklı bir konuma sahip olduğundan kendine has kurallarının var olduğunu ve nedenle diğer hukuk dallarından ayrı bir yapı içerisinde ele alınması gerektiği düşüncesine dayanmaktadır. Literatürde; bu konu ile ilgili bahsi geçen ayrımların olmasına rağmen günümüzde; vergi hukukunun bağımsız bir hukuk dalı olduğu hususunda bir görüş birliği yapıldığı görülmektedir (Akdoğan, 2011, s.4-6).

Verginin yapısı ise, vergilerin karşılıklı yerini, bileşimini anlatan bir kavramdır. Vergi sistemlerinin temelini oluşturan vergilerin, toplam vergiler, devlet gelirleri ve gayri safi milli hasıla gibi diğer ekonomik büyükler içerisindeki önemini ve nispi paylarını ifade eder. Vergi yapısı kavramı ile aslında vergilerin dolaylı vergi ve dolaysız vergi olma kriterleri belirlenmek istenmiştir (Arslan, 2011, s.2). Vergilendirme de esas olarak iki ana yöntem mevcuttur. Bunlardan ilki ‘Gelirin elde edilmesi esnasında vergilendirme’ ikincisi ‘gelirin harcanması esnasında vergilendirme’ dir. Bu yöntemlerin ilki gelir vergileri adı altında dolaysız vergiler olarak gruplanırken ikincisi muamele vergileri adı altında dolaylı vergiler olarak gruplaşırlar.

2.1.1. Dolaylı Vergiler

Dolaylı Vergiler, mal ve hizmet kullanımından doğan vergilerdir. Vergiye tabi olan mal ve hizmetlerden faydalanan herkes, bunun karşılığında vergi yükümlülüğüne katlanır. Bir başka tanıma göre dolaylı vergiler ise, bir mal ve hizmetten dolaylı olarak tahsil edilen vergilerdir. Mal ve hizmet bedeli satın alınırken ödendiğinden, tahsili ucuz ve kolaydır. Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) ve Katma Değer Vergisi(KDV), dolaylı vergiler arasında yer almaktadır (Gök, 2010, s.3)

Türk Vergi Sisteminde yer alan dolaylı vergiler şu vergilerden oluşmaktadır;

- ✓ Mal ve Hizmetlerden Alınan Vergiler
- ✓ Dâhilinde Alınan KDV
- ✓ Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV)
- ✓ Damga Vergisi
- ✓ Ek Vergi
- ✓ Taşıt Alım Vergisi
- ✓ Harçlar
- ✓ Gümrük Vergisi
- ✓ Dış Ticaretten Alınan Vergiler

- ✓ Tek ve Maktu Vergi
- ✓ Akaryakıt Gümrük Vergisi
- ✓ İthalde Alınan KDV

2.1.2. Dolaysız Vergiler

Dolaysız vergiler, vergi mükellefi ile ödeyicisinin aynı kişi ve kurumlardan elde edilen, gelir düzeyine göre alınan vergilerdir. Bu vergilerde vergi yükümlüsünün kendisine düşen vergi yükünü başkasına yansıtması mümkün değildir (Arslan, 2011, s.10). Yani kısaca, dolaysız vergiler, servet (Motorlu Taşıtlar Vergisi(MTV), Emlak Vergisi) ve gelir (Kurumlar Vergisi(KV)), Gelir Vergisi) üzerinden alınan vergiler olup, yüklenilen kişi veya kurumun üzerinde kaldığından dolayı istisnai durumlar olmadığı sürece yansıtılmayan vergilere denir (Erkan, 2009, s.4). KV, Gelir Vergisi, MTV, Emlak Vergisi en çok karşılaşılan dolaysız vergilere örneklerdir (Gök, 2010, s.3).

Türk Vergi Sistemi içerisinde yer alan dolaysız vergiler şu şekildedir;

- ✓ Gelir Vergisi
- ✓ MTV
- ✓ KV
- ✓ Veraset ve İntikal Vergisi
- ✓ Emlak Vergisi

2.2. Verginin Tarihsel Gelişimi

Toplumsal ihtiyaçların karşılanması amacıyla vergiler ortaya çıkmıştır. Verginin başlangıcı insanlık tarihi kadar eski bir olgudur.

Verginin niteliği zamanla büyük bir evrim geçirmiştir. Başlangıçta, hükümdarlara çeşitli sebeplerle verilen, gönüllülük esasının geçerli olduğu, verginin miktarını yine vergiyi veren kişinin belirlediği bir sistem geçerli idi. Daha sonralarda hükümdarlar doğrudan belirli kesimlere başvurarak mali yardım talebinde bulunmuştur. İlk dönemlerde gönüllü olarak verilen vergiler zamanla zorunlu olarak karşılanmaya başlanmıştır. Bu değişikliğin sebebinin bir yandan geleneksel değişimlerin oluşması, diğer taraftan kolektif ihtiyaçların karşılanması, savaşların meydana gelmesi olarak açıklayabiliriz (Oktar, 2014, s.9).

Tarihte verginin, Yunan, Mısır, Eski Babil ve Roma Uygarlıklarında uygulandıkları görülmektedir. Eski Mısır'da Papirüsler, Firavunlar döneminden sonra kullanılmış olan vergiler hakkında çeşitli bilgiler vermektedir. Eski Roma'da da devlet gelirleri içerisinde vergilerin oldukça önemli bir yere sahip olduğu görülmektedir (Oktar, 2014, s.9). Roma döneminde vergiler haraç olarak nitelendirilirken, savaşta yenilen devletlerin yenen devlete ödediği yükümlülükler olarak görülmekte idi. Diğer bir ifade ile vergi savaşı kaybeden açısından bir bedeli ifade etmekteydi (Genç, 2014, s.8).

Ortaçağda yönetsel ve siyasal yapının imparatorlukların dışında feodal beyliklerden, küçük krallıklardan oluştuğu görülmektedir. Ortaçağ Avrupa'sının en önemli gelir kaynağı sahip oldukları topraklardır. Bu toprakların serf adı verilen köylüler ile işlenmesi sonucunda üretilen ürünlerden, serf kendi ihtiyacı kadarını alıp geriye kalan kısmı toprak sahibine vermektedir. Görüldüğü üzere Ortaçağ Avrupa'sında Roma döneminden farklı olarak vergi, kamu hizmetleri karşılığında devlet tarafından alınan bir bedel olma özelliğini kaybetmiştir (Bozoğlu, 2010, s.50-51).

Ortaçağ'da vergilerin zorunlu ve düzenli bir bedel olarak toplanmamasına karşın, zaman zaman belli bir sebebe bağlı olarak toplandığı da görülmektedir. Örneğin İngiliz ve Fransız halk meclisinin; savaş durumunda, kralın esir düştüğü durumda esaretin kaldırılması durumunda vb. olağanüstü durumlarda ihtiyaçların karşılanması amacıyla geçici olarak ve sınırlı sayıda vergilerin alınmasına onay vermişlerdir. Bu bağlamda, Ortaçağ Avrupası'nda vergilerin, Devletin kamusal ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla kullanılan bir kaynak olmadığı açıktır. Ancak feodalite sisteminden devletleşmeye doğru giden süreçte artan ihtiyaçların karşılanması amacıyla, halka sorulmadan düzenli olarak vergilerin alındığı görülmektedir. Avrupa'da verginin sistematik bir yapıya sahip olması, 16. yy.'dan itibaren küçük krallıkların, millet kavramı ile birleşme yoluna gitmesi ile başlamıştır. 17. yy'dan itibaren ise, Avrupa'da devletleşme hızlanmış, askerlik bir meslek halini almıştır. Nitekim bunun sonucunda artan kamu hizmetlerinin karşılanması adına Roma Medeniyetinin izleri takip edilerek, günümüzde var olan vergi sisteminin temelleri atılmıştır (Genç, 2010, s.9).

Ortaçağ Avrupa'sında durum bu halde iken dönemin en güçlü imparatorluğu durumunda olan Osmanlı İmparatorluğu'nda ise vergi sistemi benzer özellikler göstermektedir. Osmanlı'nın kuruluş döneminde öncelikle tebaadan alınmakta olan vergilere, sonrasında fethi olan yerlerin örf ve adetlerine göre alınan vergiler eklenmiştir. Osmanlı'nın vergi sistemine bakıldığında yönetsel anlayışın üzerinde etkisi olan dinsel

esasların, vergi sistemini de etkilediği görülmektedir (Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, 2003, s.75).

Osmanlı'da vergi sistemi 15. yy'den itibaren istikrara kavuşmuş ve Kanuni Sultan Süleyman döneminde, imparatorluğun her yerine yayılmıştır. Osmanlı'nın vergi sistemi incelendiğinde, vergilerin şer'i ve örfi olarak ikiye ayrıldığı görülmektedir. Şer'i vergiler, öşür, cizye, zekât ve haraç olmak üzere dörde ayrılmaktaydı. Tanzimat'tan önce uygulanan ağnam, aşar ve gümrük ise, en önemli vergiler arasında idi. Vergi sistemini ağırlıklı olarak örfi vergiler oluşturmaktaydı. Örfi vergiler içinde yer alan barış döneminde alınan 'imjadiye-i hazarniye' vergisi, harp döneminde alınan 'imjadiye-i şerefiye' vergisi ve harpte çıkabilecek olası ihtiyaçlar için alınan 'iane-i cihadiye' vergisi; mürettebat olarak birleştirilmiş dağıtma yöntemi ile takas olunan baş vergisine dönüştürülmüştür. Baş vergisi örfi vergiler içinde önemli bir yere sahiptir (Genç, 2010, s.9).

Osmanlı İmparatorluğundan sonra kurulan Türkiye Cumhuriyeti'nin ilk yıllarında her alanda önemli denilecek değişimler ve reformlar olmuştur. Vergi alanında yapılan en önemli değişiklik ise 1950 yılında yapılmıştır. Yapılan değişikliklere göre; VUK, Gelir Kanunu, KV Kanunu ile Esnaf Vergisi Kanunları yürürlüğe girmiştir. Bu değişiklikler Türk Vergi Sistemi açısından dönüm noktası olarak ifade edilmektedir. 1955 yılında ise Esnaf Vergisi Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır. Türkiye Cumhuriyeti'nin vergi reformu son olarak 1957 yılında gider vergilerine yapılan reform ile tamamlanmıştır (İnan, 2010, s.353-354).

1957 yılından sonra vergi kanunları ile vergi sisteminde yapılan düzenlemeler, tarihe 24 Ocak kararları olarak geçen sürecin ardından yapılmıştır. 24 Ocak kararları, ekonomik istikrar önlemleri olarak alınmıştır. 1981 yılında ise 24 Ocak kararlarının devamı niteliğinde uygulamaya konulmuş olan değişikliklerde, çağın gerisinde kalmış, esnekliğini kaybetmiş, ekonomik ve sosyal yapıdan kopmuş durumda olan Gelir ve KV kanunlarını ele alınmış, bu kanunlar sosyal ve ekonomik yapıya, konjoktüre uygun hale getirilmeye çalışılmıştır. Gelir vergisi tarifesi değiştirilmiş, peşin vergi uygulaması getirilmiştir. İstisna ve muafiyetler ile çeşitli nispi ve maktu değişiklikler gözden geçirilmiştir. Bu dönemde vergi hususunda yapılan en önemli düzenleme ise, 1985 yılında KDV Kanunu'nun yürürlüğe konulmasıdır. Bu kanun ile dağınık ve kopuk durumda olan gider vergileri, harcama ve tüketim esasına dayalı çağdaş vergi sistemine kavuşturulmuştur (Genç, 2010, s.10).

Verginin ödeme yöntemlerinin tarihsel gelişim sürecinde ise temelde üç safha bulunmaktadır. Birinci safhada vergiler '*bedenen*' yani çalışarak ödenirdir. Bazı zamanlar bedenen vergi ödeme, vergi yükümlülüğü yerine getirmeyen kişilere uygulanırdır. İkinci safhada '*ayni vergi*' kullanılmıştır. Bu safhada para ekonomisinin olmadığı ortamda vergiler mal cinsinden ödenmiştir. Üçüncü safha ise, verginin para ile ödenmesidir. Piyasa ekonomisinin olduğu bu dönemde vergiler parasal karşılıkları ile ödenmiştir (İştekal, 2017, s.7).

Anlaşılacağı üzere verginin doğuşu ve gelişiminde devletlerin ve bireylerin ihtiyaçları doğrultusunda ortaya çıkan kamu hizmetleri ve devlet anlayışlarının etkili olduğunu, tarih boyunca süregeldiğini ve kamu hizmetlerinin finansı için vazgeçilmez bir olgu olduğunu söyleyebiliriz.

2.3. Vergilendirme Yetkisi

Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu fiili ve hukuki gücüdür. Vergilendirme yetkisi devletin mali alanda sürdürdüğü egemenliğin en önemlilerinden biridir (Öncel, Çağan ve Kumrulu; 2008, s.33).

Vergilendirme yetkisi geniş anlamda ve dar anlamda olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Geniş anlamda vergilendirme yetkisi, devletin kamu giderlerinin finansmanını karşılamak amacıyla gerçek ve tüzel kişilerden her çeşit mali yükümlülük almakla ilişkili yetkisini ifade eder. Dar anlamda vergilendirme yetkisi ise, devletin kamu gelirleri arasında sadece vergi koymaya ilişkin yetkisini ifade eder (Çağan; 1982, s.4)

Devlet, kanunları çıkarmakla yükümlü olan yasama organı, bunları uygulamakla yükümlü olan yürütme organı ve denetim ile yükümlü olan yargı organından oluşmaktadır. Anayasamızda vergiler kanun ile koyulmaktadır. Kanun çıkartma yetkisi de Türkiye Büyük Meclisi'ne verildiğinden vergi alma hususundaki hukuki güç Devlet adına yasama organına aittir. Yürütme organı ise kanunları uygulamakla yükümlü iken bunun sonucunda fiili gücünü kullanarak icra rolünü gerçekleştirmiş olur. Yargı organında ise uygulamalar sonucunda ortaya çıkan uyuşmazlıklar çözüme kavuşturulur. Vergiye ilişkin gerçekleştirilen işlemlerin bir daire tarafından yapılıyor olması bahsi geçen dairenin vergilendirme yetkisine sahip olduğu anlamına gelmez. Vergilendirme yetkisi, Devletin yasama organına ait bir yetkidir (İştekal; 2017, s.7).

2.4. Vergi Mükellefi ve Vergi Sorumlusu

Vergi Mükellefi

Mükellefiyet kavramı, Türkçeye Arapçadan girmiş bir terimdir. Diğer bir kullanım şekli yükümlüdür. Ayrıca, mükellef terimi yerine vergi sorumlusu, ceza muhatabı başta olmak üzere, vergi ile ilgili kendisine bir ödev yüklenmiş olan kişinin belirtilmesi amacıyla vergi ödevlisi terimi de yaygın olarak kullanılmaktadır.

Vergi mükellefi, 123 sayılı Vergi Usul Kanunu(VUK)'nun 8. Maddesinde “*Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek ve tüzel kişidir.*” şeklinde tarif edilmektedir. Bu tarif esasen kanuni mükellefin tanımıdır. Kanuni mükellef, mükellefiyetin sadece bir yönünü ele almaktadır. *Mükellef*, esas olarak, vergilendirmenin maddi ve şekli ödevlerini yerine getirmekle yükümlü olan kişidir. Bu kişiler kendisine maddi ve şekli mükellefler yüklenen gerçek ve tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan topluluklardır (Karakoç; 2016, s.41). VUK 8. maddesi mükellefin maddi ödevlerini açıklarken VUK' un 157. ve 257. maddeleri mükellefin şekli ödevlerini de tamamlamaktadır. Şekli ödevden kasıt mükellefin defter tutması, beyanname vermesi, bildirimde bulunması ve bunlar gibi çeşitli yükümlülükleridir (İştekal; 2017, s.8).

Mükellefin en temel özelliği, vergiyi doğuran olayın şahsında gerçekleşmiş olması ve vergiyi malvarlığı ile ödemek zorunda olmasıdır. Bu özellikler, bir kişinin mükellef olabilmesi için belirleyici temel iki kriterdir (Karakoç; 2016, s.41).

Vergi Sorumlusu

Vergi sorumlusu, kendisinin mükellef olmadığı fakat mükellef ile kanunda belirtilmiş olan bazı ilişkileri sebebiyle, belirlenmiş durumlarda kendisine üçüncü bir kişinin vergi borcuna ilişkin birtakım ödevler yüklenilmiş olan kişidir. Vergi ödevleri farklı şekillerde olabilir. Örneğin; defter tutulması, verginin tahsili, beyanname verilmesi, bazı hususlarda bildirimde bulunulması vb. Verilen örnekleri vergi sorumlusu gerçekleştirmektedir. Kısaca vergi sorumlusu, başkasına ait olan vergi borcunun, vergilendirmedeki maddi ve şekli ödevlerini yerine getirmekle sorumlu tutulan üçüncü kişidir. Bu bağlamda vergi sorumlusu başkasının vergi borcunu ödemekle sorumlu tutulan kendi malvarlığından vergi borcunun tahsil edildiği kişidir (Karakoç; 2016, s.43).

VUK' un 8/II'nci maddesinde “*Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.*” Şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanıma göre, alacaklı vergi dairesine karşı kendisi mükellef olmadığı halde verginin ödenmesi adına muhatap alınan gerçek ve tüzel kişiye vergi sorumlusu denilmektedir. VUK' un yaptığı bu tanımda verginin ödenmesi ödevinin üzerinde durulmuştur. Oysaki vergi sorumlusu, tüm ödevleri gerçekleştirmek ve mükellef adına işlem yapmakla sorumludur. Bu bağlamda VUK 8/IV. Maddesinde mükellef tabirinin vergi sorumlusunu da kapsayacak şekilde kullanıldığı görülmektedir (Karakoç; 2016, s.44). VUK 8/IV' e göre; “*Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen “mükellef” tabiri vergi sorumlularına da şamildir.*” Hükmü getirilmiştir. Böylece mükellefiyet, dar anlamda mükellefi kapsarken geniş anlamda vergi sorumlusunu da kapsamaktadır.

Mükellef ile vergi sorumlusu arasındaki en belirleyici fark, hiçbir şekilde vergiyi doğuran olayın sorumlunun nezdinde gerçekleşmemiş olmasıdır. Değınildiğı üzere vergi sorumlusu, vergiyi doğuran olayın tarafı olmayan bağımsız bir üçüncü kişidir.

Vergi sorumluluğı ile amaçlanan verginin tahsilinin kolaylaştırılmasıdır. Vergi idaresi, vergi sorumlusu ile vergi alacağını çok daha kolay ve güvenle tahsil edebilir. Dolayısıyla verginin tahsil süresi de kısılacaktır (Oktar; 2014, s.75).

2.5. Vergiyi Doğuran Olay

Verginin kanuniliğı ilkesi gereğı vergi alacağı yani vergi borcu kanundan doğmaktadır. Vergi kanunlarınca vergi alacağının doğması yani vergi borcunun doğması çeşitli niteliklere bağlanmıştır. Bu bağlamda vergiyi doğuran olay, hukuki bir işlem, fiil veya bir durum olacağı gibi karma bir özellikte gösterebilir. Vergiyi doğuran olay, mükellefe bağılı, vergi idaresinin dışında vukuu bulmuş olan doğrudan mükellefin gerçekleştirmiş olduğı veya mükellefin lehine meydana gelmiş olan bir durumdur (Karakoç; 2016, s.35).

Vergi alacağının ne zaman doğduğuna dair öğretime iki görüş yerini almıştır. Bunlardan ilki; vergi alacağının yani vergi borcunun, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile ortaya çıktığıdır. İkinci görüş ise, vergi alacağının ilk görüşten farklı olarak vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden sonra ortaya çıktığı görüşüdür. Her iki görüşte önemli olmakla birlikte daha çok vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi vergi alacağının doğduğu görüşü baskın gelmektedir (Oktar; 2014, s.112).

VUK' un 19. Maddesine göre vergiyi doğuran olay; “*Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.*” Hükmü getirilmiştir. Görüleceği üzere VUK' da yer alan bu hükümle vergi alacağının vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle doğacağı ve başka herhangi bir işleme gerek olmayacağı kabul edilmiştir (Bulutoğlu; 1976, s.9).

Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle vergi alacağının vukuu bulmasının sonuçları, zamanaşımı ve vergilendirmeye konu olacak işlemlerin tabi olacağı hükümler doğrultusunda ortaya çıkacaktır. Vergiyi doğuran olay hangi tarihte meydana gelmişse o tarihteki (yürürlükte olan) kanunlar nezdinde işlem yapılır. Ayrıca tarh ve tahakkuk zamanaşımı, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden itibaren izleyen yılın başından itibaren beş yıl olarak hesaplanır (Oktar; 2014, s.112-113).

Vergilendirme de vergiyi doğuran olay bir sebep unsurudur. Verginin hukuki sebebinin kaynağının kanunlar olduğu genel olarak kabul edilmiştir (Oktar; 2014, s.113). Vergi kanunları soyut normları oluştururken, vergiyi doğuran olay somut normu oluşturmaktadır. Somut olayın olması gerektiği gibi norma uygun olarak gerçekleşmesi ile sebep unsuru tümüyle ortaya çıkar. Vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği kişi bu durumda *mükellef* statüsü kazanır. Soyut mükellef durumunda olan kişinin vergi borcunun somutlaşması için verginin tarh etmesi gerekmektedir (Karakoç; 2016, s.36).

Vergiyi doğuran olayın vukuu bulması ile taraflar arasında vergi borcu ilişkili kurulmaktadır. Çünkü Türk Vergi hukukunda geçerli olan yargıya göre vergiyi doğuran olayın vukuu bulması ile vergi borcu kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. Vergi borcu ilişkisinin somutlaşması ve uygulanılabilir olması ise vergiyi doğuran olaydan sonra izlenen aşamalar sonucunda oluşmaktadır. Bu bağlamda vergi idaresi, bir kişinin vergi borçlusu olması için herhangi bir işlem yapmamaktadır. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile kendiliğinden doğmaktadır. Nitekim bundan dolayı vergiyi doğuran olay Türk vergi hukukunda büyük önem taşımaktadır (Karakoç; 2016, s.36).

Her vergiyi oluşturan bir konu vardır. Bu konu bir mal, hizmet olabileceği gibi bir işlemde olabilir. Vergi de bunlar üzerinden alınmakta ve harcamalar üzerinden, gelir üzerinden ve servet üzerinden alınan vergiler olarak sınıflandırılmaktadır. Türk Vergi Sisteminde gelir üzerinden alınan vergiler, KV ve Gelir Vergisidir. Gelir vergisinde yedi tür kazanç unsuru mevcuttur. Bunlardan ticari ve zirai kazançta vergiyi doğuran olayda tahakkuk esaslı baz alınmıştır. Dolayısıyla gelirin tahakkuk etmesiyle vergi borcu doğmuş demektir (Pehlivan, 2005, s.68). Bunun yanında gayrimenkul sermaye iratları, serbest

meslek kazançları ve diğer kazanç unsurlarında vergiyi doğuran olayda tahsil esası dikkate alınır. Yani, bunlarda hesaben veya nakden bir tahsilat gerçekleşmediği sürece vergiyi doğuran olay gerçekleşmemiş sayılmaktadır.

Harcamalar üzerinden alınan vergilere önceden değinildiği gibi KDV, ÖTV, Damga Vergisi, Özel İletişim Vergisi (ÖİV), BSMV, Gümrük Vergisi örnek verilebilir. KDV’de verginin doğuşu malın teslimi veya hizmetin teslimi olarak belirlenmiştir (KDV. Md.10). ÖTV’de vergiyi doğuran olay, mal teslimi veya ilk elde edilmesi hallerinde malın teslimi veya ilk elde edilmesi olarak belirlenmiştir (ÖTV. Md. 3). BSMV’de vergiyi doğuran olay, Gider Vergileri Kanunu’nun ikinci kısım 28. Maddesinde ele alınmıştır. ÖİV’de, Gider Vergileri Kanunu 39. Maddesi hükümleri gereğince 3065 sayılı KDV hükümlerinin uygulandığı görülmektedir. Dolayısıyla ÖİV’ de vergiyi doğuran olay, telekomünikasyon hizmetinin ifasıdır. Damga Vergisinde vergiyi doğuran olay ise, vergiye tabi kağıtların düzenlenmesidir. Gümrük Vergisinde vergiyi doğuran olay, Gümrük Vergisi Kanunu 181. Maddesine göre, ithalatı yapılan eşyanın dolaşıma girmesi ve ithalata konu eşyanın muafiyet suretiyle geçici ithalidir (Gümrük Vergisi, m.181).

Servet üzerinden alınan vergiler ise, Veraset ve İntikal Vergisi, MTV, Emlak Vergisi’dir. MTV’ de vergiyi doğuran olay, taşıtların gerçek ve tüzel kişiler adına kayıt ve tescil işlemlerinin yapılmasıdır. Veraset ve İntikal Vergisinde, karşılıksız iktisaplardır. Emlak vergisinde vergiyi doğuran olay ise, emlağa sahip olmak, emlağın kullanılması ve emlak üzerinde intifa hakkının kurulmasıdır.

2.6. Vergilendirme Süreci

Devlet açısından vergi alacağı, mükellef açısından ise vergi borcu veya mükellefiyet, vergiyi doğran olayın meydana gelmesi ile doğmaktadır. Bu aşamada vergi alacağının miktarı henüz belli değildir. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi somut, ödenmesi gereken bir vergi borcunun ortaya çıktığını göstermez. Ödenecek vergi miktarının belirlenmesi için öncelikle matrahın tespiti gereklidir. Matrahın oluşmasını takiben verginin öncelikle tarh edilmesi, tebliğ edilmesi sonrasında tahakkuk ettirilmesi ve son olarak tahsili ile vergilendirme süreci sona erecektir. Fakat her zaman vergilendirme sürecine ilişkin idari işlemlerin tamamlanması verginin kesinleşmesi anlamına gelmeyecektir. Nitekim verginin kesinleşmesi için yargı sürecinin sonuçlanmasının da beklenilmesi gerekmektedir (Oktar; 2014, s.113-114).

Ülkemizde vergiyi doğuran olay meydana geldikten sonra var olan vergi borcunun sonlanmasına kadar ki süreç; tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsildir. Bu aşamalar bir sıra halinde, birbirlerini takip ederek gerçekleştirilmelidir.

2.6.1. Tarh

Verginin tahsili için geçmesi gereken aşamalardan ilki verginin tarhıdır. Bu aşamada, belirlenmiş olan matraha vergi tarifesinin uygulanması sonucunda mükellefin vergi borcu, Devletin ise vergi alacağı hesaplanır (Bulutoğlu; 1976, s.114). VUK 20. maddesine göre verginin tarhı; *“vergi alacağının, kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir.”* Kısaca verginin tarhı, mükelleflerin vergi borçlarını ödeyebilmeleri için ödenecek tutarların vergi dairesi tarafından hesaplanarak tespit edilmesi işlemidir (Can, Şengöz ve Aydın, 2014, s.217). Vergiyi doğuran işlemin meydana gelmesinden sonra ilk ve asıl işlem olarak vergi tarh edilir.

Vergilendirme sürecinde asli idari işlem tarh işlemidir. Tarh, şahsa özgü bir işlemdir; genel düzenleyici bir işlem değildir. Tarh işlemi, mükellefler nezdinde tek tek hukuki sonuçlar doğuran, yürütülmesi zorunlu kesin bir işlemdir. Tarh işlemi bu özelliğinden dolayı davaya konu edilebilmektedir. Ancak, hazırlık aşamasında yapılan işlemler, yani yoklama, vergi incelemesi, matrahın belirlenmesi gibi işlemlerde yapılmamaktadır (Karakoç; 2016, s.55).

Verginin tarhı çeşitli şekillerde uygulanır. İlki Türk vergi hukukunun asıl tarh yönetimi olan beyannameye dayanan tarh usulüdür. Bu usul olağan tarh usulüdür aksi olmadığı sürece geçerlidir. Bazı özel hallerde ise olağandışı yani istisnai durumlarda tarh usulleri geçerli olur. Olağandışı tarh usulleri ise; ‘ikmalen vergi tarhı’, ‘re’sen vergi tarhı’ ve ‘verginin idarece tarhı’ dır (Oktar; 2014, s.115).

- **Olağan Tarh Usulü: Beyannameye Dayanan Tarh:** Beyan; vergi tarhına esas olan bilgilerin ve durumların mükellefler veya vergi sorumluları tarafından vergi kanunlarını esas alarak verginin tarh edilmesinin sağlayacak hususların vergi dairesine yazılı olarak beyanname ile bildirmesini ifade eder (Can, Şengöz ve Aydın, 2014 s.218). Yazılı olması esas olmasına rağmen kanunda istisnai olarak sözlü beyana da yer verilmiştir. Örneğin; VUK 243. maddesinin 5. fıkrasına göre

çiftçiler sayım ve ekim işlemlerinde sözlü olarak beyanda bulunabilirler (Oktar, 2014, s.115).

- **Olağan Dışı Tarh Usulleri; İkmalen Tarh:** Daha önce tarh edilmiş olan bir vergi ile ilgili olarak matrah ve matrah farkı üzerinden tekrar verginin tarh edilmesidir. İkmalen tarhiyatta iki husus vardır. Birincisi, satış faturalarının deftere kayıtlarının yapılmaması, gelir unsurlarının matraha dahil edilmemesi gibi maddi delillere dayandırılarak matrah farkı veya vergi matrahının ortaya çıkmasıdır. İkincisi ise, amortisman, değerlendirme gibi miktarı tespit edilen matrah farkı veya matrahın ortaya çıkmasıdır. İkmalen tarh edilmiş olan vergiler mükelleflere ihbarname ile tebliğ edilir (Can, Şengöz ve Aydın, 2014, s.220).
- **Olağan Dışı Tarh Usulleri; Re'sen Vergi Tarhı:** Vergi matrahının kısmen veya tamamen defter, kayıt ve belgeler gibi maddi delillere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı durumlarda, takdir komisyonlarınca takdir edilen veya vergi incelemesi yapmakla yetkili kişiler tarafından düzenlenen vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah kısmı veya matrah üzerinden verginin tarh olunmasıdır (Oktar; 2014, s.120). Re'sen tarh edilmiş olan vergiler mükelleflere ihbarname ile tebliğ edilir (Can, Şengöz ve Aydın, 2014, s.221).
- **Olağan Dışı Tarh Usulleri; Vergi'nin İdarece Tarhı:** VUK 30. ve 29. maddeleri dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhı için kanunen belirlenen zamanlarda yapmamaları veya kendilerine yüklenilmiş olan zorunlulukları yerine getirmemeleri sebebiyle, zamanında tarh edilmeyen verginin kanunun belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir (Can, Şengöz ve Aydın, 2014, s.221).

2.6.2. Tebliğ

Genel anlamda tebliğ, bir kişi hakkında hüküm ifade eden bir yazının o kişiye önceden belirlenmiş şekil ve usuller doğrultusunda iletilmesidir. Vergi hukuku açısından tebliğ ise, hukuki sonuç yaratan ve vergilendirmeye ilişkin olan belgelerin ve yazıların vergi sorumlusuna veya diğer ilgililere bildirilmesidir (Kaneti; 1987, s.112).

Tebliğ, vergilendirmenin süreçleri arasında tarh işleminden sonra ikinci aşamadır. Mükellefler ve vergi sorumluları beyan usulü haricinde tarh edilen vergilerden ve takdir olunan matrahlardan, ceza sorumluları ise cezalardan tebliğ yolu ile haberdar olurlar. İdari bir işlem olan tebliğ, tarh ve tahakkuk arasında köprü görevindedir. Tebliğ ayrıca sürelerin başlamasında da son derece önemlidir. Genel olarak mükellefe tanınmış bir hak olan dava açma süresinin başlangıcıdır (Oktar; 2014, s.123).

Mükellefin tarh edilen vergiden haberdar edilmesinin amacı; tarh aşamasında hata yapılıp yapılmadığına dair herhangi bir kuşkunun kalmamasını ve vergi borcunun sona erdirilmesi için yapılması gereken ödevlerin yerine getirilmesidir. İkinci bir amaç ise, tarh edilen vergiden mükellefin onayının alınmasıdır. Tebliğin diğer bir amacı ise, tebligat yapılması ile yargılamaya veya idari süreçlere ilişkin bir sürenin başlamasının sağlanmasıdır. Bu bağlamda vergi sorumlusu ya da mükellef bir hakkın ne zaman doğduğunu, sahip olduğu bu hakkı hangi süre zarfında kullanması gerektiğini ya da hangi süre de kaybedeceğini tebligat yapıldığı süreyi baz alarak hesaplayabilmektedirler (Karakoç; 2016, s.58).

VUK' a göre beş çeşit tebliğ çeşidi mevcuttur. Bunlar;

- 1.Posta Yoluyla Tebliğ,
- 2.Memur Aracılığı ile Tebliğ,
- 3.Elektronik Ortamda Tebliğ,
- 4.Dairede veya Komisyonda Tebliğ.

Tebliğ aşaması vergilendirmenin tamamlayıcı unsurudur. Dolayısıyla tebliğ aşaması tamamlanmadan tahakkuk ve tahsil aşamalarına geçilmesi mümkün olmamaktadır.

2.6.3. Tahakkuk

VUK' un 22. maddesine göre; “*verginin tahakkuku*, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi safhasına gelmesidir.” (VUK, m.22). Tarh edilmiş olan verginin, mükellef ve vergi sorumlusu tarafından ödenecek duruma gelmesine *tahakkuk* denilmektedir.

Hukuki olarak tahakkuk aşaması, hesaplanan verginin yetkili memur tarafından belli bir tutara ihtiva eden bir para borcu haline gelmesidir. Bu aşamada mükellef için bir vergi borcu hesaplanır ve Devletin mükelleften veya vergi sorumlusundan alacağı tahsil durumuna gelir. Verginin tarhi ve tahakkuku aynı dairede hesaplanmasına rağmen

ikisinin de doğurduğu hukuki sonuçlar ve mahiyetleri farklıdır. Nitekim tarh aşaması tahakkuk aşamasının hazırlayıcı işlemi durumundadır. Tahakkuk aşaması ise, bir işlem değil, durumdur. Vergiyi doğuran olay, başlı başına verginin ödenmesi gereken borç haline getirmeye yeterli değildir. Ancak tahakkuk aşaması ile vergi ödenmesi gereken bir kamu alacağı durumuna gelmektedir. Bunun için ise, tarh ve tebliğ aşamalarından geçilmiş olması gerekmektedir (Karakoç; 2016, s.60-61).

Verginin tahakkuk zamanı, beyannameye dayanan tarh usulü ile re'sen, ikmalen ve idarece tarh usullerine göre farklılık göstermektedir. Beyana dayalı tarhta, tahakkuk fişinin düzenlendiği anda vergi tarh ve tahakkuk eder. Beyana dayalı tarhta, tarh ve tahakkuk işlemleri aynı anda gerçekleşir (Keneti; 1987, s.119). Beyana dayalı tarhta, mükellefler beyan etmiş oldukları matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar (VUK, md. 378/2). Bunun istisnai durumu ise ihtirazi kayıt ile verilen beyannamelerdir (İdari Yargılama Usulü Kanunu, md.27/4).

Tahakkuk aşamasında, vergi yükümlüsü kendisine bildirilmiş olan verginin miktarsal ve çeşit olarak doğruluğunun tespitini araştırır. Şayet kesilen vergide şekli ve maddi olarak bir hata söz konusu olursa itiraz yoluna gidebilir. Bu aşamada vergi yükümlüsü eğer kendisine tebliğ etmiş olan vergiye yasalarda ön görülen süre içerisinde dava açar ve kaybederse vergi tahakkuk etmiş olur. Dava açmaz ise vergi hem tahakkuk etmiş olur hem de kesinleşmiş olur (İştekal; 2017, s.13).

2.6.4. Tahsil

Vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkmış olan vergi borcu, verginin tahsili ile ortadan kalkar (Öncel, Çağan ve Kumrulu; 2008, s.107). VUK 23. maddesine göre; “*verginin tahsili*, verginin kanuna uygun surette ödenmesidir” (VUK, m.23). Tahsil ve ödemenin vergi alacaklısı ve vergi borçlusu yönünden iki farkı görünümü vardır. İdarenin alacağını toplaması tahsil olarak adlandırılırken, mükellefin borçlu olduğu vergi tutarını Devlete ödemesi ödeme olarak adlandırılır. Her verginin kendine ait özel kanunu, o verginin ödenmesine ilişkin esasları ve usullerini düzenler. Böyle bir özel hüküm olmaması durumunda ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre işlem yapılır (Oktar, 2014, s.134).

Verginin tahsili aşaması vergilendirme sürecinin son aşamasıdır. Bu aşama ile oluşan vergi borcu sona ermektedir.

BÖLÜM 3

DENETİM

Türk Dil Kurumu'na göre denetim; “*bir işin doğru ve usulüne uygun olarak yapılmasını incelemek, kontrol etmek, murakabe etmek, teftiş etmek*” olarak açıklanmıştır (Türk Dil Kurumu, 2018). Denetim dilimizde *rabk* ve *rukup* kökünden gelen *murakabe* sözcüğünün karşılığıdır. Denetim sözcüğünün karşılığı olan murakabe sözcüğü; gözetlemek, gözetim altında bulundurmak, iç dünyasına dalmak anlamlarına gelmektedir (Atay, 1999, s.18).

Uluslararası literatürde denetim kavramı *audit*, denetçi kavramı ise *audit* sözcüğünden türetilerek *auditor* kelimesi ile karşılığını bulmuştur. İşlemlerin daha basit olduğu dönemlerde, muhasebeden sorumlu tutulan kişi tüm harcamaları yapan kişiye yaptığı harcamalara ait miktar ve içerik itibari ile kendisine bildirmesini ister ve görüşlerini beyan ederdi. Hesapların kontrolüne ilişkin görevlendirilmiş olan kişi görevini dinleyerek icra ettiğinden dinleme kelimesinin Latince ve İngilizce olan kelime karşılığında hareketle auditor (denetleyen kişi/ denetçi) denilmektedir (Okur, 2007, s.3).

Genellikle denetim kavramı ile aynı anlamda olarak; kontrol, teftiş, araştırma, inceleme, tahkik gibi kavramlarda kullanılmaktadır.

Denetim kavramı uygulamada Türkiye’de yoklama, revizyon, teftiş, inceleme ve murakabe kavramlarını kapsayarak ve daha çok eş anlamlı olarak kullanılmaktadır. Buna göre;

Murakabe: Bakma, gözaltın bulundurma, gözetme anlamlarını taşımaktadır. Örnek olarak bir Anonim şirketince genel kurul tarafından seçilen murakıplar; şirkete ait defterleri, bilanço, bütçeyi ve yönetim kurulunu denetlemekle yükümlüdür (Topçu; 2005, s.3).

Revizyon: Latince kökenli olan revizyon, Latince de ‘*revidere*’ kökünden türemiştir. Gözden geçirmek, kontrol etmek, incelemek anlamlarına gelmektedir. Genel itibari ile işletme içinde gerçekleştirilmiş olan işlemlerin, kayıtların, hesapların sonradan gözden geçirilmesi amacıyla, işletme dışı kişilerce yapılır. Revizyon, incelemenin

karşılığı olarak kullanılır. Bir işletmenin ekonomik, mali yapısını incelerken, faaliyet ve işlemlerine ilişkin kayıtlarını gözden geçirir (Topçu; 2005, s.3).

Kontrol: Bu sözcükte Latince kökenli bir kelimedir. ‘*Contra*’ (mukabil-zıt) ile ‘*rotulus*’ (liste, defter, kâğıt) sözcüklerinden oluşmaktadır. Kayıtlar ile bir işlemin düzenli ve doğru yapılıp yapılmadığına dair araştırma ve inceleme yapmak anlamına gelmektedir. Elde edilen hataların bulunması ve düzeltilmesi için yapılan faaliyetleri ifade eder (Topçu; 2005, s.3).

Teftiş: Arapça kökenli olan teftiş, ‘fetş’ kökünden türemiştir. Bir şeyin doğrusu ve aslını öğrenmek amacıyla yapılan denetim, araştırma ve bir işi, yeri kontrol etmek anlamına gelmektedir (Topçu; 2005, s.3).

Uygulamada resmi olarak genellikle teftiş etmek, denetlemek, kontrol etmek terimleri kullanılmaktadır.

3.1. Denetimin Tanımı

Denetim Kavramları Komitesi denetim kavramını: “*İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.*” Şeklinde açıklamıştır. Literatürde yapılmış birçok tanım mevcuttur fakat önemli olan denetimin unsurlarının ve özelliklerinin açıklanmasıdır.

Bu tanıma göre denetimi oluşturan unsurları ve özellikleri şöyle sıralayabiliriz;

- **Denetim, sistematik bir süreçtir.** Bu süreç, denetim faaliyetleri için gerekli olan bilgilerin ve kanıtların sağlanması, bunların işlenmesi ve sonrasında değerlendirilmesi, değerlendirmenin ortaya çıkardığı sonuçlara göre bir denetim görüşüne ulaşılması ve ortaya çıkan bu görüşün denetim raporu ile ilgili kişi ve kurumlara iletilmesi evrelerini içerir. Bu bağlamda denetim süreci, bir bilgi alma ve sonunda karar verme süreci olarak düşünülmelidir. Denetim süreci planlıdır, anlamlıdır, bilimseldir ve ussaldır (Güredin, 1983, s.6).
- **İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili** iddialar ifadesinden kasıt, iktisadi bilgilerin tespiti, ölçülmesi ve raporlanmasıdır. Denetimi yapan kişi denetim faaliyetine başlarken denetlediği işletme ile alakalı finansal tabloları ve iktisadi faaliyetleri kendisine raporlanmasını ister. Bu raporlar, o işletmedeki yönetimin belirli bir

döneme ait iktisadi faaliyetleri hakkında bilgi verir. Bu bağlamda denetim, bu iddiaların doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırır (Güredin, 1983, s.6).

- **Denetim, önceden saptanmış ölçütleri gerekli kılar.** Araştırılması istenilen konunun doğruluğunun tespiti, ancak daha önce belirlenmiş olan normlar, ölçütler ve kurallar ile mümkün olacaktır. Bu ölçütler, normlar ve kurallar, yasama organlarınınca koyulmuş kurallar, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMI), yönetim tarafından belirlenmiş ölçüler olabilir (Güredin, 1983, s.6-7).
- **Uygunluk derecesi,** yönetim tarafından ileri sürülen iddia ve bildirimlerin doğruluk derecesini ölçer ve belirlenmiş olan ölçütlere uyumuna bakar.
- **Tarafsızca kanıt toplama ve kanıtları değerlendirme,** yargısı denetçinin bağımsız, ön yargısız olması gerektiğini, uzman kimliği ile verilmiş olan görevi titizlikle incelemesi gerektiğini ve ortaya çıkan sonuçların da yine aynı titizlikle tarafsızca değerlendirmesi gerektiğini açıklar (Güredin, 1983, s.7). Denetçi yapmış olduğu incelemeler ile bir sonuca ulaşır. Ulaşılan sonuçlarda iddia edilen görüş ya onaylanır ya da reddedilir. Denetçi yaptığı araştırmalar ve incelemeler sonucunda bir kanaate varır.
- **İlgi duyanlara sonuçları bildirmek.** Burada ilgi duyanlardan kasıt denetçinin elde etmiş olduğu bulgularını ve yargısını kullanan herkes olabilir. Yani ortaklar, işletmenin yöneticileri, devlet kurumları, kamuoyu, kredi verenler vs. Sonuçların bildirilmesi ise denetim sürecinin son aşamasıdır. Denetçi yaptığı incelemeyi rapor eder. Bu raporunda, yaptığı incelemeler neticesinde elde ettiği sonuca dayanarak, denetlenen işletmenin yönetimi tarafından sunulan finansal tablolarını, işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını GKGMI'ne uygunluğu ve güvenilirliği hususunda görüşünü beyan eder (Güredin, 1983, s.7).

3.2. Denetim Türleri

Denetim faaliyetinin yerine getirilmesi süreçlerin işlemesi, denetim esnasında uyulması gereken ilkeler ve denetimin yöntemleri türlerine göre değişiklik göstermektedir. Bu sebeple denetimin hangi türe göre yapılacağına biliniyor olması denetim işlevi açısından önem arz etmektedir (Atay, 1999, s. 36). Denetim türleri genel itibari ile (1)*konusuna ve amacına göre* ve (2)*statüsüne göre* olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

3.2.1. Konusuna ve Amacına Göre Denetim

Denetim ulaşılmak istenilen amaca göre; (1) finansal denetim, (2) uygunluk denetimi ve (3) performans denetimi olmak üzere üç sınıfa ayrılmaktadır. Üç denetimin bir arada yürütülmesinden ise *ekonomik denetim* adı altında dördüncü bir denetim ortaya çıkmaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s.28).

3.2.1.1.Finansal Denetim

Denetçilerin uygulamada en çok başvurdukları denetim türü olan finansal denetim, “*finansal tablolar denetimi*” veya “*mali tablolar denetimi*” olarak da tabir edilmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s.28). Finansal denetimde amaç, finansal tabloların bir bütün olarak belirlenmiş ölçütlerle uyum içerisinde olup olmadıklarını araştırır. Burada önceden saptanmış ölçütlerden kasıt ‘*GKGMİ*’ dir. Bu doğrultuda hazırlanması gereken ve denetim kapsamına giren finansal tablolar; bilanço, gelir tablosu, finansal durumda değişmeler tablosu, dağıtılmayan karlar tablosudur (Güredin, 1983, s.17).

3.2.1.2. Uygunluk Denetimi

Literatürde “kurallara uygunluk denetimi” olarak kavramsallaştırılmıştır. “Düzenlilik denetimi”, “mali denetim” ya da “usul denetimi” olarak da ifade edilmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s.28). Uygunluk denetimi; bir işletmenin finansal faaliyetlerinin ve işlemlerinin, önceden sınırları yetkili kişiler ve yasama organlarınca belirlenmiş veya kabul edilmiş yöntemlere, ilgili mevzuata ve kurallara uygunluk derecesini ölçen denetim türüdür (ISMMMO, 2016, s.41). Uygunluk denetiminde elde edilen veriler ve sonuçlar geniş bir kitleye sunulmaz; konu ile ilgili yetkili kişiler ve kurumlar kimler ise onlara raporlanır (Güredin, 1983, s.19). Vergi denetimi uygunluk denetimine verilecek en güzel örnektir. Bu bağlamda vergi denetimin de işletmelerin VUK tarafından belirlenmiş hükümlere uygun davranıp davranılmadığı denetlenmektedir. Uygunluk denetimi ayrıca finansal denetime ışık tutan bir denetim türüdür. Şöyle ki, işletmenin belirlenmiş kurallara uygun hareket etmesi, oluşan finansal

tabloların doğruluğunu göstereceği gibi işletmenin belirlenmiş kuralların aksine hareket edilmesi durumunda finansal tablolara sorun olarak yansiyacaktır (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s.29).

3.2.1.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi temelde; etkinlik, verimlilik ve performans kavramlarından oluşur. Literatürde yönetim denetimi, işletme denetimi ve başarı denetimi olarak da bilinmektedir. Aktalay (2011, s.228)'a göre faaliyet denetimi; çok kapsamlı bir denetim türüdür. Üst denetim kurumları tarafından gerçekleştirildiği gibi yönetim birimlerinin kendi içinde gerçekleştirdiği bir denetim türüdür. Okur (2007, s.22) ise, işletmenin tüm birimlerinin gerçekleştirmiş olduğu faaliyetlerin oluşması sürecinde ekonomikliğin verimlilik ve etkinliğin denetlenmesi olarak tanımlamaktadır. Vergisel olarak değerlendirildiğinde ise faaliyet denetimi, toplanan vergilerin ne derece verimli, etkin ve tutarlı kullanıldığı hususunda yoğunlaşır. Faaliyet denetimi, belirlenmiş olan amaçlara ulaşıp ulaşılamayacağını ölçme konusunda önceden bahsi geçen uygunluk denetimi ve finansal denetimden çok daha zordur. Çünkü bir faaliyetin nesnel olarak ölçülmesi oldukça zor bir işlemdir (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s.30).

3.2.1.4. Ekonomik Denetim

Finansal denetim, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimini kapsayan, bahsi geçen denetim türlerinin bir arada yürütüldüğü ve son aşamada raporlandığı denetim türüdür. Bu sebepten “bütünleşik denetim” veya “sistemci denetim” de denilmektedir. Ekonomik denetimde bir yandan kuruluşun finansal tabloları ve faaliyetleri GKGMİ ve yürürlükte bulunan mevzuat açısından denetlenirken, öte yandan bahsi geçen kuruluşa özgülenen kaynakların işletmenin bütün fonksiyonlarının dikkate alınarak; etkinlik, tutarlılık ve verimlilik ilkeleri doğrultusunda kullanıldığı veya kullanılmadığı ölçülür, birtakım önerilerde bulunulur (Tekin ve Yalçınkaya, 2018, s.30).

3.2.2. Statüsüne Göre Denetim

Statüsüne göre denetim türleri; (1) iç ve (2) dış denetim olarak ikiye ayrılır. Ayrıca dış denetim kendi içinde kamu denetimi ve bağımsız denetim olarak ikiye ayrılır.

3.2.2.1. İç Denetim

İç denetim, bir işletmenin kendi faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek için kendi bünyesinde oluşturmuş olduğu bağımsız bir denetim şeklidir. İç denetimin temel olarak amacı; işletmenin sahip olduğu varlıklara ilişkin olabilecek veya olan zararlara karşı yeterli düzeyde korunup korunmadığını belirleyerek faaliyetlerin belirlenmiş politikalara uygun yürütülüp yürütülmediğinin saptanmasıdır (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s.31). İç denetim, iç denetçiler ile yürütülür. İç denetçiler işletmenin kendi bünyesinde çalışan personellerdir. İşletmeler kuruluş aşamasında belirlemiş oldukları hedeflerine ne derece ulaştıklarını ölçmek ve bu bağlamda faaliyetlerinin yönünü belirlemek için iç denetim yaptırırlar (Bakır, 2011, s.16). İç denetim öz itibari ile üst yönetime bağlıdır. İşletmenin kendi personelinden oluşan iç denetçiler, üst yönetimce belirlenmiş çerçevede denetim fonksiyonunu yerine getirirler. İç denetim, dış denetime büyük ölçüde katkı sağlar. Dış denetim esnasında ilk aşamada iç denetçilerden görüş alınarak onların yapmış oldukları denetimlerden faydalanılır. Örneğin; dış denetim yapan denetçiler stok sayımı esnasında iç denetçilerden hazır bulunmalarını isteyebilir, işletmenin müşterilerine doğrulama mektubu göndermelerini isteyebilirler (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s.31).

Kısaca iç denetim işletmelerin kendi bünyesinde çalışan personellerden oluşan iç denetçiler tarafından, işletmelerin faaliyetlerinin verimlilik ve etkinlik açısından kontrol edilmek amacıyla gerçekleştirilen denetim türüdür.

3.2.2.2.Dış Denetim

İç denetimin aksine işletme ile ilişkisi bulunmayan yani işletmenin herhangi bir şekilde personeli olmayan kişi veya kurumlarca yapılan denetim türüdür (Yeman, 2001, s.83-84). Dış denetim, bir kamu kuruluşu tarafından gerçekleştirileceği gibi özel bir kuruluş tarafından da gerçekleştirilebilir (İştekal, 2017, s.19). Dış denetim kamu denetimi ve bağımsız denetim olarak iki sınıfa ayrılır. **Kamu denetimi**; Vergi müfettişleri ve yardımcıları ile diğer incelemeye yetkili kişilerce (kamu denetim elemanları) işletmenin

uygunluk, performans ve finansal tablolar kriterleri açısından denetlenmesidir (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s.34). Denetim yapmakla yetkili olan kişiler yetkilerini ve görevlerini yasalardan almaktadır. **Bağımsız Denetim;** Kendi adına tarafsız ve bağımsız olarak çalışan, denetim işini meslek olarak görmüş şirketler veya kişilerce işletmenin isteği üzerine gerçekleştirilen denetim türüdür. Bağımsız denetimde esas olan işletmenin gerçekleştirmiş olduğu faaliyetlerin GKGMİ'e uygunluğunun ve yasalara uygunluğunun incelenmesidir (Bakır, 2011, s.16).

3.3.Denetim Teknikleri

Denetim teknikleri denetçinin yeterli ve nitelikli kanıt toplamak amacıyla izlediği yolları ifade eder. Yani denetçinin yapmış olduğu çalışmalardır. Denetçi denetim tekniklerini seçerken denetimin kapsamına, denetlenecek hesaplara, işletmenin yapısına, iç kontrol sisteminin etkinliğine dikkat etmeli ve bu kriterlere uygun teknikleri seçmelidir (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s.34- 35). Denetim teknikleri birbirinden bağımsız değildir. Çoğunluk birbirini tamamlar ve iç içe geçmiş durumdadır. Denetim tekniklerinden belli başlı olanları; (1) karşılaştırma, (2) tutar aktarımını doğrulama, (3) aritmetik inceleme ve (4) belge incelemesidir.

3.3.1.Karşılaştırma

Aralarında uyum olması gereken muhasebe hesaplarının birbirleri ile karşılaştırılması ile uygulanan denetim tekniğidir. Karşılaştırma tekniği genel itibari ile defter kayıtları ile uyumu araştırmaya yönelik bir denetim tekniğidir. Karşılaştırma yapılırken hem toplamlar arasında hem de tutarlar arasında uyuma bakılır. Örneğin; belli bir tarihte büyük defter tutar toplamları ile yevmiye defterinin toplamının karşılaştırılması. Denetim esnasında toplam karşılaştırmasının yanı sıra hesaplara ilişkin tutarların kontrolü de yapılır. Örneğin; sabit varlıklar defteri ile büyük defter sabit varlıklar hesabının karşılaştırılması (Güredin, 1983, s.138).

3.3.2.Tutar Aktarımını Doğrulama

Karşılaştırma tekniğini tamamlayan bir denetim tekniğidir. Bu teknikte amaç, rakamların doğru yazılmaması, aktarılmaması veya doğru tutarların kaydedilmesi

gereken hesap yerine yanlış hesaba kaydedilmesi sonucunda ortaya çıkacak muhasebe hatalarının ortaya çıkarılmasıdır (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s.35- 36).

3.3.3.Aritmetik İnceleme

Belgelerde ve muhasebe kayıt ortamında dört işlemin doğruluğunun denetlenmesi, bu süreçlerin yinelenmesi yoluyla gerçekleştirilecek olan bir hesap kontrolüdür (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s.36). Denetçiler karşılaştırma ve tutar hesaplarının doğruluğunun yanı sıra kendilerine verilmiş olan muhasebe verilerinde her zaman bir hesap hatası olabileceğini göz önünde bulundurarak aritmetik inceleme yapmak durumundadır (Güredin, 1983, s.140).

3.3.4.Belge İncelemesi

Yapılan muhasebe kayıtlarının belgeler ile tevsikinin sağlanıp, düzenlenen belgelerin sahte ya da muhteviyatı açısından yanıltıcı olup olmadığını ve yapılan muhasebe kayıtlarının doğru aktarılıp aktarılmadığının tespiti demektir.

3.4.Denetim Yöntemleri

Denetim yöntemleri, yukarıda bahsi geçen denetim tekniklerinin nasıl ve hangi yöntemle uygulanacağını belirlemektedir. Denetim yöntemleri, denetim tekniklerinden daha kapsamlı olmakla beraber denetim faaliyetlerinin kapsamını belirleyen niteliktedir. Buradan yola çıkarak, iki kavramın birbirinden bağımsız oldukları da söylenemez. Denetim esnasında kullanılan belli başlı denetim yöntemleri (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s.37):

- Şekli ve maddi denetim,
- Aralıksız-örnekleme yoluyla denetim,
- İleriye-geriye doğru denetim,
- Doğrudan-dolaylı denetim şeklinde sırlanabilir.

3.4.1.Şekli ve Maddi Denetim

Şekli denetim, işletmelerde tutulan muhasebenin şekil olarak uygunluğunu araştıran denetleme yöntemidir. Dolayısıyla bir nevi uygunluk denetimidir. İşletmelerdeki kıymet hareketlerinin GKGMİ ve ilgili mevzuatın öngördüğü şekil şartlarına uygunluğunun araştırılması yapılırken söz konusu muhasebe kayıtlarının belgelere dayandırılıp dayandırılmadığının araştırılması yapılır (Güredin, 1983, s.132). Örnek olarak, vergi incelemesi esnasında beyan edilen kazançla ilişkin yapılan hasılat incelemesi verilebilir.

Maddi denetim, işletme kıymetlerinde yapılan değişikliklerin gerçeğe ve amaca uygunluğunun, kayıt ve hesaplara doğru olarak yapılıp yapılmadığının araştırıldığı denetim türüdür (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s.38). Finansal tablo kalemlerine ait tutarların özü ve içeriği bakımından yapılan araştırmalar maddi denetim kapsamına girer (Güredin, 1983, s.133). Genel itibari ile faaliyet dönemi içerisinde yapılan denetimler şekli denetim olarak adlandırılırken yılsonlarında yapılan denetimler maddi denetim olarak ifade edilmektedir (Güredin, 1983, s.133).

3.4.2.Aralıksız ve Örneklemeye Yoluyla Denetim

Aralıksız denetim, belirli bir zaman içerisinde tüm işlemlere dair kayıt ve belgelerin incelenmesidir. Bu yöntemi uygulayan denetçi işletmenin faaliyet dönemine ilişkin tüm kayıtları ve belgeleri eksiksiz olarak inceler. Bu yöntem ender kurumlarda çok küçük denetim alanlarında kullanılan bir denetim yöntemidir (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s.38). Denetime konu olan birimlerinin sayısında artış olması aralıksız denetim yerine örneklemeye yoluyla denetim yöntemine başvurulmasını gerekli kılmaktadır.

Örneklemeye yoluyla denetim, maliyet ve zamandan tasarruf etmek amacıyla kullanılan bir yöntemdir. Bu yöntemde denetçiler belirli bir ölçüte göre muhasebe belge ve kayıtlarının bir kısmını denetlerler (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s.38).

3.4.3.İleriye Doğru ve Geriye Doğru Denetim

İleriye doğru denetim, incelemenin işletmenin belgelerinden başlanılarak defter kayıtlarının ve son olarak finansal tablolarının incelenmesidir (Aydın, 2006, s.48).

Geriye doğru denetim ise; öncelikli olarak finansal tabloların incelenmesinden başlanılarak defter kayıtlarının ve belgelerin incelenmesidir (Aydın, 2006, s.48).

Uygulamada denetçi her iki yöntemi de birleşik olarak uygulamaktadır. Örneklem olarak seçilen olayların ileriye veya geriye doğru olarak denetimlerini sürdürebilmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s.38).

3.4.4.Doğrudan ve Dolaylı Denetim

Doğrudan denetim, her bir muhasebe kayıtlarının tek tek ve doğrudan incelendiği yöntemdir. Bu yöntemde denetçi, kuruluş aşamasında kıymet hareketi oluşturan her şeyi tek tek ele alır ve kayıtlara doğru geçirilip geçirilmediğinin kontrolünü yapar. Ayrıca değerlemenin doğru yapılıp yapılmadığının kontrolünü de yaparak kapanış hesaplarına doğru yansıtılıp yansıtılmadığını karşılaştırarak inceler. Bir anlamda doğrudan denetim yöntemi *yapılan işlerin yinelenmesidir* (Güredin, 1983, s.136).

Dolaylı denetimde ise, aynı nitelikte veya birbirine yakın olan hesaplar arasında toplam karşılaştırmalar yapılarak bunların birbirleri ile uyumlulukları incelenir. Bu denetim yönteminde muhasebe işlemlerinin tek tek ve doğrudan incelenmesi yerine, faaliyet sonuçlarının toplamları üzerinden denetim yapılır (Güredin, 1983, s.136-137).

BÖLÜM 4

VERGİ DENETİMİ

Devletler, eğitim, sağlık, savunma ve yatırım gibi temel görevlerini yerine getirmek için sürekli ve sağlıklı gelir kaynaklarına ihtiyaç duymaktadır. Vergi gelirleri, Devletlerin bu işlevleri gerçekleştirmeye başladığı en önemli kaynakların başındadır. Bugün, hükümetlerin kamu harcamalarını karşılaması gereken en önemli kaynağı vergilerdir. Buradan vergi; kamu tarafından yürütülen faaliyetlerin maliyetini karşılamak için devletin gerçek veya tüzel kişilerden herhangi bir karşılık beklenmeksizin zorunlu olarak tahsil ettiği parasal değerleri ifade eder. Devletin para toplamak için gücü, anayasal bir güce dayanmaktadır (Can, 1981, s.66). Türkiye’de vergiler beyan esasına dayanmaktadır. Mükellefler tarafından verginin matrahının belirlenmesine beyan esası denilmektedir. Beyana dayalı vergi sisteminin başarılı olması, ekonomik faaliyetlere ilişkin bilgilerin gerçeği yansıtması, kolay erişilebilir olması, belge düzeninin yerleştirilmesi, etkin bir vergi denetimi ile mümkün olacaktır. Bu amaçla, bu bölümde öncelikle vergi denetiminin tanımı ve amaçlarına değinilerek, fonksiyonları, özellikleri, türleri, yöntemleri ele alınacak, son olarak mükellefin ve idarenin hakları açıklanacaktır.

4.1.Vergi Denetiminin Tanımı

Vergi denetiminin yapılmış birçok tanımı olmakla birlikte tam ve kapsamlı bir tanım yapmak oldukça zordur. Yapılan bazı tanımlar şu şekildedir;

Şeker (1994, s.7); vergi denetimini “*vergi mükelleflerinin verdiği beyanların doğruluğunun incelenmesi*” olarak tanımlamıştır.

Can (1981, s.66); vergi denetimini “*yönetim ve yükümlülerin yasalarla saptanan ilkeler çerçevesinde hareket edip etmediklerinin belirlenmesidir*” olarak açıklamıştır.

Pehlivan (1986, s.62); vergi denetimini “*vergi idaresinin denetim alanında uzmanlaşmış elemanların aracılığıyla mükelleflerin vergi borcunu doğuran olaylarla ilgili olarak hesap ve işlemlerinin incelenmesidir.*” olarak açıklamıştır.

Ayrıca Vergi denetimi, vergi makamlarının kendilerinin ve vergi mükelleflerinin mevcut hatalarını düzelter, vergi mevzuatına uygun olup olmadıklarını ve vergi

kanunlarının öngördüğü yaptırımların uygulanıp uygulanmadığını tespit ederek, vergi kaybını önleme faaliyetlerinin tamamı olarak tanımlanabilir (Yaraşlı, 2005, s.247).

Yapılan tüm tanımlardan hareketle **vergi denetimi**, “*mükelleflerin kanunların belirlemiş oldukları vergi ödevlerini yerine getirilip getirilmediğinin ve doğan vergi borcunun zamanında ve olması gereken tutarlarıyla ödenip ödenmediğinin vergi idaresince çeşitli yöntem ve teknikler ile araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması faaliyetlerinin*” tümü olarak tanımlanabilir.

4.2.Vergi Denetiminin Amaçları

Vergi denetiminin temel amacı vergi kayıplarının ve kaçaklarının önlenmesidir. Ayrıca; Vergi mükellefleri tarafından yapılan açıklamaların doğruluğunu incelemek, vergi kanunlarının uygulanabilirliğini gözlemlemek ve yürürlükteki mevzuatın uygulanmasından doğan sorunları tespit etmektir.

Vergi denetiminin amaçları; (1) mali amaç, (2) ekonomik amaç, (3) sosyal amaç, (4) hukuki amaç olmak üzere dört başlık altında açıklanacaktır.

4.2.1.Mali Amaçlar

Vergi denetiminin mali amacı; gelir kaybını önlemek ve bununla birlikte devlete gelir sağlamaktır.

Bugün devletler eğitim, sağlık, savunma, adalet ve dış ilişkiler gibi zorunlu gereksinimleri yerine getirmekle yükümlüdür. Devletlerin bu görevleri yanı sıra bunun gibi artarak devam eden işlevleri vardır. Bu giderek artan işlevlerin gerçekleştirilmesi, devletlere sürekli olarak kamu finansmanına duyulan ihtiyacı ortaya koymaktadır. Kamu finansmanını karşılamakta vergiler ile mümkün olacaktır.

Bu nedenle vergi oranlarında herhangi bir değişiklik yapmak yerine vergi denetimleri ve toplam vergi gelirleri artırılabilir. Vergi denetimi, vergi tabanının genişletilmesinde de önemli bir rol oynamaktadır. Vergi denetimi ile kayıt dışı ekonomik faaliyetler önlenmekte, vergi cezalarının uygulanması ve caydırıcılığının artırılması sağlanabilmekte, mali faaliyetlerin takibini kolaylaştıracak yasal düzenlemeler ve teknolojiler benimsenerek vergi matrahı yaygınlaştırılabilmektedir. Verginin yayılımı, toplam vergi gelirlerinin artmasında etkili olabileceğinden, kamu maliyesi açıklarının

ekonomide yarattığı sorunları azaltacak ve finansal sistemin mali yükünü hafifletecektir (Atılğan, 2004, s. 238).

4.2.2.Ekonomik Amaçlar

Vergi denetiminin mali amacının yanında, “enflasyonist etkilerin ortadan kalkmasına yardımcı olmak”, “kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmek” gibi bir kısım ekonomik amaçları mevcuttur. Devlet, gelir kaynağı olan vergilerin, harcamaları karşılamaya yetmemesi durumunda borç almaya veya emisyonu başvuracaktır. Bu durumda ekonomiyi olumsuz yönde etkileyecektir. Dolayısıyla borçlanma ya da emisyonun kaçabilmek için vergi kanunlarının doğru ve tam olarak uygulanması, vergilerin eksiksiz bir şekilde tahsili gerekmektedir. Bahsedilen bu durumun gerçekleşmesi ise etkin bir vergi denetimi ile olacaktır (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s.53).

Vergi denetimi bir yandan vergi kaçakçılığı ve bunun sonucunda ortaya çıkan kayıt dışı ekonominin önlenmesi hususunda önemli bir işleve sahip olacak öte yandan gelir gereksinimi dolayısıyla ekonomiye artı bir yük getiren kararların alınması sonucunda ortaya çıkan veya çıkabilecek sonuçların doğmasını engelleyecektir (Şin, 2005, s.84). Bu da yine ancak etkin bir şekilde gerçekleştirilecek vergi denetimi ile olacaktır. Etkin bir vergi denetimi ile vergi kaçakçılığının sebep olduğu bütçe açıkları ve bununla birlikte enflasyonist etkiler de ortadan kalkacaktır.

4.2.3.Sosyal Amaç

Vergi denetiminin sosyal amacı gelir dağılımında eşitliği (adaleti) sağlamaktır. Vergiler yapıları ve uygulanış biçimleri açısından gelir dağılımına bağlı oldukları için verginin en önemli amacı ödeme gücüne göre vergi ödenmesinin sağlanmasıdır.

Sosyal ve ekonomik refahı sağlamak, o ülkede yaşayanların gelir düzeyleriyle doğrudan ilgilidir. Vergiler ayrıca yapı ve uygulama modellerini ve gelir dağılımını da etkiler. Vergi denetiminin, vergi mükelleflerinin vergi kaçakçılığından korunmasını hedeflemesi de sosyal adalet özelliğidir. Vergi yükünün adil dağıtımı için etkili ve sürekli vergi denetimi gereklidir (Aydın ve Lodos, 2007, s.166).

Verginin, kişilerin mali gücüne göre alınmasını ve gelir dağılımında adaletin sağlanmasını sağlamak için vergilemenin sosyal politikalar aracılığıyla uygulanması

gereklidir. Vergi kanunlarının tam uygulanması ve etkili vergi denetimi ile söz konusu durum mümkün hale gelecektir.

4.2.4.Hukuki Amaç

Vergi kanunları kamu hukukunun bir parçası olduğundan, vergi denetiminin dayanağı vergi kanunlarıdır. Devlet hiçbir kişi, kurum veya zümreye ayrıcalık tanımadan egemenlik gücünü kullanarak vatandaşlardan vergi almaktadır. Başka bir ifade ile mükelleflerden alınan vergileri Devlet, herhangi bir şüpheye mahal vermeden kanunlara uygun bir şekilde temin etmekle yükümlüdür. Bu da ancak etkin ve doğru vergi denetimi ile gerçekleşebilir. Dolayısıyla, vergi denetiminin hukuki amacı yapılan ya da yapılacak olan herhangi bir kanunsuzluğu önlemektir.

4.3.Vergi Denetiminin Fonksiyonları

Vergi denetiminin öncelikli işlevi, vergi mükelleflerinin beyanlarına göre vergilendirmeye ilişkin vergilerin doğruluğunun, vergilendirmeye neden olan işlemler ve bu işlemlere ilişkin defter, belge ve kayıtlar ile doğru olarak araştırılmasıdır. Bu araştırmalar sonucunda ortaya çıkan olumsuzlukları önlemek ve düzeltmek amacıyla hataları, hileleri ve eksiklikleri tespit etmek, hataları ve eksiklikleri düzeltmektir.

Yukarıdaki açıklamalardan yola çıkarak vergi denetiminin araştırma, düzeltme ve önleme fonksiyonlarına sahip olduğu söylenebilir. Çağdaş vergilendirme sistemlerinde, eğitim, yükselme, aydınlatma, vergilendirme etiği ve vergilendirmeye tabi olanların bilinçlendirilmesi gibi yeni işlevlerin varlığına işaret etmek de mümkündür (Aslan, 2002, s. 4). Ayrıca vergi denetiminin kaynağı olan vergi hukukunun günümüz ihtiyaçlarına göre sürekli değişiklik göstermesi vergi denetiminin fonksiyonları arasına eğitim fonksiyonunda eklenmesini önemli kılmıştır.

4.3.1.Araştırma-Bulma Fonksiyonu

Vergi denetiminde araştırma ve bulma fonksiyonu hakkında araştırma işlevinin ana fonksiyon olduğundan söz edilebilir. Bu işlevin amacı vergi mükelleflerinin gerçekleştirdiği usulsüzlük veya hataların araştırmak suretiyle tespiti, ayrıştırılması ve yasal yaptırımlarının gerçekleştirilmesini sağlamaktır. Bunun gerekliliklerinin en önemli

sebebi olarak vergi alanında gerçekleştirilecek usulsüzlük yasaların işleyişinde ki düzene bir tezat oluşturması ve yozlaşmalara sebebiyet vermesi olduğundan söz edilebilir (İstanbul Ticaret Odası, 2005, s.87).

Ülkeler tarafından uygulanan vergi politikalarının beklenen hedeflere ulaşması için vergi mükelleflerinin beyanlarının doğru olması yeterli görülmemektedir. Beyan edilen verginin tam ve zamanında ödenmesi de son derece önemlidir. Bu nedenle, vergi denetiminin ödenmesi gereken verginin doğruluğunu sağlama noktasında idari bir işlevi vardır (Şin, 2005, s.87).

4.3.2.Eğitim Fonksiyonu

Vergi denetiminin fonksiyonlarında, vergi kayıplarının ve kaçaklarının araştırıcı, bulucu ve düzeltici işlevlerinin yanı sıra çalışanların ve vergi mükelleflerinin eğitilmesi işlevine de atıfta bulunabilir.

Vergi denetim faaliyetinin aşamaları sırasında, vergi mükelleflerinin beyanları, hataları ve ihmalleri hakkında vergi mükellefleri bilgilendirilmekte ve eleştirilmektedir. Vergi denetiminin bu işlevi, diğer işlev ve formlarla birlikte ortaya çıkar ve vergi denetimi yoluyla istenen amaçların gerçekleştirilmesine katkıda bulunur.

4.3.3.Düzeltilme Fonksiyonu

Denetim görevini yerine getiren vergi müfettiş ve vergi müfettiş yardımcıları, denetimi yapılan mükellefi gerektiği durumlarda uyarmalı, yardımcı olmalı ve kanunlara aykırı bir durum söz konusu olduğunda kasıtlı yapılsa dahi mükellefleri uyarmalı ve doğruyu, olması gerekeni göstermelidir. Çünkü vergi denetiminin en önemli işlevlerinden biri; ikaz edici, uyarıcı, bilgi alıcı ve yapıcı olmasıdır. Bu sebeple vergi denetiminin düzeltme fonksiyonunun görevi, verginin doğruluğunu sağlamak bu hususta mükellefleri bilgilendirmek, yetiştirmek, vergi bilincini ve ahlakını yerleştirmektir.

4.3.4.Önleme Fonksiyonu

Vergi denetiminin önleme işlevi, diğer işlevlerle kıyaslandığında daha etkili ve sonuç odaklı bir özelliğe sahiptir. Vergi mükelleflerini her zaman suç işleye hazır olan

bireyler olarak görmek yerine, vergi mükellefleri ile resmi bir ilişki içinde görüşlerini almaları ve vergilerini beyan ederken daha dikkatli, titiz olmaları hususunda uyarmaları gerektiğini unutmamak gerekir. Böylece vergi mükellefleri, iş ve işlemlerde hataların düzeltilmesi hususunda bilgilendirilecek, olası vergi kayıplarına karşı önlem alınacaktır.

4.4.Vergi Denetiminin Özellikleri

Bu bölümde vergi denetiminin; hukuki olma, tarafsız olma, dış denetim olma, bir hesap denetimi olma ve yapıcı bir niteliğe sahip olma özelliklerinden bahsedilecektir. Söz konusu özelliklerin yanı sıra vergi denetiminin birçok başka özelliği vardır. Bununla birlikte, sadece bu özellikler konuyla ilişkileri açısından ele alınmıştır.

4.4.1.Hukuki Olma Özelliği

Vergi hukuku, vergi anlaşmasının doğasını düzenleyen somut ve resmi kuralların tamamı, vergileme veya vergilendirmeye yol açan işlemlerdir. Vatandaşlar ve devlet arasındaki vergi ilişkilerinden kaynaklanmaktadır. Devletin vergilendirme usullerini, egemenlikten kaynaklanan otoriteyi kullanarak yerine getirmesi, vergi hukukunun bir kamu hukuku dalı olduğunu ortaya koymaktadır. Vergi denetimleri de kamu hukukunun bir alt birimi olan vergi hukukuna dayanmaktadır. Bu da vergi denetimlerinin hukuki bir nitelik taşıdığını göstermektedir. Devletin yasama organı tarafından vergilendirilmesi, mevcut hukuk sisteminde de ifade edildiği gibi, devletin toplum üzerindeki gücü ve otoritesi açısından çok önemlidir. Mükellefler şayet yaptıkları işlerde vergi kanunlarına aykırı işlem yaparlar ise devlet, kanunların verdiği yetki çerçevesinde bir yaptırım uygular. Bu nedenle devlet, otoriteden kaynaklı denetim gücünü kullanarak mükellefler üzerinde kanunların belirlediği çizgilerle herhangi bir nedenden dolayı herhangi bir şüphe yaratmadan icra yetkisini kullanmak zorundadır (Aydın, 2006, s.62). Bu sebeple, kanunun gerektirdiği usul ve esaslara uygun olarak yerine getirilen vergi denetimlerinin özelliklerinden biri olan hukuki olma özelliğinin sonuçlarında mali ve cezai yaptırımlar olduğu söylenebilir.

4.4.2.Tarafsız Olma Özelliği

Vergi denetimleri, esas olarak kamu hizmeti ile çalışan denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir. Bununla birlikte, denetimin kamu tarafından yapılması, yalnızca devletin haklarının korunduğu ve vergi mükelleflerinin haklarının gözetilmediği ve dolayısıyla hazinenin faydalarının gözetildiği anlamına gelmez. Yapılan denetimlerle, bir taraftan hazine aleyhine ortaya çıkan hatalar düzeltilirken, diğer taraftan vergi mükelleflerine karşı yapılacak hataları önlemek mümkündür (Aydın, 2006, s.62).

Sonuç olarak hem vergi mevzuatı hem de vergi denetiminin uygulanmasında göz önünde bulundurulması gereken temel kriterler, mevzuatın öngördüğü hükümler olup, kamu yararı veya vergi mükellefi faydası dikkate alınmamalıdır. Bu yükümlülük tarafsızlık ilkesi için yasal bir dayanaktır.

4.4.3.Dış Denetim Olma zelliği

Dış denetim; denetlenen işletmenin hesaplarının, gerçekleştirilen faaliyetlerinin, defterlerinin, belgelerinin ve kayıtlarının doğruluğunun, belirli standartlar çerçevesinde önceden belirlenmiş hususlara uygunluğu göz önüne alınarak bağımsız olarak uygulanıp değerlendirmek suretiyle bir sonuca bağlanmasıdır.

Dış denetimde önemli olan hususlar;

- Önceden belirlenmiş hususlara uygun olarak yapılması,
- Denetim kalıplarına uygun yapılması,
- Bağımsız olmasıdır.

Dış denetim, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler(SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirler (YMM) tarafından gerçekleştirilmektedir. VUK' un 135. maddesinde belirtildiği üzere mükellef kurumların ya da mükelleflerin faaliyet ve hesaplarının incelenmesi, bahsi geçen yetkili bireylerce gerçekleştirildiğinden bu işleme dış denetim denmektedir. SMMM ve YMM'ler haricinde dış denetimi, vergi müfettişi ve yardımcıları da gerçekleştirmektedir. Fakat müfettişler ve yardımcıları tarafından gerçekleştirilen denetimlerde devlet eli ile yapıldığı gerekçesi ile bağımsız dış denetimler olmamakta yalnızca dış denetim olarak bahsedilmektedir (şamcı, 2016, s.12).

4.4.4.Bir Hesap Denetimi Olma Özelliği

Hesap denetimi, İşletmelerin mali tablolarının, bulunduğu ülkenin hukuki ve mali mevzuatı dikkate alınarak, GKGMİ gereğince hazırlanmış muhasebe kayıtlarından gerçeği yansıtan bir yaklaşımla hazırlanıp hazırlanmadığının saptanmasına yönelik inceleme ve rapora bağlama işlemidir. Yapılan her hesap denetimi bir vergi denetimi değildir. Bununla birlikte vergi denetimleri uygulanış açısından hesap denetimi olma özelliği göstermektedir (Akbay, 1990, s.222-223).

4.4.5.Yaptırımcı Bir Niteliğe Sahip Olma Özelliği

Vergi denetiminin en önemli yönlerinden biri yaptırımcı bir niteliğe sahip olmasıdır. Şöyle ki, yapılan vergi denetimleri sonucunda mükellefin, kanunda belirlenmiş usul ve esaslara aykırı bir işlem yaptığı tespit edilirse, mükellef kanunun öngörmüş olduğu cezai işlemlere maruz kalacaktır (Topçu, 2005, s.36). Buradan anlaşılacağı üzere bu özellik vergi denetiminin yasal yönünü ortaya koymaktadır.

Vergi denetiminde, sorumlunun ödemesi gereken tutardan az veya hiç ödeme yapmamasının tespitinde devlet, zorla tahsil etme özelliği ile; eksik ödenen veya hiç ödenmemiş olan vergiyi 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkındaki Kanunun hükümleri uyarınca tahsil edecektir (Topçu, 2005, s.36).

4.5.Vergi Denetim Türleri

Vergi denetim türleri; (1) içerik ve nedenlerine göre ve (2) ilişki bakımından vergi denetimi olmak üzere iki farklı kısma ayrılmaktadır.

4.5.1.İçerik ve Nedenlerine Göre Denetim Türleri

İçerik ve nedenlerine göre denetim türleri kendi içinde 4 farklı kısma ayrılmaktadır.

4.5.1.1.Olağan Denetim

Belirlenen programlar ya da planlar dâhilinde gerekleŖen denetime olağan denetim denir. Denetimlerin yılın belli aralıklarında gerekleŖtirilmesi ve öngörölen zamanlarda gerekleŖmesi bu türdeki denetimlerin en önemli özelliğidir (Ŗamcı, 2016, s.14).

4.5.1.2.Olağanüstü Denetim

Belli bir nedene bağlı olarak yapılan denetimlerdir. Olağanüstü denetimler vergi denetiminin gerekleŖtirilmesini zorunlu kılan durumlarda yapılmaktadır. Örneğin, hakkında vergi ödemediğine dair ihbar, bilgi ve bulgu ele geçirilen yükömlöler nezdinde baŖlatılan denetimler olağanüstü denetime girmektedir.

4.5.1.3.Genel Vergi Denetimi

Olağan denetimle aynıdır. İŖletmenin bir hesap dönemindeki tüm hesap ve işlemlerinin denetlendiği özel bir konu için yapılmayan denetim türüdür.

4.5.1.4.Özel Vergi Denetimi

Belirli bir konu veya olayın, belirli bir vergi dönemi ile ilgili olarak araŖtırıldıđı bir denetim türüdür. Kurumlar yukarıda bahsi geçen denetimler dıŖında daha lokal konularda; mali durumların tespiti, Ŗirket birleŖmesi, devir işlemleri, hile ve yolsuzluk gibi durumların tespiti ve yatırım planları için özel amaçlı vergi denetimi talep etmektedirler.

4.5.2. Denetlenen ve Denetleyen Arasındaki İlişki Bakımından Vergi Denetimi

Denetlenen ve denetleyen ilişkileri bakımından denetim türleri (1) iç ve (2) dış denetim olarak iki sınıfa ayrılmaktadır.

4.5.2.1. İç Denetim

İç denetim, bir işletmenin finansal olmayan faaliyetlerinin görünür olarak değerlendirildiği bir denetim türüdür. Amaç, ticari varlıkların uğrayabilecekleri zarara karşı korunup korunmadığını ve faaliyetlerinin belirlenen politikalara uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini araştırmaktır (Güredin, 1983, s.19).

İç denetim risk odaklı bir denetim türüdür. Hatanın kaynağının araştırılması ve bulunması esastır. Amaç hatalı işin kimin yaptığını bulmak değil işletmenin hedeflerine ulaşmasına engel teşkil eden risklerin neler olduğunu tespit etmek, bu risklere sebep olan kaynağı ortadan kaldırmak veya kontrol altına almaktır.

İç denetimde vergi açısından amaç işletme çalışanlarının vergi mevzuatında belirlenmiş esaslara uygun işlem yapılmasını, uygulama esnasında yapılan yanlışlıkların düzeltilmesini ve yapılan yanlışlıkların hangi sebeplerden kaynaklandığını tespit etmektir. Bu denetim personelin vergi mevzuatında öngörülen esaslara uygun işlem yapmasına yardımcı olmaktadır. Başka bir ifade ile kurumun çalışanlarının görevlerini yerine getirirken yapılan işlemlerin kanunlara uygun olarak yapıldığına dair yine kendi bünyesinde çalışan denetim elemanları tarafından kontrol altına alınmasıdır.

4.5.2.2. Dış Denetim

İşletmelerin hesaplarının kendi istekleri veya kamu otoritesinin talebi doğrultusunda, dış denetçiler tarafından denetlendiği faaliyete verilen isimdir. Dış denetim önceki bölümde de anlatıldığı üzere kamu denetimi ve bağımsız denetim olarak ikiye ayrılmaktadır. Kamu denetimi, kurumun dışındaki özel denetleme kuruluşları veya kamu denetçileri tarafından yapılabilir.

Genel olarak bağımsız denetim ise ülkemizde Kamu Gözetim Kurumu tarafından yerine getirilmektedir. Bahsi geçen kurumun gerekli kriterlerini yerine getiren uyguladığı

sınavda başarı elde etmiş olan denetçiler tarafından, işletmelerin finansal durumlarını, finansal raporlama standartlarına doğruluğu ve uygunluğunu tespit eden denetim şekli olarak ifade edilebilir.

4.6.Vergi Denetim Yöntemleri

Vergi denetim yöntemlerinde; (1) yoklama, (2) vergi incelemesi ve (3) aramalı inceleme ön plana çıkan tekniklerdir.

4.6.1.Yoklama

Yoklama, vergi idaresinin bilgisi dışında kalan vergileme ile ilgili olguları ortaya çıkarmayı amaçlayan bir denetim yoludur (Başkan, 2016, s.21).

Yoklamanın amacı, VUK 127. ve 133. maddelerinde düzenlenmiştir. Aynı kanunun 3239 sayılı yasasının 12'nci maddesi değişik 127'nci maddesinin 1.fıkrasına göre yoklamada amaç: *“mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddî olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir”* olarak açıklanmıştır.

Vergi denetim yöntemleri içerisinde yoklama, ilk sırada ve en kolay olandır. Vergi idaresi, mükellefiyetle ilgili bilgi sahibi olabilmek adına ilk olarak yoklamaya başvurmaktadır (Karaboyacı, 2019, s.218-219).

Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden sonra, verginin tahsili için beyan esaslı vergilerde mükellefin beyanda bulunması gerekmektedir. Söz konusu vergilendirmeyi mükellefin bildirmemesi veyahut eksik bildirmesi vergi kaybına sebebiyet verecektir (Çakar Pürsünleri ve Saraçoğlu, 2014, s.418). Bunun gibi durumlar yoklama ile tespit edilebilir.

Vergi alacağının ödenmesi aşamasına gelinmesi, tarh ve tahakkuk işlemlerinin yapılması sonucunda oluşmaktadır. Bahsi geçen tarh ve tahakkuk işlemleri ise mükellefin bildirmesi neticesinde ortaya çıkar. Mükellef tarafından bu bildirimlerin yapılmaması, mükellefiyet ve mükellefiyetle ilgili bazı bilgilerin gizlenebilmesini mümkün kılar. İşte bunun gibi gizli işlemlerin ortaya çıkarılması ve tespit edilmesi yoklama ile yapılmaktadır (Yurteri, 2012, s.256).

Vergi hukuku perspektifinden bakıldığında yoklama, yasalarca belirlenmiş hükümlerin fiilen uygulanıp uygulanmadığını tespit etmek amacı ile vergi idaresince yetkilendirilmiş kişiler tarafından yerinde incelenmesidir (Yeniçeri, 2014, s.35). Yoklama, vergi tarhına hazırlama evresidir (Üstün, 2013, s.255).

Yoklama faaliyeti ile mükelleflerin yapmakla sorumlu olduğu; kayıtların usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığı, tutmakla yükümlü olunan zorunlu defterlerin iş yerinde fiilen bulundurulup bulundurulmadığı, vergi yasalarınca düzenlenmesi zorunlu kılınan belgelerin düzenlenip düzenlenmediği, işlemlere ilişkin fatura düzenlenip veyahut düzenlenmediği, vergi kaybına yol açacak belgelerin, delillerin bulunup bulunmadığı, levha asma veya bulundurma yükümlülüklerinin yerine getirilip getirilmediği gibi konuların araştırılmak suretiyle tespitini içerir. Bahsi geçen araştırmaya ilişkin, kayıtların, maddi olayların sadece dış görünüşüyle araştırıldığı, dolayısıyla defter ve belgeler üzerinde detaylı bir incelemenin yapılmadığının da belirtilmesi gerekmektedir.

Tüm bu faaliyetler vergi dairelerince vergiyi doğuran olayların oluşması esnasında yıl boyunca yapılmaktadır. Bu açıdan inceleme alanı dar olmasına karşın yoklamanın, vergi denetimde oldukça önemli bir yere sahip olduğunu söyleyebiliriz. Beyan esasına dayanan vergilendirme işlemleri mükelleflerin bizzat bildirimine dayandığı için, bazı hususların gizlenmesi söz konusu olabilir. Vergi idaresinin bilgisi dışında gerçekleşen hususların yoklama ile ortaya çıkarılması sağlanmaktadır. Yoklama bahsi geçen yönleriyle, vergide adaleti sağlamanın yanında mükelleflerin üzerinde yaptığı psikolojik etki ile vergi kayıp ve kaçakları konusunda caydırıcı bir etkiye sahiptir. Dolayısıyla etkin bir şekilde gerçekleştirilen yoklama faaliyeti, kanunda ön görülen hususlara aykırı yapılan fiil ve hareketlerin önceden tespit edilmesini mümkün kılabilir.

4.6.1.1.Yoklama Yapmaya Yetkili Olanlar

Vergi Usul Kanun'unun 128. maddesinde yoklamayı kimlerin yapabileceği belirlenmiştir. Bahsi geçen kanuna göre; Yoklama;

- *“Vergi dairesi müdürleri;*
- *Yoklama memurları;*
- *Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler;*
- *Vergi incelenmesine yetkili olanlar;*

- *Gelir uzmanları*” tarafından gerçekleştirilmektedir (VUK, md. 128).

Kanun’da sayılan yoklama elemanlarından “vergi dairesi müdürleri” idari işlerin yoğunluğundan, “vergi incelemesine yetkili olanlar” ise daha çok vergi inceleme faaliyeti ile ilgilendiklerinden dolayı yoklama faaliyetinin esasen bu kişiler dışındaki diğer yoklama elemanları tarafından yürütüldüğünü söyleyebiliriz (Tekin & Çelikkaya, 2018, s. 125). Dolayısıyla yoklama görevini daha çok yoklama memurları ve yoklama yapmakla görevlendirenler yapmaktadır. 5345 sayılı kanun ile VUK’ da yapılan yeni düzenlemeye göre yoklama görevini yapmakla görevli kişilere gelir uzmanları da eklenmiştir.

4.6.1.2.Yoklamada Uyulacak Usul ve Esaslar

Yoklama VUK’ un 130. maddesine göre; *“her zaman yapılabilir.”* Söz konusu kanun maddesinde de belirtildiği üzere yoklamanın yapılacağı zamana ilişkin bir süre belirtilmemiştir. Yoklamanın günü zamanı hakkında önceden haber verilmez. VUK’ un 129. Md. göre; *“Yoklamayı yapanların elinde yoklama yetkilerini gösteren fotoğraflı resmi bir vesika bulunur.”* hükmü yer almaktadır. Yoklama yapan kişiler bu vesikayı, sorulmasa dahi yoklama yapılan kimselere göstermekle yükümlüdürler. (VUK. md.129)

Yoklama esas olarak iş yerinde yapılmalıdır. Fakat iş yerinde yapılması mümkün değil ise yani işin gereği olarak mevcut iş yerinde yapılamıyorsa başka bir yerde de yapılabilir. Örneğin; İş yerinin bulunmadığı gayrimenkul sermaye iradı türünde gerçekleştirilecek yoklama mükellefin ikametgâh adresine gidilerek yapılır (Tekin & Çelikkaya, 2018, s. 126).

Yoklama, vergi uygulamalarının gerektirdiği takdirde toplu olarak yapılabilir. Toplu yoklamalarda tek kişi incelenmesi yerine toplu olarak inceleme gerçekleştirilir. Toplu yoklamalarda yoklama fişi yerine yoklama cetvelleri kullanılmaktadır (Yurteri, 2012, s. 260).

Yoklama, vergi incelemesinin aksine bir durum tespitinden ibarettir. Gerçekleştirilen yoklama neticesinde usulsüzlük doğuran bir husus tespit edilirse usulsüzlük cezası kesilebilmektedir. Şayet vergi kaybına yol açan bir tespitte bulunulması halinde vergi incelemesine gidilir. Yoklama, belli bir zaman dilimine ait olduğundan yalnızca o andaki durumu içeren bilgileri kapsar. Bu sebeple hesap dönemini kapsayan kayıtlar incelenmeden, yoklamaya bağlı kalınarak matrah farkları çıkartılamamaktadır.

Yoklama sonuçlarının hukuksal olarak değerlendirilmesi için bunların belgelendirilmesi gerekmektedir (Yurteri, 2012, s. 258). Yoklamada edinilen sonuçlar tutanak niteliğinde olan “yoklama fişine” geçirilir. Bu yoklama fişleri 2 nüsha olarak yoklama yerinde düzenlenerek tarihlenir. Bunlar yoklama yapılan kişiye imzalatılır. Eğer yoklama yapılan kişi hazır değil ise yetkili bir kişiye imzalatılır. Burada yetkili kişiden kasıt, nezdinde yoklama yapılan kişinin faaliyetini yürüten kişidir. Yoklama yapılan kişinin faaliyetlerini yürütmekle yükümlü olan kişi; yoklama yapılan kişinin çocuğu, eşi veya vekili olabilir. Bunlar da bulunmaz ya da imzadan kaçınılır ise söz konusu vaziyet yoklama fişine yansıtılır ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden herhangi birine imzalatılır (VUK, md.131). Yoklama fişleri iki nüshadan oluşmaktadır. Yoklama fişlerinin ilk nüshası yoklaması gerçekleşen bireye veya firmanın yetkilisine teslim edilirken, ikinci nüshası ise vergi dairesine ibraz edilmektedir. Ayrıca birinci nüsha bilinmeyen adreslerden kaynaklı veya bırakılacak bir kişi bulunamamışsa yedi gün içerisinde kargo ya da posta yöntemiyle gönderilmektedir (VUK, md132). Yoklama fişleri gerektiğinde vergi dairelerine veya yargı mercilerine verilmek suretiyle kanıt niteliği taşımaktadır. Bu sebeple son derece önemlilik arz etmektedir ve imzalanırken dikkat edilmesi gerekmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s. 128).

Yoklamalardaki tespitler ile mükellefiyet biçimindeki bir farklılık, yeni bir mükellefiyet tesisi, mükellefiyet kaydının silinmesi, vergi incelenmesinin konusunu oluşturacaktır.

4.6.2.Vergi İncelemesi

Vergi incelemesi vergi denetim yöntemleri arasında en detaylı ve kapsamlı olanıdır ve en üst düzeydeki denetim türü olma özelliği taşır (Tekin ve Çelikkaya, 2014, s. 159).

Vergi incelemesi, vergi mevzuatı çerçevesinde vergi mükelleflerinin ödemesi gereken vergiler ile alakalı hesapların ve beyanların gerçekliğinin tespit ve kontrolüdür (Yumuşak, 2004, s. 44).

Vergi incelemelerinin amacı VUK’ un 134. maddesinde; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.” olarak hükme bağlanmıştır.

Bir ülkenin egemenliği doğrultusunda vergi almak onun hukuki ve fiili gücüdür. Vergilendirme yetkisi devletlerin bu gücünden ve egemenliğinden gelmektedir. Devlet vatandaşlardan tahsil ettiği vergileri gereksinim duyduğu kamusal harcamalarının finansında kullanmaktadır. Vatandaşın kamusal harcamaları karşılamak için katlandığı verginin toplanmasında uygulanan sistemlerden en yaygın olanı beyan esasıdır. Verginin beyan esasına dayanması beyan edilen veya edilecek olan verginin doğruluğunun saptanması ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Devletin bu ihtiyaç doğrultusunda başvurduğu kurumlardan biri vergi incelemesidir.

Beyan esası temelde mükelleflerin kendi matrahlarını belirleyerek ilgili vergi dairesine kendisinin bildirmesine dayanır. Beyanın doğru olması halinde, beyan edilen tutar dikkate alınmak suretiyle vergi tarh edilecektir. Aksi halde vergi kaybına sebebiyet verecektir. Bahsi geçen vergi kaybı, kanunda belirtilen hükümlerin yanlış anlaşılması, hükümler hususunda yetersiz bilgiye sahip olunması veya maddi hatalar yapılması gibi irade dışında gerçekleşen sebeplerden kaynaklanıyor olabileceği gibi; mükellefin kasti olarak matrahı gizlemesinden de kaynaklanıyor olabilir (Karakoç, 2014, s. 3). Vergi İncelemesi ile bu vergi kaybının nedenleri araştırılarak önlemlerin alınması sağlanır.

Ödenmesi gereken verginin doğruluğunu tespit etmek ve mükellef tarafından beyan edilen vergilerin gerçeği yansıttığını tespit etmek için vergi incelemesi büyük önem taşımaktadır. Vergi incelemeleri ile vergi mükelleflerine ödev ve sorumlulukları bildirilerek aynı zamanda da vergi kayıplarının önüne geçmek amaçlanmaktadır. Ödenmesi gereken verginin doğruluğunun saptanması demek, ödenecek verginin eksik ödenmişse tamamının ödenmesinin takibi ya da vergi bir fon yolu ile ödendi ise ve iadesi gerektiriyorsa bunun üzerine bir inceleme raporu yazılmasıdır. İncelemenin neticesinde mükelleflere ilave vergi tarhiyatı doğabilir veya iade edilecek vergi çıkabilir. Ancak vergi mükellefinin sunduğu miktar ile alakalı takdir işlemlerinde, takdir olan miktarın vergi mükellefinin beyanının altında olması durumlarında mükellef vergi iadesi alabilmektedir. Vergi incelemeleri bu işlemleri kolaylaştırmakta ve hızlandırmaktadır.

Vergi incelemesi, vergi ödeyen ile ödemeyen arasındaki haksız rekabetin ortadan kaldırılmasını, oluşan vergi gelirlerinin yasama organının belirlediği çizgiler doğrultusunda toplanmasını, gelir dağılımının düzenlenmesini ve vergi kanunlarının tam ve doğru uygulanmasını sağlar. Bu da devletin saygınlığını ve gücünü gösterir.

Buradan yola çıkarak vergi incelemesinde amaç, sadece vergi kayıp ve kaçaklarının araştırılması olmamakla birlikte incelemeye yetkili kişilerce vergi mükellefi ve vergi sorumluları açısından vergi ödevlerini mevzuata uygun yerine getirip getirmediğilerinin kontrolü sağlanarak, gerçek matrahın tespitinin sağlanmasıdır.

4.6.2.1.Vergi İncelemesinin Türleri

Yer Bakımından İnceleme

İşyerinde ve dairede yapılan inceleme şeklinde ikiye ayrılmaktadır.

- ***İşyerinde İnceleme***

VUK' un 139. maddesi'ne göre; '*Vergi incelemeleri, öncelikle incelemeye tabi olanın iş yerinde*' yapılacaktır.

- ***Dairede İnceleme***

VUK' un 139. md. göre; mükellefin işyerinin uygun olmaması, ölüm, işin terki vb. durumlarda veya vergi mükellefinin ya da vergi sorumlusunun isteği üzerine inceleme işlemi vergi dairesinde yapılabilir.

Kapsamı Bakımından İnceleme

Vergi incelemesi tam inceleme, sınırlı inceleme ve karşıt inceleme olarak üç şekilde uygulanmaktadır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2007, s. 9-10).

- ***Tam İnceleme***

Mükelleflerin tabi olduğu vergi türüne ilişkin olarak, incelenen dönem itibari ile tüm faaliyet ve işlemlerin yasaların belirlediği şartlar çerçevesinde yapılıp yapılmadığı ve matrah unsurlarının tümünün incelenerek ödenmesi gereken verginin doğruluğunun tespitine yönelik incelemedir (İştekal, 2017, s. 38). Örneğin; yalnız ticari ve zirai kazancı bulunan bir gelir vergisi mükellefinin bir hesap dönemine ilişkin hem ticari hem de zirai faaliyetlerinin incelenmesi durumu tam vergi incelemesidir (Bakır G. B., 2009, s. 60). Tam incelemede süre bir yıl olarak belirlenmektedir. VUK 140. maddesine göre Bu süre zarfında incelemenin bitmemesi halinde ek olarak 6 ay süre verilebilir.

- ***Sınırlı İnceleme***

Vergi matrahını oluşturan unsurdan birkaçını veya birini belirli yönleri, belirli dönemleri itibari vs. ile incelenmesine yönelik gerçekleştirilen inceleme türüdür (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2007, s. 10). Sınırlı incelemede genel incelemeden farklı olarak, önceden tanımlanmış veya seçilmiş işletme faaliyetleri veya varlıkların hareketleri (alımlar, satışlar, maliyetler, amortismanlar gibi) incelemenin konusunu oluşturmaktadır. Belirli faaliyet dönemleri (ilk üç ay, altı ay gibi) üzerindeki incelemeler de sınırlı incelemeye tabidir. Sınırlı inceleme de süre altı ay olarak belirlenmiştir. VUK 140. maddesine göre bu süre zarfında incelemenin bitmemesi halinde ek olarak 6 ay süre verilebilir.

- ***Karşıt İnceleme***

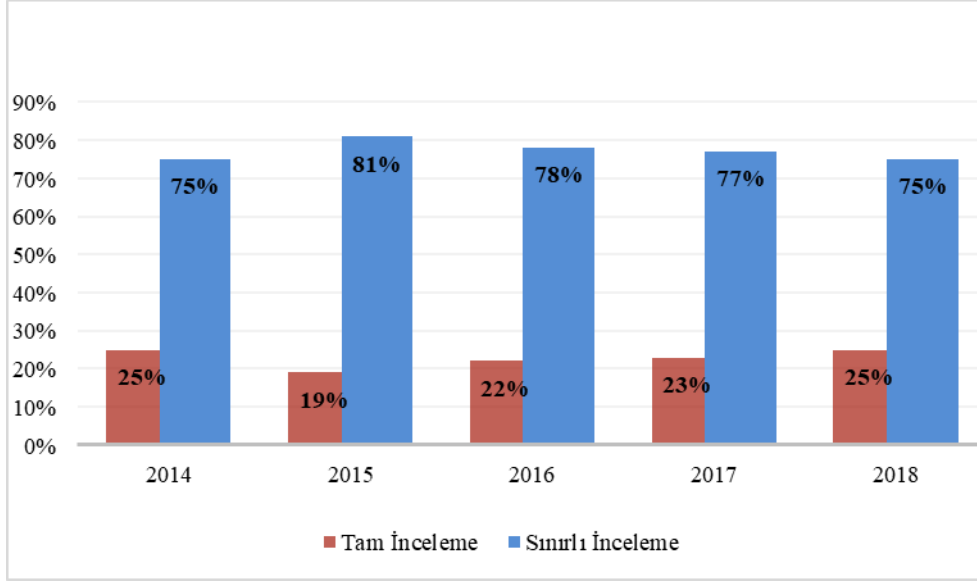
Devam etmekte olan vergi incelemesine veri toplamak amacıyla mükellef ile ilişkisi bulunan üçüncü bir yükümlü nezdinde yapılan inceleme türüdür (Tekin ve Çelikkaya, 2014, s. 174).

2018 yılı Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporuna göre vergi incelemesi türlerine göre yıllar itibari ile dağılım aşağıdaki gibidir.

Tablo 1. İnceleme Türüne Göre Dağılım

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	40.462	185.462
2017	92.034	26.992	119.029
2018	101.422	33.681	135.103

Kaynak: (Vergi Denetim Kurulu, 2018)



Şekil 1: İnceleme Türlerinin Oransal Dağılımı

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu, 2018

Grafik incelendiğinde 2014 yılında toplam incelemelerin yaklaşık olarak %75 i sınırlı inceleme, yaklaşık %25 i tam incelemeden oluşmaktadır. 2015 yılında yapılan incelemelerin yaklaşık %81 i sınırlı incelemeyi oluştururken yaklaşık %19' u tam incelemeyi oluşturmaktadır. 2016 yılında ise yapılan incelemelerin yaklaşık %78'i sınırlı incelemeyi oluştururken yaklaşık %22' si tam incelemeyi oluşturmaktadır. 2017 yılına bakıldığında yapılan incelemelerin yaklaşık olarak %77'si sınırlı inceleme olmasına karşın yaklaşık %23'ünü tam incelemeyi oluşturmaktadır. 2018 yılında ise yapılan incelemelerin yaklaşık olarak %75'ini sınırlı inceleme ve %25' ini tam inceleme oluşturmaktadır.

4.6.2.2.Vergi İncelemesine Yetkili Olanlar ve İncelemeye Tabii Olanlar

VUK' un 135. maddesinde açıkça belirtildiği gibi vergi incelemesi belirtilen kişilerce yapılmaktadır. VUK 135' e göre:

“Vergi Müfettişleri,

Vergi Müfettiş Yardımcıları,

İlin en büyük mal memuru (Defterdar) ya da vergi dairesi müdürleri” tarafından yürütülmektedir.

Gelir İdari Başkanlığının taşra ve merkez teşkilatlarında müdür kadrolarında görevlendirilenler de vergi incelemesine yetkilidirler. VUK 137. maddesine göre; “*defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzelkişiler vergi incelemelerine tabidirler.*”

4.6.2.3.Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer ve Zaman

VUK 138. maddesi göre vergi incelemelerinde zaman ibrazı zorunluluğu bulunmamaktadır. Vergi mükelleflerine önceden bildirim yapma gereği olmamak ile birlikte sonuna ulaşmamış hesap vergi dönemi de dahil olmak üzere zaman aşımı sonuna kadar istenilen her zamanda vergi incelemesinin gerçekleştirilmesi mümkündür.

Vergi incelemesinde esas, incelemenin mükellefin iş yerinde gerçekleştirilmesidir. Fakat VUK’ un 139. maddesinde, iş yerinin herhangi bir husustan, ziyaret edilecek durumda olmamasından dolayı incelemeler gerçekleştirilemiyor ise belgelerin incelemesine vergi dairesinde devam edilecektir hükmü yer almaktadır.

4.6.2.4.Vergi İncelemesinde Uyulacak Esaslar

Vergi incelemesinde uyulacak usul ve esaslar 31.10.2011 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak genel hatları çizilmiştir. Yönetmeliğin amacı inceleme esnasında uyulacak usul ve esasların belirlenmesidir. Yönetmelik 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 140’ ıncı maddesi ile 13.12.1983 tarihli ve 178 sayılı Maliye Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 20nci maddesine dayanılarak hazırlanmıştır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2011).

4.6.2.5.Vergi İncelemesinde Uyulacak Temel İlkeler

Vergi incelemesinde uyulacak temel ilkeler Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında yönetmeliğin 5. maddesi gereğince, vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişiler aşağıda belirtilen hususlara uyulmakla yükümlüdürler.

Yönetmeliğe göre (Vergi Denetim Kurulu, 2011);

- “Mevcut yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmeme durumunu, mükelleflerin hukuk ve haklarını göz önünde bulundurarak denetlemek.

- Kanunda yer alan hükümleri yerine getirirken kamunun sahip olduğu hak ve hukukların korunması için özenli bir şekilde çalışmak.
- İnsanlara ve mükelleflere karşı ölçülü, nazik ve mesleki saygınlığın gerektirdiği şekilde tutarlı davranışlar sergilemek.
- Yer aldıkları kurumun misyonuna ve hedeflerine uygun davranışlar sergilemek, mesleğin gerektirdiği güven ve itibara layık biri olduğunu davranışlar yoluyla kanıtlamak.
- Görevin gerçekleştirilmesinde öngörülebilirliği, hesap verilebilirliği, kamu yararını gözetmeyi, dürüstlüğü, tarafsızlığı, saydamlığı ve sürekli gelişimi esas almak.
- Tüm işlem ve etkinliklerde dürüstlük, adalet ve yasallık ilkeleri ışığında davranmak, tarafsızlığına etki edebilecek herhangi bir duruma izin vermemek.
- İşlemlerdeki amacın, ödenmesi gereken vergi miktarını doğru bir şekilde belirlemek olduğunu unutmamak ve bu bağlamda yapılan incelemelerin sonucunda, gerekli durumda mükelleflerin lehine düzeltmeler gerçekleştirmek.
- Başkanlığın belirlediği standart ve ilkelere bağlı kalmak.
- Yetkilerini, unvanlarını, görevlerini kullanarak, yakınları, kendileri ya da herhangi biri için menfaat sağlamamak” şeklinde belirtilmektedir.

4.6.2.6.Vergi İncelemesi Süreci

4.6.2.6.1.Vergi incelemesinin başlaması

Vergi inceleme görevi, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birimdeki yetkililerce gerçekleştirilecek incelemeye ilişkin görevlendirme yazısı ile başlar (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2007, s.10). İnceleme görev yazılarında; incelemeye konu olacak kişi ve diğer hususlar hakkında bilgilere yer verilirken incelemenin hangi sebeple yapılacağına dair gerekçelerine, türüne ve yapılacak kişiler ve konulara ilişkin bilgilere, incelemenin neden gerçekleştirildiğine dair bilgiler yer almaktadır.

Vergi incelemeleri esas itibari ile incelemeye tabi olan mükellefin iş yerinde yapılmalıdır. İş yerinin müsait olmaması durumunda veya iş yerinde yapılması imkânsız olması durumunda inceleme dairede de yapılabilir. Bu takdir de incelemeye tabi mükelleften defter ve belgelerin daireye ibrazı yazılı bir şekilde istenilir. İncelemenin

dairede yapılması durumunda incelemeye tabi olanın, zamanında defter ve belgeleri daireye iletmesi istenilir. Gerekli zamanın aşılması durumunda ibraz edilmemiş sayılır. Haklı bir sebep öne süren incelemeye tabi olan mükellefe uygun bir süre verilir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2010).

Vergi incelemesi gerek mükellefin kendi işyerinde gerekse dairede olsun, incelemeye yetkili kişi vergi yükümlüsü mükellefe veya sorumluya inceleme konusunu bildirmek suretiyle incelemeye başlama tutanağı hazırlar. Tutanak, inceleme elemanı ve vergi mükellefi tarafından imzalanır; bir sureti nezdinde inceleme yapılan mükellef veya sorumluya bir sureti ise inceleme elemanının bağlı olduğu birime bir sureti ise vergi dairesine verilir. Bu işlemlerden sonra vergi incelemesi başlamış olur (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2007, s.10).

Vergi incelemesinin başlama tarihi olarak mükellefin incelemeye başlama tutanağını imzaladığı tarih baz alınır. İncelemeye başlama tutanağının imzalanma tarihi incelemeye başlama hususunda son derece önemlidir. “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik” ile incelemeye başlama tarihinin; sevk tarihinde mi, bilgi toplanmaya başlandığı tarih itibari ile mi veya incelemeye başlama tutanağının imza tarihinde mi başladığı yönündeki tartışmalara da son verilmiştir (Batun Çözgezen, 2013, s. 50-51). Bahsi geçen yönetmelik uyarınca, incelemenin başladığı tarih mükellefin tutanağı imzaladığı tarihtir.

Mükellefin imzasının bulunmaması durumunda tutanağın vergi dairesi kayıtlarına alındığı tarih dikkate alınacaktır. Bu sebeple tutanağın bir suretinin mükellefin bilinen adresine gönderilmesi önem teşkil etmektedir. İncelemenin süresinin belirlenmesi açısından da bu husus oldukça önemlidir.

Henüz incelemeye başlama tutanağı imzalanmadığı takdirde, mükellef nezdinde incelemeye başlanılmış sayılmadığından, söz konusu durumda mükellef, hakkında herhangi bir ihbar bulunmaması durumunda ıslah ve pişmanlık hükümlerinden faydalanma imkânına sahiptir (Batun Çözgezen, 2013, s. 51).

İncelemeye Başlama Tutanağının imzalandığı sürede mükellefe incelemenin mahiyeti ve tam inceleme veya sınırlı inceleme yapılacağı takdirde muhtemel inceleme süresi hususunda bilgi verildikten sonra mükellef nezdinde hangi yasal defter ve belgeleri getireceğine dair bilgilendirme yapılır (Yunt, 2016, s. 196). Mükelleflerin defter ve belgeleri yazılı olmak kaidesiyle istenmeli ve tutanak ile teslim alınmalıdır. Bahsi geçen

yazı da ibraz edilecek belge ve defterlerin süresi, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde uygulanılacak hususlara yer verilecektir.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 7nci maddesi gereğince inceleme görevi verilen Müfettiş, görevin verilme tarihinden itibaren en geç on gün içerisinde işe başlamalıdır. Söz konusu yönetmeliğe göre işe başlamadan kasıt, mükellef ile ilgili ve bağlı olduğu sektör ile alakalı genel çerçevede (yazışmalar, bilgi ve belgelerin araştırılması vs.) bir nevi araştırma yapmaktır. Önceden de değinildiği gibi işe başlama aşaması en fazla 10 gün geciktirilebilir. Bu süreç inceleme için bir ön hazırlık aşamasıdır.

4.6.2.6.2.Vergi incelemesinin süreci ve tamamlanması

Vergi inceleme işlemi yapılması durumunda yönetmeliğin 9. maddesi gereğince inceleme amacıyla görevlendirilen yetkililer inceleme iş emir tarihinden itibaren en geç 30 gün içerisinde inceleme işlemlerine başlamaları gerekmektedir. Yönetmelikte görüleceği üzere bahsi geçen bu süreye işe başlama süresi de tabidir. (Kara, 2016).

İncelemeye başlandıktan sonra mükelleften vergi incelemesine ilişkin bir takım defter ve belgeler istenilir. Bu yazılı olacağı gibi sözlü de olabilir. Sözlü olması tevsiki zor olduğundan pek tercih edilmez. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 12nci maddesine göre istenilen belgeler ve defterlerin ibrazı için on beş gün süre verilir. Belirlenen süre içerisinde defter ve belgelerin ibraz edilmemesi durumunda yaptırımlar uygulanacaktır (Kara, 2016).Varlığı noter tasdik kayıtları veya diğer suretlerle ortaya konulmuş olan ve incelemeye ibraz edilmesi istenilen defter ve belgelerin belirlenen on beş günlük süre içerisinde veya hiç ibraz edilmemesi hali Vergi Usul Kanunu 359'ncü maddesine göre 'Gizleme Fiili' olarak kabul edilir ve söz konusu fiil kaçakçılık suçunun konusunu oluşturur. Böyle bir durumda uygulanacak vergi cezaları üç kat artırımlı uygulanmakla beraber nezdinde Vergi Usul Kanunu'na muhalefet etmekten savcılığa suç duyurusunda bulunulur ve 18 aydan-3 yıla kadar hapis cezası istenilir. (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2018). Eğer söz konusu süre aşımı mücbir sebepten dolayı gerçekleştirilemez ise Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik' in 13/3. maddesinde "Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve belgelerini daireye getirmeleri için uygun bir süre verilir" denilerek ne kadar süre

verileceğine yönelik olarak Müfettişe inisiyatif tanınmıştır. Müfettişe verilen defter ve belgelere ilişkin ayrıca teslim alma tutanağı düzenlenir (Kara, 2016).

Vergi Usul Kanunu'nun 140'ncı maddesinin 6.fikrasında "incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde en fazla altı ay, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise en fazla üç ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır." hükmü getirilmekte ve incelemenin bitirilmesi hususunda tam bir süre beyan edilmemektedir. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 23. maddesinin 2. Fikrasına göre inceleme için belirlenen süreler dâhilinde incelemenin bitirilemeyeceğinin anlaşılması halinde incelemeye yetkili kişilerce ek süre talep edilebilme hükmü getirilmiştir. Yine bahsi geçen yönetmeliğin 3. fıkrası gereğince bu süre 6 ayı geçmemek şartı ile belirlenmiştir.

VUK' un 140'ncı maddesinin 6.fikrasında "incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde en fazla altı ay, KDV iade incelemelerinde ise en fazla üç ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır." hükmü getirilmekte ve incelemenin bitirilmesi hususunda tam bir süre beyan edilmemektedir. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 23. maddesinin 2. fıkrasına göre inceleme için belirlenen süreler dâhilinde incelemenin bitirilemeyeceğinin anlaşılması halinde incelemeye yetkili kişilerce ek süre talep edilebilme hükmü getirilmiştir. Yine bahsi geçen yönetmeliğin 3. fıkrası gereğince bu süre 6 ayı geçmemek şartı ile belirlenmiştir.

VUK' un 140'ncı maddesinin 6. fıkrasında incelemenin ne zaman bitirileceğine dair tam bir sürenin belirtilmemiş olması, inceleme süresinin belirsiz bir süre içinde yapılacağı anlamına gelmez. İncelemenin en kısa sürede bitirilmesi hem mükelleflerin hem de vergi inceleme elemanlarının hedeflediği durumdur. İnceleme süresinin uzaması durumu devlet açısından maliyetlerin artmasına sebebiyet vereceği gibi mükellef açısından da ayrıca bir külfet durumu ortaya çıkaracaktır. Bu sebeple vergi incelemesinin olabildiğince makul sürede bitirilmesi arzulanan bir durumdur (Organ, 2008, s. 139).

İncelemeye başlanıldığından itibaren mükellef VUK' un 370. maddesi ve VUK' un 371. maddesinde bahsi geçen 'İzaha Davet' ve 'Pişmanlık ve Islah' yasalarından faydalanamayacaktır.

Vergi inceleme raporlarının, rapor değerlendirme komisyonlarına gönderilmek üzere ilgili inceleme ve denetim birimine teslim ettiği tarih, vergi incelemesinin bittiği tarih olarak belirlenir. Vergi incelemesinin tamamlanmış olması durumu ilgili rapor değerlendirme komisyonu kararına göre raporun düzeltilmesine bir mâni oluşturmamaktadır. Defter ve belgelerin incelemenin tamamlanmasından itibaren 15 gün içerisinde incelenen mükellefe gönderilmesi gerekmektedir (ISMMMO, 2016).

4.6.2.6.3.İnceleme tutanağının düzenlenmesi

Vergi incelemelerinin hukuki bir nitelik kazanması adına bir tutanağa bağlanması gerekir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar vergi incelemesinin araştırma işlevi gereği elde ettikleri hususları delil haline getirmek zorundadırlar. Bunun sonucunda tespit edilen hususların yazılı bir metin haline getirilmesine ‘tutanak’ denilmektedir (Organ, 2008, s. 139).

Bu bağlamda Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 16. maddesi belirtmektedir ki;

Vergi incelemesi yapmakla yetkili olan kişiler eğer gerekli görürlerse, vergilendirme konusu olaylar ve inceledikleri hesapların durumunu ayrıca bir tutanak ile tespitini gerçekleştirebilir ve tevsikini sağlayabilirler. Mükelleflerin mülahaza ve itirazları olması durumunda bunlarında tutanağa eklenmesi gerekmektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2010). 25.10.2016 tarihinde yapılan değişikliğe yönelik olarak bu itiraz ve mülahazaların tutanağa geçirilmesini sağlamak amacıyla tutanağı imzalamadan 2 gün evvel tutanakların taslakları mükelleflerin talep etmesi durumunda mükelleflerin bilgisine sunulur (ISMMMO, 2016). Tamamlanan tutanakların bir kopyası incelemesi gerçekleştirilen kişiye ya da vergi mükellefine verilmesi gerekmektedir. Vergi müfettişleri tutanakları imzalamaları için vergi mükelleflerini zorlayamazlar. Tutanakların vergi mükellefleri tarafından imzalanmaması halinde ise teslim alınan belge ve defterler inceleme yapan kişinin ya da mükellefin rızası alınmaksızın alıkonulmaktadır. Alıkonan bu belgelerin muhafazası vergi mükellefinin tabi olduğu vergi dairesine resmi yazı gönderilerek gerçekleştirilir. Bu defter ve belgeler için gerekli tedbirlerin uygulanması ise vergi dairesinin görev ve sorumluluğundadır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2010).

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 17. maddesi gereğince vergi inceleme tutanaklarında (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2010);

- Tutanaklarda yer alan hususların vergi mükellefleri tarafından okunduğunun ve anlaşıldığının belirtilmesini sağlayacak bir ifade,
- Varsa mükelleflerin mülahaza ve itirazları,
- Hakkında incelemenin gerçekleştirildiği ilgili tutanağın içerisindeki konuları vergi kanunu karşısında gerçekleştirilmesi mümkün tarihyat açısından kanıtlanma aracı olduğunu, tutanağın oluşturulmasından önce mükellefe bildirildiği hususu hakkında bilgi,
- Tutanağın oluşturulduğu tarih, yer ve saat yer alması gerekmektedir.

İnceleme tutanakları vergi kanunları ile alakalı kararname, tüzük, genel tebliğ, yönetmelik ve sirkülere kısaca mevzuata aykırı düzenlenemez.

İnceleme tutanakları; yükümlülerin tuttukları defterlere, vesikalara, belgelere ve bizzat yine yükümlünün kendi ifadesine göre hazırlandıkları için yargı ve idare organları nezdinde vergiyi doğuran olayın tespitinde önemli bir delil teşkil eder. Söz konusu inceleme tutanakları, düzenlenecek olan 'inceleme raporlarına' da dayanak oluşturmaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2014, s.187).

4.6.2.6.4.İnceleme raporlarının işleme konulması

Vergi incelemesi, inceleme yapılanın veya mükellefin lehine sonuçlandığı takdirde "kabul raporu", aleyhine sonuçlanması takdirde "inceleme raporu" düzenlenir (Tekin ve Çelikkaya, 2014, s.189).

Vergi incelemesi ile alakalı olan raporlar; "Vergi Tekniği Raporu", "Vergi İnceleme Raporu", "Vergi Suçu Raporları", "Görüş ve Öneri Raporları" dır (Yunt, 2016, s.198);

- **Vergi İnceleme Raporları:** Gerçekleştirilen vergi incelemesinin ardından saptanan hususların VUK ve gelir kanunları çerçevesinde ifade edildiği raporlardır.
- **Vergi Tekniği Raporları:** Birden fazla mükellefi, birden fazla vergi türünü veya aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiriye konu

olabilecek hususların tespitinde, konunun tek bir rapor üzerinden düzenlendiği raporlardır. Bu raporlar esas olarak düzenlenecek olan vergi inceleme raporunun ekini oluşturmak amacıyla ya da incelemeler esnasında tespit edilen, beyan dönemi daha gelmemiş olan vergilerle ilgili belirlenen hususlarda ilgili

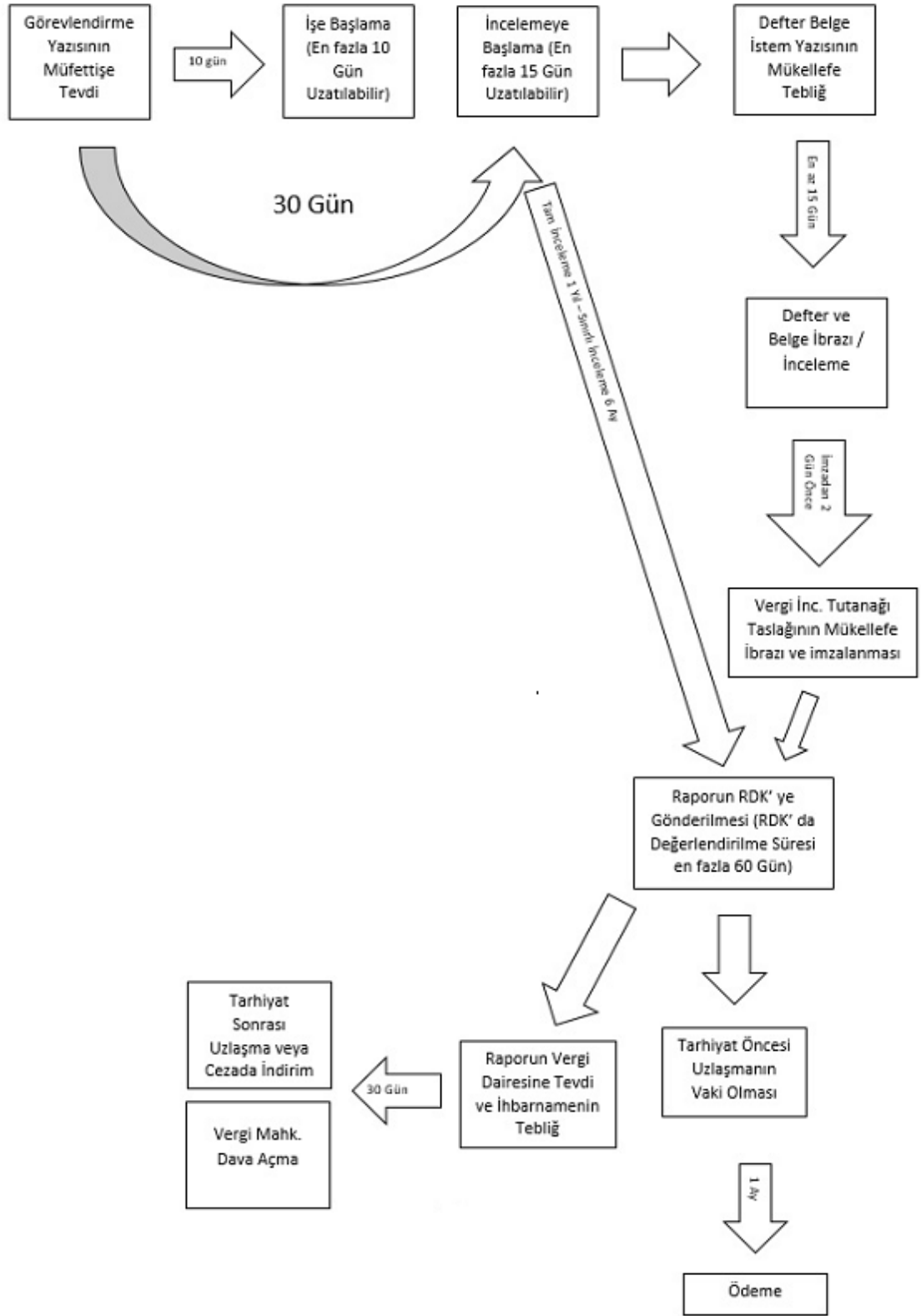
- makamları bilgilendirmek amacı ile düzenlenir. Ayrıca sahte belge ve muhteviyatı açısından yanıltıcı belge düzenleyen mükelleflere de düzenlenen rapordur.
- **Vergi Suçu Raporları:** Cumhuriyet Savcılıklarına VUK' un 359. maddesindeki fiillerin tespiti durumunda suç duyusundan bulunmak maksadıyla düzenlenen raporlardır.
- **Görüş ve Öneri Raporları:** İhbar ile başlatılan incelemelerde, ihbar eden yani muhbirin ihbar ikramiyesine hak kazanıp kazanmadığına dair incelemeyle yetkilendirilmiş Vergi Müfettişinin görüşlerini almak amacıyla yazılan raporlardır. Ayrıca söz konusu raporlar, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirlik (YMM) Kanunu kapsamındaki meslek mensuplarına yönelik cezai sorumluluklara ilişkili olarak da düzenlenir.

Vergi incelmesinin sonucunda Müfettişler tarafından yazılmış olan raporların Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın belirlemiş olduğu standartlara uygunluğu açısından değerlendirilmek üzere Rapor Değerlendirme Komisyonlarınca incelenir. Rapor Değerlendirme Komisyonları, Vergi Denetim Kurulu'nun bir bakıma 'Kalite Kontrol' mekanizmalarıdır (Yunt, 2016, s. 199).

Vergi usul kanununun 140. Maddesinin (Ek fıkra: 23/7/2010-6009/9 md; Değişik ikinci fıkra: 7/7/2011-KHK-646/4 md.) göre Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen raporlar ilgili vergi dairesine gönderilmeden önce meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Müfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, yönetmelik, tüzük, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapan ile rapor değerlendirme komisyonu arasında uyuşmazlık bulunması halinde söz konusu raporlar, üst değerlendirme mercii olarak maliye bakanlığı vergi denetim kurulu başkanlığı bünyesinde 1 Başkan yardımcısı, dört grup başkanından oluşan 5 kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından kararname, yönetmelik, tüzük, sirküler, genel tebliğ, ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. Bunun üzerine incelemeyi yapanlar merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından yapılan değerlendirmeye göre düzenledikleri raporları bağlı

oldukları birime gönderirler (VUK, md.140). Vergi inceleme süreci, rapor değerlendirme komisyonuna gitmesi ile son bulur. Bu aşamadan sonra ise mükelleflerin kullanabilecekleri bir takım hukuki yollar mevcuttur.





Şekil 2: Vergi İncelemesi Süreci

Kaynak: (Kara,2016)

4.6.2.6.5.Vergi incelemesinin sonuçlanması

Vergi incelemelerinin mükellefin ya da inceleme yapılan kişinin lehine sonuçlanması halinde ikmalen veya re'sen tarhiyat gerçekleştirilmektedir (İştekal, 2017, s.43).

VUK' un 30. maddesine göre Re'sen vergi tarhi “*vergi matrahının kısmen ya da tamamen belge, kayıt ve defterlere ya da kanuni ölçülere dayandırılarak belirlenmesine imkân olmayan durumlarda takdir komisyonlarında takdir edilen ya da vergi incelemekle yetkili olan kişilerce düzenlenen vergi inceleme raporlarında yer alan matrah kısmı ya da matrah üzerinden verginin tarh edilmesidir*” (VUK, md. 30). Re'sen tarhiyat durumu kayıt unsuru barındıran durumlarda ve muhasebe hilelerinde söz konusu olmaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2014, s.192).

İkmalen vergi tarhiysa VUK' da yer alan 29. maddeye göre; “*ne durumda olursa olsun bir verginin tarh edilmesinin ardından söz konusu vergiye müteallik bir şekilde ortaya çıkan belge, kayıt ve deftere ya da kanuni ölçülere dayandırılarak miktarı belirlenen matrah farkı ya da matrah üzerinden elde edilecek vergilerin tarh edilmesidir.*” (VUK, md. 29). İkmalen tarhiyat vergi incelemeleri esnasında, daha çok kasit olmayan muhasebe hatalarının tespitinde söz konusudur (Tekin ve Çelikkaya, 2014, s.192).

İlgili vergi dairesi, inceleme yapılanı veya mükellefe inceleme raporu sonuçları neticesinde ya vergi tarh eder ya da ceza keser. Vergi dairesi de sonuç itibari ile raporda belirtilen tarh ve ihbarnameleri mükellefe veya inceleme yapılanı gönderir. Bu hususta vergi inceleme raporu ikmalen veya re'sen tarhiyatın sebebini teşkil eder. Eğer vergi suçu raporları mevcut ise ilgili Cumhuriyet Savcılığı'na gönderilir. Kaçakçılık durumu dışında tarhiyat öncesinde talep hakkı bulunmaktadır. Bu talebi vergi inceleme tutanaklarında belirtmeleri gereklidir (Yeniçeri, 2014, s.28-29).

Vergi incelemesi raporunda yer alan vergi ve ceza tutarlarının yer aldığı ihbarname mükellefin bağlı olduğu vergi dairesince tanzim edilerek mükellefe tebliğ edilir. Mükellefin İhbarnamenin tarafına tebliğini izleyen tarihi takip eden günden itibaren 1 ay içerisinde ihbarnamede yer alan vergi ve ceza tutarlarını ilgili vergi dairesine ödemesi gerekmektedir. Vade tarihinden itibaren her geçen gün için mevcut borca 6183

sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun gereğince gecikme zammı uygulanacaktır (Kara, 2018).

4.6.3.Arama/ Aramalı İnceleme

Esas olarak inceleme, mükellefin defter, belge ve vesikalarının istenilerek bunlar üzerinden kontrolü şeklinde yapılır. Ancak, herhangi bir ihbar veya inceleme neticesinde, mükellefin vergi kaçırdığına dair kanıtların bulunduğu, bunların istenildiği takdirde ibrazı mümkün olmadığı veya yok edileceği ihtimali üzerine kendi rızası veya isteği aranmaksızın, mükellef veya kaçakçılık ile ilişkisi görülen kişilerin üzerlerinde, evlerinde ya da iş yerlerinde araştırma yapılması işlemi arama işlemidir (Arslan M., 2006, s.243).

VUK' un 142. ve 147'nci maddelerine göre; İhbar ya da başka durumlar ile, bir mükellefin vergi kaçırdığına dair işaretler bulunur ise, mükellef ve kaçakçılık ile ilgisi olan diğer şahıslar nezdinde, iş yerleri ve evlerinde arama yapılması, elde edilen bilgi ve belgeler üzerinden vergi incelemesinin tamamlanması aramalı vergi incelemesidir (Hesap Uzmanları Derneği, 2004, s.134).

Arama kararına gereksinim duyulması aramalı incelemeyi diğer inceleme türlerinden ayıran en önemli özelliklerden biridir. Arama, hukuksal anlamda kişinin hak ve özgürlükler alanına ciddi müdahale teşkil etmektedir (Erol, 2010, s. 41). Arama nezdinde kişi hak ve özgürlüklerine doğrudan yapılan bir müdahale olduğundan dikkatli şekilde yapılması gereken bir denetim yöntemidir. (Tosun ve Özden, 2014, s.286).

4.6.3.1.Aramaya Yetkili Olanlar

Vergi incelemesi yapmaya yetkili kişiler tarafından aramalı inceleme gerçekleştirilebilir. Aramalı inceleme, organize bir çalışma gerektirdiğinden aramalı inceleme yapmaya yetkili kişilerin haricinde uzman memurların da görev yapması gerekebilir (Berber, 2002, s.40).

4.6.3.2.Arama Yapılırken Uyulacak Esaslar

213 Sayılı VUK' da yer alan 147. maddesine göre yapılan incelemeler ya da ihbar sonucunda, vergi kaçırıldığı yönünde izlenimler elde edilirse, bu kaçakçılık ya da mükellef ile alakalı olan diğer üçüncü kişiler üzerinde de arama gerçekleştirilebilir.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerin arama yapabilmesi için öncelikle aramanın yapılmasını gerekli görmeli ve arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu yazılı olarak istemelidir. Ayrıca istenilen sulh yargıcının vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca belirlenen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi gerekmektedir (Alptürk, 2009).

Arama kararının verilmesinden sonra vergi kaçırdığına dair şüphelenilen kişinin üstünde, evinde eşyalarında ve kişiye ait olan diğer yerlerde arama yapılabilir. Ancak avukatlara ait bürolar ve konutlar baro başkanlarının veya vekilinin katılımı ile arama kararından geçen sebepler gerekçesi ile aranır. Avukatların üzerlerinde arama yapılması mümkün değildir (Doğrusöz, 2009).

Arama hiçbir şekilde gece gerçekleştirilemez. Gündüz başlanılan aramaya gece devam edilmesi mümkündür. Arama yapılan kişi, arama yapılacak yerlerde hazır bulunabilir. Kendisinin bulunmadığı takdirde temsilcisinin, ayırt etme gücüne sahip akrabalarının veya komşusu durumunda olan kişinin hazır bulunması zorunludur. Söz konusu kişinin avukatının aramada bulunmasına engel olunamaz (Doğrusöz, 2009).

Defter ve belgelerin incelenmesi esnasında hukuka aykırı herhangi bir işlemin gerçekleştirildiği görülürse bu durum tutanak ile saptanacaktır. Mükellef bu tutanakları imzalamaktan kaçınır ise alınan defter ve belgeler, aramalı incelemenin sonucuna göre çıkacak olan vergi ve cezaların kesinleşmesine kadar mükellefe iade edilmez. Bu belgeler sulh delili olarak idare tarafından saklanacaktır.

İhbar üzerine yapılan aramalarda ihbarın ciddi olmasının yanında diğer inceleme türleriyle tespit edilemeyen bir durumun olması ve kanıtlara arama neticesinde erişileceğinin anlaşılması sonucunda aramaya değecek bir sonucun elde edilmesi gerekmektedir (Organ, 2008, s. 143). Gerçek olmayan ihbarlardan korunabilmek için VUK' daki 142. maddeye göre; arama yapılan kişi ihbarcının isminin bildirilmesini talep edebilir, bu durumda vergi dairesi ihbarcının adını bildirmekle yükümlüdür. Bu madde mükelleflerin haklarını korumaktadır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2010). Eğer ihbar doğruysa ihbarcının kimliği hiçbir şartla açıklanmamaktadır. Bununla beraber ihbarcıya kaçırıldığı belirlenen vergi miktarına bağlı bir şekilde "Menkul ve Gayrimenkul Emval ve Bunların İntifa Haklarını ve Daimî Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiyelere Dair Kanun" kapsamında "ihbar ikramiyesi" ödenmektedir (İştekal, 2017, s.45).

213 sayılı VUK'un 145. Maddesine göre aramalı incelemenin 3 ay içerisinde bitirilmesi gerekmektedir. Haklı sebeplerden dolayı incelemenin bitirilemeyeceği durumlarda sulh hakiminin vereceği karar üzerine inceleme süresi uzatılabilir. Sulh mahkemesi ek 3 ay süre uzatım talebini kabul etmese bir üst mahkeme olan Asliye Hukuk Mahkemesine, sulh yargıcının red kararını da ekleyerek itiraz dilekçesi ile müracaat edebilir. Yapılan ilk incelemelerde aramalı vergi incelemesi tamamlanmadan herhangi bir kayba neden olacak bir durum tespit edilirse amme alacağına güvence altına alınması adına inceleme tamamlanmadan 6183 sayılı Kanunun hükümleri gereği teminat istenebilir, ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati haciz için teklif yapılabilir. 213 sayılı VUK'un 359. maddesine göre tanımlanmış olan fiillerin varlığı durumunda kaçakçılık suçu raporu tanzim edilerek VUK 378. Maddesine göre suç duyurusunda bulunulabilir. Ayrıca vergi incelemesi yapmakla yükümlü olan kişi VUK 378.maddesine göre düzenlenen raporda Danıştay aşamasında murafaa talebinde veya dinleme talebinde bulunabilir (Ün, 2008, s.39-43).

4.6.4.Vergi Denetiminde Mükellef ve İdarenin Hak ve Yükümlülükleri

4.6.4.1.Mükelleflerin Hakları

4.6.4.1.1.Genel haklar

Mükellefin yasalardan doğan, vatandaşlıktan dolayı edindikleri haklardır. Bunlardan bazıları aşağıda açıklandığı gibidir;

- **Dilekçe Hakkı:** 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanunun 3. maddesi gereğince; Türk vatandaşları kendileri hakkında oluşan şikayetler ve dilekler için TBMM ve yetkili makamlara bu hususta yazı ile başvurma haklarına sahiptir. Bu kanun ile vatandaşların, TBMM'ye ve yetkili makamlara dilek ve şikayetleri hakkında yazı ile başvurma hakları düzenlenmiştir (Can, Şengöz ve Aydın, 2014, s.275-276). Söz konusu kanuna göre mükellef nezdinde verilen dilekçelere en geç '30 gün' içinde cevap verilmelidir.
- **Bilgi Edinme Hakkı:** 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu 4. maddesine göre; herkes kendileri ve faaliyet alanları ile ilgili olmak kaidesi ile bilgi edinme hakkına sahiptir. Vergi mükellefleri vergi sisteminin işleyişi ile verginin tarhi konusunda güncel bilgileri talep etme hakkına sahiptirler. Bilgi alma hakkı, vergi idarelerinden,

vergi mükelleflerinin kendilerinin hakkında bilgi almalarını kapsayan bir haktır. Eğer vergi idarelerinden alınan bilgilerinin yanlış olduğuna kanaat getirilirse, mükellef düzeltilmesini de talep edebilir (Egeli ve Dağ, 2012, s.276).

- **Dava Açma Hakkı:** Vatandaşlar, yapılan işlemler ile ilgili yasaya herhangi bir aykırılık veya yanlışlık olduğu kanısında olurlar ise; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda ön görülen usul ve süreler içerisinde söz konusu işlemlerin iptali ve tam yargı davası açabilirler (Can, Şengöz ve Aydın, 2014, s.276).
- **Kamu Denetçisine Başvurma Hakkı:** İdarenin işleyişi ile ilgili şikâyetleri TBMM' ye bağlı Kamu Denetçiliği inceler (Kamu Denetçiliği Kanunu, md.5). Bu doğrultuda mükellefler idare ile ilgili şikâyetlerini kamu denetçilerinin incelemesi hakkına sahiptirler.
- **Temsil Hakkı:** Vergi ile ilgili hususlar mükellefin kendisi tarafından takip edileceği gibi 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'na göre vekil, Borçlar Kanunu'na göre temsilci veya 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik kanununa göre meslek mensupları tarafından da takip edilebilir (Can, Şengöz ve Aydın, 2014, s. 276).
- **Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı:** Bu hak, vergi idaresinin, mükelleflere karşı nezaket kuralları çerçevesinde saygılı davranmasını ve edinmiş olduğu yetkiyi tarafsız ve adil bir şekilde kullanmasını ifade eder. Şöyle ki, vergi kanunlarının uygulanması esnasında mükelleflere karşı tutarlı, adil ve eşit davranılarak vergilerinin hesaplanmasında mükelleflerin özel durumları da göz önünde bulundurulmalıdır. Mükelleflerin karşılaşmış oldukları sorunlar, şikâyetler belirlenen hizmetler çerçevesinde adil ve hızlı bir şekilde çözüme ulaştırılmalıdır (Egeli ve Dağ, 2012, s.133).
- **Mükellef Memnuniyeti:** Adil, eşit ve saygılı hizmet hakkını kapsayan haktır. Mükellefler adil, saygılı ve eşit hizmet alma haklarına sahiptirler.

Tablo 2. Mükelleflerin Genel Hakları

Dilekçe Hakkı ve Bilgi Edinme Hakkı	3071 Sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun. 4982 Sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu. 1905 Sayılı Kanun'a göre İhbar ikramiyesi talep etme hakkı.
Kamu Denetçisine Başvurma Hakkı	TBMM'ye bağlı olan Kamu Denetçiliği idarenin işleyişiyle ilgili şikâyetleri inceler. (Anayasa Md. 73.)
Dava Açma Hakkı	2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu.
Temsil Hakkı	Vergi ile ilgili işlemlerin mükelleflerin yanı sıra, vekil ya da temsilci veya 3568 sayılı Yasada sayılı meslek mensupları tarafından da yapılabilmesi.
Eşit Muamele Görme Hakkı	Vergi Kanunlarında uygulama birliğinin sağlanması.
Mükellef Memnuniyeti	Adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı.

Kaynak: (GİB, 2014)

4.6.4.1.2.Özel haklar

Mükellefler, vergi kanunlarından doğan birtakım haklara sahip olurlar. Bunları özel haklar olarak değerlendirebiliriz. Bunlardan bazıları aşağıda bahsi geçen haklardır.

- **Vergi Mahremiyetinin Korunması Hakkı:** Vergi idareleri, yetkilerini kullanarak mükellef hakkında öğrendikleri şahsi veya meslekleri hususundaki sırlarını, her türlü gizli bilgilerini ifşa etmeyerek sadece kanunların öngörmüş olduğu kadarıyla kullanmaları gerektiğini ifade eder. Bu bilgiler herhangi kişi veya kurumla edinildikleri amaç haricinde paylaşılmaz (Egeli ve Dağ, 2012, s. 134). Ancak aşağıda sayılan hususlarda istisnalar söz konusu olmaktadır ve bunların idarece açıklanması vergi mahremiyeti olarak değerlendirilmemektedir. Bunlar;
 - i. Vergilerin ilanı (VUK, md.5/2)
 - ii. Vergi levhası (VUK, md. 5/4)
 - iii. Vergi ceza ve borç ilanları (VUK, md. 5/3) (Can, Şengöz ve Aydın, 2014, s. 276).
- **Temsilci Kullanma Hakkı:** Mükellefler, vergi idaresi ile olan ilişkilerinde bizzat kendilerinin başvuru hakkı olmasının yanında kanuni temsilci bulundurma

haklarına da sahiptirler. Temsilci olarak, mali müşavirler, avukatlar ve vergi dairelerince yetkilendirilmiş kişiler kullanılır. Bu hakkın kullanılabilmesi için mükellef tarafından vergi dairesine kendisi adına işlem yapabilecek, temsil edebilecek ve gizli bilgileri alabilecek temsilci olan kişinin adının yazılı ve imzalı olduğu belgeyi ibraz etmek zorundadır (Egeli ve Dağ, 2012, s. 134).

- **Uzlaşma Hakkı:** Mükellefler, vergi idareleri ile re'sen, ikmalen ve idarece tarh etmiş vergileri ile bunların kaçakçılık suçu hariç vergi ziyayı cezalarının tahakkuk edecek miktarları hususunda uzlaşma yoluna gidebilir (VUK, Ek md. 1,11). Ancak, VUK 359. maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyayı oluşmuş ise, tarh edilen vergi ile kesilen ceza tarhiyat öncesi ve sonrasında uzlaşma konusu yapılamaz (Can, Şengöz ve Aydın, 2014, s. 276). Uzlaşmanın vuku bulması durumunda, üzerinde uzlaşmış olan vergi ve cezaya karşı dava açılmaz (VUK, Ek md.7,11).
- **Pişmanlık ve Islah Hükümlerinden Yararlanma Talebi:** Beyan esasına dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını doğuran fiillerde bulunan mükelleflerin, söz konusu hukuka aykırı bulunan hareketlerini kendi rızası ile ilgili makamlara dilekçe ile haber vermesi durumunda pişmanlık ve ıslah hükümleri gereği vergi ziyayı cezası kesilmez (VUK, md. 371).
- **Düzeltilme Talebi Hakkı:** Mükellefler, vergi idarelerinden vergi işlemleri ile ilgili hataların düzeltilmesini yazı ile isteyebilir (VUK. md. 122)
- **Şikâyet Yolu ile Başvuru Hakkı:** Düzeltilme talebinde bulunmuş olan mükellefler, bu taleplerinin vergi mahkemesinde dava açma süreleri geçtikten sonra ret olunması durumunda şikâyet yoluna giderek TC. Hazine ve Maliye Bakanlığı'na başvuruda bulunma hakkına sahiptirler (VUK, md. 124).
- **Dava Açılan Vergi ve Cezalarının Kısmen veya Tamamen Ödenmesi:** Mükellefler tarafından dava açılması sebebiyle tahsili durmuş olan ceza ve vergilerin istenildiği takdirde tamamını veya bir kısmını davanın devamı esnasında ödeyebilir (VUK. md.112/3).
- **Ödeme Emrine İtiraz Hakkı:** Mükellefler kendilerine ödeme emri gelen borca ilişkin böyle bir borcun olmadığına dair veya bir kısmının ödendiğine dair vergi mahkemelerine 7 gün içerisinde dava açabilirler (AATUHK, md. 58).
- **Tecil Talebi:** Kamu borcunun vadesinde ödenmesi, mükellef nezdinde haciz uygulanması veya haczedilen malların paraya çevrilmesi kamu borçlusunu zor duruma düşürecek ise, söz konusu borçlu teminat gösterilmek ve yazı ile istenmiş

olmak koşulu ile alacaklı olan ilgili makamlarca kamu alacağını 36 ayı geçmemek suretiyle faiz alınarak tecil edilebilir (AATUHK md. 48).

- **Cezalarda İndirim Hakkı:** İkmalen re'sen ve idarece tarh edilmiş olan vergi veya vergi farkları ve cezalarını, vergi sorumlusu veya mükellef ihbarnamelerin ihbar tarihinden 30 gün içinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilmiş türden teminat göstererek vadenin bitiminden itibaren 3 ay içinde ödeyeceğini bildirir ise;
 - Vergi ziyai cezasında ilkte ikide biri sonrakinde üçte biri,
 - Özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezasının üçte biri indirilir (VUK, md.376).
- **Özelge veya Sirküler Talep Hakkı:** Mükellefler vergisel durumları, işlemleri hususunda şüpheye düştükleri takdirde yetkili makamlardan veya TC. Hazine ve Maliye Bakanlığı'ndan tereddütte düştükleri konu ile alakalı bilgi talep edebilirler. Talep edilen yetkili makamlarca yazı veya sirküler ile en kısa sürede cevap verilmelidir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2019).
- **Mahsup ve İade Hakkı:** Gelir İdaresi Genel Tebliği'ne göre: "Tevkif yoluyla kesilmiş olan vergilerin yıllık beyannamedeki mahsuplarının sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup edilecek tutara bakılmadan, inceleme raporu istenilmeden ve teminat aranılmadan yerine getirilir".
- **Vergi İncelemesi Esnasındaki Haklar:** Vergi incelemesi esnasındaki mükelleflerin sahip oldukları haklar Tablo 3 'de belirtildiği gibidir.

Tablo 3. Vergi İncelenmesi Esnasında Mükellef Hakları

1.Vergi İnceleme Elemanının Kimliğini Görme Hakkı
2.İnceleme Konusunu ve Kapsamını Öğrenme Hakkı
3.İncelemenin Mükellefin Kendi İşyerinde Yapılmasını İsteme Hakkı
4.Zorunlu Sebepler Nedeniyle İncelemenin Dairede Yapılmasını İsteme Hakkı
5.Defter ve Belgelerini İbraz Etmek İçin Ek Süre İsteme Hakkı
6.Vergi İnceleme Raporlarının Mevzuata Uygun Olmasını İsteme Hakkı
7.İşyerinde Yapılan İncelemelerde Resmi Mesai Saatleri Dışında İnceleme Yapılmamasını İsteme Hakkı
8.İncelemenin İşyerinin Faaliyetini Engellememesini İsteme Hakkı
9.İncelemenin Her Safhasında Bilgi Alabilme Hakkı
10.İhtiyati Haciz Sebebine İtiraz Edebilme Hakkı
11.Fiili Envanterin Yapılmasının Gerektirdiği Giderlerin Kendisine Ödenmesini İsteme Hakkı
12.El Konulmuş Defter ve Vesikalardan Faydalanma Hakkı
13.Arama Kararının Gösterilmesini İsteme Hakkı
14.Hakkında Yapılan İhbarın Doğru Çıkmaması Sonucunda Muhbirin Adını İsteme Hakkı
15.Süresi Gelen Beyannamelerini Verebilmek İçin Muhafaza Altındaki Defter ve Belgelerini İsteme Hakkı
16.İnceleme Sırasında Müşavir ve/veya Avukat Bulundurma Hakkı
17.İncelemenin Kanunda Belirtilen Sürelerde Bitirilmesini İsteme Hakkı
18.Vergi İnceleme Tutanaklarına İtiraz ve Görüşlerinin Yazılmasını İsteme Hakkı
19.Kayıtların İşlenmesi İçin Ek Süre İsteme Hakkı
20.Kayıtlarını Yeniden Tasdik Ettireceği Bir Deftere veya İade Edilen Defterine İşleme Hakkı
21.Vergi İncelemesinin Bittiğine İlişkin Resmi Bir Yazıyı İsteme Hakkı
22.Vergi Mahremiyetine Uyulmasını İsteme Hakkı
23.Tutanaktan Bir Nüsha Alma Hakkı
24.Mükellefin Rapor Değerlendirme Komisyonunca Dinlenmesi
25.Uzlaşma Hakkı
26.Dava Açma Hakkı

Kaynak: (GİB, 2014)

4.6.4.2.Mükelleflerin Yükümlülükleri

Mükellefin yerine getirmekle hükümlü oldukları yükümlülükleri mevcuttur. Bu yükümlülükleri yerine getirmemesi söz konusu olur ise cezai yaptırımlara maruz kalacaklardır. Mükelleflerin yerine getirmekle yükümlü oldukları sorumlulukları aşağıda belirtilmiştir.

- **Defter Tutma Yükümlülüğü:** VUK' un 'Mükellef Ödevleri' başlıklı kitabının 'Defter Tutma' başlıklı bölümünde yer alan açıklamalara göre; mükellefler vergi ile alakalı olan hesap durumlarını, servetlerini ve sermayelerini; faaliyetlerini ve hesap sonuçlarını tespit etmek hususu ile her türlü işlemlerin belirtilmesi amacıyla

defter tutmak mecburiyetindedir. Yine bahsi geçen kitapta, mükelleflerin defter tutmaması sonucunda usulsüzlük cezası uygulanacağı belirtilmiştir.

- **Bildirim:** Mükelleflerin yerine getirmekle yükümlü olduğu sorumluluklardan biri de bildirimdir. VUK’ un ‘Mükellef Ödevleri’ başlıklı kitabının ‘Bildirimler’ başlıklı bölümünde; mükelleflerin, iş değişikliği, işe başlama, işe son verme, iş yeri ile ilgili değişiklikler vb. konularda kendisinin bağlı oldukları vergi dairesine bildirmekle yükümlü oldukları belirtilmiştir. Yine bahsi geçen kitapta, söz konusu bildirimlerin kanunlarda ön görülen süreler içerisinde gerçekleşmemesi durumunda mükellefe usulsüzlük cezası uygulanacağına değinilmiştir.
- **Belge Düzenleme:** VUK’ un ‘Mükellef Ödevleri’ başlıklı kitabının ‘Vesikalar’ başlıklı bölümünde; VUK’ a göre tutulmuş olan ve üçüncü kişilerle gerçekleştirilen işlemlerin veya kayıtların belgelere dökülmesi tevsik açısından zorunludur (GİB, 2014).
- **Belge Temini ve İptali:** Mükellefler, kendilerinin bağlı buldukları vergi dairesinin il sınırları içerisinde kalan anlaşmalı matbaalara, VUK’ a göre kullanacakları belgeleri bastırabilirler veya notere tasdik ettirerek kullanabilirler. Yine mükellefler işlerini terk ettiklerine dair vergi dairesine bildirimde buldukları durumda ellerinde kalan kullanmadıkları belgeleri tutanakla iptal ettirmesi gerekebilir.
- **Muhafaza ve İbraz:** Defter tutmak ile sorumlu olan mükellefler, tutmakla sorumlu oldukları defter ve belgeleri ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından 5 yıl boyunca muhafaza etmekle hükümlüdürler. Aynı şekilde yetkili makamların isteği üzerine yetkilendirilmiş memurlara kanunlarda belirtilmiş belgeleri ibraz etmek zorundadırlar (GİB, 2014).
- **Diğer Yükümlülükler:** VUK 257. maddesinde mükelleflerin yerine getirmek ile yükümlü oldukları diğer sorumlulukları belirtilmiştir.

4.6.4.3.Vergi İncelemesi Yapmakla Yetkili Olan Kişilerin Yetkileri

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişilerin başlıca yetkileri aşağıda değinildiği gibidir (GİB, 2014);

- “Mükellefler nezdinde vergi incelemesi yapmak,

- Tarh zaman aşımı bitimine kadar mükellefe haber vermeksizin vergi incelemesini her zaman yapmak,
- Vergi incelemesine konu olan bilgi, belge, defter vs. 'in ibrazını mükelleften talep etmek,
- Mükellef ile ilgisi olduğu tespit edilen üçüncü kişi ve kurumlardan bilgi talep etmek,
- Gerekli görülürse nezdinde yoklama yapmak,
- Vergi incelemesi esnasında ya da ihbar ile vergi kaçırıldığına dair delil elde edilmesi durumunda arama yapılmasını istemek,
- Yoklama esnasında ya da arama esnasında mükellefin vergilendirme ile ilişkili olan defter ve belgelerine el koymak,
- El koyulan defter ve belgelerden mükellefin bir örneğini almasına veyahut incelemesine nezdinde izin vermek,
- İncelemenin nerede gerçekleştirileceğine karar vermek,
- Mükellefe ait olan iş yerinin her yerini gezip görebilmek,
- İnceleme yapılan mükellefin vergilendirmeye dair ödevlerini yerine getirmemesi veyahut eksik yerine getirmesi sonucunda vergi tahakkuk ettirilemez ise ilk inceleme neticesinde tahmini olarak kamu alacağını hesaplayıp ilgili vergi dairesine bildirmek,
- İnceleme yapılan mükellefin tutanakları imzalamasından sonra aramada el konulmuş olan defter ve belgeleri cezai hüküm kesinleşene kadar mükellefe geri vermemektir.

4.6.4.4.Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkili Olanların Yükümlülükleri

Vergi incelemesi esnasında vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişilerin yerine getirmekle yükümlü oldukları sorumlulukları bulunmaktadır. Bunları aşağıda belirtildiği şekilde sıralamak mümkündür (Gündüz, 2016, s.225-226);

- Vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişiler, mükelleflere inceleme başlamadan evvel memuriyetlerini belirtmek ve vergi incelemesi yapmaya yetkili olduklarını belirten kimliklerini göstermekle yükümlüdür.
- Vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişiler, mükelleflere incelemenin kapsamı (tam ya da sınırlı olması), gerekçesi, türü ve dönemi hakkında bilgi vermekle yükümlüdür.

- Vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişiler, incelemeyi geçerli bir sebep olmadığı takdirde mükellefin işyerinde gerçekleştirmekle yükümlüdür (GİB, 2014). Vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişiler, zaruri bir durumun söz konusu olması halinde incelemenin kendi çalışma adreslerinde yapılmasını isteyebilir.
- Vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişiler, incelemenin mükellefin işyerinde yapılması halinde mükellefin izni olmaksızın resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamaz.
- Vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişiler, mükellefler hakkında bilgileri üçüncü kişilerle paylaşamaz.
- Vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişiler, inceleme sırasında gerekli görüldüğü takdirde vergilendirmeye konu olan olayları ve hesap durumlarını tutanak ile tespit ve tevsik edebilirler.
- Vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişiler, mükelleften tutanak düzenlemek kaidesi ile defter ve belgelerin ibrazını isteyebilir.
- Vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişiler, mükellefe ibraz edilen belgeleri yine tutanak ile teslim etmekle yükümlüdür.
- Vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişiler, inceleme esnasında tutulan tutanakları nezdinde bir örneği mükellefe vermekle yükümlüdür.
- Gerçekleştirilen incelemeler veya ihbar sonucunda mükellefin vergi kaçırdığına kanaat getirilip arama kararı çıkmış ise mükellefe, vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişilerin, mahkemeden alınan arama kararını ve mesleki kimliklerini göstererek aramanın kapsamı ve amacı hakkında bilgi vermesi gerekmektedir.
- Vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişiler, aramayı resmi çalışma saatleri içerisinde yapmakla yükümlüdür.
- Vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişilerce arama, en fazla üç ay içerisinde gerçekleştirilmeli, suç delili olmayan defter ve belgeler tutanak dahilinde mükellefe geri teslim edilmelidir.
- Vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişiler, inceleme esnasında tutulan tutanakta, mükellefe görüş ve itirazlarını yazması için müsaade etmelidir.
- Vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişiler, incelemenin bitmesi durumunda inceleme yapıldığına dair mükellefe bir belge vermelidir.

BÖLÜM 5

VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ KAVRAMI

Örgütlerin başarısı genel olarak “verimlilik” ve “etkinlik” kavramlarıyla değerlendirilir. Etkinlik, örgütlerin hedeflerine ulaşabilme düzeyini, yani başarıma ve başarı düzeyini ortaya koymaktadır (Koban,2019, s.6).

Etkinlik kavramı kullanılmakta olduğu bilim dallarına göre farklı anlamlara gelebilmektedir. Genel olarak etkinlik kavramı, belirlenen amaçlar ile ortaya çıkan sonuçların karşılaştırmasıyla meydana gelen durumu belirtmektedir. Etkinlik kavramının bu bakımdan bir anlam kazanabilmesi için ilk olarak amaçların belirlenmesi gerekmektedir. Vergi denetiminin en mühim amacı mükelleflerin vergiyle ilgili kanunlara uymasının sağlanması ve bu yolla vergi kaçak ve kayıplarına engel olunmasıdır.

Organizasyonların etkinlik kriterleri ve etkinliklerin değerlendirilme aşamasında kullanılan öncelikli kriterler şunlardır (Erdem, 1981, s.45);

- “Maliyet etkinliği,
- Prodüktivite,
- Kar,
- Anlaşmazlıklar,
- Yöneticiler ve iş görenler arasındaki ilişkiler,
- Uyum,
- Motivasyon,
- İşe olan memnuniyet,
- Katılım,
- Başarıyı önemseme,
- Kalite,
- İş görenlerin beceri ve bilgi birikimleri,
- Normlar ile görevlerin birbirleri ile uygunluğu,
- Eğitim,
- İstikrar.”

Vergi denetimlerindeki etkinlik, mükelleflerin ve vergi idarelerinin vergi hususlarında yasalara uyma düzeylerini belirlemek amacıyla gerçekleştirilen denetimlerde, beklentileri karşılayabilme düzeyidir. Etkinliğin sağlanabilmesi için de denetim elemanı ve vergi mevzuatı gibi etkenlere gereksinim duyulmaktadır (Şaan, 2008, s.59).

Vergi denetimlerinde etkinlik sağlanamadığı takdirde kayıt dışı ekonomi teşvik edilmiş olur ve kayıt dışılık seviyesinde artışlar gözlenir. Bu durum kayıt dışı işlem yapmayan mükellefler için daha tehlikeli bir hal almaktadır (Uysal, 2010, s.27). Vergi denetiminin etkinlik düzeyinin belirlenmesi, etkinlik düzeyinin artırılmasıyla alakalı geliştirilecek olan çözümler için oldukça önemlidir. Çözümler yalnızca sorunların belirlenmesi ile geliştirilebilmektedir.

5.1.Vergi Denetiminin Etkinliğine Etki Eden Etkenler

Ülkelerin sahip olduğu vergi sistemlerinin başarı düzeyi vergiler ile alakalı kanuni düzenlemelerin doğru yapılmasının beraberinde etkin bir vergi denetimine de bağlıdır. Vergi idaresi sorunsuz bir şekilde işlese, kanunlar ülkedeki ekonomik ve sosyal koşullara uygun olsa da vergi denetiminin gerçekleştirilmemesi veya etkin bir biçimde yapılmaması zaman geçtikçe sistemin bozulmasına sebebiyet verecektir (Beşel, 2017, s.25).

Vergi denetimlerinde etkinlik dendiği zaman farklı tanımlarla karşılaşmaktayız. Vergi denetimlerindeki etkinlik; minimum maliyetle, maksimum gelirin elde edilmesi (Aytekin, 2007, s.87) olarak tanımlanabilmesinin yanında vergi toplama maliyetlerinin düşük olması, beklenen gelirin elde edilmesi, gelir eşitsizliğini azaltması ve vergi uygulamalarının makroekonomik amaçlara ulaşmasına destek sağlaması şeklinde de açıklanabilmektedir (Anlar ve Cengiz, 2016, s.36).

Etkinlik, vergi denetimi kapsamında incelendiğinde idare tarafından gerçekleştirilen denetimlerden beklenen hedefleri elde etme düzeyi olarak tanımlanabilir (Arslan ve Biniş, 2014, s.451). Vergi denetimlerinde etkinlik düzeyinin belirlenebilmesi için denetimlerin sonucunda ulaşılması amaçlanan hedefin ne olduğunun önceden belirlenmesi gereklidir (Somuncu, 2014, s.163). Fakat vergi denetimlerindeki etkinlik, yalnızca tek bir faktörün sağlanması ile değil bütüncül bir yaklaşım ile sağlanabilir (Beşel, 2017, s.27).

Vergi denetiminin etkinliğini etkileyen bazı hususlar mevcuttur. Bunların başında vergi mevzuatı, örgütlenmeden kaynaklı etkenler, vergi bilincinin oluşturulması, denetim elemanlarının özellikleri, sayısı ve çalışma koşulları, uzlaşma müessesesi, beyan esası ve vergi afları gelmektedir.

5.1.1.Vergi Denetiminde Planlama ve Koordinasyon

Koordinasyon ve planlama çağdaş vergi denetimlerinin olmazsa olmazları arasındadır. Planlama ile belirtilen; hedeflerin belirlenip, hizmetlerin kalite ve zaman çerçevesinde ortaya konulmasıdır (Savaş, 2000, s.121). Koordinasyon ise yönetim içindeki çalışanların beceri ve bilgilerinin birleştirilmesi yoluyla amaçların gerçekleştirilmesidir. Bu durum da sadece iş görenler arasındaki iletişimle mümkün olmaktadır. Denetimlerin planlı bir şekilde sürdürülmesi zamandan tasarruf ve muhtemel sorunlar için önceden tedbir almayı sağlayacaktır. İş görenlerin koordinasyonlu bir şekilde işlerini yapmalarıysa belirlenen amaçlara ulaşmayı kolaylaştıracak ve işlemlerin hızını arttıracaktır. Denetim uygulamalarında koordinasyon ve planlamaya yer verilmesi, denetlenecek mükelleflerin doğru bir şekilde seçilmesine ve doğru veriler göz önünde bulundurularak incelenmesine olanak vermektedir (Savaş, 2000, s.122).

5.1.2.Vergi Mevzuatı

Bir ülkede var olan vergi sistemi ne derece anlaşılabilir ve karışık bir yapıdaysa o ülkede vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçmek o derece zordur. Mükellefler, mevzuatın yeterince açık olmaması durumunda vergi kaçırmaya daha fazla meyilli olacaklar ve vergi ödememeye karşı daha fazla direnç göstereceklerdir (Aygen, 2003, s.99).

Ülkemizde uygulanan vergi mevzuatında bazı boşlukların ve belirsizliklerin mevcut olması, vergi kanunlarının sürekli değişmesi, bu değişikliklerin sonrasında yeni hükümlerin öğrenilmesinin gerekli olması, yeni kurallara alışmanın zaman alması, sosyal koşullara uygun olmaması mükelleflerin ve denetim birimlerinin işlerini zorlaştırmakta ve vergi denetimini engellemektedir. Vergi mevzuatında bulunan bu karmaşıklık ayrıca yargı, denetim elemanları ve muhasebeciler açısından da zorluklara neden olmaktadır. Dolayısıyla vergi mevzuatının açık ve anlaşılır olmasının sağlanması gerekmektedir. Türk Vergi Mevzuatında çok sayıda Bakanlar Kurulu Kararı, KHK, Genel Tebliğler

bulunmaktadır. Geçici maddeler, mükerrer maddeler ve değişen maddelerin olması vergide açıklık ilkesinin de zedelenmesine sebebiyet vermektedir. Çok sayıda vergi kanunu olması ve bu kanunların birbirleriyle uyumunun sağlanamaması, bağlantısının kurulmaması karmaşaya yol açmaktadır (Karakoç, 2004, s.94). Bundan dolayı açık olmayan, kafa karışıklığına sebebiyet veren vergi mevzuatının tekrar ele alınması gerekmektedir. Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanununun, Vergi kanunları ile arasındaki uyumsuzlukların giderilmesi ve uluslararası ilişkilerde de vergi mevzuatının yeni durumlara karşı uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir (Şaan, 2008, s.31). Çünkü anlaşılması zor olan veya anlaşılabilen, diğer kanunlarla uyumu sağlanamayan, kanunların doğru bir biçimde uygulanabilmesi mümkün değildir.

5.1.3.Örgütlenmeden Kaynaklı Etkenler

Vergi denetimlerindeki etkinliği etkileyen en önemli hususlardan biri vergi denetim birimlerindeki yönetsel bütünlük ve uzmanlaşmadır. Vergi denetimindeki tekniklerin belirlenmesi ve koordine edilebilmesi için uygun bir örgütlenme modelinin uygulanması gereklidir. Gelişmiş olan ülkelerdeki denetim birimlerinin mevcut yapılarındaki ana kriter; uzmanlaşma ve fonksiyonel esaslardır. Denetim birimleri bakımından “yerel” ve “merkezi” ayrımına yalnızca ülkemizde rastlanmaktadır (Vergi Denetmenleri Derneği, 2003, s.32).

Örgütlenme problemi, bütün organizasyonel yapılardaki gibi vergi denetiminde de oldukça önemlidir. Türkiye’de TC. Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın sahip olduğu fonksiyonların yaygın bir hale gelmesi ve artması sebebiyle denetim birimlerinin sayısı fazlaştırmış bu durum da kaynak israfına, mükerrer denetime, denetim birimleri arasında eşgüdümsüzlüğe ve denetim sorunlarına yol açmıştır (Devlet Planlama Teşkilatı, 2001).

Vergi denetim birimlerinin dağınık olması, vergi denetimlerinin verimli ve etkin bir biçimde gerçekleştirilmesine engel olmaktadır. Söz konusu birimlerin teşkilat yapısında farklı biçimlerde örgütlenmesi; vergi denetiminde eşgüdüm sağlanmasına ve sorunlar yaşanmasına sebep vermektedir (Gerçek ve Diğerleri, 2006, s.12).

5.1.4.Vergi Bilinci Oluşturulması

Türkiye’deki vergi sistemi, genel olarak çağdaş yaklaşımına uygun, beyan esasına dayalı bir şekilde geliştirilmiştir. Beyan esası, vergiyle alakalı esas görevlerin, mükelleflerce yapılması anlamına gelmektedir. İşe başlandığının bildirilmesinden, etkinlik sonuçlarının çıkartılmasına ve bu sonuçlara bağlı bir biçimde belirlenen gelirin vergi dairelerine bir beyan yoluyla bildirilmesine ve verginin belirlenip ödenmesi gibi görevler bu kapsama girmektedir. Mükellefler bu görevleri bir zorunluluk olarak değil de bilinçli bir şekilde yerine getirmelidirler. Bu istemin işleyişini daha sağlıklı bir hale getirecektir (Aktan, 1994).

Türkiye’de belli nedenlerle mükelleflerin vergi ödeme konusundaki bilinçleri gelişmemiştir. Vergi bilincinin oluşturulabilmesiyle ilgili olarak, mükelleflerin vergilerini gönüllü bir şekilde ödemelerini sağlayacak önlemler alınmalı ve vergi mükelleflerine güven duyulmalıdır (Tosuner ve Arıkan, 2003, s.68).

5.1.5.Denetim Elemanlarının Sahip Olduğu Özellikler, Sayı ve Çalışma Koşulları

Vergi denetiminde başarıya ulaşmanın en önemli koşullarından biri vergi denetimini sağlayabilecek özellikteki elemanlara yer verilmesidir (Yayman, 1999, s.207). Özellikler yeterliliğin beraberinde denetimde etkinliğinde yürütülebilmesi için denetim elemanlarının sahip olduğu nicelikleri yeterli düzeyde olması gerekmektedir. Vergi incelemesi ile yetkili olan kişiler ne kadar donanımlı olursa vergi incelemesi süreci de o kadar sağlıklı ve etkin olacaktır.

Ülkemizde vergi denetimleri Vergi Müfettişleri aracılığıyla yapılmaktadır. 2011 yılında yapılan vergi denetim sisteminde değişikliklerle, denetim birimleri yeniden yapılandırılmış ve birbirleri ile paralel olarak dağıtımı yapılan denetimin gerçekleştirilmesi amacıyla denetim birimleri birleştirilmiştir. Bu birleşme neticesinde, Vergi Denetim Kurulunun denetim kadrosunun alınması ve yükseltilmesi vizyonunda önemli değişiklikler yapılmış ve özellikle denetim personelinin sayısının artırılmasında önemli mesafeler alınmıştır. Tablo 4, son olarak yayınlanan Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu ile son 5 yılın vergi müfettiş sayıları verilmiştir. Tablo incelendiğinde yıllar itibari ile genel olarak vergi müfettiş sayılarında artışların olduğu gözlenmektedir. Bu da vergi denetiminin etkinliği açısından oldukça önemlidir.

Tablo 4. Vergi Mufettiş Sayıları

Unvanı	2014	2015	2016	2017	2018
Başkan	0	0	1	1	1
Başkan Yardımcısı	0	0	6	6	6
Vergi Baş Mufettişi	295	288	1.889	1.889	1.889
Vergi Mufettişi	3.121	3.556	6.244	6.494	6.494
Vergi Mufettiş Yrd.	5.796	5.360	6.105	5.855	6.855
TOPLAM	9.212	9.205	14.245	14.245	15.245

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu 2014, 2015, 2016,2017,2018 yılları faaliyet raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

Son olarak yayınlanan Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu ile son 5 yılın komisyon çalışmaları, idari görev, yurtdışında bulunma, ücretsiz izin, Yetkisiz Vergi Mufettiş Yardımcıları ve benzeri hususlar dikkate alınarak hesaplanan aktif iş gücü sayısı Tablo 5’de gösterilmiştir.

Tablo 5. Aktif Vergi Mufettişi Sayısı

Ünvanı	2014	2015	2016	2017	2018
Vergi Baş Mufettişi	198	190	239	123	95
Vergi Mufettişi	2.623	2.795	3.018	1.778	1.088
Vergi Mufettiş Yrd.	1.112	1.066	5.244	4.558	551
TOPLAM	3.933	4.051	8.501	6.459	1.734

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu 2014, 2015, 2016,2017,2018 yılları faaliyet raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

Dolayısıyla denetim elemanlarının sayıca fazla olması, yeterli düzeyde yetkinliğe sahip olmaları, çalışma ortamlarının sağlıklı olması yapılan denetimlerin etkinlik düzeylerinin artmasını sağlayacaktır.

5.1.6.Uzlaşma Müessesesi

Uzlaşma, mükelleflerin kendi adlarına yapılmış olan tarhiyatı yargıya ulaşmadan önce, vergi idaresi ile tahakkuk edilecek vergi ve ceza hususunda anlaşmak amacıyla başvurabilecekleri idari olan bir çözüm yoludur. Bir başka deyişle, var olan uyuşmazlığı mükelleflerin yargı yoluna gitmeden idarece çözüme kavuşturma isteğidir. Uzlaşma iki yolla yapılır. Bunlar; tarhiyat öncesi uzlaşma ile tarhiyat sonrası uzlaşmadır.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma; Tarhiyat yapılmadan evvel vergi incelemesine başlanmış olan mükellefin kullanabileceği bir haktır. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya, vergi,

resim ve harçlar ile bunlara ilişkin kesilecek vergi zıyaı cezası, özel usulsüzlük, usulsüzlük cezası ve vergi incelemeleri sonucunda bulunan matrah veya matrah farkları üzerine salınacak vergi cezaları girmektedir.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma; Mükelleflerin verginin tarh edilmesi ve cezanın kesilmesinden itibaren otuz gün içerisinde başvurabilecekleri bir yoldur. Tarhiyat sonrası uzlaşmaya; vergi daireleri tarafından re'sen, ikmalen veya idarece tarha yetkili olacak bütün vergi, harç ve resimler ile bunlara ilişkili olarak kesilecek olan vergi zıyaı cezaları girmektedir. Yalnız özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezaları ile kaçakçılık nedeniyle kesilen cezalar tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına girmemektedir.

Hiç vergi alamamaktansa, vergi ödemelerinde belli indirimler gerçekleştirerek verginin tahsil edilmesini kolaylaştırmak için kurulan “uzlaşma müesseseleri” Türk vergi sisteminde ilk kez 1963 senesinde uygulanmıştır. Vergilendirmeye alakalı işlemlerde mükelleflerin sorumsuz tavırlar sergilemesine sebebiyet verebilecek “ileri zamanlarda nasılsa uzlaşma müessesesinin var oluşu sayesinde vergi dairesi ile anlaşma sağlayarak ödememiş olduğum vergiyi ceza ile beraber indirim yapılmasının ardından taksitli bir şekilde öderim” düşüncesine sevk edebilecek bir birim olan Uzlaşma Müessesesi, vergideki kayıpları önlemek amacıyla gerçekleştirilen vergi denetimlerine zıt bir uygulamadır. Türkiye’de caydırıcılığını kaybetmekte olan vergi cezalarının etkinliği bu uygulama ile daha da düşmektedir (Acar & Merter, 2005, s.11).

5.1.7.Beyan Esasının Kullanılma Seviyesi

Ülkemizdeki mevcut vergi sisteminde beyan esasını benimsenmiştir. Beyannamelerin ilgili kanunda yer alan süre içerisinde sunulması gereklidir. Bu bakımdan belirtilen süreler; kanunlarla belirlenen tahsilat ve ödeme işlemlerinin yapılması, hukuksal sürecin tamamlanması, davanın açılması gibi işlemlerden oluşmaktadır (Saraçoğlu, 2005, s.5).

Gelir unsurları arasında kabul edilen irat ve kazançlar için yalnızca serbest, zirai ve ticari kazançlara beyan zorunluluğu uygulanmaktadır. Öteki gelir unsurlarına belli koşullara bağlı bir şekilde beyan zorunluluğu getirilmektedir (Organ, Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması, 2008, s.175).

Beyan usulü vergi denetiminin temel taşlarını oluşturmaktadır. Mükellefler tarafından beyan edilen gelirlerin doğru olup olmadığının belirlenmesi için denetim gerçekleştirilmektedir. Beyan esasının kullanılmaması denetimin işlevlerine zarar vermektedir.

5.1.8.Vergi Afları

Af kavramı genellikle bir hatanın ya da kusurun bağışlanması anlamına gelmektedir. Vergi affı kavramı da vergiyle alakalı kusurların ve hataların bağışlanması anlamına gelmektedir. Anayasada belirtilen hükümlerde vergi affını çıkarma yetkisi TBMM'ye verilmiştir (Aygün, 2012, s.88).

1924 senesinde Cumhuriyet'in kurulmasından 2013 senesine dek farklı ad ve içeriklere sahip 32 adet af çıkarılmıştır (Yurdakul, 2013, s.79). Bu sıklıkla vergi aflarının çıkarılması vergi etkinliğini düşürmektedir (Anlar ve Cengiz, 2016, s.69). Af kanunlarının sürekli olarak çıkarılması mükelleflerin vergi suçu işlemelerine sebebiyet verecektir.

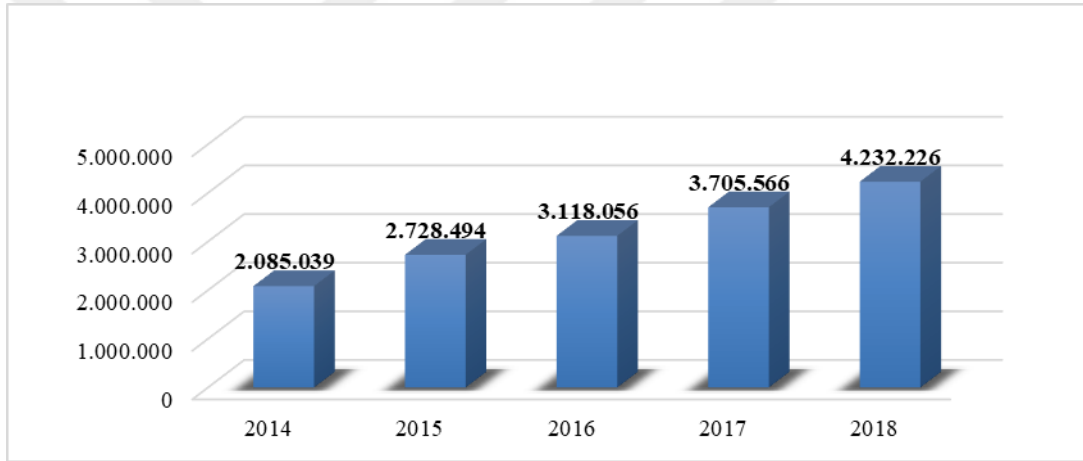
Günümüzde yapılan vergi afları ile mükelleflerin belirlenmiş olan yıllarda asgari tutardan aşağı olmamak kaidesi ile yine belli oranlarda matrah/ vergi artırımları koşulu ile vergi incelemesi kapsamından çıkarılması sağlanmaktadır. Bazı ekonomik durumlarda vergi affının yapılması zorunluluk olsa dahi sürekli olarak yapılması, mükelleflerin gönüllü uyumu ile vergi bilincine zarar verecek, sürekli vergi affı beklentisi oluşacak ve verginin tabana yayılmamasına neden olacaktır (Göktaş, 2019).

5.1.9.Otomasyon Sistemlerinin Kullanımı

Eldeki verilerin güvenli ve düzenli bir biçimde muhafaza edilebilmesi ve bu verilere ulaşımın hızlı bir şekilde sağlanması için vergilendirme sürecinde bilgisayar teknolojisinin kullanılması zorunludur. Vergilendirmeye ait olan verilerin günü gününe tutulması ve değerlendirilebilmesi yalnızca otomasyon uygulamalarının kullanılmasıyla mümkün olacaktır. Günümüzde en küçük ölçekli muhasebeciler de dahil olmak üzere herkes tüm işlemlerini bilgisayar üzerinden gerçekleştirirken, vergi idaresinin büyük bir bölümü bilgisayar teknolojilerine yeni yeni geçiş yapmıştır.

Otomasyon sistemlerinin kullanılması mükelleflere ait vergi yükümlülüklerinin hızlı, az maliyetli ve kolay bir şekilde gerçekleştirilmesine de olanak vermektedir. Otomasyon sistemlerinin kullanılmaya başlanmasından önce ilgili çalışanların bu konuyla ilgili eğitilmesi gereklidir. Uygulama Veri Yönetimi Daire Başkanlığı, Vergi Dairelerinde ve Başkanlıklarda daha iyi bir hizmet sunulabilmesi için, Vergi Daireleri Tam Otomasyonu bünyesinde elektronik alanda yer almayan işlem ve işlerin elektronik alanlara aktarılması için eğitim programları düzenlemektedir. Bu uygulamalar vergi denetimindeki etkinliğin sağlanması için oldukça önemlidir (Acar ve Merter, 2005, s. 9).

Aşağıdaki grafikte 2014-2018 yılları arasında internet vergi dairesi kullanıcı sayıları verilmiştir.



Şekil 3: 2014-2018 Yılları Arasında İnternet Vergi Dairesi Kullanıcı Sayıları

Kaynak: (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014,2015,2016,2017,2018)

1999 senesindeki etkinliğe açılan Gelir İdaresi Başkanlığı İnternet Vergi Dairesi'ne mükelleflerin erişimi her sene düzenli olarak artmaktadır. Grafik 2'de de görüleceği üzere 2011 yılında site 1,005,665 kişi tarafından kullanılmaktayken, 2018 senesinde 4.232.226 kişi tarafından kullanılmıştır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2018, s.24).

Türkiye'deki vergi kaçak ve kayıplarının engellenmesi ve vergi denetimlerindeki etkinlik düzeyinin yükseltebilmesi için birçok proje oluşturulmuştur (Bakır, 2011, s.117). Vergi dairesinde gerçekleştirilen işlemlerin tamamı bilgisayarlar üzerinden yapılarak iş görenler üzerindeki yükün azaltılması, vergi dairesindeki çalışmalarda verimlilik ve etkinliğin artırılması ve bilgisayarlarda toplanan bilgilerden sağlıklı bir yönetim, destek

ve karar bilgi sistemlerinin meydana getirilebilmesi için Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi (VEDOP) meydana getirilmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2011, s.8).

TC. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından oluşturulan elektronik uygulamaların temeli olan proje üç aşamadan oluşmaktadır. Bu aşamalar (Beşel, 2017, s.175);

- VEDOP I (1998),
- VEDOP II (2004),
- VEDOP III (2007)'dir.

VEDOP'un alt işlevlerini meydana getiren e-devlet sistem ve uygulamaları şu şekildedir (Çavdar, 2016, s.168-169);

- İnternet Vergi Dairesi,
- Elektronik Banka Tahsilat İşlemleri,
- Veri Ambarı,
- Elektronik Haciz
- Elektronik Muhasebe Kayıt ve Arşiv Mekanizması,
- Fatura,
- Elektronik Yoklama,
- Arşiv,
- Beyanname,
- Dilekçematik,
- Özelge Otomasyon Mekanizması.
- Vergi Denetmenleri Otomasyon Mekanizması,
- Vergi Daireleri Otomasyonu,
- Gayrimenkul Sermaye İradı İzleme Projesi,

VEDOP'un dışındaki proje ve çalışmalar şu şekildedir (Çavdar, 2016, s.185);

- Nakil Vasıtası Vergi Daireleri Otomasyon Projesi.
- Vergi İstihbarat Sistemi,
- Vergi Kimlik Numarası Uygulaması,

Denetim aşamalarında bilgi teknolojilerine yer verilmesi denetimin etkinliğini ve gücünü arttıracak etkenler arasındadır. VDK' nın ve TGI' nin faaliyet raporlarına bakıldığında otomasyon projeleriyle ilgili çalışmaların yoğun bir şekilde yürütüldüğünü

görmekteyiz (Cenikli & Şahin, 2013, s.49). Fakat bu husustaki projelerin ülkenin tüm kesimlerinde yaygın hale getirilmelidir. Tüm etkinliklerde otomasyon işlemlerinin en üst seviyede kullanılması için çalışılmalıdır (Merter, 2004, s.115). Böylelikle vergi kayıplarının engellenmesi, mükelleflerin vergi mevzuatlarına uyup uymadığının minimum sürede tespit edilmesi ve mükelleflerin sürekli denetlenebileceği algısı yaratılabilecektir. Böylece mükelleflerin vergi uyumları üzerinde pozitif etki yaratılabilecektir.

5.1.10.Yapılan Denetimlerin Sayısı

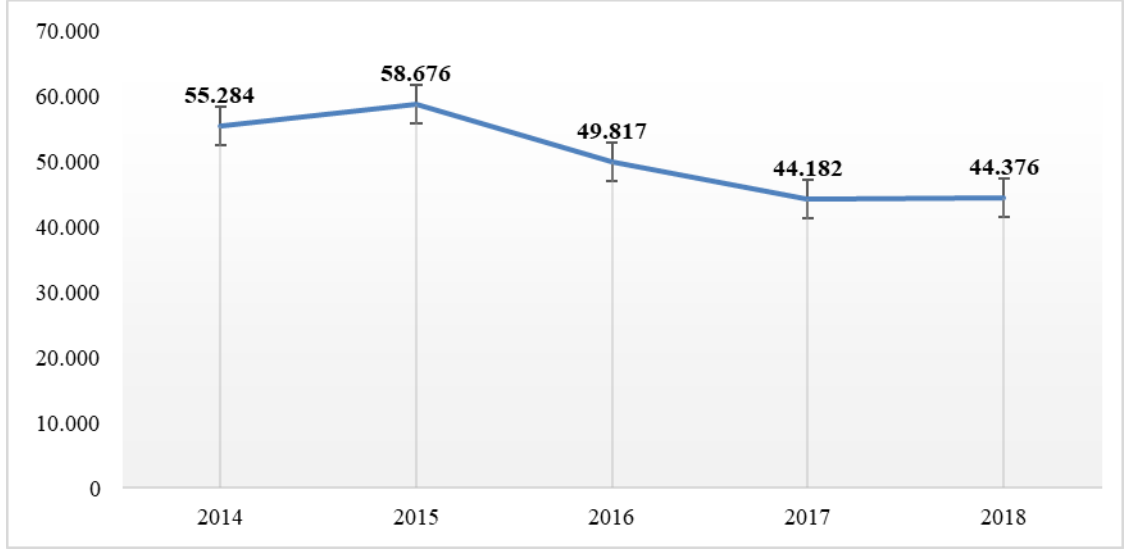
Bir ülkenin denetim konusunda otomatik kontrol mekanizması tam geliştirilemiyorsa, yapılan denetimlerin sayısı öne çıkmaya başlayacaktır. Yapılan vergi incelemesi ve denetleme sayısı ne derece yüksek olursa, denetimin verimliliği de doğru orantıda yüksek olacaktır. Tablo 6, 2014,2015,2016,2017 ve 2018 yılları arasında Vergi Denetimi yapmakla yükümlü olan kişilerin yaptıkları vergi incelemelerinin sayısını göstermektedir.

Tablo 6. Vergi 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	40.462	185.462
2017	92.034	26.992	119.029
2018	101.422	33.681	135.103

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu 2014, 2015, 2016,2017,2018 yılları faaliyet raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

Aşağıdaki grafikte 2014-2018 yılları arasında incelenen mükellef sayıları verilmiştir. Grafik incelendiğinde 2014 yılında 55.284 mükellef, 2015 yılında 58.676 mükellef, 2016 yılında 49.817 mükellef, 2017 yılında 44.182 mükellef, 2018 yılında ise 44.376 mükellef incelenmiştir.



Şekil 4: İncelenen Mükellef Sayısı

Kaynak: (Vergi Denetim Kurulu,2018)

5.1.11.Belge Düzeni

Vergi sistemlerinde en önemli unsurlardan biri belge düzeninin oluşturulması ve sağlanmasıdır. Belge düzeninin yerleşmesi, öncelikle defter kayıtlarını sonrasında ise beyanların düzgün olmasını sağlayacaktır. (Gümüş, 2005)

Vergi incelemelerinde ağırlıklı olarak defter ve belgelerin incelenmesi üzerinde durulduğundan ve ülkemizde geçerli olan beyan esasına dayanarak beyan edilen matrahların doğruluğunun tespitinde belge düzeninin var olması çok önemlidir. Sağlıklı bir belge düzeninin olmasından kasıt, vergilendirme ile alakalı olan defter kayıtlarının dayanakları olan belgelerin, geçerli olan mevzuatın ön görmüş olduğu şekil şartları çerçevesinde hazırlanmış ve gerçek bir işlemi temsil etmesidir (Korkusuz, 2000, s.68).

Mükellefler vergi incelemesine alındıkları takdirde, öncelikle defter, kayıt ve belgeler üzerinden incelenecektir. Mükelleflerin tutmuş oldukları defter, kayıt ve belgelere dayalı yapılan beyanların doğruluğu araştırılmaktadır. Bu açıdan bakıldığında belge düzeninin olması son derece önemlidir. Çünkü vergi sistemimiz beyan esasına dayandığı için, verginin önemli bir kısmını kapsayan katma değer vergileri, KV ve gelir vergilerini oluşturan işlemlerin, bir belgeye dayanması gereklidir. Bu açıdan bakılınca belge mükellefler nezdinde bir ispat aracıdır (Gümüş, 2005).

5.1.12.Mükelleflerin Denetlenme Oranı

Önceki bölümlerde de değinildiği gibi ülkemizde beyan esaslı geçerlidir. Denetimlerin de temelini beyan esaslı oluşturmaktadır. Mükelleflerin beyan ettikleri vergilerin doğruluğunun araştırılması üzerine denetimler gerçekleştirilir. Denetimlerin yapılması mükelleflerin nezdinde vergilerini doğru beyan etmelerine teşvik etmektedir.

Mükelleflerin denetlenme oranlarının artması, beyanların doğruluğunun artmasını sağlayacaktır. Öte yandan denetlenme oranlarının azalması, beyanların doğruluğunun azalmasına yol açacağı gibi mükelleflerin dürüstlükleri seviyesinde de azalmalara sebep olacaktır. Ayrıca sıkı uygulanan denetimlerin vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin gereği olduğu da bir gerçektir. Mükelleflerde denetleneceği düşüncesi, doğru beyanda bulunmasına teşvik edici bir durumdur.

Tablo 7. Seneler İtibari ile İncelenen Mükelleflerin Sayıları

Yıl	Faal Mükellef Sayısı	İncelenen Mükellef Sayısı	Denetleme Oranı
2018	5.738.531	4.085	0,000711855
2017	5.540.355	6.216	0,00112195
2016	5.330.936	6.861	0,001287016
2015	5.117.520	9.902	0,001934922
2014	5.032.642	9.776	0,001942518
2013	4.932.128	12.924	0,00262037

Kaynak: GİB Faaliyet Raporlarındaki verilerden faydalanılarak düzenlenmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2013,2014,2015,2016,2017,2018).

Tablo 7’de 2013-2018 senelerindeki mükelleflere yapılan denetlenmelerin oranı sunulmuştur. 2013 senesinde %0,3 düzeyindeki denetim oranı 2015’te %0,2’e, 2016 senesinde %0,1’e düşmüş ve 2017 yılı ile 2018 yılında stabil %0,1 ile devam etmiştir. Tablo 7’de da görüldüğü üzere denetim oranları giderek düşmektedir. Bu bağlamda Türkiye’deki denetim etkinliğinin git gide düştüğünü söylemek mümkündür.

5.2.Vergi Denetiminin Etkinliğini Arttıracak Tedbirler

Bir toplum içerisinde en iyi yönetim işlevi sağlansa ve en iyi yasalar yürürlüğe girse bile, kontrol edilmeği mühletçe sistemin giderek kötüleşmesi kaçınılmaz olacaktır. Denetimdeki etkinlik hem kanunlar tarafından öngörülen yaptırımların uygulanmasına

dair bir ortam sağlar hem de hesabın başarı seviyesini yükseltir. Etkili bir kontrol mekanizmasının kurulmaması durumunda sistemin yasal zemini kısa bir süre içerisinde değişecektir (Aytekin, 2007, s.45).

Vergi denetiminin etkinliğini artıracak 3 farklı tedbir uygulanmaktadır.

- İdari Tedbirler
- Hukuki Tedbirler
- Denetimle Alakalı Tedbirler

5.2.1.İdari Tedbirler

Vergi denetimindeki etkinliği arttırmak için alınan tedbirler arasında bulunan idari tedbirler; personelin niteliğinin yükseltilmesi ve personelin belli koşullarda uzmanlaşmasının sağlanmasıdır.

- **Personelin Niteliğinin Yükseltilmesi**

Türkiye şartlarına uygun olan gelir politikalarının oluşturulması, iyi işleyen bir örgüt oluşturulması, uygulamaların daha iyi sunulabilmesi ve vergi mükelleflerine ve gelir politikasına uygun mevzuatın etkin bir biçimde oluşturulması yalnızca iyi eğitim almış ve nitelikli personeller ile sağlanabilir. Bundan yola çıkarak Gelir İdaresi, bünyesinde çalışan personellerine sürekli olarak davranış kuralları ve vergi mevzuatıyla ilgili eğitimler verilmelidir (Boy, 2002, s.26). Bu açıdan Gelir İdaresi, mesleki eğitimi yeterli olan, iyi eğitim almış, personelleri bünyesine almalı, eğitimli personelin kalıcılığını sürdürecektir manevi ve maddi motivasyonları sağlayacak bir kuruma dönüştürülmelidir (Gökmen ve Güleç, 2001, s.39). Bilhassa vergi mükellefleriyle direkt bir temas içerisinde olan kişiler, sürekli olarak dış ve iç eğitim programlarına gönderilmeli ve bu çalışmalardan elde edilen sonuçlar periyotlar halinde değerlendirmeye tutulmalıdır. Personellere sürekli seminerler verilmelidir. Verilen bu seminer ve eğitimlerin diğer bir amacı ise personellerin motivasyonlarını diri tutmak ve yaptıkları işi sahiplenmelerini sağlamaktır. Ayrıca bunların yanında personellere mükelleflere karşı nasıl davranılması gerektiğine dair de eğitimler verilmelidir (Şaan, 2008, s.70).

- **Personelin Belli Koşullarda Uzmanlaşmasının Sağlanması**

Çalışma esnasında verilen eğitimler sonucunda belli konularda yetkinlik kazanan personeller, vergi dairelerinde hem vergi kayıplarına engel olacak hem de vergi dairelerinde yaşanan uyumsuzlukları adli sürece gitmeden kolayca çözüme ulaştıracaktır. Sistemin çalışabilmesi için gereken ve vergi dairesinde yapılan bütün görevler için mühim olan personellerin bilgisinden ziyade, personellerin uzmanlık seviyesinde bilgilendirilmesidir (Aytekin, 2007, s.229). Personelin Uzmanlaşması demek; belli konularda meslek içi eğitimi aldıktan sonra yetkinliğe kavuşmuş olan personelin, hem vergi kayıp ve kaçaklarını engelleyeceğini hem de mükelleflerle çıkabilecek anlaşmazlıkları vergi dairesine gitmeden daha etkin ve kolay bir şekilde çözebileceğidir. Vergi dairesi tarafından düzenlenen eğitimlerde personelin genel bilgi düzeyini arttırmak amacının yanında uzmanlık düzeyinde bilgilendirme amacı da edinilmiştir. Yani, her işten azar azar tecrübe kazanan memurdansa, yaptığı işe tüm detayları ile hâkim olan memurların yetiştirilmesi gerekmektedir ve bu kişilerin sorumlulukları artırılmalıdır (Şaan, 2008, s.70-71).

5.2.2.Hukuki Tedbirler

Vergi denetimlerindeki etkinliği arttıracak hukuki tedbirler; vergi oranlarının düşürülmesi ve vergi tabanına yayılmasının sağlanması, cezaların caydırıcı olmasıdır.

- **Vergi Oranları Düşürülerek Verginin Tabana Yayılması Sağlanması**

Ülkede kayıt dışı ekonomi oranının fazla oluşunun ve yaygın olmasının ana sebeplerinden birisi de vergi oranlarının yüksekliğidir. Bilindiği üzere Amerika Birleşik Devletleri'nde "Laffer Eğrisi" şeklinde isimlendirilen görüşte vergi oranlarının belli bir düzeye ulaştığında artacağı; vergi oranlarındaki artışın bir noktadan sonra vergi gelirlerini düşüreceği belirtilmektedir (Gümüş, 2000, s.63). Türkiye'nin vergi sistemindeki vergi oranlarının yüksek olması gerçek gelirin mükellefler tarafından beyan edilmemesinden kaynaklanmaktadır. Vergi sistemimizin ön gördüğü vergi oranlarının yüksek olması, gerçekte oluşan verginin beyan edilememesine yol açmaktadır. Bundan dolayı vergilerin mükellefler tarafından ödenebilir düzeyde olması gerektiği gibi, vergi oranları ve vergi matrahı "en uygun" düzeyde belirlenmeli, vergi oranları ise vergi ödemeyi caydırıcı değil de teşvik edici düzeyde tutulmalıdır. Ayrıca vergi oranları, fiili oranlara indirilip, yaygınlaştırılmalıdır (Gökbunar, 2002, s.16).

- **Cezalar Caydırıcı Olmalı**

Vergi yükümlülüklerindeki gereklilikleri yerine getirmek ve denetimde etkinliği sağlayabilmek için, kanunlardaki vergi cezaları ve suçları iyi bir şekilde tanımlanmalıdır. Bu amaçla vergi kanunlarının bazı bölümlerinde düzenlemeye gitmek gereklidir (Aslan, 2002, s.6). Ayrıca cezaların denetim ile desteklenmesi gerekmektedir. Bu amaçla vergi kanunlarında bazı düzenlemelerin yapılması gereklidir. Örneğin; Vergi cezalarının, mükellefler adına caydırıcı olabilmesi için artırılması, eğer hapis cezasına karar verilmiş ise ertelenmemesi veya paraya çevrilmemesi, vergilerini zamanında ödemeyen mükelleflere ilişkin uygulanacak faiz ve gecikme zamlarının artırılması gibi. (Şaan, 2008, s.68). Ayrıca idare, uygulanacak olan veya uygulanan cezaları, af kapsamına alınmaması hususunda da kesin bir yargı ile davranmalıdır. Vergi cezalarının vergi kaçırmanın maliyeti olduğu unutulmamalıdır. Ödün vermeden ve etkin bir şekilde uygulanacak olan vergi cezaları mükellefleri doğru beyan vermeye teşvik edecektir (Aslan, 2002, s.6).

5.2.3.Denetimle Alakalı Tedbirler

Vergi denetimlerindeki etkinliğin arttırılmasında bir diğer tedbir ise denetimle alakalı olarak alınacak olan tedbirlerdir. Çalışma tekniklerinde iyileştirmeler yapılması, vergi denetimlerinde koordinasyon ve planlama, belge bağlamında denetim etkinliklerinin önemi, sektörel çerçevede denetimlerin gerçekleştirilmesi, topluma ahlak ve vergi bilincinin aşılması, teknolojik gelişmelere paralel olarak otomasyon sistemlerinin hızlandırılması gibi tedbirler denetimle alakalı olan tedbirlerdir. Bu tedbirlerin alınması etkin bir vergi denetiminin gerçekleştirilmesi hususunda son derece önemlidir.

- **Çalışma Metodu Geliştirilmeli**

Türkiye’de gerçekleştirilen vergi denetimleri daha çok kayıtlarda yer alan mükelleflere gerçekleştirilmektedir. Kayıtları bulunmayan mükellefler ise çoğunlukla denetlenmemektedir. Bu nedenle, bireysel vergi olaylarını tespit etmek için zaman alıcı yöntemler yerine, etkili ve hemen uygulanacak bir şekilde sorgulayabilen bir vergi güvenlik sistemi oluşturulmalıdır. Bu amaçla, (Şaan, 2008)’e göre; “Ülkemizde bir süredir uygulanan ve vergi beyannamelerinde ve vergi incelemelerinde alınacak olumlu

sonuçların alınmasına imkân tanıyan "Servet Beyanı" yeniden başlatılmalıdır. Siyasi ve ekonomik şartların bu kurumlardan herhangi birisinin oluşturulması için uygun olmaması halinde, vergi matrahında yer alan “Özel Kıyaslama Metodu” adlı yönetmeliğin eksikliklerini gidererek ve Madde'nin 7. maddesi olarak eklenen uygulama ile sistem faaliyete geçirilmelidir. Eğer ekonomik ve politik şartlar, bu müesseselerden birinin kurulmasını uygun bulmazsa 213 sayılı KHK'nin 30. maddesinin 4008 maddesine 7. Bent olarak eklenmiş olan vergi teori ve pratiğinde “Özel Kıyaslama Yöntemi” olarak adlandırılmış olan düzenlemenin eksikliklerinin giderilerek sistemin işlerliği sağlanmalıdır.

- **Vergi Denetiminde Planlama ve Koordinasyon Sağlanmalı**

Vergi denetiminin etkinliği için, birimler arasında koordinasyon sağlanmalıdır. Bu koordinasyonun oluşturulması bilgisayar altyapısının tesis edilmesi ile gerçekleştirilebilir. Vergi dairelerinde bilgisayar ağının kurulması, vergi ile ilgili işlemlerde bilgisayar kullanımının yaygınlaştırılması, hizmet kalitesinin ve hızının iyileştirilmesi ve hazırlanması vergi denetiminde koordinasyon için gerekli olan bazı önlemlerden bir kaçıdır. Ayrıca, herkesin bir vergi kimlik numarası uygulamasının daha yaygın hale getirilmesi gerekmektedir (Sarılı, 2002, s. 47). TC. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın modern bir yapıya sahip olması şarttır. Merkezi kontrol birimlerinin koordinasyonu ve yeniden düzenlenmesi ile dönem ve kavram birliği sağlanarak planlı ve koordineli bir çalışma yapılacak ve iletişim sıkıntısından kaynaklanan sorunlar ortadan kaldırılacaktır. Bu bağlamda Türkiye’de vergi denetiminde son olarak 10.07.2011 tarihinde yürürlüğe giren 646 sayılı KHK ile düzenleme yapılmıştır. Bahsi geçen KHK ile doğrudan TC. Hazine ve Maliye Bakanlığı’na bağlı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuş ve vergi incelemesi yapmakla yetkili olan kişiler Vergi Müfettişi unvanı ile bir çatıda birleştirilmek suretiyle kurula bağlanmıştır (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s. 239-240). Böylelikle çok başlılık kaldırılmak istenmiştir.

- **Denetimler Sektörel Bazda Yapılmalı**

İş bölümünün, uzlaşma sürecinin yüksek bir ivme ile arttığı görülen dönemde, vergi incelemesi yapmakla yükümlü olan kişilerin 646 sayılı KHK ile müfettişlerin, belirli bir sektörde inceleme yapması ve ertesi sene tamamen farklı bir sektörü incelemesi zaman alıcı ve verimsizdir. Bu etkin yapılmayan bir denetime yol açacaktır. Bu nedenle, sektörel değerlendirmeler üzerinde durulmalıdır. Aynı sektörü inceleyen vergi incelemesi ile

yetkili olan kişiler, aynı sektörde çalışan birden fazla mükellefi inceleme imkânı bulacak ve sektörün iyice kavranmasından sonra incelemenin tamamlanma süresi kısılacaktır. Bu şekilde, birbirine eş sektörde faaliyette bulunan vergi mükellefleri ile incelenmeyenler arasındaki adaletsizlik bir nevi ortadan kalkacak, vergi incelemesi ile yetkili olan kişinin zamanı daha verimli bir şekilde kullanılacaktır.

- **Toplumda Vergi Ahlakı ve Bilinci Yerleştirilmeli**

Vergi ahlakı; mükelleflerin vergi kanunlarından doğan yükümlülüklerini gerçeğe uygun bir şekilde yerine getirip getirmemesindeki davranış düzeyidir. Vergi bilinci ise; kamu hizmetleri için gerekli olan verginin önemini bilen bireylerin, vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmelerindeki isteklilik düzeyleridir. Bu isteklilik ne kadar yüksek olursa vergilendirmede istenilen amaca o kadar yaklaşmış olunur. Çünkü vergi bilincinin yüksek olduğu toplumlarda yer alan vatandaşlar, ödeyecekleri verginin nerelerde kullanılacağını bilincindedir ve kendilerinde beklenen vergi yükümlülüklerini içtenlikle beklenildiği gibi yerine getirirler (Organ ve Yegen, 2013, s.243).

Toplumlarda, vergi ile sağlanacak olan hedeflere varılmak için, vergilendirilmeye karşı bakış açılarının iyileştirilmesi gerektiği gibi ahlaki normların yerleştirilmesi gerekmektedir. Bundan yola çıkılarak bir toplumda vergi bilincinin ve vergi ahlakının yerleştirilmesinin büyük önem taşıdığı sonucuna varılabilir. Örneğin; Vergi bilincinin ve ahlakının düşük olduğu bir toplumu ele alırsak; toplumun bireyleri vergisel açıdan üstlerine düşen yükümlülükleri yerine getirmeyecek ve idarenin toplamak ile yükümlü oldukları vergi miktarı kadar verginin tahsil edilemeyeceği görülecektir. Bu durum devlette gerçekleştirilmesi düşünülen kamu hizmetlerinin aksamasına sebebiyet verecek, iç ya da dış borçlanmaya gidilmesine, para basılmasına veya bahsi geçen vergi miktarı kadar tahsilinin olmayışından doğan açığı kapatmak için özelleştirmeye gidilmesine neden olacaktır. Vergi bilincinin ve ahlakının yüksek olduğu bir toplumda ise mükelleflerin üzerlerine düşen vergi sorumluluklarını kendiliğinden yerine getirmesiyle idarenin iş yükü azalacak, iş yükünün azalmasıyla birlikte vergi toplanmasındaki maliyet ve süre düşecek ve idarenin daha verimli bir şekilde çalışmasını sağlayacaktır. Değnilmiş olan olumsuzlukların yaşanılmaması için toplumda vergi bilinci ve vergi ahlakı düzeylerinin olabildiğince aşılması ve artırılması gerekmektedir.

- **Teknolojik Gelişmelere Paralel Olarak Otomasyon Hızlandırılmalı**

GİB'in vergi denetimine katkıda bulunmak amacıyla en önemli teknolojik alt yapısını Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP) oluşturmaktadır. İlk kez 1988 yılında uygulanmaya başlanmıştır. VEDOP; vergi dairesi fonksiyonlarını bilgisayar teknolojisi ile bütünüyle içine alan, bilgi işlem uygulamalarının vergi dairelerinde yaygınlaştırılması ile merkez ve bölge network yapısının kurulması olarak tanımlanmıştır (GİB, 2018, s.10). Bu projedeki amaç; vergi dairesinde gerçekleştirilen bütün işlemlerin bilgisayar üzerinden daha hızlı bir şekilde yürütülmesi, iş yükünün azaltılması, çalışanlar üzerinde etkinliğin ve verimliliğin artırılması, sağlıklı bir bilgi sistemi oluşturulmasıdır (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s.259).

VEDOP ilk olarak 1998-2004 yılları arasında, 22 il ve 155 vergi dairesinde uygulanmıştır (GİB, 2018, s.10). Bu uygulama ile birlikte, evrak girişleri, sicil, tahsilat, tahakkuku, düzeltmeler, takip, iade, özlük işleri, araç tescil gibi vergi dairesinin bütün işlemlerini birbirine entegre ederek bilgisayar ortamında yapılması ve uygulanması sağlanmıştır. Ayrıca bu işlemler için gerekli olan defter, belge ve bir takım raporların bilgisayar yardımıyla hazırlanması da sağlanmıştır (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s.259)

İkinci aşamada ise Vergi Otomasyon Projesi-2 (VEDOP-2) ile 2004-2006 yılları arasında uygulanmıştır. Bu projenin uygulanmaya konulması, kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması açısından önemli bir adımdır. Bu uygulama ile birlikte otomasyon sistemine dâhil olmayan 283 vergi dairesi de otomasyon kapsamına girmiştir (GİB, 2018, s.10). Bunun yanı sıra, vergi denetim birimleri ile gelir müdürlükleri de otomasyon sistemine dâhil edilmiş, veri ambarı (VERİA), e-beyanname, çağrı merkezi sistemi, Motorlu Taşıtlar Vergisini tahsile yetkili vergi dairelerinin otomasyonu oluşturulmuş, web tabanlı merkezi vergi dairesi sistemine (e-VDO) geçiş işlemleri başlamıştır (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s.260).

Üçüncü aşama olarak ise Vergi Otomasyon Projesi-3 (VEDOP-3) ile 2007 yılında uygulanmaya başlanılmış ve e-VDO uygulamalarının 585 mal müdürlüğü gelir servisine, 301 vergi dairesine yaygınlaştırılması çalışmalarına başlanmıştır. 2008 yılı itibari ile bahsi geçen mal müdürlüklerinin 507'sinin donanım ve kurulumları ile açılışları tamamlanmıştır. Yine aynı yılın temmuz ayında ise 301 vergi dairesinin 123'ü e-VDO 'ya dönüşüm işlemleri tamamlanmıştır. VEDOP projelerine geçişlerin yanı sıra e-beyannamenin kapsamı da genişletilerek uygulanmaya devam edilmiştir. 213 sayılı

VUK' un mükerrer 257'nci maddesinde 5228 sayılı kanun ile yapılan ve 31.07.2004 tarihinde yürürlüğe giren değişiklik neticesinde ülkemizde elektronik beyannameye geçilmiştir. Söz konusu kanunun 28. Maddesi başlığı “Vergi Beyannamelerinin Postayla veya Elektronik Ortamda Gönderilmesi” şeklinde değiştirilmiştir. Öte yandan Veri Ambarı Projesi (VERIA) kapsamında, beyan dışı kalan vergilerin tespiti, beyanların kontrolü, denetim birimlerine bilgi desteği amacıyla veri ambarı oluşturulmaya başlanmıştır. Bir diğer uygulama ise VEDOS yani Denetim Bilgi Sistemidir. Bu projede amaçlanan, denetimlerin eş zamanlı olarak yapılmasına katkı sağlaması, vergi denetimlerinde uygulama birliğinin sağlanması, etkin bir denetim planının oluşturulmasıdır (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s.260).

Tüm değinilen projelerin, mükelleflerin ve idarenin iş yükünün azaltılması, yapılan işlemlerin doğruluğunun kontrolü, yapılan işlemlerde sürenin azaltılması ve teknolojiye uyum sağlamak gibi birçok amacı vardır. Sistemin gerekleri açısından bu tür projelerin yapılması ve uygulanması son derece önemlidir.

BÖLÜM 6

TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİNİN DURUMU

Vergi denetiminde etkinlik, vergi idarelerinin ve mükelleflerin vergi kanunlarına uygunluk derecelerinin tespiti için gerçekleştirilen denetimlerde kendilerinden beklenen başarıyı gerçekleştirme düzeyleridir. Türkiye'de vergi denetimi yapmakla yükümlü olan kişiler VUK' un 135. Maddesince belirlenmiştir. Bu bölümde öncelikli olarak Türkiye'de vergi denetiminin tarihsel gelişiminden bahsedilecek, vergi denetiminin yapısına değinilecek ve Türkiye'de vergi denetimi yapmaya yetkili kişi ve kurumlar ele alınacaktır.

6.1.Türkiye'de Vergi Denetiminin Tarihsel Gelişimi

Vergi sistemlerinin başarılı bir biçimde sürdürülmesine destek sağlayan en mühim araçlar arasında bulunan vergi denetiminin tarihi Cumhuriyet öncesi döneme uzanmaktadır. Osmanlı Devleti döneminde uygulanan vergi denetimi örgüt yapısı, Cumhuriyetin ilanından sonra da kullanılmış, daha sonraları zamanın gerekliliklerini karşılamak ve eksiklikleri gidermek amacıyla değişiklikler gerçekleştirilmiştir (Tüfekçi, 2016, s.84-85). Ülkemizin şu an ki yapısına bakılmadan önce Osmanlı Döneminden bugüne meydana gelen değişiklikler incelenecektir.

Osmanlı döneminde çağdaş bir vergi idaresi ve maliye teşkilatının bulunduğu söylenemezdi. Osmanlı döneminde, vergiler örfi ve şer'i vergiler olarak alınmaktaydı. Bu vergilerin dışında, gümrük ve tüketim vergileri ile has, zeamet ve tımar sahibi olan kişilerin topraklarından aldıkları paylar da bulunmakta idi. Değinildiği gibi o dönemlerde şu an da var olan denetim ve incelemeden söz etmek mümkün değildi. Fakat II. Mahmut döneminde defterdarlık sistemi kaldırılmış ilk olarak Batılı anlamda Maliye Bakanlığı kurulmuştur. Örfi vergiler ile müsadere usulü kaldırılmıştır. Adalete uygun tek bir vergi alınması usulü getirilmiştir.

Cumhuriyetin ilanından sonraki ilk yıllarda ise Osmanlıdan devam eden vergi denetim sistemi kullanılmıştır (Ünal, 2007, s.16). 1876 yılında Meşrutiyetin ilanı dolayısıyla Maliye Nazırlığı Kanun-i Esasinin 40. Maddesince hazırlanan "Maliye

Nezareti Heyetinin Teşkilatıyla Vezaifini Şamil Nizamname" ile tekrar düzenlendi. 02.01.1880 tarihli nizamname ile ise Heyet-i Mülhaka (Taşr Teşkilatı) ve Heyet-i Merkeziye (Merkez Teşkilatı) olarak ikiye ayrılmış ve son şeklini almıştır (Başkan, 2016, s.32).

Bu sistemdeki ilk önemli düzenleme; 01.06.1936 tarihinde yürürlüğe girmiş olan TC. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 2996 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanunu'dur. Bu kanun ile merkezde bakana bağlı Tetkik Kurulu kurulmuş, Gelirler Genel Müdürlüğü, Tahsilat Müdürlüğü, Temyiz Komisyonları ve Vergi İtiraz şekilde 3 bölüme ayrılmış ve taşra teşkilatı yeniden düzenlenmiştir. Taşra teşkilatı iki dereceli denetim sistemine geçirilmiş, illerde ise defterdara bağlı tahsilat ve gelir servisleri kurulmuştur. Böylelikle yerel memurlara da denetim imkânı sunulmuştur (Başkan, 2016, s.32). Bu örgütlenme içerisinde Maliye Bakanı, verginin yönteminden ve politikasından sorumludur. Bakan adına denetim yapan Teftiş Kurulu ise örgütün genel itibari ile denetiminden sorumlu tutulmuştur. Bunun yanı sıra bu örgütlenmede, bakana bağlı bir diğer kurul Tercüme Müdürlüğüdür. Vergi yasalarının hazırlanması ile vergilerin doğrudan yönetilmesi Gelirler Genel Müdürlüğü'ne aittir. Taşrada vergi örgütü, illerde defterdar ilçelerde ise mal müdürleri tarafından yürütülür (Ünal, 2007, s.16).

1950 yılına kadar teftiş haricinde vergi denetimi yapılmamıştır. Fakat beyan usulünün ülkemizde benimsenmesinden sonra vergi denetim birimlerinin oluşturulması bir gereklilik halini almıştır. 03.04.1950 yılında 5655 sayılı kanun ile 2996 sayılı Maliye Bakanlığı vazife ve teşkilât Kânununun 21. Maddesinde değişiklik yapılmış, Vergi Kontrol Memurlarına vergi denetim yetkisi de verilmiştir. 1945 yılında ise 4709 sayılı kanun ile Hesap Uzmanları Kurulu kurulmuş mükelleflerin hesaplarının incelenmesi amaçlanmıştır (Aydın ve Lodos, 2007, s.179).

2996 sayılı kanun 1983 yılında 178 sayılı KHK ile tekrar değişikliğe uğramıştır. Bu kararname ile, Maliye ve Gümrük Bakanlığı kurulmuş fakat sonrasında Gümrük ayrı bir örgütlenmeye gitmiştir. Bununla birlikte Maliye Bakanlığı adı altında örgütlenilmiştir. Maliyenin son düzenlemelerinden biri ise 16. Mayıs 2005 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş olan 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'dur (Başkan, 2016, s. 33). Vergi denetiminde yapılan bir diğer değişiklik 646 sayılı KHK 'dır. Söz konusu KHK ile yapılan düzenlemeden önce TC. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın vergi denetiminden sorumlu teşkilatı, merkezde bakana doğrudan bağlı

Hesap Uzmanları, Maliye Müfettişleri ile GİB' e bağlı Gelir Kontrolörleri ve yine GİB' e bağlı taşra örgütüdür. Bu birimlerden vergi incelemesi, soruşturma ve teftiş ile sorumlu olanlar, GİB' e bağlı Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri; vergi incelemesi ile sorumlu olanlar ise Hesap Uzmanlarıdır. 646 sayılı KHK ile yeniden düzenlemeye gidilmiş, bahsi geçen denetim birimleri birleştirilmiş tek çatı altında toplanmıştır (Başkan, 2016, s.33).

6.2.Türkiye'de Vergi Denetiminin Yapısı

Türkiye'de vergi denetiminin temelini 22.01.1880 tarihli "Maliye Nezareti Heyetin Teşkilatı ve Vazifelerini Gösterir Nizamname" oluşturmaktadır. Söz konusu örgütlenmede genel denetim görevi doğrudan bakana bağlı, bakan adına denetim yapan, "Teftiş Kuruluna", vergi yasalarının hazırlanması ve yönetilmesi ise "Gelirler Genel Müdürlüğüne" bırakılmıştır. Bahsi geçen örgütlenmede ilk önemli düzenleme 01.07.1936 tarihinde yürürlüğe giren 2996 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun" dur. Bu kanun ile Gelirler Müdürlüğü: "Vergi İtiraz Komisyonları", "Temyiz Komisyonları" ve "Tahsilat Müdürlüğü" olarak üç bölüme ayrılmıştır. Merkez bünyesinde doğrudan Bakana bağlı "Tetik Kurulu" kurulmuştur. Taşra da ise defterdarlık bünyesinde "tahsilat" ve "gelir" servisleri oluşturulmuştur. Bu Şekilde taşra da iki dereceli bir denetim sistemi oluşmuş olup merkezi denetim elemanları dışında yerel memurlar aracılığı ile de denetim imkânı sağlanmıştır (Tekin ve elikkaya, 2018, s.239).

Türkiye'de vergi denetiminde önemli olan ikinci düzenleme ise 14.12.1983 tarihinde yürürlüğe girmiş olan 178 sayılı KHK'dır. Bu KHK ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı kurulmuştur. Sonrasında Gümrük ayrı mteşarlık olarak rgtlenince, Maliye Bakanlığı adını almıştır (Tekin ve elikkaya, 2018, s.239).

Türkiye'de vergi denetiminde önemli olan nc düzenleme ise 16.05.2005 tarihinde yürürlüğe girmiş olan 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'dur. Söz konusu kanun ile birlikte Gelirler Genel Müdürlüğü, Gelir İdaresi Başkanlığı olarak değiştirilmiştir (Tekin ve elikkaya, 2018, s.239).

Türkiye'de vergi denetiminde son olarak 10.07.2011 tarihinde yürürlüğe giren 646 sayılı KHK ile düzenleme yapılmıştır. Bahsi geçen KHK ile doğrudan TC. Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuş ve vergi

incelemesi yapmakla yetkili olan kişiler Vergi Müfettişi unvanı ile tek çatıda birletirilmek suretiyle Kurula bağlanmıştır (Tekin ve elikkaya, 2018, s.239-240).

6.3.Türkiye’de Vergi Denetimi Yapmaya Yetkili Kişi ve Kuruluşlar

Vergi denetimi Türkiye’de, 16.05.2005 tarihli 25817 numaralı Resmî Gazete’ de yayımlanan 5345 sayılı ‘‘Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun’’ ile yapılan değişikliğe kadar TC. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından gerekletirilmekteydi. Söz konusu değişiklikten sonra vergi denetimleri TC. Hazine ve Maliye Bakanlığı’na bağlı yarı özerk olan Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından da yerine getirilecektir (Oğuztürk ve nal, 2015, s.217).

Bu görevi yerine getirmekte olan en önemli kurum Gelir İdaresi Başkanlığı’nın yanı sıra Vergi Denetim Kurulu’dur. 646 sayılı KHK ile Maliye Teftiş Kurulu Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları tek çatı altında toplanmış, TC. Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde ve doğrudan Bakanba bağlı olarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı adı altında kurulmuştur (Oğuztürk ve nal, 2015, s.217).

Aşağıda ncelikli olarak TC. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu (VDK) ‘nun teşkilat yapısı ve görevleri hakkında bilgiler verilecektir.

6.3.1. TC. Hazine ve Maliye Bakanlığı

Vergi alanında ülkemizde kamu otoritesinin en etkin birimi olarak TC. Hazine ve Maliye Bakanlığı görülmektedir. Vergilendirme hususunda TC. Hazine ve Maliye Bakanlığı’na kanunların öngördüğü düzeyde birtakım yetkiler verilmiş olup, Bakanlar Kurulu’ndan sonra kanunların belirlediği sınırlar içerisinde kalmak şartı ile en önemli yetkiler yine TC. Hazine ve Maliye Bakanlığı’na verilmiştir. TC. Hazine ve Maliye Bakanlığı kendisine verilmiş olan yetkileri kullanırken düzenleyici idari işlemler, sirkülerler, genel tebliğler vs. yararlanırlar. TC. Hazine ve Maliye Bakanlığı bu yetkiler ile kendi tekilatlarında ve mükellefler üzerinde birtakım düzenlemeler yapmaktadır. TC. Hazine ve Maliye Bakanlığı, öncelikle vergi dairelerinden oluşmakta olan taşra teşkilatı

ile dar anlamda vergi idaresini oluştururken bu organlar ile birlikte geliri idaresini yani geniş anlamda vergi idaresini oluşturmaktadır.

İyi bir vergi idaresinin, eşit ve adalet ilkelerini göz önünde bulundurması, sosyal ve ekonomik hayata az müdahale edilmesi, mükelleflerin uyumunu öncelik edinmesi gibi ilkeleri edinmesi beklenir. Bahsi geçen ilkelerin gerçekleştirilebilmesi için ise ülkede var olan vergi sisteminin dengeli ve uyumlu olması ve etkin bir vergi idaresinin olması zorunludur.

TC. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın merkez teşkilatının yetkili en üst amiri siyasi nitelikte olan Maliye Bakanıdır. Müsteşar ve müstear yardımcıları ise Bakanın emrinde, bakanın görevlerini yerine getirmekte yardımcı olmak durumundadırlar (Çavuş, 2006).

14.12.1983 tarihinde yayımlanmış olan 178 sayılı KHK ile TC. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın teşkilat yapısı ile görevleri belirlenmiştir. Bahsi geçen KHK ile asıl olarak amaçlanan maliye politikasının hazırlanmasına yardımcı olmak ve amaçlanan maliye politikasının uygulanmasını sağlamaktır (Oğuztürk ve Ünal, 2015, s.217).

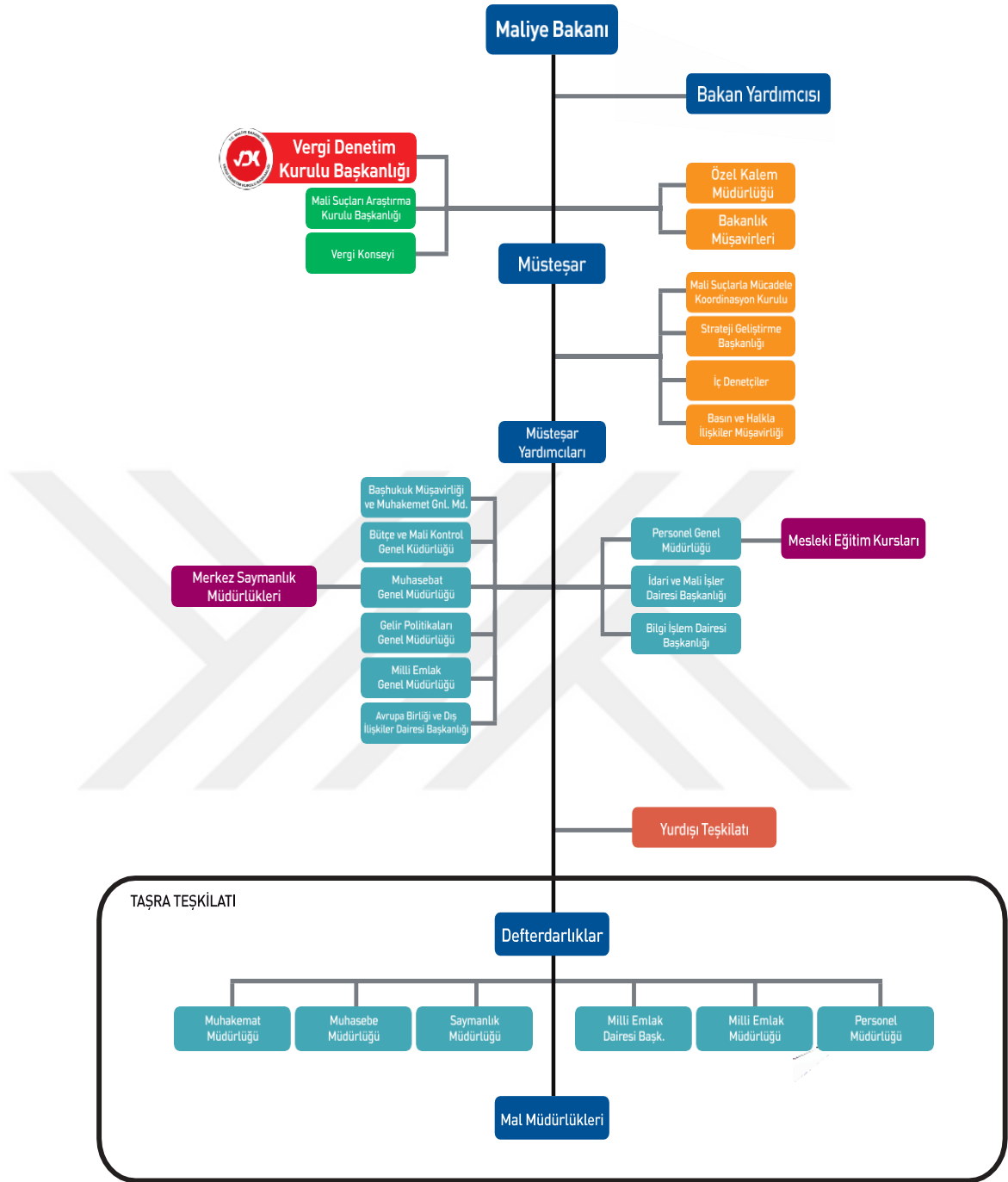
14.12.1983 tarihli 178 Sayılı KHK'nin 2. Maddesi gereğince TC. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın görevleri Tablo 8' de belirtildiğı gibi sıralanmıştır.

Tablo 8. TC. Hazine ve Maliye Bakanlığının Görevleri

a) Maliye politikasının hazırlanmasına yardımcı olmak, maliye politikasını uygulamak.
b) Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ve özel bütçeli idarelerin hukuk danışmanlığını ve muhakeme hizmetlerini talepleri halinde yerine getirmek,
c)Harcama politikalarının geliştirilmesi ve uygulanması ile Devlet bütçesinin hazırlanması, uygulanması, uygulamanın takibi ve yönlendirilmesine ilişkin hizmetleri yürütmek,
d)Devlet hesaplarını tutmak, saymanlık hizmetlerini yapmak,
e) Gelir politikasını geliştirmek,
f) Devlete ait malları yönetmek, kamu malları ile kamu kurum ve kuruluşlarının taşınmaz malları konusundaki yönetim esaslarını belirlemek ve bunlara ilişkin diğer işlemleri yapmak,
g) Her türlü gelir gider işlemlerine ait kanun tasarılarını ve diğer mevzuatı hazırlamak veya hazırlanmasına katılmak,
h) Milletlerarası kuruluşların Bakanlık hizmetlerine ilişkin çalışmalarını takip etmek, bu konulardaki Bakanlık görüşünü hazırlamak, yurtdışı ve yurtiçi faaliyetleri yürütmek,
i)Bakanlığın ilgili kuruluşlarının işletme ve yatırım programlarını inceleyerek onaylamak ve yıllık programlara göre faaliyetlerini takip etmek ve denetlemek,
j) Çeşitli kanunlarla Maliye Bakanlığına verilen görevleri yapmak,
k) Yukarıdaki görevlerin uygulanmasını takip etmek, değerlendirmek, incelemek, teftiş etmek ve denetlemek.
l)Suç gelirlerinin aklanmasının önlenmesine ilişkin usul ve esasları belirlemek.
m)Vergi incelemesi ve denetimine ilişkin temel politika ve stratejileri belirleme ve uygulanmasını sağlamak.

Kaynak: (Mevzuat.gov.tr, 2019)

Şekil 5'te ise TC. Hazine ve Maliye Bakanlığının merkez ve taşra teşkilat yapısı gösterilmektedir.



Şekil 5: TC. Hazine ve Maliye Bakanlığı Merkez ve Taşra Teşkilat Yapısı

Kaynak: (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2017)

14.12.1983 tarihinde yayımlanmış olan 178 sayılı KHK 'da bu birimler; denetim birimleri, ana hizmet birimleri ve yardımcı birimler şeklinde sıralanmıştır. Aşağıdaki tabloda 178 sayılı KHK ile belirlenen birimlerin detayları verilmiştir.

Tablo 9. TC. Hazine ve Maliye Bakanlığı Merkez Teşkilat Birimleri

Ana Hizmet Birimleri	Yardımcı Birimler	Denetim ve Danışma Birimleri
1.Başhukuk Müşavirliği ve Muhakemat Gen. Müd.	1.Personel Gen. Müd.	1.Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı
2.Bütçe ve Mali Kontrol Gen. Müd.	2.İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı	2. Bakanlık Müşavirleri
3.Muhasebat Gen. Müd.	3.Bilgi İşlem Daire Başkanlığı	3.Basın ve Halkla İlişkiler
4.Gelir Politikaları Gen. Müd.	4.Özel Kalem Müdürlüğü	
5.Milli Emlak Gen. Müd.		
6.Avrupa Topluluğu ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı		
7.Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı		

Kaynak: (Oğuztürk & Ünal, 2015, s. 220)

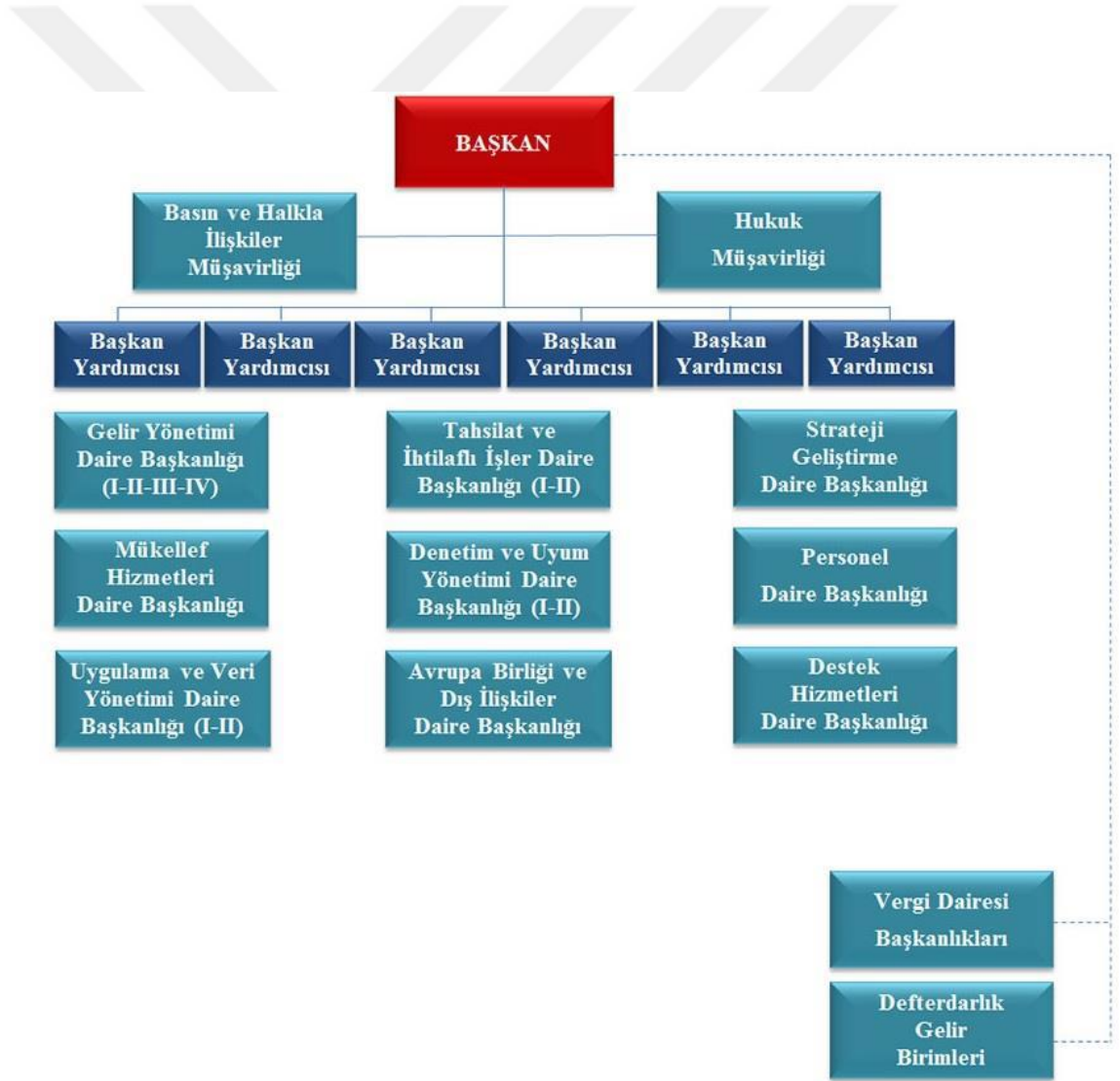
6.3.2.Gelir İdaresi Başkanlığı

Osmanlı’da ilk parasal teşkilat 1359-1389 yılları arasında I. Murat zamanında kurulmuştur. İmparatorluğun Fatih Sultan Mehmet ve Kanuni Sultan Süleyman dönemlerinde gerek giderlerde gerekse gelirlerde oluşan önemli artışlardan dolayı bu yapı geliştirilmiştir. (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2019). Osmanlıda 1838 yılına kadar tam olarak Maliye Bakanlığı’ nın varlığından söz etmek mümkün değildir. 1838 yılında resmi bir devlet teşkilatı olan Maliye Nezareti kurulmuştur. Maliye Nezareti her biri bir” Reis”in başkanlığında olan “Daire” lerden oluşmaktadır. Bu daireler, Haraç Dairesi veya Baş Vergisi, “Bedeli Nuzil” ve “Avarız” denilen mahallelerden ve kentlerden alınan resimlerle ilgili dairelerdir. Bu açıdan bakıldığında günümüzdeki Gelir İdaresi Başkanlığının görevlerinin bu daireler tarafından yürütüldüğü görülmektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2019).

1946 yılında ise Vasıtalı Vergiler ve Vasıtasız Vergiler Umum Müdürlükleri kaldırılarak Gelirler Genel Müdürlüğü oluşturulmuştur (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2019). 5345 sayılı kanun ile 2005 yılında gerçekleştirilen yapılanma sonucunda Gelirler Genel Müdürlüğü, TC. Hazine ve Maliye Bakanlığı’ na bağlı GİB’ e dönüştürülmüştür. Gelir İdaresi Başkanlığının kurulma amaçları şu şekildedir:

- Olabilecek en düşük maliyetle vergileri ve diğer gelirleri toplamak,
- Gelir politikalarını tarafsızlık ve adalet içerisinde uygulamak,
- Mükelleflerin vergiye karşı istekli uyumunu sağlamak,
- Mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirmek için kolaylık sağlamak ve haklarını saklamak için kaliteli hizmet sunmak,
- Mükellef odaklılık, verimlilik, saydamlık, katılımcılık, hesap verebilirlik ve etkililik esaslarına göre icaratta bulunmaktır (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s.251-252).

TC. Hazine ve Maliye Bakanlığı' nın bağlı kuruluşu olan ve genel bütçeli idare kapsamındaki GİB, merkez teşkilatı ve doğrudan merkeze bağlı taşra teşkilatı olarak örgütlenmiştir. Şekil 6.'de Gelir İdaresi Başkanlığı'na ait örgüt yapısı gösterilmiştir.



Şekil 6: Gelir İdaresi Başkanlığı Örgüt Yapısı

Kaynak: (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2019)

Gelir İdaresi Başkanlığının 2014-2018 Stratejik Planında amaç ve hedefler aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

AMAÇ 1. VERGİ VE DİĞER GELİRLERİ TOPLAMADA ETKİNLİĞİ ARTIRMAK	Hedef. Vergi ve Diğer Mali Yükümlülüklerin Zamanında Ödenmesini Sağlamak Amacıyla Tahsilatın Etkinliği Artırılacaktır.
AMAÇ 2. KAYIT DIŞI EKONOMİ İLE MÜCADELE ETMEK	Hedef. Kayıt Dışı Ekonominin GSYH'ye Oranı 5 Puan Düşürülecektir.
AMAÇ 3. VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUMU ARTIRMAK	Hedef 1. Vergilendirmede Toplumsal Farkındalık ve Vergi Bilinci Artırılacaktır.
	Hedef 2. Mükellef Memnuniyeti Artırılacaktır.
AMAÇ 4. KALİTELİ HİZMET SUNMAK	Hedef 1. Bilgi Teknolojisi Sistemleri ve Uygulamaları Geliştirilecektir.
	Hedef 2. Vergi Mevzuatı Sadeleştirilerek Vergisel Yükümlülükler Anlaşılır Hale Getirilecektir.
	Hedef 3. Hizmetlerde Verimlilik Artışı Sağlanarak Maliyetler Düşürülecektir.
	Hedef 4. Kurumsal Organizasyon Daha Etkin ve Verimli Hale Getirilecektir.
	Hedef 5. Ulusal ve Uluslararası İşbirliği Geliştirilecektir.
AMAÇ 5. KURUMSAL GELİŞİME KATKI SAĞLAMAK AMACIYLA ÇALIŞAN MEMNUNİYETİNİ ARTIRMAK	Hedef 1. Çalışan Memnuniyeti Artırılacaktır.
	Hedef 2. Çalışma ve Hizmet Ortamları İyileştirilecektir.

Şekil 7: Gelir İdaresinin Amaçları

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı

6.3.3.Vergi Denetim Kurulu

Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki 178 Sayılı KHK'nin 20'nci maddesine 12.07.2011 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 646 Sayılı KHK ile yapılan değişiklik neticesinde "Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı" adı altında yeni bir Kurul oluşturulmuştur. Vergi denetim birimleri bahsi geçen Kararname ile tek çatı altında tek bir bünyede toplanmıştır.

Vergi Denetim Kurulu'nun amacı kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmek, vergi denetiminde etkinliği ve kaliteyi sağlamaktır. Bu amaçla Vergi Denetim Kurulu yapılan vergi denetimlerinde "verimlilik", "etkinlik" ve "uzmanlaşmayı" esas almaktadır.

VDK (Vergi Denetim Kurulu, 2011);

- ✓ "Modern ve risk odaklı denetim tekniklerini kullanmak suretiyle görev denetimleri gerçekleştirmek,
- ✓ Hileli faaliyetler sonucunda ortaya çıkan yeraltı ekonomi ile vergi kaçakçılığını en aza indirmek,
- ✓ Vergi mükelleflerinin gönüllü uyumunu geliştirmek,
- ✓ Kanuna uygun, verimli ve etkin olarak mali otoritelerin yönlendirilmesi amacıyla soruşturma ve incelemeler yapmak,
- ✓ Maliye politikasını oluşturmak için yasal düzenlemelerin hazırlanmasına katkıda bulunmak," olarak misyonunu belirlemiştir.

178 Sayılı KHK'nin 19/a maddesine göre Vergi Denetim Kurulu, TC. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın merkez kuruluşundaki danışma ve denetim birimleri arasında yer almaktadır.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, doğrudan Bakan'a bağlı olarak Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Müfettişleri (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı)'nden oluşur. Kurul'un merkezi Ankara'dır.

Vergi Müfettişlerinin çalışma esasları, geçici ve devamlı görev yerlerine göre düzenlenmiştir. Müfettişler gerek geçici gerekse devamlı incelemelerde tek başlarına veya ekip halinde çalışılabilirler (VDK, 2019).

Vergi Denetim Kuruluna verilen görevlerin yerine getirilmesi, uzmanlaştırılması, iş bölümünün sağlanması amacıyla uygun görüldüğü takdirde Maliye Bakanının onayı ile doğrudan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına bağlı olmak üzere dört farklı grup başkanlığı kurulmasına izin verilmiştir. Grup başkanlıkları uygun görüldüğü takdirde birden fazla sayıda da olabilecektir.

Vergi Denetim Kurulu 2018 Faaliyet Raporuna göre Vergi Müfettişlerinin buldukları gruplara göre dağılımı aşağıdaki tabloda belirtildiği gibidir;

Tablo 10. Bağlı Buldukları Gruplara Göre Vergi Müfettişlerinin Dağılımı

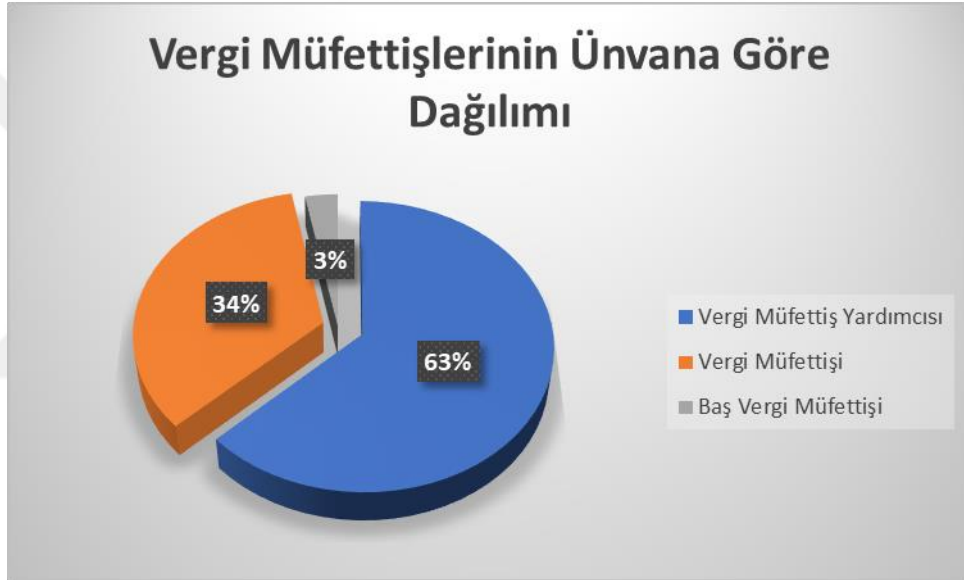
Unvan	A Grubu	B Grubu	C Grubu	Ç Grubu	Toplam
Vergi Başmüfettişi	-	167	17	35	219
Vergi Müfettişi	2.608	154	27	33	2.822
Vergi Müfettiş Yardımcısı	4.927	281	6	7	5.221
-Yetkili Vergi Müfettiş Yardımcısı	4.505	272	6	7	4.790
-Yetkisiz Vergi Müfettiş Yardımcısı	422	9	-	-	431
TOPLAM	7.535	602	50	75	8.262

Kaynak: (Vergi Denetim Kurulu, 2018)

Yukarıdaki tablodan anlaşılacağı üzere Başkanlıkta 2018 yılı itibari ile görev yapmakta olan toplam Başkan hariç olmak üzere sekiz bin iki yüz altmış iki kişiden iki yüz on dokuzu Vergi Başmüfettişi, iki bin sekiz yüz yirmi ikisi Vergi Müfettişi, beş bin iki yüz yirmi ikisi ise Vergi Müfettiş Yardımcısı'dır. Vergi Baş Müfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı unvanına sahip olanlar Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına bağlı denetim birimleridir.

Vergi müfettişleri, en az 4 yıllık eğitim veren hukuk, siyasal bilgiler, İİBF ile eş değer yükseköğretim kurumlarından mezun olan ve sınavın yapıldığı tarihten itibaren '35' yaşını doldurmamış, yapılacak olan özel sınavda başarı elde edenler arasından Vergi Müfettiş Yardımcısı olarak alınmaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s.249). Vergi Müfettiş Yardımcısı olarak atanan kişiler sınavda elde ettikleri başarı sıralamasında en başarılı yüzde beşi yukarıda bahsi geçen (b) (c) ve (d) bentlerinde belirtilmiş olan grup başkanlıklarında görev alırken, bahsi geçen yüzdeye giremeyen kişiler (a) bendinde belirtilen grup başkanlığında görevlendirilirler. Ayrıca Vergi Müfettişi olabilmek için

fiilen 3 yıl boyunca Vergi Müfettiş Yardımcısı olarak çalıŐıp yardımcılık döneminde yapılacak olan performans değerlendirmesine göre başarılı olduktan sonra yeterlilik sınavından yine bir başarı elde etmeleri gerekmektedir. Şayet yeterlilik sınavından başarı elde edilemez veya yeterlilik sınavına girmeye hak kazanılamaz ise Bakanlıkta uygun bir memur kadrolarına atanırlar. Vergi MfettiŐlięinde yardımcılık süreleri ile birlikte 10 yıl çalışan yeterlilik sonrasın dönemde en az başarı değerlemesine tabi tutularak değerlendirmeler sonucunda başarılı olanlar ise Vergi Baş Müfettişi olarak atanmaktadır (Tekin ve elikkaya, 2018, s. 249). AŞağıdaki Şekilde vergi müfettişlerinin 2018 yılına ait unvanlara göre dağılımları gösterilmiştir.



Şekil 8: Vergi Müfettişlerinin nvana Göre Dağılımı

Kaynak: (VDK, 2018)

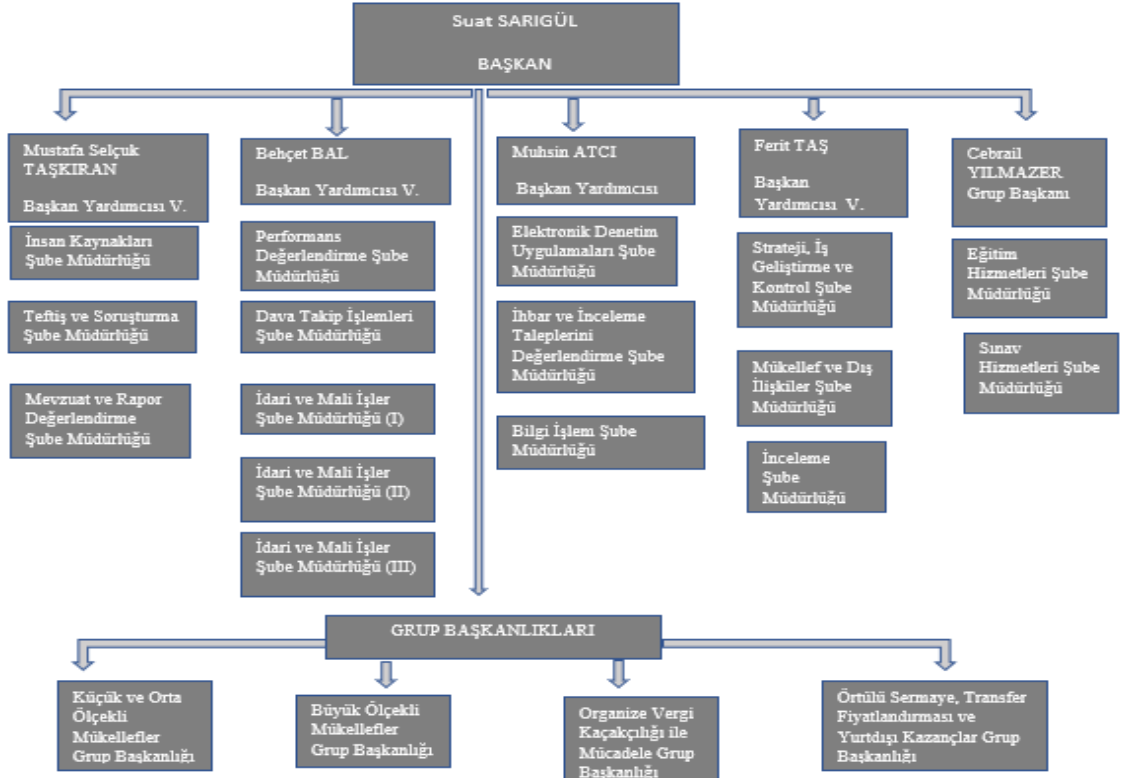
TC. Hazine ve Maliye Bakanlığı' nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında 178 Sayılı Kararnamenin 646 Sayılı KHK hükümlerine göre, Vergi İnceleme Kurulunun görev ve yetkileri Şunlardır (Vergi Denetim Kurulu, 2012,2013,2014,2015,2016,2017):

a) "VUK ve diğer gelir kanunlarına göre vergi denetimleri sürdürmek.

b) Vergi mükelleflerinin faaliyetlerini, her türlü istatistik, bilgi ve verilerin toplanması, gruplara ve sektörlere göre analiz edilmesi, karŐılaŐtırmalarının yapılması ve risk alanlarının belirlenmesi yoluyla oluşturulacak olan Risk Analiz Sistemi ile analiz edilmesi.

- c) Vergi borçlarına dair şikâyetleri değerlendirmek.
- ç) Vergi incelemelerinde GİB ile gerekli koordinasyon ve işbirliğini sağlamak.
- d) Denetim sonuçlarını oluşturmak suretiyle değerlendirmek ve süreçleri izlemek.
- e) Vergi denetimi sonuçlarının raporlaması için standartlar, ilkeler, yöntemler ve teknikler geliştirmek, denetim ve denetim rehberleri hazırlamak ve vergi denetimlerini yürütme yetkisine sahip kişiler için etik kurallar koymak.
- f) Vergi Müfettişlerinin mesleki yetkinliklerini arttırmak için gerekli çalışmaları yapmak, bu hususta kalite güvence sistemi geliştirmek ve uygulamak.
- g) Bir performans değerlendirme sisteminin oluşturulması ve bu sisteme göre vergi müfettişlerinin performansının değerlendirilmesi.
- ğ) Vergi kaçakçılığı ve vergi kaçınma alanındaki gelişmeleri tespit etmek ve önleme yöntemlerini araştırmak.
- h) Vergi mevzuatı hakkında önerilerini ve görüşlerini belirtmek.
- ı) Bakanlıkça verilen teftiş ve soruşturmaları yürütmek.
- i) Bakan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak.”

Başkanlık, 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK'nın, 10.07.2011 tarihli ve 27990 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan 646 sayılı KHK ile değişik, 19 ve 20'nci maddelerine göre TC. Hazine ve Maliye Bakanlığı merkez teşkilatında “Danışma ve Denetim Birimi” olarak doğrudan TC. Hazine ve Maliye Bakanlığı' na bağlı olarak faaliyet göstermektedir (VDK, 2017, s.10). Şekil 9'da Vergi Denetim Kurulu'na ait örgütsel yapı gösterilmektedir.



Şekil 9: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Organizasyon Şeması

Kaynak: (Vergi Denetim Kurulu, 2018)

Vergi Denetim Kurulu'nun 2017 Yılı Performans Programında Başkanlığın amaç ve hedefleri aşağıdaki şekilde belirlenmiştir;



Şekil 10: 2017 Yılı Performans Programında Başkanlığın Amaç ve Hedefleri

Kaynak: (Vergi Denetim Kurulu, 2018)

Başkanlık yukarıdaki şekilde belirtilmiş olan 2017 yılında, Stratejik Planda stratejik amacın gerçekleştirilmesi için “kayıtlı ekonomiyi geliştirmek, büyütmek” amacıyla vergi incelemesi, teftiş ve denetim faaliyetleri gerçekleştirmiştir (VDK, 2017, s.26).

2017 yılına ait genel çalışma planı, Başkanlığın görevlerinin verimli ve etkin olarak yerine getirmek amacıyla hazırlanmıştır. Yapılacak olan faaliyetlerin yapılması aşamasında uyulması gerekli usul ve esasları içeren hedefleri aşağıda anlatıldığı şekilde belirlenmiştir;

• **Etkin ve Verimli Vergi Denetimi:**

Vergi Usul Kanunlarının ön gördüğü şekilde vergi denetimi yapmak Başkanlığın temel görevlerindedir. Başkanlık yapılan denetimlerde risk analizine dayalı, objektif olmalı, gelir politikaları ilk olmak kaidesi ile makro ekonomik hedeflerine uyumlu denetim yapmalıdır. Ayrıca yapılan vergi denetimlerinde etkinliği, verimliliği ve uzmanlaşmayı temel alarak vergi denetiminde kapasitenin güçlendirilmesini, kalitesinin ve verimliliğinin artırılmasını amaç edinmelidir (VDK, 2017, s.26).

• **Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele:**

Kayıt dışı ekonomi ile mücadele de temel amaç, VUK’ da yer alan bildirimler, defter tutma, belgelerin düzeni ve bununla birlikte defterlerin ibrazı gibi yükümlülüklerin yerine getirilmesi, kayıt dışı yapılan işlemlerin tespit edilmesi, olası vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilmesidir. Başkanlık, bu hususta oluşturulmuş olan VDK-RAS ile etkin bir vergi denetimi olması ve kayıt dışı işlemlerin vergilendirilmesini gerçekleştirmeye yönelik çalışmalar yapmaktadır.

Vergi denetimi yapan müfettişlerin sayıları artırılarak denetimin etkinliği güçlendirilirken, e-denetime ayrıca ağırlık verilerek daha fazla konu ve mükelleflerin incelenmesi amaçlanmıştır (VDK, 2017, s.26).

Kamu kurum ve kuruluşlarca belirtilmiş olan bilgiler titizlikle değerlendirilerek, herhangi bir hususta eksik, vergilenmemiş veya kazançların vergilendirilmesi sağlanmıştır. Öte yandan vergi müfettişlerince yapılan vergi incelemesi sonucunda kayıt dışı işlemler tespit edilirse mevzuat gereğince ilgili kamu ve kuruluşlara bilgi verilecektir (VDK, 2017, s.26).

• **Yolsuzlukla Mücadele:**

Kamu kaynaklarının israf edilmesine yol açan, vergi gelirlerini azaltan, rekabeti engelleyerek büyümeyi engelleyen, gelirin adil dağılmasını engelleyerek yoksulluğu artıran, adalet sisteminde güveni zedeleyen ve toplumda ahlaki bozulmaya sebep olan yolsuzlukla etkili bir şekilde mücadele etmek amaçlanmıştır (VDK, 2017, s.26).

• **Teftişlerde Etkinliğin Artırılması:**

Yapılacak olan vergi incelemelerinde; işlemlerin mevzuatın ön gördüğü kurallara uygun yapılması, kamu hizmetlerinde etkinliğin ve verimliliğin artırılması, sunulan hizmetlere yönelik kalitenin yükseltilmesi ve mükellef haklarının gözetilmesi amaçlanmıştır (VDK, 2017, s.26).

6.3.4.İlin En Büyük Mal Memuru (Defterdar)

Defterdar kelimesi, Osmanlı'dan günümüze kadar gelen ve hala kullanımı devam eden bir kelimedir. Osmanlı döneminde Defterdar olarak adlandırılan kişi, defter tutan anlamında; devletin tüm mali işlerinden sorumlu olan ve sadrazamın gözetiminde bu işleri padişah adına yürüten kişiydi. Tanzimat dönemi hazırlıkları kapsamında Başdefterdarlık müessesesi, 1838 yılında kaldırıldı ve yerine Maliye Nezareti kuruldu. 1950 tarih ve 5655 sayılı kanun ile Maliye Bakanlığı taşra ve merkez teşkilatı yeniden düzenlendi. Fakat defterdarlık müessesinin kapsamı genişletilerek devam ettirildi (Organ, 2008, s.304).

Defterdarlık, devlete ait olan gelirlerin ve giderlerin takip edildiği yerdir. Defterdarlıklar; saymanlıklar ile kamu harcamaları yapma, vergi daireleri ile oluşan vergileri toplama; muhakemat ile devletin hukuki işlerini, işlemlerini takip etme; milli emlak ile devletin bütün mallarını idare etme gibi görevleri yerine getirirler. 2005 yılı 5345 sayılı kanun ile Gelirler Genel Müdürlüğü, Gelir İdaresi Başkanlığı'na dönüştürülürken, Defterdarlığa ait vergi inceleme birimleri ve vergi daireleri, illerde oluşturulan vergi dairesi başkanlıklarına devredildi (Organ, 2008, s.306).

Defterdarlar, soruların cevaplandırılması, denetleme, maliye memurlarının özlük haklarının takibi, hukuka aykırı yapılan işlemler hakkında tatbikat ile görevli ve yetkilidir. Defterdarlara inceleme yetkisi VUK 135. maddesiyle verilmiştir (Organ, 2008, s.306).

VUK Md. 135'e göre:

“Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.”

Madde metni incelendiğinde vergi dairesi müdürleri ile ilin en büyük mal memuru, GİB' in merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrosunda görev yapanlara verilen bir inceleme yetkisi olduğu görülmektedir.

6.3.5.Vergi Dairesi Başkanları ve Vergi Dairesi Müdürleri

5345 sayılı GİB' in Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanunun açıkladığı üzere Vergi Dairesi Başkanlıkları doğrudan GİB' e bağlı şekilde görevlerini icra etmektedir. Bankalar Kurulunun 2005/ 9064 sayılı kararı ile iş hacmi yüksek olarak görülen yirmi dokuz ilde Vergi Dairesi Başkanlığının kurulmasına karar verilmiş, 16.09.2005 tarihinde uygulamaya geçirilmiştir. Bu durumda gelir idaresi açısından Defterdarların yaptıkları tüm görev ve yetkiler Vergi Dairesi Başkanlıklarına geçmiştir (Tekin ve Çelikkaya, Vergi Denetimi, 2018, s.255). Tablo 11 'de vergi dairesi başkanlıklarının iller itibari ile dağılımı gösterilmektedir.

Tablo 11. Vergi Dairesi Başkanlığının İller İtibari ile Dağılımı

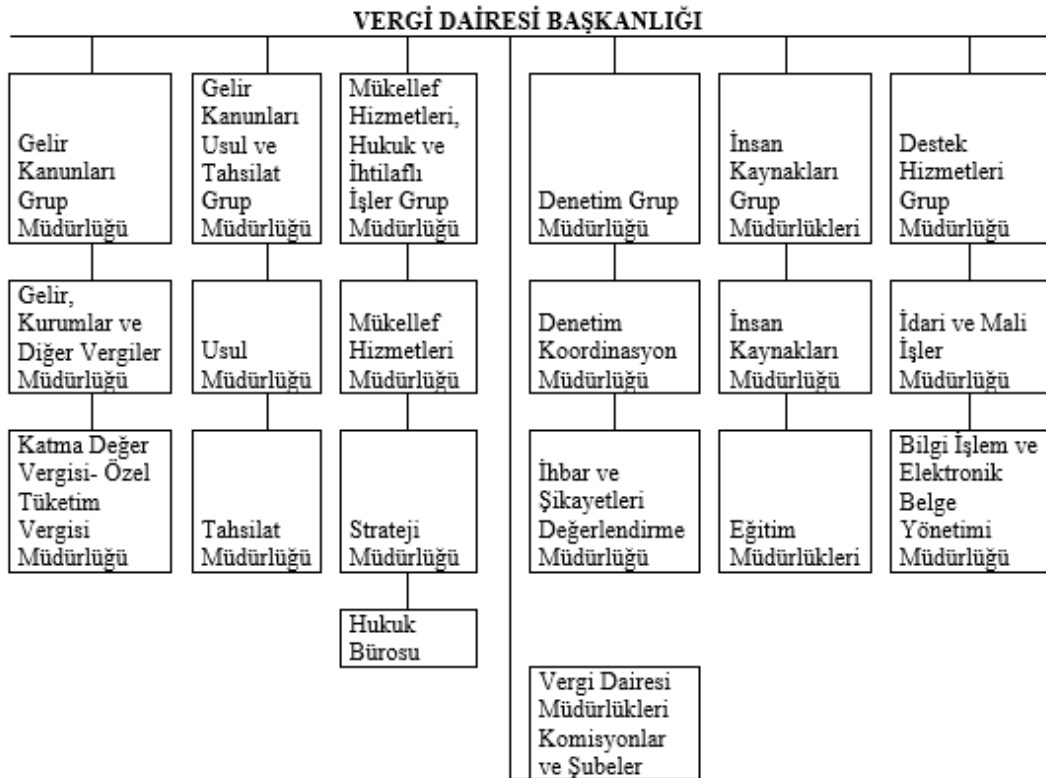
Sıra No	Vergi Dairesi Başkanlığı	Sıra No	Vergi Dairesi Başkanlığı	Sıra No	Vergi Dairesi Başkanlığı
1.	İstanbul (Büyük Mükellefler)	11.	Erzurum	21.	Malatya
2.	Adana	12.	Eskişehir	22.	Manisa
3.	Ankara	13.	Gaziantep	23.	Kahramanmaraş
4.	Antalya	14.	Hatay	24.	Muğla
5.	Aydın	15.	Mersin	25.	Sakarya
6.	Balıkesir	16.	İstanbul	26.	Samsun
7.	Bursa	17.	İzmir	27.	Tekirdağ
8.	Denizli	18.	Kayseri	28.	Trabzon
9.	Diyarbakır	19.	Kocaeli	29.	Şanlıurfa
10.	Edirne	20.	Konya	30.	Zonguldak

Kaynak: (GİB, 2019)

Vergi dairesi başkanlıklarının, yetki alanları itibari ile ekonomik gelişmeleri ve faaliyetleri yakinen takipte olmak, mükelleflerin ve sektörün ihtiyaç duydukları hizmetleri en iyi şekilde yerine getirmek, yetkinlikleri geliştirmek amacıyla vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesini sağlamak gibi görevleri mevcuttur (GİB, 2018).

Vergi dairesi başkanlıkları; “vergilendirme, “denetim”, “mükellef hizmetleri”, “insan kaynakları”, “hukuki işleri”, “tahsilat”, “muhasabe”, “destek hizmetleri” vb. fonksiyonları gerçekleştirmek için grup müdürlükleri, bunlara bağlı müdürlükler ile yetki alanları içerisinde ekonomik analiz yapmak ve mükellefler için hizmetlerini en yakın yerde sunmak üzere şubeler, vergi dairesi müdürlükleri ile komisyonlardan oluşmaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s.256).

Vergi dairesi başkanlığının yetki alanında olan ilin; mükellef sayısı, büyüklükleri, grupları, vergi türleri, iş yükü, ekonomik durumu gibi ölçütlere göre grup müdürlükleri kurulması mümkündür. Aşağıdaki tabloda örnek bir vergi dairesi başkanlığı organizasyon şeması gösterilmiştir.



Şekil 11: Vergi Dairesi Başkanlığı Organizasyon Şeması

Kaynak: (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2018)

213 sayılı VUK' a göre "vergi dairesi" ve Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre "tahsil dairesi" niteliğinde olan vergi dairesi başkanlıklarının görevlerinden biri denetim ve vergi incelemesidir. Yine 213 sayılı VUK' un 135. md.' si gereğince vergi incelemesi yapabilecekleri belirtilmiş olup kendilerine ait idari görevleri olduğundan dolayı vergi incelemesi görevlerini etkin olarak yerine getirebildikleri söylenememektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s.257).

Vergi Dairesi Müdürlükleri ise; 5345 sayılı kanun ile yapılan değişikliklerden sonra vergi dairesi başkanlığının olmadığı yerlerde defterdarlıklara bağlı olarak, vergi dairesi başkanlığının kurulduğu yerlerde ise bahsi geçen başkanlığa bağlı faaliyetlerin gerçekleştirebilecekleri belirlenmiştir. Vergi daire müdürlerinin, inceleme yetkileri VUK 135. maddesinde yer almaktadır (Organ, 2008, s. 307) Ancak vergi dairesi müdürlerinin de kendilerine ait idari görevleri olduğundan vergi incelemesi hususunda payları oldukça düşüktür.

Vergi dairesi müdürleri, vergi dairesi başkanlığına bağlı olarak görevlerini icra etmektedir. 7 Eylül 2005 tarih ve 25929 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmış olan Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği'nin 4"üncü maddesine göre, vergi daireleri, tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil, tecil, ödeme, mükellefin tespiti, muhasebe vb. işlemler, yargı mercilerince vergi uygulamaları ile ilgili görüş bildirmekle görevlidirler (Tüfekçi, 2016, s.105).

Vergi dairesi müdürlerince 2018 yılı içerisinde gerçekleştirilmiş olan vergi incelemeleri sonucunda 4.085 mükellef incelenmiş, beş bin atmış dört adet vergi inceleme raporu düzenlenmiş, 3.967.057.728 TL matrah üzerinden 1.139.396.507 TL matrah farkı bulunmuş ve bulunan matrah farkı üzerinden 100.384.007 TL vergi tarh edilmiştir. Aşağıdaki tabloda 2014-2018 yılları arasında vergi dairesi müdürlerince gerçekleştirilen vergi incelemelerinin sonuçlarına ilişkin veriler belirtilmiştir (GİB, 2018).

Tablo 12. Vergi Dairesi Müdürleri Tarafından Gerçekleştirilen Vergi İncelemelerinin Sonuçları

Yıllar	İnceleme Sayısı	Rapor Sayısı	İncelenen Matrah (TL)	Bulunan Matrah Farkı (TL)
2014	9.779	13.194	2.959.296.235	712.101.457
2015	9.902	13.429	1.535.689.146	892.151.922
2016	6.861	7.758	2.118.233.018	1.273.504.628
2017	6.216	7.364	5.285.694.008	501.752.858
2018	4.085	5.064	3.967.057.728	1.139.396.507

Kaynak: (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2013,2014,2015,2016)

6.3.6.Yeminli Mali Müşavirler

13.06.1989 tarihinde yürürlüğe girmiş olan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, yeminli mali müşavirlik müessesesi ile ilgili, vergi denetiminde TC Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın üstündeki yükü hafifleteceği, vergi ve işletme alanlarında ahlakı ve güveni geliştireceğini, vergideki yozlaşmayı engelleyeceğini vurgulayarak vergi denetiminde etkin bir rol oynayacağını belirtmiştir (VDK, 2017, s.57-58). Yine 3568 sayılı kanunla odalara bağlı bağımsız kuruluş ve kişilerce denetim işleminin yapılabileceği belirtilmiştir.

3568 sayılı Kanunda ve 213 sayılı VUK' da yeminli mali müşavirlerin sorumlulukları ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Genel anlamda yeminli mali müşavirlerin sorumlulukları; belge kayıt matrah ve nizam tespitinde bulunmak, bunların tespitinde gerekli olan işlemlerin, muhasebe ilke ve esaslarına ve kanunlara belirlenen düzenlemelere uygunluğunu sağlamaktır. 3568 Sayılı Kanun'un 12. Maddesine göre yeminli mali müşavirler denetimin doğruluğundan sorumludurlar. Yapılan tasdik doğru olmaması durumunda tasdik kapsamı ile sınırlı olmak şartı ile ziyaa uğratılan vergiden mükellef ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. Yeminli mali müşavirlere bu denli ağır bir sorumluluk yüklenmesinin asıl amacı vergi alacağını güvence altına alarak vergi kayıp ve kaçacağını önlemek veya en aza indirmektir. Verilen bu sorumluluk ile yeminli mali müşavirler, verginin ödenmesi hususunda mükellef ile müteselsilen sorumlu olduklarından verginin ödenip ödenmediğini kontrol etmek durumunda kalacaklardır. Vergi idaresinin de buradaki amacı ise vergi alacağını tahsil edebilmek ve yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdik işlemlerinde daha dikkatli olmalarını sağlamaktır. Öte yandan yeminli mali müşavirlerin müteselsilen sorumluluğu sadece tasdik kapsamındaki işlemlerle sınırlıdır (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s.75-76).

3568 sayılı Kanunu'nun hükümleri değerlendirildiğinde yeminli mali müşavirlerin denetim ve tasdik asli görevleri, danışmanlık ise tamamlayıcı nitelikte görevleri olduğu görülmektedir.

Yeminli mali müşavirlerin denetim görevleri kendi içinde muhasebe denetimi ve vergi denetimi olarak ikiye ayrılır.

Muhasebe Denetimi:

Mükellef tarafından yapılan işlemlerin mevzuata uygunluğunun ve doğruluğunun tespiti için yeminli mali müşavirlik müessesesinden talep ettikleri denetim şeklidir. Bu açıdan bakıldığında aslında muhasebe denetiminin resmi makamları ilgilendirecek bir konusu yoktur. Muhasebe denetiminin asıl muhatabı işletme yönetimidir (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s.68).

Vergi Denetimi:

Yeminli mali müşavirler vergi incelemesine paralel olarak, vergi denetimindeki görevleri; ödenmesi gereken vergilerin zamanında ve doğru ödendiğinin kontrolünü araştırmak ve sağlamaktır (Akgün, 2004, s.278). Bu açıdan bakılınca yeminli mali müşavirlerin, mükellefler tarafından yapılan hataların düzeltilmesi, mükelleflerin bilgilendirilmesi ve eğitilmesi, mükelleflere doğru beyanda bulundurulmaya yönlendirmek bu hususta yol göstermek, vergi kaçakçılığı ile mücadele etmek gibi önem derecesi yüksek görevleri vardır (Özel, 2003, s.112).

Yeminli mali müşavirlerin görevleri 18 Seri No.lu Genel Tebliğe göre; YMM' ler, sözleşme ile anlaşılan mükelleflere vergi hususunda hizmet vereceklerdir ve sürekli bir şekilde denetleyebileceklerdir. YMM'lerin tasdik kapsamındaki kurumlar ve gelir beyannamesini ilgilendirecek belgeler ve defterler üzerinde, cari denetim olacak şekilde denetimi sağlayacaklardır. Mali yılı kapsayan bu denetimlerde elde edilen tespitler, mükelleflerce anında düzeltilebilecektir. Vergi mevzuatına aykırı olan bu tespitler YMM'ler tarafından düzenlenecek olan tasdik raporunda belirtilecektir.

Tasdik, YMM' lerce, şahıslara ait işletmeleri ile teşebbüslerinin denetim ilke ve standartlarına uygunluk bakımında incelenmesi ve inceleme sonucunda elde edilen sonuçların gerçeği yansıtmamasının imza -mühür kullanılmak kaidesiyle tespiti ve rapora bağlanmasıdır (Çetin, 1996, s.46). Yeminli mali müşavirler; mükelleflere finans, muhasebe, mevzuat ve işletme gibi konularda müşavirlik hizmeti verebileceklerdir. Bunun yanında YMM' ler mükelleflerin vergi tarhına esas olan mali tablolarını, beyannamelerini ilgili mevzuat gereğince cari muhasebe prensipleri ve denetim normları yönünden tasdiklemek görevlerine sahiptir (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s.68).

Yeminli mali müşavirlerce yapılan tasdikın amacı; mükelleflerin beyannamelerini gerçek durumlarına göre ve ilgili vergi mevzuatına göre uygunluğunu tespit etmek, beyannamelerdeki matrahın doğruluğunu yeminli mali müşavirlerce güvence altına almaktır (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s.69). Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 5. md. göre tasdikın amacı (Genç, 2019);

- “Gerçek veya tüzel kişilerce veya söz konusu kişilere ait teşebbüs ve işletmelerinin kayıtlarının ve hesaplarının sonuçlarını göstermek için hazırlanan mali tabloların eksiksiz, doğru ve yanıltıcı olmayacak şekilde üçüncü kişilerin faydalanmasına sunmak,
- Gerçek veya tüzel kişilerce veya söz konusu kişilere ait teşebbüs ve işletmelerini ilgilendiren mevzuata olan taleplerini karşılamak doğrultusunda çabukluk sağlayarak haklarını korumak,
- Mükellef ile vergi idaresi arasındaki ilişkilerde güveni sağlamak” tır.

YMM’ lerce yapılan tasdikın kapsamı ise aşağıda sıralandığı gibidir (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s.70);

- Tasdike konu olan tüm kayıt, belge ve defterleri gizli olsa bile inceleyebilmek,
- Tasdik konularında yöneticilerden, iç denetçilerden ve konu ile ilgili diğer ilgililerden tüm bilgileri isteyebilmek,
- Hesap ve işlemlerinin tasdikini yapmış oldukları işletmelerin genel kurul ve yönetim kurulu toplantılarına katılmak ve bu toplantılarda tasdike ilişkin açıklamalar yapmak.

Yeminli mali müşavirlerin denetim ve tasdik görevlerinin yanı sıra danışmanlık yani müşavirlik yapabilme görevi de vardır. SMMM ve YMM’lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelikte; tüzel ve gerçek şahıslara ait işlem ve teşebbüslerin, muhasebe sistemlerini kurmak ve geliştirmek, muhasebe, finans, mevzuat hakkında uygulamalarını ve işlemlerini düzenlemek veya bu konularda ‘müşavirlik’ yapmak sayılmıştır. Fakat 3568 sayılı Kanunda bahsi geçen müşavirliğin yani danışmanlığın niteliği veya türü hakkında herhangi bir sınır çizilmemiştir (Tekin ve Çelikkaya, 2018, s.73).

BÖLÜM 7

ARAŞTIRMANIN METODU

7.1.Araştırmanın Yönetimi

Araştırmada öncelikle literatür çalışması yapılmıştır. Vergi mükelleflerinin ve vergi mükellefi olmayan kişilerin vergi denetiminin etkinliği hususunda görüş ve fikirlerini ölçmek adına çalışmanın bir anket ile desteklenmesi gerekmektedir. Öncelikle araştırmanın amacı ve hipotezleri oluşturulmuş, Türkiye genelinde yapılması öngörülerek 40 sorudan oluşan anket formları hazırlanmıştır. Araştırmanın yapılabilmesi için yüz yüze görüşmeler ayarlanmış, e-mail yolu ile ve Türkiye genelinde ulaşamadığı yerlere anket formunun online platforma taşınarak link üzerinden iletilmesi ve geri dönüşlerin elektronik ortamlardan alınması ile yapılmıştır. Ankete katılan vergi mükellefi olan ve vergi mükellefi olmayan kişilere; anket sorularına verilerek cevapların tamamen bilimsel amaçla kullanılacağı ve analiz edileceği, sonuçlara verilen cevapların kesinlikle üçüncü bir kişi ile paylaşılmayacağı bilgisi verilmiştir.

Anket iki bölümden ve 45 sorudan oluşmaktadır. Birinci bölümde, ankete katılan bireylerin demografik özelliklerinin (cinsiyet, yaş, eğitim durumu, aylık gelir düzeyi) belirlenmesi adına sorular sorulurken, ayrıca araştırma için önemli olan vergi mükellefiyet durumlarının belirlenmesi için “*Vergi Mükellefi misiniz?*” sorusu yönetilmiştir. İkinci bölümde ise, 40 soru bulunmaktadır. Bu bölümde katılımcıların, vergi mevzuatına ve gerçekleştirilen vergi denetimlerine olan görüş ve düşünceleri ölçülmek istenmiştir. Soruların açık, anlaşılır ve herhangi bir yönlendirmeye meydan vermemesine titizlikle dikkat edilmiştir.

Anketin ikinci bölümünde geliştirilen 40 soruluk sorulara cevaplarda beşli likert (1= Kesinlikle Katılmıyorum, 2= Katılmıyorum, 3=Kararsızım, 4=Katılıyorum, 5=Kesinlikle Katılıyorum) ölçeği sorulmuştur. Anketten elde edilen verilerin analizinde IBM SPSS (Statistical Package for Social Sciences) 25.0 ‘den yararlanılmıştır.

Anket formunda yer alan ölçeklerin güvenilirliğinin değerlendirilmesinde “*Cronbach’s Alpha*” katsayısından yararlanılmıştır. Vergi denetiminin etkinliğinin tespiti için belirlenen 40 sorunun Cronbach’s Alfa değeri 0,880’dır. Yani ölçeklerin güvenilirlikleri yüksek ve birbirine yakındır. Bu sonuç ise ölçeklerin tutarlılık seviyelerinin yüksek olduğunu göstermektedir.

7.2.Araştırmanın Modeli

Araştırmada genel tarama yöntemi kullanılacaktır. Genel tarama yöntemi literatürde; çok sayıda elemanların var olduğu bir evrende, evren hakkında genel bir yargıya ulaşmak için evrenin tümü ya da örneklem üzerinden alınan tarama düzenlemesidir (Karasar, 1994, s.79). Araştırmada ilişkisel tarama modelinin kullanılması planlanmaktadır. Yine araştırma hem mükelleflere hem de mükellef olmayan kişilere uygulanacak anket sorularıyla gerçekleştirilecek olup, sonuçlar sayısal verilerle ifade edilecektir. Bu bakımdan araştırma nicel bir araştırma olma özelliği taşımaktadır.

7.3.Evren ve Örneklem

Araştırmanın evrenini Türkiye genelinde muhasebe ve finans sektöründe çalışan vergi mükellefi olan ve olmayan kişilerden oluşturmaktadır Çalışmada basit tesadüfî örnekleme yöntemi kullanılmıştır. Basit tesadüfî örneklemede evreni oluşturan her elemanın örneğe girme şansı eşittir (Arıkan, 2004, s.141).

Araştırma örneklem hacmini hesaplarken, Türkiye geneli muhasebe ve finans alanında çalışan vergi mükellefi olan ve olmayan katılımcı sayısının 1.000.000'ü geçmesinden dolayı örnekleme hesaplaması yapılırken Yazıcıoğlu ve Erdoğan'ın oluşturduğu tablodan yararlanarak 1.000.000'den fazla evren büyüklüğü için örneklem hacminin hesaplanmasında %95 güven düzeyinde istatistiksel olarak 384 kişi olmasının yeterli olduğu belirlenmesine rağmen hazırlanmış olan anket formu 450 kişiye dağıtılmış 398 kişiye ulaşılmıştır.

Tablo 13. Alpha 0,05 İçin Örneklem Hacminin Hesaplanması Tablosu

$\alpha = 0.05$ İçin Örneklem Büyüklükleri

Evren Büyüklüğü	+/- 0.03 örnekleme hatası (d)			+0.05 örnekleme hatası (d)			+0.10 örnekleme hatası (d)		
	$p=0.5$ $q=0.5$	$p=0.8$ $q=0.2$	$p=0.3$ $q=0.7$	$p=0.5$ $q=0.5$	$p=0.8$ $q=0.2$	$p=0.3$ $q=0.7$	$p=0.5$ $q=0.5$	$p=0.8$ $q=0.2$	$p=0.3$ $q=0.7$
100	92	87	90	80	71	77	49	38	45
500	341	289	321	217	165	196	81	55	70
750	441	358	409	254	185	226	85	57	73
1000	516	406	473	278	198	244	88	58	75
2500	748	537	660	333	224	286	93	60	78
5000	880	601	760	357	234	303	94	61	79
10000	964	639	823	370	240	313	95	61	80
25000	1023	665	865	378	244	319	96	61	80
50000	1045	674	881	381	245	321	96	61	81
100000	1056	678	888	383	245	322	96	61	81
1000000	1066	682	896	384	246	323	96	61	81
100 milyon	1067	683	896	384	245	323	96	61	81

7.4. Veri Toplama Yöntem ve Aracı

Araştırma kapsamında elde edilen veriler iki farklı yolla elde edilmiştir. Verilerin bir bölümü anket formunun katılımcılar ile yüz yüze gelerek, kâğıt formun katılımcılara elden sunulması ile elde edilmiş olup, Türkiye genelinde yüz yüze ulaşımın mümkün olmadığı yerlerde anket formu online platforma taşınarak link üzerinden iletilmiş ve geri dönüşlerin elektronik ortamlardan alınması ile araştırma kapsamında hedeflenen verilere ulaşılmıştır.

Araştırmada elde edilen verilerin toplanması için araştırmacı tarafından geliştirilen anket formu kullanılmıştır. Kullanılan ölçek iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde katılımcıların demografik özelliklerini belirten olgusal verilerin elde edilmesi, ikinci bölümde ise katılımcıların vergi denetimi görüşlerine ait yargısal verilerin elde edilmesi hedeflenmiştir.

Araştırma kapsamında bulunan katılımcılara ait kişisel verilerin toplanması amacıyla, araştırmacı tarafından geliştirilen kapalı uçlu soruların bulunduğu birinci bölümde katılımcıların cinsiyet, yaş, eğitim durumu, aylık gelir düzeyi ve vergi mükellefi olup olmama durumlarına ait verilerin elde edilmesi hedeflenmiştir.

Geliştirilen ölçeğin ikinci bölümde ise, 40 soru bulunmaktadır. Bu bölümde katılımcıların, vergi mevzuatına ve gerçekleştirilen vergi denetimlerine karşı görüş ve

düşüncelerinin ölçülmesi hedeflenmiştir. Soruların açık, anlaşılır ve herhangi bir yönlendirmeye meydan vermemesine titizlikle dikkat edilmiştir.

Ölçekte kullanılan seçenekler Likert tipi beşli derecelendirmeye göre düzenlenmiş, seçeneklere 1-5 arasında puan verilmiştir (1= Kesinlikle Katılmıyorum, 2= Katılmıyorum, 3=Kararsızım, 4=Katılıyorum, 5=Kesinlikle Katılıyorum). Ölçeğe ait geçerlilik ve güvenilirlik çalışmaları araştırmacı tarafından yapılmış olup, ölçeğin iç tutarlılığını belirlemek için Cronbach's Alpha analizi kullanılmıştır. Yapılan ölçümler sonucunda ölçeğin güvenilirlik seviyesinin yüksek düzeyde olduğu tespit edilmiştir (C.Aplha=0,880). Ölçeğe ait alt faktörlerin belirlenmesinde açıklayıcı faktör analizi kullanılmış olup faktörlere ait maddeler incelendiğinde birinci faktör "Vergi Usulsüzlük Bilinci", ikinci faktör "Vergi Denetim Bilinci", üçüncü faktör "Vergi Kanunlar Bilinci" ve dördüncü faktör "Vergi Borcu Bilinci" olarak belirlenmiştir. Ölçeğe ait geçerlilik-güvenirlik ve faktör analizlerine ait veriler ayrıntılı olarak verilerin analizi bölümünde sunulmuştur.

7.5.Verilerin Analizi

Araştırmada elde edilen veriler *SPSS 25.0* ile analiz edilmiştir. Araştırmaya katılanların demografik özelliklerine ait dağılımları belirlemek için frekans ve yüzde analizinin yanı sıra ölçeklere ait düzeylerin belirlenmesi için betimsel analizlerden ortalama ve standart sapma kullanılmıştır. Araştırmada kullanılan ölçeklere ait geçerlilik güvenilirlik analizlerinden önce madde analizi, ardından madde toplam korelasyon analizi yapılmış olup daha sonra ölçeklerin geçerliliklerinin belirlenmesi için açıklayıcı (AFA) faktör analizleri yapılmıştır. Elde edilen ölçeklerin güvenilirlik düzeylerini belirlemek için Cronbach's Alpha iç tutarlılık analizi yapılmıştır. Araştırma sonucunda elde edilen verilerin dağılımlarını belirlemek için normal dağılım analizlerinden kolmogorov-smirnova analizi yapılarak verilerin basıklık, çarpıklık değerleri ile ortalama-medyan değerlerin yakınlığı incelenmiş verilerin dağılımın normal dağılımdan geldiği belirlenmiştir. Verilerin dağılımın normal olması sonucu alt problemlere ilişkin analizlerin test edilmesinde ikili gruplar için bağımsız örneklem t-testi, ikiden fazla gruplar için ise tek yönlü anova analizi uygulanmıştır. Anova analizi sonucu anlamlı farklılığın hangi gruplardan kaynaklandığının belirlenmesi için post-hoc testlerinden Scheffe analizi yapılmıştır.

BÖLÜM 8

BULGULAR VE YORUMLAR

Bu bölümde araştırma kapsamında belirlenen alt problemlere ilişkin analiz bulgularına ve yorumlarına yer verilmiştir.

8.1.Katılımcılara Ait Demografik Bulgular

Katılımcıların demografik özelliklerini belirlemek için sırası ile cinsiyet, yaş, eğitim durumu ve aylık kazancına ek olarak vergi mükellefi olup olmadığına yönelik sorular sorulmuştur. Araştırmaya katılan bireylerin demografik özelliklerine ait dağılımları Tablo 14’de verilmiştir.

Tablo 14. Demografik Özellikler

Cinsiyetiniz	n	%
Erkek	257	64,6
Kadın	141	35,4
Yaşınız	n	%
18-23	20	5
24-29	135	33,9
30-35	122	30,7
36-41	65	16,3
42 Ve Üzeri	56	14,1
Eğitim Durumunuz	n	%
Lise	30	7,5
Ön Lisans	35	8,8
Lisans	238	59,8
Lisansüstü	95	23,9
Aylık Gelir Düzeyiniz	n	%
1000-2500 Tl	67	16,8
2500-4000 Tl	100	25,1
4000-5500 Tl	72	18,1
5500 TL Ve Üzeri	159	39,9
Vergi Mükellefi Misiniz?	n	%
Evet	129	32,4
Hayır	269	67,6
Toplam	398	100,0

Araştırmaya katılanların %64,6’sının erkek, %35,4’ünün kadın, %5’inin 18-23 yaş aralığında, %33,9’unun 24-29 yaş aralığında, %30,7’sinin 30-35 yaş aralığında,

%16,3'ünün 36-41 yaş aralığında olduğu belirlenirken %14,1'inin 42 yaş veya üzerinde olduğu belirlenmiştir. Araştırmaya katılanların %7,5'i lise, %8,8'i ön lisans, %59,8'i lisans ve %23,9'u yüksek lisans mezunu olduğu belirlenirken araştırmaya katılanların %16,8'nin 1000-2500 TL, %25,1'nin 2500-4000 TL, %18,1'nin 4000-5500 TL ve %39,9 ile 5550 TL veya üzeri aylık gelire sahip oldukları belirlenmiştir. Araştırmaya katılanların %32,4'ü vergi mükellefiyken %67,6'sının vergi mükellefi olmadığı belirlenmiştir.

8.2.Ölçeklere Ait Faktör Analizi ve Güvenirlik Analizi

Araştırmada veri toplama aracı olan anket formunun ikinci bölümünde araştırmacı tarafında geliştirilen 40 maddelik 'Vergi Denetim Görüşü Ölçeği' kullanılmıştır. Beşli likert tipindeki (1= Kesinlikle Katılmıyorum, 2= Katılmıyorum, 3=Kararsızım, 4=Katılıyorum, 5=Kesinlikle Katılıyorum) ölçeğe ait geçerlilik güvenirlilik analizi sonuçları aşağıda verilmiştir.

Tablo 15. Vergi Denetimi Görüşü Ölçeği Maddelerine İlişkin İstatistikler

Madde No	Madde Silme Ölçek Ortalaması	Madde Silme Ölçek Varyansı	Madde Toplam Korelasyonu	Madde Silme Güvenirlik Katsayısı
Madde 1	123,0051	409,59	0,134	0,866
Madde 2	122,8485	391,78	0,422	0,86
Madde 3	122,9066	388,53	0,473	0,859
Madde 4	122,904	409,692	0,149	0,866
Madde 5	122,654	389,067	0,476	0,859
Madde 6	122,7904	404,399	0,267	0,863
Madde 7	122,8434	410,289	0,182	0,865
Madde 8	122,7071	384,947	0,558	0,857
Madde 9	122,6818	382,881	0,582	0,856
Madde 10	122,6919	402,300	0,305	0,862
Madde 11	123,0657	369,439	0,658	0,853
Madde 12	123,2247	396,858	0,326	0,862
Madde 13	123,0177	399,886	0,256	0,864
Madde 14	122,952	375,545	0,631	0,854
Madde 15	122,7399	391,125	0,421	0,86
Madde 16	122,9596	393,968	0,470	0,859
Madde 17	122,6086	384,370	0,618	0,856
Madde 18	122,9343	416,375	0,025	0,868
Madde 19	122,7803	397,357	0,378	0,861
Madde 20	122,9975	400,676	0,254	0,861
Madde 21	122,9242	413,994	0,073	0,867
Madde 22	122,7525	403,361	0,260	0,863
Madde 23	122,8308	403,604	0,285	0,862

Madde 24	122,7702	406,426	0,272	0,863
Madde 25	122,7879	394,461	0,524	0,859
Madde 26	122,7121	407,269	0,218	0,864
Madde 27	122,9242	409,260	0,200	0,864
Madde 28	122,5051	393,471	0,579	0,858
Madde 29	122,6111	388,770	0,580	0,857
Madde 30	123,1035	414,913	0,064	0,867
Madde 31	122,7778	404,654	0,260	0,862
Madde 32	122,9394	414,467	0,076	0,866
Madde 33	122,8131	403,454	0,295	0,862
Madde 34	122,9495	404,904	0,289	0,863
Madde 35	122,6843	403,082	0,297	0,862
Madde 36	122,7348	407,892	0,224	0,864
Madde 37	122,7601	403,094	0,279	0,863
Madde 38	122,8106	403,536	0,274	0,863
Madde 39	122,8207	404,968	0,264	0,863
Madde 40	122,6869	400,474	0,326	0,862

Tablo 15 incelendiğinde, vergi denetimi görüşü ölçeğinde ,30'un altında bulunan 1,4,6,7,13,18,20,21,22,23,24,26,27,30,31,32,33,34,35,36,37,38 ve 39 nolu maddelerin ölçme gücünün zayıf olması ya da yeterince güçlü olmaması, ölçekle ölçülmesi beklenen yapıya ait düzeyin saptanmasında yeterince katkı sağlamayacakları (Yaşar, 2014) için ölçekten çıkarılmasının uygun olacağına karar verilmiştir. Ölçekten madde çıkarımı yapıldıktan sonraki güvenilirlik analizi sonuçları Tablo 16'daki gibidir.

Tablo 16. Vergi Denetimi Görüşü Ölçeği Maddelerine İlişkin Yeni İstatistikler

Madde No	Madde Silme Ölçek Ortalaması	Madde Silme Ölçek Varyansı	Madde Toplam Korelasyonu	Madde Silme Güvenirlik Katsayısı
Madde 2	51,191	175,903	0,501	0,874
Madde 3	51,254	173,540	0,559	0,872
Madde 5	50,998	173,725	0,568	0,872
Madde 8	51,055	173,040	0,598	0,870
Madde 9	51,030	171,294	0,631	0,869
Madde 10	51,040	185,122	0,338	0,880
Madde 11	51,407	160,826	0,730	0,864
Madde 12	51,565	181,395	0,347	0,881
Madde 14	51,299	165,515	0,696	0,866
Madde 15	51,083	175,467	0,498	0,874
Madde 16	51,307	181,044	0,456	0,876
Madde 17	50,957	175,336	0,584	0,871
Madde 19	51,136	181,478	0,418	0,877
Madde 25	51,136	184,390	0,409	0,877

Madde 28	50,854	182,704	0,496	0,875
Madde 29	50,960	179,006	0,522	0,874
Madde 40	51,035	184,024	0,353	0,879
Cronbach's Alpha= 0,880				

Tablo 16 incelendiğinde görüldüğü üzere 40 maddeden 17 maddeye düşen ölçekte madde çıkarımı yapıldıktan sonra ölçeğin geri kalan maddeleri içerisindeki madde ilişki düzeylerinin yüksek olduğu belirlenmiştir. Ölçeğin iç tutarlılığını belirlemek için Cronbach's Alpha analizi kullanılmış olup ölçeğin güvenilirlik seviyesinin yüksek düzeyde olduğu tespit edilmiştir ($\alpha=0,880$).

Bu aşamadan sonra değişkenlerin toplam ölçekle arasındaki ilişki incelenmiştir. Bu bağlamda $r > ,30$ düzeyindeki ilişkiler veri setinin faktör analizine uygunluğuna işaret etmektedir. Madde toplam korelasyonlarına ait analiz sonuçları Tablo 17'de verilmiştir.

Tablo 17. Vergi Denetimi Görüşü Ölçeğinin Madde ve Toplam Ölçek Korelasyonu Değerleri

Madde No	r	p
Madde 2	0,511	0,000**
Madde 3	0,619	0,000**
Madde 5	0,649	0,000**
Madde 8	0,682	0,000**
Madde 9	0,714	0,000**
Madde 10	0,421	0,000**
Madde 11	0,796	0,000**
Madde 12	0,448	0,000**
Madde 14	0,756	0,000**
Madde 15	0,583	0,000**
Madde 16	0,525	0,000**
Madde 17	0,641	0,000**
Madde 19	0,494	0,000**
Madde 25	0,460	0,000**
Madde 28	0,530	0,000**
Madde 29	0,566	0,000**
Madde 40	0,343	0,000**
**p<0.01		

Tablo 17 incelendiğinde, geriye kalan ölçek maddeleri ile toplam ölçek arasındaki ilişkinin tamamının söz konusu ölçütü karşıladığı görülmektedir. Tablo 17'e göre maddelerle toplam ölçek arasındaki ilişkiler 0,343- 0,796 arasında değiştiği ve ilişkilerin tüm maddeler için $p<0.01$ düzeyinde anlamlı olduğu belirlenmiştir.

Faktör analizinin ön şartları olan, Bartlett Küresellik Testi sonucuna göre değişkenler arasında yeterli ilişki bulunmuştur ($p<0,01$, $p=0,000$) KMO değerinin kabul

edilebilir alt değer olan 0,60'ın üzerinde olması gerekmektedir (Büyüköztürk, 2009). KMO değeri örneklem sayısının faktör analizi için yeterliliğini ölçtüğünden katılımcı sayısının faktör analizi yapmaya yeterli olduğu belirlenmiştir. (KMO=0,872).

Faktör analizi ve güvenilirlik analizine ilişkin sonuçlar Tablo 18'de verilmiştir.

Tablo 18. Vergi Denetimi Görüşü Ölçeğine İlişkin Faktör Analizi Sonuçları

Faktörler	Madde No	Faktör Ağırlıkları	Faktör Açıklayıcıları	Faktör Güvenirlikleri
FAKTÖR 1	s15.Tanıdığım kişinin vergi kaçırdığını bilmem beni de vergi kaçırmaya teşvik eder.	0,455		
	s16.Vergi denetimi hakkında yeterli bilgiye sahibim.	0,534		
	s19.Sahte belge kullanmanın artmasının vergi denetiminin yeterli sıklıkla yapılmamasından kaynaklandığını düşünüyorum.	0,592		
	s11.Vergi kaçırmak suçtur.	0,635	19,065	0,809
	s14.Vergi kaçırmanın mükelleflerinin denetlenmesi ve ceza alması caydırıcı olabilir.	0,692		
	s17.Vergi denetiminin mükellefler üzerinde vergi kayıp ve kaçırmanın önlemede olumlu etkisinin olduğunu düşünüyorum.	0,699		
	s3.Vergi bilincinin artırılması vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilmesini sağlayacaktır.	0,507		
FAKTÖR 2	s29.Vergi denetimleri, vergi suçlarını işlemede caydırıcı etkiye sahiptir.	0,669		
	s25.Vergi denetimi esnasında vergi müfettiş ve yardımcılarının vergi mahremiyetine gerekli özeni göstermektedir.	0,702	13,758	0,721
	s40.Vergi denetimleri sektörel bazda olmalıdır	0,705		
	s28.Yapılan denetimleri sonucunda vergi yükümlülüklerimiz konusunda bilgilerimiz artmaktadır.	0,720		
FAKTÖR 3	s12.Vergi affı ve matrah artırımı yasalarının çıkmasını yararlı buluyorum.	0,366		
	s5.Vergi kanunlarının sürekli değişmesi mükelleflerin kafasını karıştırmaktadır.	0,671	11,876	0,631
	s1.Vergi mevzuatı karmaşık ve anlaşılması zordur.	0,757		
FAKTÖR 4	s9.Vergi borçlarımı takip ederim.	0,702		
	s8.Vergilerimi zamanında ve düzenli ödemeye dikkat ederim.	0,710	11,751	0,779
	s10.Vergilerimi zamanında verip vermediğim ve zamanında ödediğim ilgililer tarafımdan kontrol edilmektedir.	0,796		
Toplam			56,460	0,880
Kaiser-Meyer-Olkin Ölçek Geçerliliği				0,872
Bartlett Küresellik Testi Ki kare:				2385,488
sd:				136
p:				0,000

AFA’da faktör çıkarımı için Temel Bileşenler Analizi kullanılmış, faktörlerin nasıl döndürüleceğinin belirlenmesi için de dikey döndürme yöntemlerinden olan varimax dik döndürme yöntemi tercih edilmiştir. Faktör analizi sonucunda, 17 maddelik vergi denetimi görüşü ölçeğinin gözlenebilir değeri 1’den büyük 4 faktör altında toplanmış birinci faktör toplam varyansın %19,065’ini, ikinci faktör toplam varyansın %13,758’ini, üçüncü faktör toplam varyansın %11,876’sını ve dördüncü faktör toplam varyansın %11,751’ini açıkladığı görülürken bu 4 faktör toplam varyansın %56,450’sini açıkladığı belirlenmiştir. Faktör yüklerine göre maddelerin toplandıkları faktörlerdeki yüklerin birbirine uzaklığının en az %10 olması gerektiğinden bu kurala uymayan, madde bulunmadığından faktör analizi sonucu ölçekten madde çıkarılmasına gerek duyulmamıştır. Faktörlerin içsel tutarlılıklarının hesaplanmasında, Cronbach Alpha değeri kullanılmıştır. Cronbach alpha değerinin 0.70’in üzerinde olduğundan güvenirliliğin yüksek olduğunu belirlenmiştir.

Faktörlere ait maddeler incelendiğinde birinci faktör “Vergi Ahlakı Görüşü”, ikinci faktör “Vergi Denetiminin Etkisi” , üçüncü faktör “Vergi Hukuku Görüşü” ve dördüncü faktör “Vergi Borcu Takibi” olarak belirlenmiştir.

8.3.Betimsel Bulgular ve Yorumlar

Araştırmanın bu bölümünde katılımcıların vergi denetimi görüşlerine ilişkin betimsel istatistiklere ait bulgulara yer verilmiştir.

Tablo 19. Vergi Denetimi Görüşlerine İlişkin Betimsel Bulgular

Maddeler /Ölçek	\bar{X}	s.s
Vergi Ahlakı Görüşü	3,13	1,03
Vergi Denetiminin Etkisi	3,34	0,87
Vergi Hukuku Görüşü	3,03	1,03
Vergi Borcu Takibi	3,29	1,16
Veri Denetim Genel Görüşü	3,18	0,82

Katılımcıların vergi denetim görüşlerine ait düzeyleri incelendiğinde, katılımcıların genel vergi denetim görüşlerine ait seviyenin orta düzeyde olduğu ($\bar{X}=3,18$) belirlenmiştir. Katılımcıların vergi ahlakı görüşü düzeylerinin orta düzeyde olduğu ($\bar{X}=3,13$) , vergi denetiminin etkisi düzeylerinin orta düzeyde olduğu ($\bar{X}=3,34$) , vergi

hukuku görüşü düzeylerinin orta düzeyde olduğu ($\bar{X}=3,03$) , vergi borcu takibi düzeylerinin orta düzeyde olduğu ($\bar{X}=3,29$) belirlenmiştir.

Tablo 20. Verilerin Dağılımına Ait Normallik Testi Sonuçları

Ölçek/Boyutlar	Statistic	Sd	p	\bar{x}	Medyan	Çarpıklık	Basıklık
Vergi Ahlakı Görüşü	0,080	398	0,000	3,126	3,143	-0,038	-1,063
Vergi Denetiminin Etkisi	0,145	398	0,000	3,335	3,500	-0,768	0,227
Vergi Hukuku Görüşü	0,087	398	0,000	3,029	3,000	-0,164	-0,535
Vergi Borcu Takibi	0,170	398	0,000	3,290	3,667	-0,460	-0,826
Veri Denetim Görüşü	0,072	398	0,000	3,180	3,156	-0,081	-0,908

Vergi denetim görüşlerine ait verilerin hangi dağılımdan geldiğini belirlemek için; aritmetik ortalama, medyan, çarpıklık ve basıklık katsayıları incelenmiş olup, aritmetik ortalama ve medyanın eşit ya da yakın olması, çarpıklık ve basıklık katsayılarının ± 2 sınırları içinde bulunmasından verilerin dağılımının normallikten geldiği belirlenmiştir. (Tabachnick ve Fidell, 2013).

8.4. Birinci Alt Probleme İlişkin Bulgular ve Yorumlar

Bu bölümünde araştırmanın birinci alt problemini test etmek amacıyla cinsiyet değişkenine göre vergi denetimi görüşleri düzeylerinde anlamlı bir farklılığın olup olmadığı test edilmiştir. Bu amaçla yapılan bağımsız t-testi sonuçları tablo 21 de ifade edilmiştir.

Tablo 21. Katılımcıların Vergi Denetimi Görüşlerinin Cinsiyetlerine Göre Farklılaşma Durumuna Ait Bağımsız Örneklem T-testi Sonuçları

Ölçek/Boyutlar	Cinsiyet	n	\bar{X}	ss	t	sd	p
Vergi Ahlakı Görüşü	Erkek	257	3,05	1,03	-2,110	396	0,035*
	Kadın	141	3,27	1,00			
Vergi Denetiminin Etkisi	Erkek	257	3,25	0,90	-2,540	396	0,011*
	Kadın	141	3,48	0,80			
	Erkek	257	2,94	1,08			

Vergi Hukuku Görüşü	Kadın				-2,343	396	0,020*
		141	3,19	0,93			
Vergi Borcu Takibi	Erkek	257	3,16	1,20	-2,960	396	0,003**
	Kadın	141	3,52	1,05			
Veri Denetim Genel Görüşü	Erkek	257	3,09	0,83	-3,054	396	0,002**
	Kadın	141	3,35	0,78			

**p<0.01; *p<0.05

Katılımcıların vergi denetim görüşleri cinsiyetlerine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan t-testi sonucunda; vergi denetim genel görüşlerinde katılımcıların cinsiyetlerine göre istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu belirlenmiştir. (t= -3,054; sd= 396; p=0.002, p<0.01). Cinsiyeti kadın (\bar{X} =3,35) olanların genel veri denetim görüşleri erkeklere (\bar{X} =3,09) göre daha yüksek seviyede olduğu belirlenmiştir. Vergi ahlakı görüşü görüşlerinde katılımcıların cinsiyetlerine göre istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu belirlenmiştir. (t= -2,110; sd= 396; p=0.035, p<0.05). Cinsiyeti kadın (\bar{X} =3,27) olanların vergi ahlakı görüşleri erkeklere (\bar{X} =3,05) göre daha yüksek seviyede olduğu belirlenmiştir. Vergi denetiminin etkisi görüşlerinde katılımcıların cinsiyetlerine göre istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu belirlenmiştir (t= -2,540; sd= 396; p=0.011, p<0.05). Cinsiyeti kadın (\bar{X} =3,48) olanların vergi denetiminin etkisi erkeklere (\bar{X} =3,25) göre daha yüksek seviyede olduğu belirlenmiştir. Vergi hukuku görüşü görüşlerinde katılımcıların cinsiyetlerine göre istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu belirlenmiştir (t= -2,343; sd= 396; p=0.020, p<0.05). Cinsiyeti kadın (\bar{X} =3,19) olanların vergi hukuku görüşü erkeklere (\bar{X} =2,94) göre daha yüksek seviyede olduğu belirlenmiştir. Vergi borcu takibi görüşünde katılımcıların cinsiyetlerine göre istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu belirlenmiştir (t= -2,960; sd= 396; p=0.003, p<0.01). Cinsiyeti kadın (\bar{X} =3,52) olanların vergi hukuku görüşü erkeklere (\bar{X} =3,16) göre daha yüksek seviyede olduğu belirlenmiştir.

8.5. İkinci Alt Probleme İlişkin Bulgular ve Yorumlar

Bu bölümünde araştırmanın ikinci alt problemini test etmek amacıyla vergi mükellefi değişkenine göre vergi denetimi görüşleri düzeylerinde anlamlı bir farklılığın olup olmadığı test edilmiştir. Bu amaçla yapılan bağımsız t-testi sonuçları Tablo 22’de ifade edilmiştir.

Tablo 22. Katılımcıların Vergi Denetimi Görüşlerinin Vergi Mükellefi Olma Durumlarına Göre Farklılaşmalarına Ait Bağımsız Örneklem T-testi Sonuçları

Ölçek/Boyutlar	Vergi Mükellefi Olma	n	\bar{X}	ss	t	sd	p
Vergi Ahlakı Görüşü	Evet	129	3,93	0,81	12,94	396	0,000**
	Hayır	269	2,74	0,88			
Vergi Denetiminin Etkisi	Evet	129	3,84	0,65	8,676	396	0,000**
	Hayır	269	3,09	0,86			
Vergi Hukuku Görüşü	Evet	129	3,57	0,81	7,732	396	0,000**
	Hayır	269	2,77	1,03			
Vergi Borcu Takibi	Evet	129	4,01	0,89	9,444	396	0,000**
	Hayır	269	2,95	1,12			
Vergi Denetim Genel Görüşü	Evet	129	3,87	0,60	14,077	396	0,000**
	Hayır	269	2,85	0,71			

**p<0.01

Katılımcıların vergi denetim görüşleri vergi mükellefi olma durumlarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan t-testi sonucunda; vergi denetim genel görüşleri katılımcıların vergi mükellefi olma durumlarına göre fark istatistiksel olarak anlamlı olduğu belirlenmiştir (t= 14,077; sd= 396; p=0.000, p<0.01). Vergi mükellefi olanların (\bar{X} =3,87) genel vergi denetim görüşleri vergi mükellefi olmayanlara (\bar{X} =2,85) göre daha yüksek seviyede olduğu belirlenmiştir. Vergi ahlakı görüşü görüşlerinde katılımcıların vergi mükellefi olma durumlarına göre istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu belirlenmiştir (t= 12,940; sd= 396; p=0.000, p<0.01). Vergi mükellefi olanların (\bar{X} =3,93) vergi ahlakı görüşü düzeyleri vergi mükellefi olmayanlara (\bar{X} =2,74) göre daha yüksek seviyede olduğu belirlenmiştir. Vergi denetiminin etkisi görüşlerinde katılımcıların vergi mükellefi olma durumlarına göre

istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu belirlenmiştir (t= 8,676; sd= 396; p=0.000, p<0.01). Vergi mükellefi olanların (\bar{X} =3,84) vergi denetiminin etkisi düzeyleri vergi mükellefi olmayanlara (\bar{X} =3,09) göre daha yüksek seviyede olduğu belirlenmiştir. Vergi hukuku görüşü görüşlerinde katılımcıların vergi mükellefi olma durumlarına göre istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu belirlenmiştir (t= 7,732; sd= 396; p=0.000, p<0.01). Vergi mükellefi olanların (\bar{X} =3,57) vergi hukuku görüşü düzeyleri vergi mükellefi olmayanlara (\bar{X} =2,77) göre daha yüksek seviyede olduğu belirlenmiştir. Vergi borcu takibi görüşlerinin katılımcıların vergi mükellefi olma durumlarına göre istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu belirlenmiştir (t= 9,444; sd= 396; p=0.000, p<0.01). Vergi mükellefi olanların (\bar{X} =4,01) vergi borcu takibi düzeyleri vergi mükellefi olmayanlara (\bar{X} =2,95) göre daha yüksek seviyede olduğu belirlenmiştir.

8.6. Üçüncü Alt Probleme İlişkin Bulgular ve Yorumlar

Bu bölümünde araştırmanın üçüncü alt problemini test etmek amacıyla yaş değişkenine göre vergi denetimi görüşleri düzeylerinde anlamlı bir farklılığın olup olmadığı test edilmiştir. Bu amaçla yapılan tek yönlü anova analizi sonuçları tablo 23’ de ifade edilmiştir.

Tablo 23. Katılımcıların Vergi Denetimi Görüşlerinin Yaş Gruplarına Göre Farklaşmasına Ait Tek Yönlü Anova Analizi Sonuçları

Ölçek/Boyutlar	Yaş	n	\bar{X}	ss	sd	F	p	LSD
Vergi Ahlakı Görüşü	18-23 ⁽¹⁾	20	2,79	0,90	4	2,807	0,025*	1-4
	24-29 ⁽²⁾	135	3,23	0,99				
	30-35 ⁽³⁾	122	2,92	1,01				
	36-41 ⁽⁴⁾	65	3,31	0,95				
	42 ve üzeri ⁽⁵⁾	56	3,23	1,20				
Vergi Denetiminin Etkisi	18-23	20	3,05	0,83	4	1,542	0,189	
	24-29	135	3,37	0,84				
	30-35	122	3,36	0,90				
	36-41	65	3,18	0,81				
	42 ve üzeri	56	3,48	0,93				
Vergi Hukuku Görüşü	18-23	20	3,12	1,02	4	1,015	0,399	
	24-29	135	3,01	0,97				
	30-35	122	3,00	1,10				
	36-41	65	3,23	1,05				
	42 ve üzeri	56	2,86	1,02				
Vergi Borcu Takibi	18-23	20	2,83	0,96	4	1,928	0,105	
	24-29	135	3,44	1,15				
	30-35	122	3,15	1,18				

	36-41	65	3,39	1,01			
	42 ve üzeri	56	3,27	1,34			
Veri Denetim Genel Görüşü	18-23	20	2,90	0,80	4	1,888	0,112
	24-29	135	3,26	0,82			
	30-35	122	3,06	0,81			
	36-41	65	3,30	0,72			
	42 ve üzeri	56	3,21	0,94			

*p<0.05

Katılımcıların vergi denetim görüşleri yaş gruplarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü anova testi sonucunda; vergi denetim genel görüşleri ile vergi denetiminin etkisi, vergi hukuku görüşü ve vergi borcu takibi katılımcıların yaş gruplarına göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığı belirlenmiştir ($p>0.05$). Katılımcıların vergi ahlakı görüşü görüşlerinin katılımcıların yaş gruplarına göre istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu belirlenmiştir ($F_{(4,393)}=2,807$; $p=0,025$; $p<0.05$). Yaşı 36-41 olan katılımcıların ($\bar{X}=3,31$) vergi ahlakı görüşü düzeyleri yaşı 18-24 ($\bar{X}=2,79$) olanlara göre daha yüksek olduğu belirlenmiştir. Gruplar arasındaki anlamlı farklılığın belirlenmesi için post-hoc testlerinden LSD testi kullanılmıştır.

8.7. Dördüncü Alt Probleme İlişkin Bulgular ve Yorumlar

Bu bölümünde araştırmanın dördüncü alt problemini test etmek amacıyla eğitim durumları değişkenine göre vergi denetimi görüşleri düzeylerinde anlamlı bir farklılığın olup olmadığı test edilmiştir. Bu amaçla yapılan tek yönlü anova analizi sonuçları Tablo 24' de ifade edilmiştir.

Tablo 24. Katılımcıların Vergi Denetimi Görüşlerinin Eğitim Durumlarına Göre Farklılaşmasına Ait Tek Yönlü Anova Analizi Sonuçları

Ölçek/Boyutlar	Eğitim	n	\bar{X}	ss	sd	F	p	LSD
Vergi Ahlakı Görüşü	Lise ⁽¹⁾	30	3,09	0,85	3	3,518	0,015*	2-4
	Ön Lisans ⁽²⁾	35	2,71	0,80				
	Lisans ⁽³⁾	238	3,10	1,01				
	Lisansüstü ⁽⁴⁾	95	3,35	1,13				
Vergi Denetiminin Etkisi	Lise ⁽¹⁾	30	3,24	0,85	3	5,026	0,002**	2-4
	Ön Lisans ⁽²⁾	35	3,03	0,88				
	Lisans ⁽³⁾	238	3,28	0,87				
	Lisansüstü ⁽⁴⁾	95	3,61	0,81				
	Lise	30	3,17	0,93	3	1,234	0,297	

Vergi Hukuku Görüşü	Ön Lisans	35	2,73	0,97				
	Lisans	238	3,06	0,98				
	Lisansüstü	95	3,01	1,20				
Vergi Borcu Takibi	Lise ⁽¹⁾	30	3,08	0,90	3	2,805	0,040*	2-4
	Ön Lisans ⁽²⁾	35	2,89	1,17				
	Lisans ⁽³⁾	238	3,29	1,14				
	Lisansüstü ⁽⁴⁾	95	3,50	1,24				
Vergi Denetim Genel Görüşü	Lise ⁽¹⁾	30	3,14	0,72	3	4,159	0,006**	2-4
	Ön Lisans ⁽²⁾	35	2,81	0,63				
	Lisans ⁽³⁾	238	3,17	0,78				
	Lisansüstü ⁽⁴⁾	95	3,37	0,97				

*p<0.05; **p<0.01

Katılımcıların vergi denetim görüşleri eğitim gruplarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü anova testi sonucunda; vergi kanunlar bilinci görüşlerinin katılımcıların eğitim gruplarına göre istatistiksel olarak anlamlı bir fark olmadığı belirlenmiştir ($p>0.05$). Katılımcıların genel vergi denetim bilinci görüşlerinin katılımcıların eğitim durumlarına göre istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu belirlenmiştir ($F_{(3,394)}=4,159$; $p=0,006$; $p<0.01$). Eğitim durumu lisansüstü olan katılımcıların ($\bar{X}=3,37$) genel vergi denetim görüşler eğitim durumu ön lisans ($\bar{X}=2,81$) olanlara göre daha yüksek olduğu belirlenmiştir. Katılımcıların vergi usulsüzlük bilinci görüşlerinin katılımcıların eğitim gruplarına göre istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu belirlenmiştir ($F_{(3,394)}=3,518$; $p=0,015$; $p<0.05$). Eğitim durumu lisansüstü olan katılımcıların ($\bar{X}=3,35$) vergi ahlakı görüşü düzeyleri eğitim durumu ön lisans ($\bar{X}=2,71$) olanlara göre daha yüksek olduğu belirlenmiştir. Katılımcıların vergi denetiminin etkisi görüşlerinin katılımcıların eğitim durumlarına göre istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu belirlenmiştir ($F_{(3,394)}=5,026$; $p=0,001$; $p<0.01$). Eğitim durumu lisansüstü olan katılımcıların ($\bar{X}=3,61$) vergi denetiminin etkisi düzeyleri eğitim durumu ön lisans ($\bar{X}=3,03$) olanlara göre daha yüksek olduğu belirlenmiştir. Katılımcıların vergi borcu takibi görüşlerinin katılımcıların eğitim gruplarına göre istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu belirlenmiştir ($F_{(3,394)}=2,805$; $p=0,040$; $p<0.01$). Eğitim durumu lisansüstü olan katılımcıların ($\bar{X}=3,50$) vergi borcu takibi düzeylerinin eğitim durumu ön lisans ($\bar{X}=2,89$) olanlara göre daha yüksek olduğu belirlenmiştir. Gruplar arasındaki anlamlı farklılığın belirlenmesi için post-hoc testlerinden LSD testi kullanılmıştır.

8.8. Beşinci Alt Probleme İlişkin Bulgular ve Yorumlar

Bu bölümünde araştırmanın beşinci alt problemini test etmek amacıyla gelir grupları değişkenine göre vergi denetimi görüşleri düzeylerinde anlamlı bir farklılığın olup olmadığı test edilmiştir. Bu amaçla yapılan tek yönlü anova analizi sonuçları Tablo 25’ de ifade edilmiştir.

Tablo 25. Katılımcıların Vergi Denetimi Görüşlerinin Gelir Gruplarına Göre Farklılaşmasına Ait Tek Yönlü Anova Analizi Sonuçları

Ölçek/Boyutlar	Gelir	n	\bar{X}	ss	sd	F	p	LSD
Vergi Ahlakı Görüşü	1000-2500 TL	67	2,96	0,87	3	2,335	0,073	
	2500-4000 TL	100	3,13	0,88				
	4000-5500 TL	72	3,39	1,09				
	5500 TL ve üzeri	159	3,07	1,12				
Vergi Denetiminin Etkisi	1000-2500 TL	67	3,30	0,77	3	0,688	0,560	
	2500-4000 TL	100	3,37	0,68				
	4000-5500 TL	72	3,44	0,93				
	5500 TL ve üzeri	159	3,28	0,98				
Vergi Hukuku Görüşü	1000-2500 TL	67	3,07	0,93	3	1,418	0,237	
	2500-4000 TL	100	3,00	0,94				
	4000-5500 TL	72	3,23	1,00				
	5500 TL ve üzeri	159	2,94	1,13				
Vergi Borcu Takibi	1000-2500 TL ⁽¹⁾	67	3,08	1,08	3	2,875	0,036*	2-4
	2500-4000 TL ⁽²⁾	100	3,33	1,04				
	4000-5500 TL ⁽³⁾	72	3,61	0,97				
	5500 TL ve üzeri ⁽⁴⁾	159	3,21	1,32				
Veri Denetim Genel Görüşü	1000-2500 TL ⁽¹⁾	67	3,07	0,68	3	2,740	0,043*	3-4
	2500-4000 TL ⁽²⁾	100	3,19	0,64				
	4000-5500 TL ⁽³⁾	72	3,41	0,85				
	5500 TL ve üzeri ⁽⁴⁾	159	3,11	0,94				

*p<0.05;

Katılımcıların vergi denetim görüşlerinin gelir gruplarına göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla yapılan tek yönlü anova testi sonucunda; vergi ahlakı görüşü, vergi hukuku görüşü ve vergi denetiminin etkisi görüşlerinin katılımcıların gelir gruplarına göre istatistiksel olarak anlamlı bir fark olmadığı belirlenmiştir ($p>0.05$). Katılımcıların genel vergi denetim bilinci görüşlerinin katılımcıların gelir gruplarına göre istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu belirlenmiştir ($F_{(3,394)}=2,740$; $p=0,043$; $p<0.05$). Aylık gelir durumu 5.550 TL veya

üzerinde olan katılımcıların ($\bar{X}=3,11$) genel vergi denetim görüşleri aylık gelir durumu 4.000-5.000 TL arasında ($\bar{X}=3,41$) olanlara göre daha düşük olduğu belirlenmiştir. Katılımcıların vergi borcu takibi görüşlerinin katılımcıların gelir gruplarına göre istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu belirlenmiştir ($F_{(3,394)}=2,875$; $p=0,036$; $p<0.05$). Aylık gelir durumu 5.550 TL veya üzerinde olan katılımcıların ($\bar{X}=3,21$) genel vergi borcu takibi düzeylerinin aylık gelir durumu 4.000-5.000 TL arasında ($\bar{X}=3,61$) olanlara göre daha düşük olduğu belirlenmiştir. Gruplar arasındaki anlamlı farklılığın belirlenmesi için post-hoc testlerinden LSD testi kullanılmıştır.



BÖLÜM 9

TARTIŞMA VE SONUÇ

Vergi, kamu harcamalarında kullanılmak üzere devletin, vatandaşlarından egemenlik gücüne dayanarak yasalara uygunluk çerçevesinde doğrudan veya dolaylı olarak aldığı ekonomik değerler olarak tanımlanabilir. Dolayısıyla devletler için kamu harcamalarını karşılamak adına alınan vergilerin hayati bir önem taşıdıklarını söylemek mümkündür.

Vergi denetimi hakkında birçok tanım yapılmaktadır. Kısaca vergi denetimini, devletin yetkili kişi ve kurumları tarafından gerçekleştirilen, vergi yasalarına uyumluluğunu ölçen ve vergi güvenliği hususunda alınan çeşitli tedbirler ve teknikleri kapsayan devamlılık arz eden bir faaliyet olarak tanımlayabiliriz.

Devletler, vergi yasalarının ön gördüğü yükümlülükleri belirlemenin haricinde, bu yasaların doğru ve tam uygulanmasının sağlanmasını ve takibi ile sorumludurlar. Dolayısıyla vergide adaletin sağlanması için bu durum birincil ölçüt olarak karşımıza çıkar. Vergi de adaletin sağlanmasında önemli olan vergide oluşan veya oluşacak kayıp ve kaçakların önüne geçilmesiyle gerçekleşecektir. Vergi kayıp ve kaçaklarının mevcut olduğu ülkelerde gelir dağılımında adaletsizlik meydana gelecek ve istikrar bozulacaktır. Bu durum da etkin bir vergi denetimi ile engellenecektir.

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanması konusunda personellerin niteliği artırılmalı, personellerin belli koşullarda uzmanlaşması sağlanmalı, vergi oranları düşürülerek verginin tabana yayılması sağlanmalı, hükmedilen cezalar caydırıcı olmalı, denetim ile ilgili çalışma metotları geliştirilmeli, vergi denetiminde planlama ve koordinasyon sağlanmalı, denetimler sektörel bazda olmalı, toplumda vergi bilinci ve ahlakı yerleştirilmeli ve teknolojik gelişmelere paralel olarak otomasyon sistemi hızlandırılmalıdır.

Türkiye’de mevcut olan vergi sistemi, beyan esaslıdır. Beyan esasına göre mükellefler tarafından sunulan beyanların, aksi kanıtlanmadığı sürece doğru olduğu kabul edilmektedir. Bu noktada beyan esasında mükelleflerin sunduğu beyanların mutlak doğru olduğunu kabul etmek doğru değildir, mükelleflerin sürekli olarak vergi incelemelerine tabi tutulmaları gerekmektedir. Vergi denetimlerinin gerçekleştirilmesindeki amaç mükelleflerin doğru beyanlarda bulunmasını sağlamak ve böylece vergi kayıplarını engelleyerek ek gelirler yaratmaktır. Çünkü vergi denetimleri, kanunlara uymayan kişiler

ve kurumlar için büyük bir tehdit haline getirilmediği surette vergi kayıplarına engel olmanın imkânı yoktur. Yukarıda belirtilen amacın haricinde vergi denetimleriyle mükelleflerin eğitilmesi, vergide etkinlik ve adalet ilkelerinin sağlanması, vergi bilincinin oluşturulması ve sosyo-ekonomik hedeflere ulaşılması amaçlar arasındadır.

Örgütlerdeki başarı genel olarak verimlilik ve etkinlik kavramlarıyla ölçülmektedir. Etkinlik; örgütün belirlediği hedeflere ulaşılabilir düzeyi, verimlilik kavramıysa minimum vergi masrafı ile maksimum gelirin elde edilmesi anlamına gelmektedir. Çalışmada Türkiye’de vergi denetiminin etkinliğinin ölçülmesi adı altında anket çalışması uygulanmıştır.

Araştırmadan elde ettiğimiz sonuçları şu şekilde özetlemek mümkündür;

- Katılımcıların vergi denetim görüşlerine ait düzeyleri incelendiğinde, katılımcıların genel vergi denetim görüşlerine ait seviyenin orta düzeyde olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Katılımcıların vergi ahlakı görüşü düzeylerinin orta düzeyde olduğu, vergi denetiminin etkisi düzeylerinin orta düzeyde olduğu, vergi hukuku görüşü düzeylerinin orta düzeyde olduğu, vergi borcu takibi düzeylerinin orta düzeyde olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
- Çalışmamızın birinci alt problemi olan cinsiyetlere göre vergi denetimine ait görüşler düzeyinde; kadınların erkeklere oranla daha yüksek vergi bilincine sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
- Çalışmamızın ikinci alt problemi olan vergi mükellefi olma durumlarına göre vergi denetimi görüşleri düzeyinde vergi mükellefi olan kişilerin genel görüşlerinin olmayanlara göre daha yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
- Çalışmamızın üçüncü alt problemi olan yaş gruplarına göre vergi denetimi görüşleri düzeyinde bireylerin vergi denetimi genel görüşleriyle vergi denetiminin etkisi, vergi hukuku görüşü ve vergi borcu takibinin yaş grubuna göre herhangi bir farklılık göstermediği sonucuna ulaşılmıştır. Vergi ahlakı görüşü düzeyleri çerçevesinde 36-41 yaş grubundaki katılımcıların, 18-24 yaş aralığındakilere göre daha yüksek bilince sahip olduğu sonucu elde edilmiştir.
- Bireylerin eğitim düzeylerine vergi denetimi görüşlerini belirlemek için yapılan analiz sonucunda eğitim durumu lisansüstü olan katılımcıların ($\bar{X}=3,37$) genel vergi denetim görüşler eğitim durumu ön lisans ($\bar{X}=2,81$) olanlara göre daha yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

- Bireylerin gelir gruplarına göre vergi denetimi görüşlerini belirlemek için yapılan analiz sonucunda aylık gelir durumu 5.550 TL veya üzerinde olan katılımcıların ($\bar{X}=3,11$) genel vergi denetim görüşler aylık gelir durumu 4.000-5.000 TL arasında ($\bar{X}=3,41$) olanlara göre daha düşük olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde önemli olan etken vatandaşlarda vergi bilincinin yerleştirilmesidir. Vergi bilinci tanım olarak vatandaşların ödediği vergi yükümlülüğü ile kamusal hizmetlerin ve malların ilişkilendirilmesidir. Vergi bilincinin oluşturulması, vatandaşların, devletin ürettiği kamu hizmet ve mallarının sadece vergiler doğrultusunda finanse edileceğinin farkına vardırılmasıyla gerçekleştirilecektir. Dolayısıyla vergi bilincinin oluşturulması için bu farkındalığın sağlanması gerekir.

Anket çalışmasına göre, vergi bilincinin oluşturulması adına vergi kanunlarının açık ve anlaşılır düzeyde olması gerekmektedir. Vergi kanunlarının anlaşılır olması vergi de oluşabilecek kayıp ve kaçakların önüne geçmesini sağlayacaktır. Ayrıca kanunların açıklayıcı nitelikte olan sirkülerlerin, özelgelerin vs. artırılması mükelleflerin kanunları anlayabilmeleri ve uygulayabilmeleri için gerekli olabilecektir.

Yapılan araştırma sonucunda vergi denetimlerinin yapılması vergi de oluşabilecek kayıp ve kaçakların önlenmesinde büyük etkilerinin olduğunu göstermektedir. Bu bağlamda denetimlerin daha sık yapılması gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Sahte belge kullanımının azaltılması ve kayıt dışı ekonomiyi önleme adına da denetimlerin daha sık yapılması son derece önem arz etmektedir.

Uygulanan anket çalışmasında bir diğer sonuç, katılımcıların beyanda buldukları vergilerin tam ve doğru olmasında vergi denetiminin etkisinin büyük olduğudur. Yani denetimlerin gerçekleştirilmesi mükellefleri, gerçek gelirlerini yansıtmaları doğrultusunda teşvik etmektedir. Ayrıca araştırmaya göre, yapılan vergi denetimlerinin sonucunda mükelleflerin bilgilerinin arttığını göstermektedir. Bu da vergi denetiminin eğitici etkisinin olduğunu göstermektedir.

Araştırmaya göre, vergi denetimleri sonucunda ortaya çıkan cezalarda, vergi kaçırmaya teşvik edilmemek adına, caydırıcı etkilerin olmaması gerektiği, verilen cezaların aynen uygulanması gerektiği sonucuna da varılmaktadır.

Vergi denetiminde olumsuz etki yaratan vergi aflarının sıklıkla yapılmaması gerektiği ve uzlaşma müessesesinin alanın daraltılması gerektiği sonucu karşımıza çıkmaktadır.

Yapılan araştırmada mükelleflerin denetimi gerçekleştiren vergi denetim elemanlarına bakış açısını da ortaya koymaktadır. Araştırmaya katılan kişilerce vergi mufettiş ve yardımcılarının vergi denetimi esnasında son derece ciddi, saydam ve tarafsız davrandıklarını belirtmiştir.

Vergi denetimini gerçekleştiren vergi denetim elemanlarının uymak zorunda oldukları en büyük hukuki sorumluluğu vergi mahremiyetidir. Vergi mufettiş ve yardımcıları gerçekleştirdikleri vergi denetimlerinde mükellefin özel hayatına ve vergi mahremiyetine saygı göstermeli, elde edilen bilgi ve belgelerin gizliliğine önem vermelidir. Yapılan araştırma sonucuna göre gerçekleştirilen denetimlerde bahsi geçen kişilerin vergi mahremiyet hususunda son derece dikkatli ve titiz oldukları belirtilmektedir.

Vergi denetiminin etkinliğinde vergi denetim elemanlarının etkinlik düzeyleri de önemlidir. Yani sağlıklı bir vergi denetiminin gerçekleşmesi için söz konusu vergi mufettiş ve yardımcılarının, vergi mevzuatına ve diğer hususlara olan yetkinliklerinin artırılması gerekmektedir. Yapılan araştırmaya göre, vergi mufettiş ve yardımcılarının yetkinlik düzeylerinin yüksek olduğu belirtilmiştir.

Yapılan literatür çalışmasında, son beş yılın alınan verilerine göre toplam mükelleflerden vergi incelemesine tabi tutulan mükelleflerin son derece düşük olduğu görülmüş olup, vergi denetiminin etkinliğine olumsuz yönde etki ettiği grlmştir. Bu durum mükelleflerde incelenmeyeceği görüşünü doğuracak ve vergi denetiminin etkinliğini olumsuz yönde etkileyecektir. Bu bağlamda mükelleflerin daha sık incelenmeye tabi tutulması son derece önemlidir.

Araştırmada dikkat çeken bir diğer sonuç ise, denetimlerin sektörel bazda yapılmasıdır. Bu sayede denetimi gerçekleştiren vergi denetim elemanlarının bir alandaki uzmanlık dereceleri artacaktır. Ayrıca zamandan tasarruf açısından önemlidir.

Yapılan literatür taramasında, Deniz İştekal vergi denetimini şırnak ili üzerinde Mbeyna Doğan ise Manisa ile üzerinde araştırmıştır. Bu bağlamda değerlendirildiğinde vergi denetimi aslında belli bir bölgede yaşayan mükellefler nezdinde değerlendirilmemeli ve ülke genelini kapsamalıdır. Buradan yola çıkılarak vergi denetiminin etkinliği hususunda geneli kapsayacak bir araştırma yapılmıştır.

Sonuç olarak genel itibari ile yapılan çalışmada Türkiye’de vergi denetiminin ne derece etkin olduğu ortaya konulmaya çalışılmıştır. Türkiye’de vergi denetimlerine ve

vergilendirmeye verilen önemin artırılması sağlanmalıdır. Vergi denetiminde etkinliğin sağlanması için vergi bilinci ve ahlaki yerleştirilmelidir. Verginin adil bir şekilde dağılımı sağlanmalı, ekonomiye uygun hale getirilmelidir. Dolayısıyla verginin alınması gereken kişiden, alınması gereken oranda alınabilmesi de vergi denetiminin etkinliği ile gerçekleşecektir. Ayrıca vergi denetiminde etkinliğin artırılması hususunda bu ve buna benzer çalışmalar dikkate alınmalı, vergi denetiminin etkinliğinin artırılmasında çalışmalara ağırlık verilmelidir.



KAYNAKÇA

Kitaplar

- Akdoğan, A. (2011). “Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi”. Ankara: Özbaran Ofset Matbaacılık.
- Akgün, Ç. (2004). “Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumlulukları ile Buna İlişkin Uygulamaları Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi”. Ankara: YMMO Yayınları.
- Aktalay, A. (2011). “Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı Çerçevesinde Merkezden Yönetim ve Yerinden Yönetim Arasındaki Denetim İlişkisi”. İstanbul: Legal Kitapevi.
- Arıkan, R. (2004). “Araştırma Teknikleri ve Rapor Hazırlama”. Asil Yayın Dağıtım.
- Arslan, M. (2006). “Vergi Hukuku”. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Atay, C. (1999). “Devlet Yönetimi ve Denetimi”. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Atılgan, H. (2004). “Verginin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri: Türkiye'deki Durumunun Analizi”. Ankara: Maliye Bakanlığı.
- Aydın, B. (2006). “Türkiye'deki Kayıt Dışı Ekonomide Vergi Denetiminin Önemi”. İstanbul: Şafak Matbaacılık.
- Aydın, Ş., & Lodos, K. (2007). “Türkiye'de Vergi ve Vergi Kontrol Memurluğu, Kamu Giderlerinin Finansmanı Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Denetimi”. Ankara: Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi 14
- Bakır, M. (2011). “Denetim ve Meslek Hukuku”. Trabzon: Murathan Yayınevi.
- Başkan, H. İ. (2016). “Vergi Denetiminin Etkinliği, Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri: Vergi Müfettişleri Perspektifinden Teorik ve Uygulamalı Çalışma”. Kahramanmaraş.
- Bulutoğlu, K. (1976). “Türk Vergi Sistemi”. İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Büyüköztürk, Ş. (2009). “Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı: İstatistik, Araştırma Deseni, SPSS Uygulamaları ve Yorum (9.Baskı)”. Ankara: Pegem Yayınları.
- Can, İ., Şengöz, Y., & Aydın, F. (2014). “Tarihi, Kurumları ve Kavramları ile Vergi, Vergilendirme, Vergi Denetimi”. Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Çağan, N. (1982). “Vergilendirme Yetkisi”. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Demirkan, U. (1977). “Kamusal Mali Denetim, Türkiye'deki Uygulaması ve Eleştirisi Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı” İstanbul: Damga Matbaası.
- Devlet Planlama Teşkilatı. (2001). “Vergi Özel Komisyonu Raporu, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı”. Ankara: DPT.

- Due, J. F. (1963). "Maliye" Sevim Görgün, İzzettin Önder (çev). İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını.
- Erdem, B. (1981). "Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi". Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları.
- Erdem, M., Şenyüz, D. & Tatlıoğlu, İ. (2003). "Kamu Maliyesi". 3. Basım, Bursa: Ekin Kitabevi.
- Erginay, A. (1998). "Vergi Hukuku". Ankara: Savaş Yayınları.
- Erkan, F. (2009). "Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması ve Avrupa Birliği Mahkemesi'nin Bu Konudaki Rolü, Tam Üyelik Yolundaki Türkiye Açısından Bir Değerlendirme", TC. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara: Ümit Ofset Matbaacılık.
- Erol, A. (2010). "Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları". İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını.
- Gökbunar, R. (2002). "Yeniden Yapılanma Veya Yeniden Yapılanma: Vergi İdaresi ve Denetimi İçin İşte Bütün Mesele Bu. Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Ekonomik ve Mali Araştırma Yarışması". Ankara.
- Gürbüz, H. (1990). "Muhasebe Denetimi". İstanbul: Bilim ve Teknik Yayınevi.
- Güredin, E. (1983). "Denetim". İstanbul: Filiz Kitabevi
- Güredin, E. (2008). "Denetim ve Güvence Hizmetleri". İstanbul: Arıkan Yayıncılık.
- Hesap Uzmanları Derneği. (2004). "Denetim İlke ve Esasları 1-2 Cilt". Ankara.
- Irmak, N., & Bilen, Y. (2007). "Türkiye'de Vergi Denetiminin Yeniden Yapılanması ve Bir Öneri, Kamu Giderlerinin Finansmanı Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Denetimi". Ankara: Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları.
- İstanbul Ticaret Odası. (2005). "Avrupa Birliği ve Türkiye'de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Haklar". İstanbul.
- Jeze, G. (1931). "Maliye İlimi ve Fransız Mali Mevzuatı Hakkında Başlangıç Dersleri "Paris. Mehmet Ertuğruloğlu (çev). Ankara.
- Kaneti, S. (1987). "Vergi Hukuku". İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını.
- Karakoç, Y. (2014). "Vergi Anlaşmazlıklarının / Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları". Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y. (2016). "Vergi Hukuku Uygulamaları (Pratik Çalışma Kitabı) Örnek Olaylar, Açıklamalar, Çözümler, Yargı Kararları". Ankara: Yetkin Basımevi, s.32
- Karasar, N. (1994). "Bilimsel Araştırma Yöntemi". Ankara: 3A Araştırma ve Eğitim Danışmanlık.

- Oktar, S.A. (2014). “Vergi Hukuku”. İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- 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 Kitapevi.
- Öncel M., Kumrulu, A. & Çağan, N. (2008). “Vergi Hukuku”. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Pehlivan, O. (2005). “Vergi Hukuku”. Trabzon: Derya Kitabevi.
- Şeker, N. (1994). “Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi (1. Baskı)”. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Şin, S. (2005). “Avrupa Birliği ve Türkiye'de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları”. İstanbul.
- Tabachnick, B. G., & Fidel, L. S. (2014). “Using Multivariate Statistics”. USA: Pearson Education Limited .
- Tekin, F., & Çelikkaya , A. (2014). “Vergi Denetimi”. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Tekin, F., & Çelikkaya, A. (2018). “Vergi Denetimi”. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Ünal, F. (2013). “Türkiye'de Yerel Yönetimlerin Denetimi ve Yerel Yönetim Ombudsmanı”. Ankara: Savaş Yayınevi.
- ÜN, R. (2008). “Aramalı Vergi İncelemesi Usul ve Esasları”, Yaklaşım Yayıncılık, Yıl:16, Sayı:192, Aralık 2008, s.39-43.
- Üstün, Ü. S. (2013). “Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı”. İstanbul: Beta Yayınları.
- Walstedt, B. (1980). “State Economic Enterprises in a Mixed Economy the Turkish Case”. Baltimore: World Bank.
- Yaraşlı, G. O. (2005). “Türkiye'de Vergi Reformu”. Ankara: Maliye Bakanlığı.
- Yeniçeri, H. (2014). “Türk Vergi Hukunda Yoklama”. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Yurdakul, A. (2013). “Vergi Ahlakı ve Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği”. Bursa: Dora Yayıncılık.

Sürelî yayınlar

- Acar, A. İ., & Merter, E. M. (2005). "Türkiye'de 1990 Sonrası Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu". Maliye Dergisi.
- Anlar, U., & Cengiz, U. (2016). "Türkiye'de Etkin ve Adil Bir Vergi Yapısı İçin Reform İhtiyacının Değerlendirilmesi". Vergi Dünyası Dergisi, 413, s. 55-70.
- Aslan, A. (2002). "Vergi Denetim Sistemi ve Hesap Uzmanları Kurulu". Vergi Dünyası Dergisi, s.250.
- Auditing Concepts Committee (1972). "Report of the Committee on Basic Auditing Concepts". The Accounting Review, 47, s.18.
- Aygün, R. (2012). "Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi". Vergi Dünyası Dergisi, 369, s.88-92.
- Batun Çözgezen, Ö. (2013). "Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları-I". Yaklaşım Dergisi, 249.
- Beşel, F. (2017). "Türkiye'de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler İle Analizi". Sayıştay Dergisi, 107, s.65-98.
- Boy, K. (2002). "Kayıt Dışı Ekonomi ve Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanma Gerekliliği". Vergi Dünyası Dergisi, 247. s.26.
- Bursal, I. N. (1984). "The Accounting Environment and Some Recent Developments in Turkey". International Journal of Accounting, 19, s.39-127.
- Can, İ. (1981). "Türkiye'de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi". Maliye Dergisi, 53, s.66.
- Cenikli, E., & Şahin, D. (2013). "Türk Gelir İdaresinde Otomasyon Projeleri". İnternet Uygulamaları ve Yönetim Dergisi, s.37-52.
- Çakar Pürsünleri, E., & Saraçoğlu, F. (2014). "Vergi İdaresinin Denetim Biçimleri ve Hukuka Aykırı Deliller". Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, 7, s.415-423.
- Çalışkan, R. (2015). "Osmanlı Devletinden Cumhuriyet Dönemine Yüksek Denetim Olgusu ve Gelişim Süreci". Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 12(32), s.57-75.
- Çetin, Ş. (1996). "Tam Tasdik". Vergi Sorunları Dergisi, s.46-53.
- Egeli, H., & Dağ, M. (2012). "Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi". Maliye Dergisi, 163, s.130-146.
- Gök, A. (2010). "OECD Ülkeleri ve Türkiye'de Vergi Yükü". E-Yaklaşım, 213, s.3.
- Gökmen, N., & Güleç, H. (2001). "Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminde Etkinlik ve Verimlilik Nasıl Sağlanır?". Vergi Dünyası Dergisi, 238.

- Gümüş, T. (2000). "Dıőşallık ve Kayıt Dışı Ekonomi Kavramına İlişkin Bir Değerlendirme". Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2(3), s.63-70.
- Gündüz, N. (2016). "Vergisel İşlemlerde Mükelleflerin Sahip Olduğu Haklar". İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, 135.
- İnan, M. (2010). "Türkiye'de Kazanç Vergisinden Gelir Vergisine Geçiş Süreci: 1946-1960 Dönemi". Maliye Dergisi, 158. 349-364
- Korkusuz, M. (2000). "Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması Fiillerinin Önlenmesi". Yaklaşım Dergisi, 90, s.68.
- Mugan, Ő. C. (1995). "Accounting in Turkey. The European Accounting Review", 4(2), s.351-371.
- Ogan, P. (1978). "Turkish Accountancy: an Assessment of its Effectiveness and Recommendations for Improvements". The International Journal of Accounting, 13, s.133-147.
- Oğuztürk, S. B., & Ünal, K. E. (2015). "Türkiye'de Vergi Denetiminde Yeni Dönem". Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, 7(13), s.217.
- Organ, İ., & Yegen, B. (2013). "Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği". Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 27(4).
- Özel, S. (2003). "Türk Vergi Hukukunda Bilirkişilik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği İle İlişki I-II". Mükelleflerin Dergisi, s.112-118.
- Pehlivan, O. (1986). "Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik" Vergi Dünyası Dergisi, 62.
- Saraçoğlu, M. (2005). "Vergilemede İstikrarsızlığın İstikrarı: Yürürlüğe Girmeden Değişen Kanunlar". Legal Dergisi, 6.
- 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 Denetiminde Etkinlik Kavramı". Mevzuat Dergisi, 36.
- Somuncu, A. (2014). "Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi". Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 43, s.133-173.
- Tosun, A. N., & Özden, E. (2014). "Vergi Denetiminde Arama Yönteminin Mükellef Hakları Yönünden Değerlendirilmesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Yaklaşımı ve Türkiye Örneği". Maliye Dergisi, 166, s. 286-298.
- Tosuner, M., & Arıkan, Z. (2003). "Resmen Vergilendirme ve Sorunlar". Vergi Sorunları Dergisi, 177.

- Uysal, M. (2010). Açılış Konuşmaları. B. Öztürk, & F. Başaran Yavaşlar içinde, “Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi” s. 25-31. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Ünal, A. (2007). “Türkiye’de Vergi Denetimi Ve Vergi Denetmenlerinin Denetim İçerisindeki Rolü”. Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi, 13, s.104.
- Yaşar, M. (2014). “İstatistiğe Yönelik Tutum Ölçeği: Geçerlilik ve Güvenirlik Çalışması”. Pamukkale Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi, 36(3).
- Yeman, A. (2001). “Bağımsız Dış Denetim Nedir, Yararları ve Diğer Denetim Türlerinden Ayırt Edilmesi”. Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi, 154.
- Yumuşak, İ. (2004). “Vergi Uyumunun Yükseltilmesinde Vergi İncelemelerinin Rolü”. Vergi Dünyası Dergisi, 272.
- Yunt, A. (2016). “Vergi İncelemesinin Yasal Dayanakları, Süreçleri ve Sonuçları”. İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, 135, s.196.
- Yurteri, İ. (2012). “Türk Vergi Sisteminde Yoklama ve Yaygın Yoğun Vergi Denetimi”. Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 100, s.254-270.

Diğer yayınlar

- Akbay, M. (1990). “Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi”. 1990 Yılına Girerken Türkiye'de Denetimin Etkinliği ve Verimliliği Sempozyumu s.222-223. Ankara: Maliye Bakanlığı APK Yayını.
- Aktan, H. B. (1994). Erişim: 27.03.2019 . “İşletmelerde Mali Denetim”. Yaklaşım Dergisi. <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/199401178.htm>
- Alptürk, E. (2009). Erişim:20.02.2019. “Aramalı İncelemenin Bilgisayar Kayıtları ve Ekipmanları Yönünden Değerlendirilmesi”. <https://www.xing.com/communities/posts/aramali-incelemenin-bilgisayar-kayitlari-ve-ekipmanlari-yoenuenden-degerlendirilmesi-1005423132>
- Arslan, M., & Biniş, M. (2014). “ Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi”. S. Ü. Bölümü içinde, 29. Maliye Sempozyum Kitabı, s. 383-403. Antalya.
- Arslan, A. (2011). “Türk Vergi Sisteminde Dolaysız Vergilerden Dolaylı Vergilere Geçişin Ekonomik Yansımalarının Analizi.” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Manisa.
- Aygen, F. (2003). “Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri ve Bunların Önlenmesinde Denetimin Rolü”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Sakarya.
- Aytekin, S. (2007). “Türkiye'de Vergi Gelirleri ile Vergi Denetimi Arasındaki Nedensellik İlişki”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Ankara.
- Bakır, G. B. (2009). “Türkiye'de Vergi Denetiminin Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemedeki Etkinliği”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.
- Berber, O. (2002). “Vergi Denetiminde Etkinlik ve İstanbul Örneği”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.
- Bozoğlu, T. F. (2010). “İktisadi Kalkınmanın Finansmanında Vergilendirmenin Önemi ve Değerlendirilmesi”. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Ankara.
- Can, İ., & Şengöz, Y. (2014). “Vergi Müfettiş Yardımcıları Eğitim Ders Notları”. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu.
- Çavdar, F. (2016). “Seçilmiş Ülkeler ve Yeni Gelişmeler Işığında Türkiye'de Vergi Denetimi: Sorunlar, Çözümler ve Yaklaşımlar”. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Denizli.
- Çavuş, A. (2006). “Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları”. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.
- Danıştay. (1996/2468 Sayılı Karar).

- Doğrusöz, B. (2009). Erişim: 20.02.2019. "Aramalı İncelemenin Etkinlikleri".
<http://www.bumindogrusoaz.com/article/aramali-incelemenin-incecikleri>
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2007). Erişim 07.01.2019. "Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi".
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/tum_yonleriyle_vergi_incelemesi.pdf
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2010). Erişim: 07.02.2019. "Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik". s.12-31
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/yonetmelik/yonetmelik_vergi_usul.html
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2011). Erişim: 13.02.2019. "Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik". s.10-31. <http://www.gib.gov.tr/node/86783>
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2013). "2013 Faaliyet Raporu".
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2014). "2014 Faaliyet Raporu".
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2015). "2015 Faaliyet Raporu".
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2016). "2016 Faaliyet Raporu".
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2017). "2017 Faaliyet Raporu".
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2018). "2018 Faaliyet Raporu".
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2019). "2019 Faaliyet Raporu".
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2019). Erişim: 06.04.2019. "Faaliyet Raporu".
http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2018/2018_faaliyet_raporu.pdf
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2019). Erişim: 24.03.2019. "Özelge Sistemi".
<http://www.gib.gov.tr/ozelge-sistemi/genel-bilgi>
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2018). Erişim: 24.03.2019. "2014-2018 Stratejik Plan".
https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/stratejikplan2014_2018.pdf
- Genç, F. (2014). "Türkiye'de Dolaylı Vergilerin Vatandaşlar Üzerindeki Etkilerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Çalışma: İstanbul Kadıköy Örneği".Yayımlanmamış Yüksek Lisan Tezi. Hasan Kalyoncu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.
- Genç, S. (2019). "Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği". Erişim: 29.03.2019.
<http://istanbulymmoo.org.tr/dosyalar/sunumlar/20190213.pdf>
- Gerçek, A., & Diğerleri. (2006). "5345 Sayılı Kanun Çerçevesinde Gelir İdaresi ile Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılmasının Değerlendirilmesi ve Öneriler". Gelirler Kontrolörleri Derneği.

- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2014). “Mükelleflerin Hakları ve Ödevleri Rehberi”. Erişim:23.03.2019.http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamer_ehberi/mukellefinhakveodevleri2014.pdf
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2018). “2018 Yılı Performans Programı”. Gelir İdaresi Başkanlığı.Erişim:27.03.2019.http://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/Gib_2018_Performans_Programi.pdf
- Göktaş, K. (2019). “Vergi Denetiminde Vergi İncelemelerinin Etkinliği ve Verimliliği”. Erişim: 13.02.2019 <https://vergialgi.net/vergi/vergi-denetiminde-vergi-incelemelerinin-etkinligi-ve-verimliliği/>
- Güçlü, S. (2004). “Vergi Denetiminde Tarafsızlık”. E- Yaklaşım Dergisi, 10. Erişim: 15.03.2019 www.yaklasim.com.tr
- Gümüş, E. (2005). “Defter, Kayıt ve Belgeler Çerçevesinde Yapılan Vergi Denetiminde Karşılaşılan Sorunlar”. e-akademi. Erişim: 07.03.2019 http://e-akademi.org/makaleler/egumus-1.htm#_ftn5
- ISMMMO (2016). “Denetim Türleri”. Erişim:05.03.2019 <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf>
- İştekal, D. (2017). “Vergi Denetiminin Etkinliği: Şırnak İli Örneği”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Bilecik.
- Kara, M. S. (2016). Erişim: 14.02.2019. “Adım Adım Vergi İncelemesi”. <https://vergialgi.net/mukellef-haklari/adim-adim-vergi-incelemesi>
- Karaboyacı, A. (2019). “Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri”. Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 115, s.211-242. <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2014-115-1429> Erişim: 17.02.2019.
- Karakoç, Y. (2004). “Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları”. 19. Türkiye Maliye Sempozyumu.
- Koban, E. (2019). “Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi Sorunu ve Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü”. uludag.edu.tr/dergi/3/koban/koban2.html
- Kulmanova, L. (2006). Erişim: 27.03.2019. “Vergi Denetiminin Etkinliği (Türkiye Uygulaması)”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Bursa.
- Merter, E. M. (2004). “Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi”. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İzmir.
- Şaan, A. (2008). “Türkiye'de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Edirne.

- Şamcı , B. E. (2016). “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Kayıp-Kaçaklarının Önlenmesi Yönünde Vergi Denetiminin Rolü; Pendik Uygulama Denetim Müdürlüğü Örneği”. Yüksek Lisans Tezi. Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2018). “Vergi İncelemelerinde Defter ve Belge İbrazı”. Erişim: 17.02.2019. <https://www.youtube.com/watch?v=-UtzmscoEzU>
- T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu. (2017). “2017 Faaliyet Raporu”. Erişim:29.03.2019.
https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fVDK_Faaliyet_Raporu_2017.pdf
- Topçu, H. İ. (2005). “Vergi Denetimi Beyandışı Ekonomi İlişkisi, İstanbul Örneği”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.
- Tüfekçi, Z. (2016). “Türkiye’de Vergi Denetiminin Örgütlenmesi: 646 Sayılı KHK Öncesi ve Sonrası”. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Isparta.
- Türk Dil Kurumu (2018). Erişim: 08.10.2018.
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5ccedf663ae1f0.86600526
- TÜRMOB. (2000). “Cumhuriyet Öncesi İdari Yapı”. Erişim: 29.03.2019.
<http://www.turmob.org.tr>
- Vergi Denetim Kurulu. (2017). “2017 Faaliyet Raporu”. Erişim: 09.03.2019.
https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fVDK_Faaliyet_Raporu_2017.pdf
- Vergi Denetim Kurulu. (2018). “Organizasyon Yapısı”. Erişim: 01.04.2018.
<https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Sayfalar/Organizasyon-Semasi>
- Vergi Denetim Kurulu. (2019). Erişim: 28.03.2019. “İdari Yapı”.
<https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Sayfalar/Idari-Yapi>
- Vergi Denetim Kurulu. (2011). “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”. Erişim:12.02.2019.
[.https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fVE RG%C4%B0%20%C4%B0NCELEMELER%C4%B0NDE%20UYULACAK%20USUL%20VE%20ESASLAR%20HAKKINDA%20Y%C3%96NETMEL%C4%B0K%20\(RG%2025.10.2016\).pdf](https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fVE RG%C4%B0%20%C4%B0NCELEMELER%C4%B0NDE%20UYULACAK%20USUL%20VE%20ESASLAR%20HAKKINDA%20Y%C3%96NETMEL%C4%B0K%20(RG%2025.10.2016).pdf)
- Vergi Denetim Kurulu. (2012). “2012 Faaliyet Raporu”.
- Vergi Denetim Kurulu. (2013). “2013 Faaliyet Raporu”.
- Vergi Denetim Kurulu. (2014). “2014 Faaliyet Raporu”.
- Vergi Denetim Kurulu. (2015). “2015 Faaliyet Raporu”.

Vergi Denetim Kurulu. (2016). “2016 Faaliyet Raporu”.

Vergi Denetim Kurulu. (2017). “2017 Faaliyet Raporu”.

Vergi Denetmenleri Derneği. (2003). “Türk Vergi Yönetiminde Etkinlik Arayışları Kapsamında Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması Raporu”. Ankara.

Yayman, D. (1999). “Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanması”. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İzmir.

Mevzuat.gov.tr. (2019). Erişim: 11.03.2019.
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/4.5.178.pdf>

Verginet.net. (2011). Vergi İncelemelerinde Uyulacak Yeni Usul ve Esaslar. Erişim: 13.02.2019. <https://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2011-17.aspx>



Kanunlar

1982 Anayasası 73. Madde

213 sayılı Vergi Usul Kanunu

178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname

646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname

2481 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun

3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanunun

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

4458 sayılı Gümrük Vergisi

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu

4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu

6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu

EK 1



Sayın Katılımcı;

Bu anket, Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalında Yüksek Lisans Tezi kapsamında hazırlanan '*Vergi Denetimi, Türkiye'de Vergi Denetimi'nin Etkinliği*' başlıklı tez konusunun uygulama kısmına yönelik hazırlanmıştır. Tamamen akademik amaçlı olması sebebiyle kimlik bilgileriniz kesinlikle istenmemektedir. Çalışmada yer alan bilgiler üçüncü kişi veya kurumlarla paylaşılmayacak olup tamamen bilimsel amaçlıdır. Bu sebeple ankette yer alan soruların doğruluğu ve güvenilirliği açısından size en yakın cevapları vermeniz önem arz etmektedir. Lütfen boş soru bırakmayınız. Değerli zamanınızı ayırdığınız ve katkılarınız için teşekkür ederim.

Fulya Ayşegül ERASLAN
Ufuk Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Yüksek Lisans Öğrencisi
faeraslan@gmail.com

I.Bölüm: Bu bölümde demografik özelliklerinize ilişkin sorular yer almaktadır.

- 1) Cinsiyetiniz ? () Bay () Bayan
- 2) Yaşınız ? () 18-23 () 24-29 () 30-35 () 36-41 () 42 ve üzeri
- 3) Eğitim Durumunuz ? () İlkokul () Lise () Ön Lisans () Lisans () Lisansüstü
- 4) Aylık Gelir Düzeyiniz ? () 0-1000 TL () 1000-2500 TL () 2500-4000 TL
() 4000-5500 TL () 5500 ve üzeri
- 5) Vergi mükellefi misiniz ? () Evet () Hayır

II.Bölüm: Bu bölümde vergi denetimi ile ilgili görüşleriniz alınacaktır. Lütfen sizin görüşlerinize en uygun önermeyi işaretleyiniz

	1	2	3	4	5
Kesinlikle Katılmıyorum.	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum.	
	1	2	3	4	5
1)Vergi kanunlarının anlaşılır olması vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçecektir.					
2)Vergi bilincinin artırılması vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilmesini sağlayacaktır.					
3)Vergi kanunlarının sürekli değişmesi mükelleflerin kafasını karıştırmaktadır.					
4)Vergilerimi zamanında ve düzenli ödemeye dikkat ederim.					

5)Vergi borçlarımı takip ederim.					
6)Vergilerimi zamanında verip vermediğim ve zamanında ödemediğim ilgililer tarafından kontrol edilmektedir.					
7)Vergi kaçırmak suçtur.					
8)Vergi affı ve matrah artırımı yasalarının çıkmasını yararlı buluyorum.					
9)Vergi kaçırın mükellefin denetlenmesi ve ceza alması caydırıcı olabilir.					
10)Tanıdığım kişinin vergi kaçırdığını bilmem beni de vergi kaçırmaya teşvik eder.					
11)Vergi denetimi hakkında yeterli bilgiye sahibiyim.					
12)Vergi denetiminin mükellefler üzerinde vergi kayıp ve kaçırımı önlemede olumlu etkisinin olduğunu düşünüyorum.					
13)Sahte belge kullanmanın artmasının vergi denetiminin yeterli sıklıkla yapılmamasından kaynaklandığını düşünüyorum.					
14) Vergi denetimi esnasında vergi müfettiş ve yardımcılarını vergi mahremiyetine gerekli özeni göstermektedir.					
15)Yapılan denetimleri sonucunda vergi yükümlülüklerimiz konusunda bilgilerimiz artmaktadır.					
16)Vergi denetimleri, vergi suçlarını işlemede caydırıcı etkiye sahiptir.					
17)Vergi denetimleri sektörel bazda olmalıdır.					

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı Soyadı : Fulya Ayşegül ERASLAN
Doğum Yeri ve Tarihi : Elazığ/ 07.09.1990

Eğitim Durumu

Lisans Öğrenimi :Anadolu Üniversitesi-İktisadi ve İdari Bilimler
Fakültesi- İşletme
Yüksek Lisans Öğrenimi :Ufuk Üniversitesi- İşletme Ana Bilim Dalı- İşletme
Yönetimi Bilim Dalı
Bildiği Yabancı Diller :İngilizce

İş Deneyimi

Stajlar :Elâzığ Defterdarlığı/Muhasebe/2013
Sermaye Piyasası Kurulu/ Eğitim Semineri/2014
T. Garanti Bankası/ Operasyon Birimi/2014
Çalıştığı Kurumlar :TT Bağımsız Denetim A.Ş./ Muhasebe ve Finans
Uzman Yardımcısı
:AS/Nexia Türkiye- As Bağımsız Denetim ve YMM
A.Ş./ Vergi Denetçi Yardımcısı
:AS/Nexia Türkiye- As Bağımsız Denetim ve
YMM A.Ş./ Kıdemli Vergi Denetçi Yardımcısı

İletişim

E-Posta Adresi : faeraslan@gmail.com

Tarih :