

T.C.  
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE VE BAĞIMSIZ DENETİM

Yüksek Lisans Tezi

|                             |  |                          |
|-----------------------------|--|--------------------------|
| <b>MUZAFFER<br/>ÖZDEREN</b> | <b>TÜRKİYE'DE YAPILAN VERGİ<br/>İNCELEMELERİNDE ETKİNLİK VE<br/>VERİMLİLİK</b> | <b>İSTANBUL<br/>2014</b> |
|-----------------------------|--|--------------------------|

T.C.  
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE VE BAĞIMSIZ DENETİM

**TÜRKİYE’DE YAPILAN VERGİ İNCELEMELERİNDE ETKİNLİK VE VERİMLİLİK**

Yüksek Lisans Tezi

MUZAFFER ÖZDEREN

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Mustafa İME

İstanbul, 2014

2



T.C.  
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
YÜKSEKLİSANS TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Öğrencinin

|                                     |                       |
|-------------------------------------|-----------------------|
| Adı-soyadı                          | MUZAFFER ŞZDEREN      |
| Numarası                            | 122204242             |
| Anabilim/ Bilim Dalı<br>(Fakültesi) | İŞLETME               |
| Sınavın                             |                       |
| Tarihi                              | 26.05.2014            |
| Süresi                              | 7.5 Dakika            |
| Yeri                                | YTÜ AB 204 no.lu Anfi |

Karar

Oybirliği

Oycokluğu

Kabul

Düzeltilme

Red

Hasan Kalyoncu Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği hükümleri uyarınca  
Yapılan Tez Savunma Sınavı Jürimiz tarafından gerçekleştirilmiş ve adayın durumu bu tutanakla tespit edilmiştir.

26.05.2014

Jüri Başkanı

Öğretim Üyesi

Y. Doç. Dr. Mustafa Kemal ÖZKURT

Üye

Öğretim Üyesi

Doç. Dr. Mustafa Kemal ÖZKURT

Üye

Öğretim Üyesi

Doç. Dr. Fuat GÜVENLİ

### **Tez Etik ve Bildirim Sayfası**

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “Türkiye’deki Yapılan Vergi İncelemelerinde Etkinlik ve Verimlilik” başlıklı çalışmanın tarafımca, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu ve bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve onurumla doğrularım.

26/06/2014

Muzaffer ÖZDEREN



## ÖZET

Vergi, devletlerin kişilerden kanuna dayanarak topladıkları, kamu ihtiyaçlarını karşılama amacı güden önemli bir finansman kaynağıdır. Ancak vergi toplama işlemi cebri yollardan ve karşılıksız olarak yerine getirilmesinden dolayı bazı vergi mükellefleri veya sorumluları, vergilerini eksik ödeme ya da hiç ödememe yolunu tercih etmektedirler. Yasal olmadığı ve cezası olduğu bilindiği halde bu yolu tercih edenlerin ortaya çıkarılmasını sağlayan, ödenmeyen ya da eksik ödenen bu vergilerin tarhının yapılmasını sağlayan yöntem de vergi incelemesidir. İdare tarafından yapılan vergi incelemelerinin etkin ve verimli olduğu, az gelişmiş veya Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerdeki vergi kaçakçılığı oranını azaltmasıyla ölçülebilmektedir. İdarenin vergi incelemesi işlemlerini yerine getirirken kullandığı yöntemler, mükellef seçimi, inceleme süreci, yaklaşım tarzı, incelemenin sürekliliği ve personel sayısı gibi daha birçok unsur vergi incelemesinin verimli ve etkin olmasındaki temel unsurlardır.

Çalışmamızda 10.07.2011 tarihli KHK doğrultusunda yeni kurulan Vergi Denetim Kurulu (VDK) Başkanlığı bünyesinde yapılan vergi incelemeleri ve Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) belirtilen diğer inceleme yapmaya yetkili olanlar tarafından yapılan vergi incelemelerinin yıllar itibariyle verimliliği ve etkinliği değerlendirilecektir. Bu doğrultuda çalışmanın birinci bölümünde Türk Vergi Sistemi ve vergi yapısı ele alınacak, ikinci bölümde vergi denetimi ve vergi denetim yollarından birisi olan vergi incelemesi konusu ayrıntılı bir şekilde işlenecektir. Son bölümde ise AB ülkelerindeki vergi incelemelerine değinilerek GİB ve VDK Başkanlığı tarafından yapılan incelemelerin sonuçları ele alınarak, alınması gereken önlemler ve birtakım öneriler belirtilecektir.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi, Vergi İncelemesi, Etkinlik, Verimlilik.

## ABSTRACT

Taxes collected on the basis of the laws of the state of the people, which aims to meet public needs is an important source of financing. However, the tax collection process algebra as gratuitous ways and some of its taxpayer or responsible for fulfilling the duties to missing payments or prefer to pay the way. And is known to be not only legitimate form of punishment of those who choose this path providing discovery, unpaid or underpaid for making this method of imposition of tax is the tax inspection. Made by the administration of the tax inspection is effective and efficient, less developed or in developing countries like Turkey may be measured in reducing the rate of tax evasion. Administration of the tax examination process in fulfilling the methods it uses, the taxpayer selection, review process, approach, style, views continuity and the number of staff as well as many elements tax inspection productivity and efficiency in the basic elements.

In our study, 10.07.2011 dated Decree in accordance with the newly established Tax Control Board (VDK) under the constitution of the tax inspections and the Tax Procedure Act (TPL) mentioned other views to make those authorized by the tax examinations for years as the efficiency and effectiveness will be evaluated. In this direction, the first chapter of the Turkish tax system and tax structure will be discussed in the second chapter, which is one of the ways of tax audits and tax audits of tax audit issues will be discussed in detail. In the last section IOP reference to tax inspection in the EU countries and the results of the investigation by the Department of VDK by discussing the measures to be taken and some suggestions will be noted.

**Key Words:** Tax, Tax Audit, Efficiency, Productivity.

## İÇİNDEKİLER

|  | Sayfa No   |
|--|------------|
| <b>TABLO LİSTESİ</b> .....                                     | <b>ix</b>  |
| <b>ŞEKİL LİSTESİ</b> .....                                     | <b>x</b>   |
| <b>KISALTMALAR</b> .....                                       | <b>xii</b> |
| <b>GİRİŞ</b> .....   | <b>1</b>   |
| <b>1. BÖLÜM: KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE TÜRK VERGİ SİSTEMİ</b> ..... | <b>3</b>   |
| 1.1. Vergi Tanımı ve Özellikleri.....                          | 3          |
| 1.2. Verginin Tarihsel Gelişimi .....                          | 4          |
| 1.3. Verginin Amaçları .....                                   | 7          |
| 1.4. Türk Vergi Sistemi ve Vergi Türleri.....                  | 8          |
| 1.4.1. Dolaylı-Dolaysız (Vasıtalı-Vasıtasız) Vergiler.....     | 8          |
| 1.4.2. Spesifik-Ad Valorem Vergiler .....                      | 9          |
| 1.4.3. Şahsi Vergiler-Gayrişahsi Vergiler .....                | 10         |
| 1.4.4. Gelir-Servet-Harcama Üzerinden Alınan Vergiler .....    | 10         |
| 1.4.4.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler .....                 | 10         |
| 1.4.4.2. Servet Üzerinden Alınan Vergiler .....                | 16         |
| 1.4.4.3. Harcama (Gider) Üzerinden Alınan Vergiler .....       | 18         |
| 1.5. Vergi İle İlgili Temel Kavramlar .....                    | 21         |
| 1.6. Vergi Yapısı.....   | 22         |
| 1.6.1. Vergi Yapısının Tanımı .....                            | 22         |
| 1.6.2. Vergi Yapısında Etkili Faktörler.....                   | 27         |
| <b>2. BÖLÜM: VERGİ DENETİMİ VE VERGİ İNCELEMESİ</b> .....      | <b>29</b>  |
| 2.1. Vergi Denetimi .....                                      | 29         |
| 2.1.1. Vergi Denetiminin Tanımı ve Amacı.....                  | 29         |
| 2.1.2. Vergi Denetiminin Unsurları ve Fonksiyonları.....       | 31         |
| 2.1.3. Vergi Denetiminin Fonksiyonları .....                   | 33         |

|   |    |
|---|----|
| 2.1.4. Vergi Denetim Türleri ve Yöntemleri.....                   | 34 |
| 2.1.4.1. İçerik ve Nedenine Göre Denetim Türleri.....             | 35 |
| 2.1.4.2. Mükellefleri Sınıflandırarak Yapılan Vergi Denetimi..... | 35 |
| 2.1.4.3. Vergi Türlerine Göre Denetimin Sınıflandırılması .....   | 35 |
| 2.1.4.4. Denetim Birimlerine Göre Sınıflandırılması .....         | 35 |
| 2.1.5. Türkiye’de Vergi Denetimi ile İlgili Birimler.....         | 36 |
| 2.1.5.1. İlin En Büyük Mal Memuru .....                           | 36 |
| 2.1.5.2. Vergi Dairesi Müdürleri .....                            | 36 |
| 2.1.5.3. Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) .....                     | 37 |
| 2.1.5.3.1. Kuruluşu .....   | 37 |
| 2.1.5.3.2. Yapısı.....  | 37 |
| 2.1.5.3.3. Görevleri.....   | 38 |
| 2.1.5.4. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK) .....              | 39 |
| 2.1.5.4.1. Kuruluşu .....   | 39 |
| 2.1.5.4.2. Organizasyon Yapısı.....                               | 40 |
| 2.1.5.4.3. Görevleri.....   | 42 |
| 2.2. Vergi İncelemesi.....  | 44 |
| 2.3.1. Vergi İncelemesi Kavramı .....                             | 44 |
| 2.3.2. Vergi İncelemesinin Amacı.....                             | 45 |
| 2.3.3. Vergi İncelemesinin Hukuki Niteliği .....                  | 47 |
| 2.3.4. Vergi İnceleme Türleri.....                                | 48 |
| 2.3.4.1. İncelemenin Kapsamı Açısından.....                       | 48 |
| 2.3.4.2. İncelemenin Kaynağı Açısından.....                       | 48 |
| 2.3.4.3. İnceleme Yöntemi Açısından .....                         | 49 |
| 2.3.5. Uygulamada Karşılaşılan Vergi İncelemeleri .....           | 49 |
| 2.3.5.1. Tam İnceleme .....                                       | 49 |
| 2.3.5.2. Kısa İnceleme .....                                      | 50 |
| 2.3.5.3. Karşıt İnceleme.....                                     | 50 |



|  |           |
|--|-----------|
| 2.3.6. Vergi İncelemesine Tabi Olanlar .....   | 50        |
| 2.3.7. Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer ve Zaman .....   | 51        |
| 2.3.8. Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkili Olanlar .....  | 52        |
| 2.3.9. Vergi İncelemesinde Süre ve Aşamalar .....  | 52        |
| 2.3.9.1. İncelemeye Başlama.....   | 54        |
| 2.3.9.2. İncelemenin Sonuçlanması.....   | 55        |
| 2.3.9.3. İnceleme Neticesinde Salınan Vergi ve Kesilen Cezaların Ödenmesi .....                          | 56        |
| 2.3.10. Vergi İncelemesinde Haklar ve Yükümlülükler .....  | 56        |
| 2.3.10.1. Vergi İnceleme Sürecinde Mükellefin Hakları .....  | 57        |
| 2.3.10.2. Vergi İnceleme Sürecinde Mükelleflerinin Yükümlülükleri .....                                  | 59        |
| 2.3.10.3. Vergi İncelemesinde İdarenin (İnceleme Elemanının) Yükümlülükleri.....                         | 61        |
| 2.3.10.4. Vergi İnceleme Elemanlarının Yetkileri .....   | 63        |
| <b>3. BÖLÜM: AB ÜLKELERİNDE VERGİ İNCELEMELERİ VE TÜRKİYEDE'Kİ VERGİ İNCELEMELERİNDEKİ ETKİNLİK.....</b> | <b>65</b> |
| 3.1. Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi İncelemesi.....  | 65        |
| 3.2. Türkiye'de Vergi İncelemelerinde Etkinlik .....   | 66        |
| 3.3.1. İnceleme Elemanlarının Nitelikleri .....  | 68        |
| 3.3.2. Vergi İnceleme Elemanlarının Sayıları .....   | 71        |
| 3.3.3. Planlama Koordinasyon İş Bölümü .....   | 74        |
| 3.3.4. İncelenecek Mükelleflerin Seçilmesi .....   | 77        |
| 3.3.5. İncelemelerin Yaygınlığı.....   | 79        |
| 3.3.6. Mükelleflerin Bilgi Düzeyi ve Davranışları.....   | 79        |
| 3.3.7. Vergi Sistemi.....  | 82        |
| 3.3.8. Uzlaşma.....  | 82        |
| 3.3.9. Ekonomik Gelişmişlik Düzeyi .....   | 83        |
| 3.3.10. Vergi İncelemelerinde Çalışma Standartları Oluşturmak.....                                       | 83        |
| 3.4. Vergi İncelemelerinin Etkinliğini Gösteren Bazı İstatistikî Veriler ve Genel Değerlendirme .....    | 84        |

|  |            |
|--|------------|
| 3.4.1. Genel İstatistikler .....   | 84         |
| 3.4.1.1. GSYH, Vergi Gelirleri ve Vergi Yüğü .....                         | 85         |
| 3.4.1.2. Mükellef Sayıları .....   | 86         |
| 3.4.1.3. Vergi Türlerine Göre Matrah ve Vergi Tutarları .....              | 88         |
| 3.4.2. Vergi Dairesi Müdürlüklerince Yapılan Vergi İncelemeleri.....       | 90         |
| 3.4.3. VDK Başkanlığınca Yapılan Vergi İncelemeleri.....                   | 97         |
| 3.4.4. Türkiye’de Vergi İncelemelerinin Sonuçlarının Değerlendirmesi.....  | 112        |
| 3.4.5. Verimli ve Etkin Vergi Denetimi İçin Alınması Gereken Önlemler..... | 114        |
| <b>SONUÇ.....</b>  | <b>117</b> |
| <b>KAYNAKLAR .....</b>   | <b>119</b> |

## TABLO LİSTESİ

|  | <b>Sayfa No</b> |
|--|-----------------|
| Tablo 1.1: Vergi Gelirlerinin Ana Başlıklar İtibariyle GSYH İçindeki Payı.....   | 23              |
| Tablo 1.2: Gelir ve Kar Üzerinden Alınan Vergilerin GSYH İçindeki Payı .....   | 25              |
| Tablo 1.3: Kişisel Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin GSYH İçindeki Payı .....  | 26              |
| Tablo 2.1: GİB Organizasyon Şeması.....  | 38              |
| Tablo 3.1: Vergi İnceleme Elemanlarının Sayısı .....   | 72              |
| Tablo 3.2: GSYH, Genel Bütçe Vergi Gelirleri ve Vergi Yüğü (2002- 2012) (Bin TL).....  | 86              |
| Tablo 3.3: Yıllar İtibariyle Vergi Türüne Göre Faal Mükellef Sayıları.....   | 87              |
| Tablo 3.4: Yıllar İtibariyle Vergi Türüne Göre Faal Mükellef Sayılarındaki Değişim (%).....  | 87              |
| Tablo 3.5: Vergi Türleri İtibariyle 2011-2012 Yılı İncelenen Mükellef ve Rapor Sayısı.....   | 91              |
| Tablo 3.6: Vergi Türleri İtibariyle 2011-2012 Yılı İnceleme Sonuçları .....  | 91              |
| Tablo 3.7: 2011-2012 Yılları İtibariyle İncelenen ve Bulunan Matrahtaki Değişim ve İlişki<br>Oranları .....  | 92              |
| Tablo 3.8: Vergi Türleri İtibariyle 2012 Yılı İncelemelerinde Kesilen Cezalar .....  | 93              |
| Tablo 3.9: Vergi Denetim Kurulu Kadro Durumu .....   | 98              |
| Tablo 3.10: Yıllar İtibariyle VDK İnceleme Elemanı Başına Düşen Ortalama Mükellef<br>Sayısı.....   | 100             |
| Tablo 3.11: 2013 Yılı İçerisinde VDK Tarafından Yapılan Vergi İncelemelerinin Vergi<br>Türlerine Göre Rapor ve Mükellef Sayıları .....   | 101             |
| Tablo 3.12: KDV, K.V. ve G.V.'nin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı.....   | 102             |
| Tablo 3.13: Yıllar İtibariyle VDK Tarafından Yapılan Vergi İncelemeleri Sonucu Tarhı<br>İstenilen Vergi Tutarları ve Kesilmesi İstenilen Ceza Tutarlarındaki Değişim<br>Oranları ..... | 105             |
| Tablo 3.14: Vergi Türleri İtibariyle 2012 ve 2013 Yıllarında VDK Vergi İnceleme Elemanları<br>Tarafından Yapılan İncelemelerin Sonuçları .....   | 106             |

## ŞEKİL LİSTESİ

|   | <b>Sayfa No</b> |
|---|-----------------|
| Şekil 2.1: Vergi Denetim Kurulunun Maliye Bakanlığı İçindeki Yeri .....   | 41              |
| Şekil 2.2: İş Akış Şeması İle Vergi İnceleme Süreci .....   | 53              |
| Şekil 3.1: Yıllar İtibari ile Gelir Vergisi (Beyan Sayısı-Matrah-Tahakkuk Eden Vergi) .....   | 88              |
| Şekil 3.2: Yıllar İtibari ile Kurumlar Vergisi (Beyan Sayısı-Matrah-Tahakkuk Eden Vergi) ....   | 89              |
| Şekil 3.3: Yıllar İtibari ile G.M.S.İ. Vergisi (Beyan Sayısı-Matrah-Tahakkuk Eden Vergi).....   | 90              |
| Şekil 3.4: GİB 2011 ve 2012 Vergi İncelemelerinde Uzlaşmaya Konu Olan ve Uzlaşılan<br>Dosya Adetleri .....  | 94              |
| Şekil 3.5: GİB 2011 ve 2012 Vergi İncelemelerinde Uzlaşmaya Konu Olan ve Uzlaşılan<br>Vergi Tutarları.....  | 95              |
| Şekil 3.6: GİB 2011 ve 2012 Vergi İncelemelerinde Uzlaşmaya Konu Olan ve Uzlaşılan<br>Ceza Tutarları.....   | 96              |
| Şekil 3.7: VDK 2012-2013 Kadro Doluluk Oranları (%) .....   | 98              |
| Şekil 3.8: 2013 Yılı VDK Kadro Doluluk Oranları (%) .....   | 99              |
| Şekil 3.9: Yıllar İtibariyle VDK Tarafından İncelenen Mükellef Sayıları.....  | 100             |
| Şekil 3.10: 2013 Yılı İçerisinde VDK Tarafından Yapılan Vergi İncelemelerinde<br>Mükellef ve Rapor Sayılarının Vergi Türleri Arasındaki Dağılım Oranları (%) ....   | 102             |
| Şekil 3.11: 2013 Yılı İçerisinde Yapılan Gelir Vergisi (GV), Kurumlar Vergisi (KV)<br>ve KDV İnceleme Oranları .....  | 103             |
| Şekil 3.12: Yıllar İtibariyle VDK Tarafından Yapılan Vergi İncelemeleri Sonucu Tarhı<br>İstenilen Vergi Tutarları ve Kesilmesi İstenilen Ceza Tutarları.....  | 104             |
| Şekil 3.13: 2012 ve 2013 Yılları İçin Yapılan KDV İncelemeleri Sonucu VDK İnceleme<br>Elamanı Başına Düşen Ortalama Matrah Farkları, Ortalama Tarhı İstenilen<br>Vergi Tutarları ve Ortalama Kesilmesi İstenilen Ceza Tutarları .....             | 107             |
| Şekil 3.14: 2012 ve 2013 Yılları İçin Yapılan Kurumlar Vergisi İncelemeleri Sonucu VDK<br>İnceleme Elamanı Başına Düşen Ortalama Matrah Farkları, Ortalama Tarhı<br>İstenilen Vergi Tutarları ve Ortalama Kesilmesi İstenilen Ceza Tutarları..... | 108             |
| Şekil 3.15: 2012 ve 2013 Yılları İçin Yapılan Gelir Vergisi İncelemeleri Sonucu VDK İnceleme<br>Elamanı Başına Düşen Ortalama Matrah Farkları, Ortalama Tarhı İstenilen<br>Vergi Tutarları ve Ortalama Kesilmesi İstenilen Ceza Tutarları .....   | 109             |

|   |     |
|---|-----|
| Şekil 3.16: 2012 ve 2013 Yılları İçin Yapılan Tüm Vergi İncelemeleri Sonucu VDK İnceleme Elamanı Başına Düşen Ortalama Matrah Farkları, Ortalama Tarhı İstenilen Vergi Tutarları ve Ortalama Kesilmesi İstenilen Ceza Tutarları ..... | 110 |
| Şekil 3.17: VDK 2012 ve 2013 Vergi İncelemeleri Sonucu Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Konu Olan ve Uzlaşılan Vergi Tutarları .....   | 111 |
| Şekil 3.18: VDK 2012 ve 2013 Vergi İncelemeleri Sonucu Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Konu Olan ve Uzlaşılma Sonucu Ceza Tutarları .....   | 112 |

## KISALTMALAR

|           |  |
|-----------|--|
| AB        | : Avrupa Birliği                           |
| ABD       | : Amerika Birleşik Devletleri              |
| BDDK      | : Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu |
| BSMV      | : Banka Sigorta Muamele Vergisi            |
| DPT       | : Devlet Planlama Teşkilatı                |
| GİB       | : Gelir İdaresi Başkanlığı                 |
| GMSİ      | : Gayri Menkul Sermaye İradı               |
| GSYH      | : Gayri Safi Yurtiçi Hasıla                |
| GSMH      | : Gayri Safi Milli Hasıla                  |
| GVK       | : Gelir Vergisi Kanunu                     |
| İTO       | : İstanbul Ticaret Odası                   |
| KDV       | : Katma Değer Vergisi                      |
| KVK       | : Kurumlar Vergisi Kanunu                  |
| OECD      | : Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü    |
| ÖTV       | : Özel Tüketim Vergisi                     |
| SGK       | : Sosyal Güvenlik Kurumu                   |
| VDK       | : Vergi Denetim Kurulu                     |
| VDK-RAS   | : Risk Analiz Sistemi                      |
| VDK-RAMER | : Risk Analiz Merkezi                      |
| VUK       | : Vergi Usul Kanunu                        |

## GİRİŞ

Ülkeler için, yapılacak olan kamu harcamalarının finansmanı büyük önem taşımaktadır. Bu finansman ihtiyacının büyük bir bölümü ise vergi gelirlerinden sağlanmaktadır. Bu bakımdan vergi, toplum içerisindeki her bireyi ilgilendiren ekonomik bir olgudur.

Vergi, kamusal hizmetleri karşılamak amacıyla yapılan giderleri ve kamu borçlarından doğan yükleri karşılamak amacıyla devletin egemenlik gücüne dayanarak, karşılıksız olarak cebri şekilde aldığı para şeklindeki ödemelerdir. Ancak karşılıksız ve cebri bir şekilde toplanması hususu ile toplanan vergilerin nereye harcandığı konusunda şüphesi olan bazı kişiler, vergilerini eksik ödemekte ya da hiç ödemeyerek vergi kaçakçılığı yapmaktadırlar. Vergi incelemesi bu olumsuz unsurların ortaya çıkarılması ile devletin zarara uğramasını engellemek amacıyla yapılmaktadır. Ayrıca vergiyi ödeyen vatandaşın da yanlışlıkla fazla vergi ödemesinin de önüne geçerek kişinin fazladan para ödememesini sağlamaktır.

Devletin gelir kaybına uğramasını engellemek amacıyla vergi incelemelerinin etkin ve verimli olabilmesi, idarenin iyi bir inceleme mekanizması kurmasına bağlıdır. Ancak vergi incelemesi konusundan önce verginin incelenmesine sebep olan olguların araştırılması da gerekmektedir. Diğer bir deyişle vergi kaçakçılığı yapanların bunu cezası olduğunu bildikleri halde neden yaptıkları konusu iyi bir şekilde araştırılmalıdır. Özetle vergi bilinci yüksek toplumlar yaratılarak vergi vermenin insana sunduğu imkanların gözler önüne serilmesi gerekmektedir. Verginin neden toplandığı konusunda inancı tam olan bilinçli kişiler emin ki vergi ödevlerini tam ve kanunlara uygun olarak yerine getireceklerdir. Üstelik oluşturulan bu şeffaflık ortamında devletin kasasına giren para, vergi incelemesi sonucu devletin kasasına giren para miktarından mutlaka fazla olacaktır. Ancak böyle bir ortamın oluşmadığı az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerdeki birtakım kişilerde vergiyi az ödeme ya da hiç ödeme isteği söz konusudur. Bunun da önüne iyi ve etkili bir vergi denetim ve inceleme mekanizması ile geçileceği de açık gerçektir.

Ülkemizde vergi incelemesi görevini yerine getiren vergi denetim birimleri, 2011 yılına kadar Maliye Bakanlığındaki Maliye Teftiş Kurulu ve Hesap Uzmanları Kurulu, GİB'deki Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı ve Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları şeklinde örgütlenmekte iken 10.07.2011 tarihinde "Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname" ile vergi denetimi ile ilgili bu birimler kapatılarak VDK Başkanlığı oluşturulmuş ve bu doğrultuda vergi incelemesini yapmaya yetkili olanlar VUK'da yeniden düzenlenmiştir. Buna göre Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en

büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri ile GİB'in merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar tarafından vergi incelemesi yapılmaktadır.

Bu çalışmada bilimsel araştırma yöntemlerinden literatür taraması yöntemi tercih edilmiştir. Vergi ve denetime ilişkin yerli ve yabancı literatür taraması yapılmış, konunun kavramsal çerçevesi belirlenmeye çalışılmıştır. Ayrıca, başta VDK olmak üzere çeşitli kurum ve kuruluşların istatistiki verilerinden faydalanılarak, gerek vergi ve gerekse vergi denetimine ilişkin veriler ile karşılaştırma yapılarak bulgular açıklanmıştır. Çalışmanın birinci bölümünde verginin tarihsel gelişimi, tanımı, özellikleri ve amaçlarına; Türk Vergi Sistemi, vergi türleri, vergi ile ilgili temel kavramlar ve vergi yapısı konularına yer verilmiştir. İkinci bölümde ise vergi incelemesi kavramını da içeren vergi denetimi, denetim türleri ve yöntemleri ile Türkiye'de vergi denetimi ile ilgili birimler olan GİB ve VDK Başkanlığı hakkında bilgiler verilmiştir. Vergi incelemesinin tanımı, amacı, hukuki niteliği, türleri, nasıl ve ne zaman kimlere ve kimler tarafından yapılacağı açıklanmıştır. Devamında ise inceleme elemanlarının ve incelenene mükelleflerin hakları, yükümlülükleri ve yetkileri açıklanmıştır. Son bölüm olan üçüncü bölümde ise AB ülkelerindeki vergi incelemelerine kısaca değinildikten sonra vergi incelemelerinin etkinliği ve verimliliğini belirleyen unsurlar açıklanarak Türkiye'deki vergi incelemelerini yapmaya yetkili GİB ve VDK'nın yıllık faaliyet raporlarında yer alan vergi incelemelerine ait sayısal bilgiler ışığında incelemelerdeki verimlilik ve etkinlik değerlendirilmiştir. Son olarak da vergi incelemelerindeki etkinliği ve verimliliği artırmak amacıyla alınacak önlemlere yer verilmiş ve bazı önerilerde bulunulmuştur.



# 1. BÖLÜM: KAVRAMSAL ÇERÇEVE VE TÜRK VERGİ SİSTEMİ

## 1.1. Vergi Tanımı ve Özellikleri

Vergi, kamusal hizmetleri karşılamak amacıyla yapılan giderleri ve kamu borçları neticesinde ortaya çıkan yükleri karşılamak amacıyla devletin egemenlik gücüne dayanarak, karşılıksız olarak, gerçek ve tüzel kişilerden cebri şekilde aldığı para şeklindeki ödemelerdir (Nadaroğlu, 2000: 184). Diğer bir tanıma göre ise vergi, devletin ekonomik, mali ve sosyal amaçlı kamu giderlerini finanse etmek amacıyla gerçek ve tüzel kişilerden mali güçlerine göre, herhangi bir karşılığa dayanmaksızın belirli kurallar dâhilinde alınması zorunlu olan ekonomik değerlerdir (Devrim, 2002: 190). Vergiler ya devlet ya da devletin devrettiği yetkiye dayanan diğer bazı kamu tüzel kişilerince bireylerden, tüzel kişilerden hatta tüzel kişiliğe sahip olmayan bazı kurumlardan cebri olarak alınan ve doğrudan bir karşılık vaat edilmeyen diğer bir deyişle özel karşılığı bulunmayan iktisadi değerlerdir (Nadaroğlu, 2000: 193).

Vergi, toplumdaki her bir bireyi yakından ilgilendiren ekonomik bir olgudur. Bireylerin hak ve özgürlükleri ile direkt alakalı olması sebebiyle, egemen güç ya da güçlerin tek yanlı vergileme eylemine karşı büyük savaşlar verilmiştir. Bu savaşlar 1215 Magna Carta sonucu büyük bir zafer ile sonuçlanmıştır. Magna Carta, bu anlamda büyük bedeller ödenerek kazanılmış muhteşem bir hukuk zaferidir. 1215 tarihinden itibaren kral, egemen, hükümler, devlet adı her ne olursa olsun egemen, vergi konusunda herhangi bir düzenleme yapacaksa çok özenli davranma çabası içinde olmuştur. Bu gelişim süreci neticesinde insanlar vergi alanında çağdaş hukuk kurallarına kavuşmuştur (Erol, 2006: 7).

Günümüzde, vergileme yoluyla kaynaklara zorla el konulması eylemini, diğer zorunlu transferlerden ayırmak için, devletin vergi toplama yetkisi yasalarla sınırlandırılmıştır. Bu doğrultuda devletin vergi toplama konusundaki gücünü, sınırsız olarak algılamak doğru değildir. Diğer birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de vergi toplama şekli ve süreci kanunlar ile belirlenmiştir. Ülkemizde 1982 Anayasası'nın 73. maddesi ile vergilemenin yasal çerçevesi çizilmiş ve bu konuda parlamentonun yetkileri belirlenmiştir. Netice olarak bütün bu anlatılanlardan yola çıkarak bir vergi tanımında mutlaka bulunması gereken ana esasları şu şekilde özetlemek mümkündür (Çelikkaya, Saruç, Savaşan, Güran, ve Sağbaş, 2013: 4):

- Vergi kamu otoriteleri tarafından alınır.
- Vergi gönüllük gereği değil kanuni bir zorunluluktur.
- Vergide özel bir karşılık bulunmamaktadır.
- Vergi parasal bir yükümlülüktür.

Yukarıdaki vergi tanımlarında mutlaka olması gereken ana esaslar doğrultusunda vergi için, “kamu otoriteleri tarafından karşılığı gösterilmeden zorla alınan parasal değerlerdir” ifadesi kullanılabilir. Ancak karşılığının olmaması ve zorla alınması durumları vergiye karşı olumsuz bir yargı ortaya çıkarmamalıdır. Sonuç olarak vergi toplayıcıları tarafından alınan vergiler kamu hizmetleri için kullanılmaktadır.

Vergi toplamak, vergi toplama yöntemi, vergi oranları gibi olgular devletin sorumluluklarından ve iktidar gücünün temel belirleyicilerinden birisidir. Vergi yüklerindeki artışlar nedeniyle, tüm ülkelerde, vergi idaresi ve mükellefler arasında zaman zaman sorunlar yaşanmaktadır. Yaşanan sorunlardan dolayı vergilemede zora dayalı stratejilerden giderek uzaklaşmaktadır. Bu süreçte, mükelleflerin ve devletlerin değişen ihtiyaçları, vergi idarelerinde mükellefler için kolaylaştırıcı yeni yapılanmaların ortaya çıkmasını gerektirmektedir. Vergi politikalarındaki değişimler özellikle teknolojik gelişmeler ve yenilikler, vergi yönetimlerinin ulusal sınırları aşmasına, uluslararası iletişim ve bilgi paylaşımına yönelik bir sürece girilmesine neden olmaktadır (Çetin ve Gökbnar, 2010: 23-24).

## **1.2. Verginin Tarihsel Gelişimi**

Vergi kavramı tarihte Mezopotamya ve Mısır uygarlıklarına dayandırılmaktadır. Yapılan araştırmalarda M.Ö. 3500’lerde Sümer tabletlerinde vergiye ilişkin kayıtlara rastlanmıştır. Bu dönemde, kralın gelir kaynakları papazların, yargıçların ve ordunun ihtiyaçlarını karşılamaya yetmediği için vergilere başvurulmak zorunda kalınmıştır. Böylece başlangıçta, gönüllü bir ödeme yani bağış, yardım, hayır, iyilik gibi olan vergi, devletin artan faaliyetlerine ve gelir ihtiyacına paralel olarak zorunlu bir yükümlülüğe, mecburi bir göreve dönüşmüştür. Vergiye tarihin bilinen en eski dönemlerinden beri rastlanmasının yanında vergi hukukunun doğması ve gelişmesi de o kadar gerilere gitmemektedir. İlkçağlarda hükümdarlar, ülkeleri üzerindeki mülkiyet hakkının yanında üstün yetkilere de sahipti. Mutlak iktidarın halk tarafından sınırlandırmak istenen ilk yetkisi, vergilendirme yetkisidir. Mutlak iktidarın vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması, bunun hukuki bir düzene bağlanması, demokrasi yolunda atılan en önemli adımlardan birisi durumundadır. Orta Çağ’ın sonlarına doğru başlayan vergi tarihinin üçüncü aşamasında harcamanın ödeme gücünü yansıtıcı en iyi gösterge olduğu ölçüsü ileri sürülmüştür. Zengin ya da fakir fark etmeden herkes harcama yapmak zorunda olduğu için, servet vergisine bir alternatif olarak, harcama esasına dayalı bir sistem önerilmiştir. Bu sistem Avrupa’nın tamamında 16-18. yüzyıllarda geniş bir kabul görmüştür. Ancak zaman içinde harcamanın, ödeme gücünün en iyi göstergesi olmadığı anlaşılmış ve 19. yüzyılda bütün ülkeler harcama üzerinden alınan vergilerini azaltmaya çalışmışlardır. (Mutluer, 2008: 32; Çelikkaya, Saruç, Savaşan, Güran, ve Sağbaş, 2013: 5-6).

Mutlakıyetçi dönemde kralın vergilendirme gücüne karşı ilk tepki 1215 yılında İngiltere’de imzalan Magna Carta (Büyük Şart) ile ortaya çıkmıştır. Magna Carta’nın paraya ihtiyaç duyulan zamanlarda ihlal edilmesi sebebiyle, İngiliz halkının 1215’de kazandıkları bu hakları krala hatırlatmak amacıyla Haklar Dilekçesi kaleme alınmıştır. Haklar Dilekçesi İngiltere’de halk hareketine bağlı olarak vergi toplama otoritesinin vergilendirme yetkisine sınırlama getiren ilk anayasal belge sayılmaktadır (Özbey, 2004: 22).

Bu tarihi gelişim çerçevesinde Osmanlı Devleti’ne bakıldığında, ülke İslami kurallara göre yönetilen teokratik bir devlet olarak padişaha “mutlak itaat” edilen bir yönetime sahipti. Bu nedenle devlet otoritesinin sınırlandırılması düşüncesi yer edinmemiş ve toplumda böyle bir düşünce yerleşmemiştir. İslam dininin vergilendirmeye ilişkin belirlediği birtakım emir ve kurallar vardır. Bu emir ve kurallar çerçevesinde alınan vergilere şer’i vergiler adı veriliyordu (Berkes, 1972: 127).

Osmanlı Devleti, tarım ekonomisine dayalı bir yapıya sahip olduğundan gelirlerinin büyük bir kısmını toprağın işlenmesine bağlı kalmıştır. Osmanlı Devletinde toprak düzeni, askeri sistemle iç içe bir şekildedir. Tımar (dirlik) adı verilen toprak sisteminde vergi gelirlerinin önemli bir bölümü belli kamu görevlilerine tahsis edilmiştir. Çoğu zaman vergi toplama yetkisi dirlik sistemi içerisinde yer alan sipahi adı verilen askerlere bırakılırdı (Aydın, 2005: 396).

18. yüzyıla gelindiğinde vergi tahsilini devlet ve yükümlüler açısından güvence altına alabilmek için halk tarafından seçilen ve “ayan” adı verilen kişiler yapmıştır. Ayanlar başlangıçta halkı kesenekçilere karşı korumak için var olmuş, ancak daha sonra ayanlar kesenekçilerle anlaşarak, kendileri de iltizam gelirlerinden pay almaya başlamışlardır. Devlet otoritesi zayıflamaya başlayınca ayanların bölgesel güçleri artmıştır. Bunun neticesinde köylü artık devlet yerine ayanların buyruğu altına girmiştir. 1808 yılında ise padişah ile ayanlar arasında Sened-i İttifak adı verilen bir belge imzalanmıştır. Bu belge ile birlikte padişahın vergilendirme gücü, ayanlar lehine sınırlandırılmıştır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2005: 9).

Vergi her devlette olduğu gibi Osmanlı Devleti’nde de temel sorunlardan birisiydi. Tanzimat Fermanı ile padişahın vergilendirme yetkisini denetlemesi için “Meclis-i Ahkâm-ı Adliye” kurulmuştur. Ancak, bu meclisin padişahı cezalandırması yetkisi söz konusu bile değildi. 28 Şubat 1856 yılında Islahat Fermanı ilan edilirken, fermana vergilerin keyfi olmaması, mükelleflerin ödeme güçlerine göre alınması, sınıf ve mezhep ayrımı yapılmadan vergilerin tarh ve tahsil edilmesi, vergilerin toplanmasında iltizam usulünün kaldırılması gerektiği vurgulanmıştır. Ancak, gerek Tanzimat Fermanında gerekse Islahat Fermanında vurgulanan bu ilkeler uygulamaya geçememiştir. Osmanlı’da hürriyet düşüncesi, mülkiyet

kavramı, eşitlik ve güvenlik ilkeleri 1876 Anayasası ile ortaya konabilmiştir. Bu Anayasa insan hakları bakımından önemlidir ve vergilendirmeye yönelik olarak üç madde içermektedir. 1876 Anayasa'nın 20. maddesinde, "Kararlaştırılan yükümler kendi kanunlarına göre tüm uyruklar arasında herkesin kudreti oranında salınır ve bölüştürülür" hükmü ile verginin "mali güç" ölçütüne göre alınacağı hükme bağlanmıştır. 25. maddede "Bir kanuna dayanmadıkça vergi ve resim adı ile ve diğer bir adla hiç kimseden para alınamaz" hükmü getirilmiştir (Sevimay, 1995: 26).

Liberal ekonomistler devletin ekonomik hayata müdahale etmemesi gerektiğini savunmaktadırlar. 1929 dünya ekonomik buhranı devletin ekonomiye müdahalesini zorunlu hale getirmiş ve bu zorunluluğun etkileri ülkemizde de hissedilmiştir. Farklı bir ifadeyle ülke içi gelişmelerin yanında, dış dünyada meydana gelen değişiklikler de ülkemiz ekonomisinin seyrinde çeşitli etkilere ve önemli değişikliklere neden olmuştur. Nitekim yabancı sermayenin ülke çıkarlarına hareket etmemesi, özel teşebbüsün kamu çıkarlarını çiğnemesi, artan gümrük gelirlerinin devletin iktisadi müdahale olanaklarını artırması, askeri savunma ihtiyacı ve büyük buhranın patlak vermesi nedeniyle 1930-1939 yılları korumacı-devletçi sanayileşme dönemi olarak kabul edilmektedir. 1930-1939 döneminde uygulanan ekonomik politikaya devletçilik ilkesi egemen olurken, vergi politikasında da bir takım gelişmeler yaşanmış ve aşarın kaldırılmasıyla azalan kamu gelirlerinin artırılması yolları aranmıştır. Dönem içerisinde vergi politikası, iktisadi gelişmeyle ilgili kamu hizmetlerinin finansmanı için kaynak sağlamak amacıyla yönelmiş, gelir sağlama anlayışının zorunlu ve hakim olması, sistemli ve bilimsel bir vergi reformuna gidilmesini engellemiştir. Zira, mevcut vergilerde yapılan değişiklikler ve yeni getirilen vergiler, bir vergiyle toplanamayan gelirin başka bir vergiyle toplanmaya çalışıldığını göstermektedir. Yeni getirilen vergiler özellikle ücretlilere yüklenilmiştir (Saraçoğlu, 2009: 132).

20. yüzyıla gelindiğinde vergi gelirlerinde büyük artış olmuştur. Bunun iki temel sebebi bulunmaktadır. Bunlardan ilki yaşanan dünya savaşları, diğeri ise modern refah devletlerinin ortaya çıkmasıdır. Her iki dünya savaşında da savaşa katılan ülkelerde askeri harcamalar ulusal gelirin neredeyse yarısından fazlasını oluşturmaktadır. Bazı ülkeler kamu harcamalarındaki bu artışı borçla finanse ederken, birçok ülke bunu vergi artışı ile karşılamaya çalışmıştır. İkinci dünya savaşı ile birlikte gelir vergisinin kapsamı genişletilmiş, ABD'de ve İngiltere'de "kazandıkça öde sistemi" geliştirilerek hanehalklarının yarısından fazlası gelir vergisinin kapsamına alınmıştır. Her iki dünya savaşının ardından vergi oranları azaltılma gidilmiş ancak sosyal harcamalardaki güçlü artış doğrultusunda yeniden artırılmıştır. Prusya'da Bismarc'ın öncülüğünde bulunduğu refah devleti anlayışı doğmuş ve bunun neticesinde 1883'te zorunlu sağlık sigortası ve akabinde 1889'da emeklilik sistemi uygulamaları hayata geçirilmiştir. Bu

uygulamaları 20. yüzyılın ilk yarısından itibaren diğer ülkeler takip etmiş, İngiltere’de 1911 yılında, Almanya’da 1927’de, Fransa’da 1931’de ve ABD’de 1936’da işsizlik yardımı getirilmiştir. Benzer şekilde İngiltere’de 1909’da ve ABD’de 1935’de emeklilik sistemi yasallaşmıştır. Bütün bu reformlar transfer harcamaları içinde yer alan sosyal harcamaların aşırı yükselmesine ve dolayısıyla vergiye duyulan ihtiyacın artmasına yol açmıştır. Günümüzde de bu ihtiyaç devam etmektedir (Çelikkaya, Saruç, Savaşan, Güran, ve Sağbaş, 2013: 7).

### **1.3. Verginin Amaçları**

Bir verginin en temel amacı kamuya gelir sağlamaktır. Eğer bir ülkede diğer kamu geliri türleri oldukça fazla ise yani devlet çok gelir getiren mülklere sahipse ya da ülkedeki zenginler arasında devlete gönüllü bağış yapmak konusunda bir yarış varsa, ancak o zaman devletin gelir kaynağı olarak vergiye olan ihtiyacı azalır. 20 yüzyıla gelene kadar vergilemenin temel amacı devlete gelir sağlamak olmuştur. Şimdiye kadar vergilemenin mali amaç için kullanılması ön planda iken günümüzde ise vergilemenin mali olmayan amaçlar için de kullanıldığı görülmektedir. Örneğin vergi, günümüzde tütün gibi sağlığa zararlı malların tüketimini kısmak için sosyal politikanın bir aracı olarak kullanılabilir. Yerli endüstriyi korumak için bazı ithal mallardan yüksek oranda vergi alınabilir. Devletin gelir dağılımındaki adaletsizlikleri azaltmak için diğer politikaların yanı sıra vergi politikasını kullanması da mümkündür (Çelikkaya, Saruç, Savaşan, Güran, ve Sağbaş, 2013: 4-5).

Vergilendirmenin sosyal adalet sağlamadaki rolü ise, vergilendirmenin sosyal amacı olarak adlandırılmaktadır. Sosyal devlet, toplumda zayıf olan kesimden yana olan ve bu kesimi koruyucu önlemler alan devlettir. Vergi adaletine ulaşma açısından direkt etkisi olan indirimler, bağışlıklar ve istisnalar; farklı boyutlarda olmak üzere tüm vergi sistemlerinde kendilerine yer edinmişlerdir. Söz konusu indirimler ve istisnalar eğer ki iyi ve gerçeklere uyum sağlayacak şekilde düzenlenirse vergi adaletini sağlamada olumlu etki yaratmaktadır (Pehlivan, 2004: 38-39).

Aslında vergi devlete yerine getirmesi gerekli görevlerinin yapılması için mali imkan sağlama amacından başka bir amaç için kullanılmamalıdır. Çünkü bu durumda idarenin eline en mükemmel müdahale araçlarından birisi verilmiş olacaktır. Son yıllarda vergilerin istenilen ve istenilmeyen çeşitli etkileri ortaya çıkmıştır. Ama günümüzde amacı sadece mali güç yaratan vergilere de pek rastlanılmamaktadır. Verginin ekonomik etkisinden faydalanılarak, korumak, iyileştirilmek ve geliştirilmek istenen alanlar için vergi teşviki, önlenmek ya da yasaklanmak istenen alanlar için de vergileri ağırlaştırmak suretiyle iktisat politikasının etkin bir aracı olarak kullanılması durumu söz konusudur.

#### **1.4. Türk Vergi Sistemi ve Vergi Türleri**

Verginin, ekonominin işleyişini nasıl etkilediğini vergi türü belirlemektedir. Kişilerin, hane halklarının ve şirketlerin ekonomik kararları üzerinde de verginin türü etkili olmaktadır. Verginin sınıflandırması neticesinde vergi gruplarının mali, ekonomik ve sosyal etkileri konusunda genellemeler yapmak mümkün olmaktadır. Vergi sınıflandırması yapmanın diğer bir faydası vergi politikası belirleyicilerinin vergileri izlemesine imkân tanınmasıdır. Bu izlemeye örnek olarak, gelir üzerinden alınan vergilerin toplam vergilere oranında bir azalma olup olmadığının izlenmesi gösterilebilir. Bu sayede bir değerlendirme yapılabilir ve gerekli önlemler alınabilir. Bu değerlendirmelerin ve önlemlerin sonucu olarak daha etkin vergi politikaları geliştirilebilir. Literatürde vergiler çeşitli bakımlardan sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırmalardan bazıları şöyledir:

- Nakdi, ayni ve bedeni vergiler,
- Şahıs vergileri ve mal vergileri,
- Ayni ve şahsi vergiler,
- Dolaylı ve dolaysız vergiler,
- Gelir, servet ve harcama vergileri,
- Geniş tabanlı ve dar tabanlı vergiler,

Vergilerin alındığı kaynağa göre sınıflandırılması yapmak mümkündür. bu sınıflandırma en yaygın olan vergi sınıflandırılmasıdır. Verginin kaynağına göre sınıflandırılmasında verginin kazanç veya gelir üzerinden alınması, servet üzerinden alınması ya da yapılan harcamalar üzerinden alınması söz konusudur.

##### **1.4.1. Dolaylı-Dolaysız (Vasıtalı-Vasitasız) Vergiler**

Mükellef vergisini kendisi ödüyorsa ve bu vergi yükü başkalarına devredilemiyorsa bu tür vergi dolaysız vergi olarak adlandırılır. Emlak Vergisi ve Gelir Vergisi bu tür vergilerden bazılarıdır. Aynı şekilde tahsil durumu açısından, eğer bir vergi belirli dönemlerde ilgili mükellef adına tarh ve tahsil ediliyorsa bu tür vergi de dolaysız vergi olarak adlandırılmaktadır. Kurumlar Vergisi de bu tür vergilere en net örneklerden birisidir. Bir mükellefin vergisi başkalarına devrediliyorsa, mükellef vergisini kendisi ödemiyorsa devredilen vergi dolaylı vergi olarak adlandırılır. Bu tür vergilere Katma Değer Vergisi örnek olarak gösterilebilir. Dolaylı vergiler belirli olmayan zamanlarda ve mükellefe bağlı olmaksızın tarh, tahakkuk ve tahsil edilir bir yapıdadır (MEGEP, 2011: 9-10).

Türk Vergi sistemi içerisinde yer alan vasitasız vergiler şunlardır:

- Gelir Vergisi
- Kurumlar Vergisi
- Emlak Vergisi
- Veraset ve İntikal Vergisi
- Motorlu Taşıtlar Vergisi

Türk Vergi sistemi içerisinde yer alan vasıtalı vergiler şunlardır:

- Mal ve hizmetlerden alınan vergiler
  - Dâhilde Alınan Katma Değer Vergisi
  - Ek Vergi
  - Taşıtlar Alım Vergisi
  - Akaryakıt Tüketim Vergisi
  - Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
  - Damga Vergisi
  - Harçlar
- Dış Ticaretten Alınan Vergiler
  - Gümrük Vergisi
  - Akaryakıt Gümrük Vergisi
  - Tek ve Maktu Vergi

#### **1.4.2. Spesifik-Ad Valorem Vergiler**

Bu ayırım vergi borcunun hesaplanma biçimine dayanmaktadır. Ağırlık, hacim, uzunluk vs. gibi ölçüler üzerinden hesaplanan vergilere spesifik vergiler, matrah değeri üzerinden hesaplanan vergilere ise ad valorem vergiler adı verilmektedir. Maktu resim ve harçlar spesifik vergilere, gelir, kurumlar ve KDV ad valorem vergilerdendir. Günümüzde, aşağıdaki nedenlerden dolayı spesifik tarifelerin uygulandığı vergilerin sayısı azalmıştır (MEGEP, 2011: 10):

- Spesifik tarifelerin Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi gibi belli vergi türlerine uygulanma olanağının bulunmaması,
- Spesifik vergilerin, fiyat hareketlerini izlemede çok yetersiz kalması,

- Fiyat değişmelerinde, konulan verginin nispi ağırlığının hiç arzu edilmeden değişmesi.

Günümüzde vergi sistemlerinde ad valorem vergiler daha çok kullanılmaktadır. Spesifik vergiler fiyat hareketlerini izleyemedikleri ve yukarıda sayılan diğer nedenlerden dolayı uygulama alanları gittikçe azalmaktadır. Örneğin, aracın motor hacmine göre alınan spesifik vergide, aracın değeri dikkate alınmadığı için değeri daha yüksek olan araçların vergi yükü daha düşük çıkmaktadır. Ayrıca aracın değeri matraha yansıtılmadığı için vergi gelirleri de azalacaktır. Bu bakımdan günümüzde daha çok fiyat hareketlerini izleyebilen ad valorem vergiler tercih edilmektedir (elikkaya, Saruç, Savaşan, Güran, ve Sağbaş, 2013: 26).

### **1.4.3. şahsi Vergiler-Gayrişahsi Vergiler**

Mükellefin kişisel ve ailevi durumunu dikkate alan diğer bir ifade ile kişinin evli ya da bekar oluşunu, çocuklarının bulunup bulunmamasını, sakatlık halini ve buna benzer durumlarını dikkate alan ve artan oranlı olan vergiler şahsi vergiler, bunları dikkate almayan ve eşit oranlı tarifeye göre alınan vergiler ise gayri şahsi vergilerdir. şahsi Vergilere örnek olarak Veraset ve İntikal Vergisi verilirken, gayri şahsi vergilere ise Emlak Vergisi verilebilir (MEGEP, 2011: 10-11).

### **1.4.4. Gelir-Servet-Harcama Üzerinden Alınan Vergiler**

Günümüzde en çok kullanılan ayırımlardan birisi de vergi matrahının niteliğine göre yapılan ayırımdır. Bu ayırıma göre, verginin matrahını gelirin oluşturması durumunu gelir üzerinden alınan vergileri, vergi matrahının servetin oluşturması durumu servet üzerinden alınan vergileri, verginin matrahını harcamaların oluşturması durumu ise harcamalar üzerinden alınan vergileri ortaya çıkarmaktadır.

#### **1.4.4.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler**

Verginin gelir üzerinden alınması, kişilerin servetlerine belli bir zaman aralığında ilave ettikleri kazançların vergiye tabi tutulmasını ifade etmektedir. Bir diğer deyişle servette meydana gelen artışların vergilendirilmesi durumudur. Bunun yanında belli bir servete sahip olunması sebebiyle vergi ödenmesi halinde servet vergilerinden söz edilmektedir. Vergi ne üzerinden alınırsa alınsın her zaman için yükümlüsünün gelirlerinden ödenir. Ancak gelir biriktirilmesi sonucu servete, harcanması ile de gidere dönüşür (Nadaroğlu, 2000: 336).

Kişi veya kuruluşların yaptıkları işlemlerden elde ettikleri gelirleri üzerinden kanunda belirlenen oranlarda alınan vergilere gelir vergileri adı verilmektedir. Bu vergiler zaman bakımından bir yıl boyunca gerçek ve tüzel kişilerin kazançları üzerinden alınan vergilerdir. Gelir üzerinden alınan vergiler, toplam vergiler içerisinde önemli bir paya sahiptir. Gelirlerin beyanının kontrolü ve takibi önemlidir. Bu takip ve kontrole dikkat edildiği sürece vergi



gelirlerinden en büyük pay gelir vergilerinden sağlanır. Gelir üzerinden alınan vergiler Türk Vergi Sisteminde iki şekilde incelenir. Bunlar, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisidir (MEGEP, 2011: 25).

*Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safî tutarıdır. Gelire giren kazanç ve iratlar şunlardır (GVK, md. 1 ve 2):*

1. Ticarî kazançlar,
2. Ziraât kazançlar,
3. Ücretler,
4. Serbest meslek kazançları,
5. Gayrimenkul sermaye iratları,
6. Menkul sermaye iratları,
7. Diğer kazanç ve iratlar.

Yukarıda görüldüğü üzere vergiye tabi gelir yedi unsurdan oluşmaktadır. GVK, bu unsurların her birini ayrı ayrı düzenlemiştir. Bu unsurlar ile ilgili temel kanun maddeleri aşağıya çıkarılmıştır.

#### **1- Ticari Kazanç:**

*Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.*

*Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı kazançlar ticari kazanç sayılır:*

1. Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden;
2. Coberlik işlerinden;
3. Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden;
4. Gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden;
5. Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden;
6. Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından; elde edilen kazançlar.
7. Dış protezciliğinden elde edilen kazançlar.

*Kollektif ortaklıklarda ortakların, adi veya eshamlı komandit ortaklıklarda komandite ortakların ortaklık karından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir.*

*Ticari kazanç, Vergi Usul Kanunu hükümlerine ve bu kanunda yazılı gerçek Bilanço veya işletme hesabı esaslı usullerine göre tespit edilir.*

*Özel okul ve hastanelerle benzeri yerleri işleten serbest meslek erbabı, serbest meslek kazançlarını da işletmenin kayıtlarına ithal edebilirler.*

*Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti:*

*Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsdeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:*

- 1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir;*
- 2. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.*

*Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulur.*

*İşletme Hesabı Esasında Ticari Kazancın Tespiti:*

*İşletme hesabı esasına göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müsbet farktır.*

*(Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder.)*

*Emtia alım ve satımı ile uğraşanlarda ticari kazancın bulunması için hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hasılatla, dönem başındaki emtia mevcudunun değeri ise giderlere ilave olunur.*

*Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında Vergi usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulur.*

## **2- Zirai Kazançlar (Zirai Kazanç, Zirai Faaliyet, Zirai İşletme, Çiftçi ve Mahsulün Tarifi):**

*Zirai faaliyet; arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiatın istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılarını ve yetiştiricilerini tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder.*

*Bazı nebat ve hayvan nevelerinde istihsalin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması zirai faaliyetin mahiyetini değiştirmez.*

*Aşım yaptırmak maksadıyla erkek damızlık beslenmesi, çiftçiye ait her türlü ziraat makina ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyetlerden sayılır.*

*Mahsullerin değerlendirilmeleri maksadıyla ve zirai istihsale müteferri olarak işlenmesi de zirai faaliyete girer. Ancak, bu ameliye, aynı teşebbüsün cüz'ünü teşkil eden bir işletmede vukua geliyorsa, bu ameliyenin zirai faaliyet sayılabilmesi için işletmenin sınıai bir müessese ehemmiyet ve genişliğinde olmaması ve faaliyetini, cüz'ünü teşkil ettiği teşebbüsün mahsullerine hasretmesi şarttır.*

*Satışların dükkan ve mağaza açılarak yapılması halinde, mahsullerin dükkan ve mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri safhalar zirai faaliyet sahasında kalır. Çiftçiler tarafından doğrudan doğruya zirai faaliyetleri ile ilgili alım satım işlerinin tedviri için açılan yazıhaneler, faaliyetleri bu mevzua münhasır kalmak şartıyla dükkan ve mağaza sayılmaz.*

*Yukarıda yazılı faaliyetlerin içinde yapıldığı işletmelere zirai işletme bu işletmeleri işleten gerçek kişilere (Adi şirketler dahil), vergiye tabi olsun veya olmasınlar, çiftçi ve bu faaliyetler neticesinde istihsal olunan maddelere de mahsul denir.*

*Kollektif şirketlerle adi veya eshamlı komandit şirketler zirai faaliyetle iştigal etseler dahi çiftçi sayılmazlar. Zirai faaliyetle iştigal eden kollektif şirketlerin*

ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının şirket kârından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir.

Bir çiftçiye veya ortaklığa ait olup aynı köy sınırları içinde veya birbirine bitişik arazi üzerinde bulunan yahut istihsal şartlarına göre birbirine bağlılık ve beraberlik arz eden işletmeler tek işletme sayılır.

*Zirai Kazançta Vergileme:*

Çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar, bu kanunun 94' üncü maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilir. 54' üncü maddede yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları gerçek usulde (zirai işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre) tespit olunarak vergilendirilir. Kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler bu kazançları için beyanname vermezler. Ancak, çiftçiye ait olmakla beraber zirai işletmeye dahil edilmeyen biçerdöver veya bu mahiyetteki bir motorlu araç veya on yaşına kadar ikiden fazla traktörün işletilmesinden elde edilen gelirler ticarî kazanç hükümlerine göre vergilendirilir.

Bu hükmün tatbikinde, aile reisi ile birlikte yaşayan eş ve velayet altındaki çocuklara ait işletmeler ile ortaklık halindeki işletmelerde, işletme büyüklüğü toplu olarak nazara alınır. Ortaklıklarda, ortaklığın birden fazla işletmeye taalluk etmesi veya işletmelerin ayrı ayrı mahallerde bulunması durumu değiştirmez. 52' nci maddede yazılı tek işletmelerde işletme birden fazla ortaklıklara ait olsa bile bu ortaklıklara ait işletme büyüklüğü toplanmak suretiyle nazara alınır. Birden fazla zirai işletmede ayrı ayrı şahıslarla ortaklığı bulunanların işletme büyüklüğü ölçülerinin tespitinde ortaklık payları toplamı esas alınır.

54' üncü maddede yazılı ziraat gruplarının bir kaç tanesi içine giren zirai faaliyetlerin bir arada yapılması halinde, en fazla iki gruba ait işletme büyüklükleri bu gruplar için tespit olunan hadlerin yarısını aşanlar gerçek usulde vergilendirilir.

Gerek şahsi işletmesi gerekse dahil bulunduğu ortaklıklar müstakilen işletme büyüklüğü ölçüsünün altında kaldığı halde kendisine ait işletmenin ve ortaklıklardaki payların toplamı bu ölçüyü aşan çiftçiler gerçek usulde vergilendirilir. Payları toplamı ölçüleri aşmayan diğer ortaklar tevkifat yoluyla vergilendirilirler. Yarıcılık ortaklık sayılır.

Kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler, yazılı olarak vergi dairesinden istemde bulunmaları halinde izleyen vergilendirme dönemi başından, işe yeni başlayanlar, işe başlama tarihinden itibaren gerçek usule geçebilirler. 54 üncü maddede yazılı ölçüleri aşanlar müteakip vergilendirme dönemi başından itibaren gerçek usulde; gerçek usule tabi olanlardan bu ölçülerin altında kalanlar müteakip vergilendirme dönemi başından itibaren hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilirler.

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belge alma verme, saklama ve ibraz yükümlülüklerine uymayan çiftçiler, çeşitli kamu kurum ve kuruluşları tarafından verilen avans, kredi, sübvansiyon, prim gibi ayni ve nakdi destek unsurlarından yararlanamazlar. Bu hükmün uygulanmasına ilişkin usuller, ilgili kuruluşların görüşleri de alınarak Maliye Bakanlığı'nca belirlenir.

### **3- Ücretler:**

Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.

Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılır:

1. 23'üncü maddenin 11 numaralı bendine göre istisna dışında kalan emeklilik, malüliyet, dul ve yetim aylıkları;
2. Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler;
3. Türkiye Büyük Millet Meclisi, il genel meclisi ve belediye meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzeyen diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
4. Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
5. Bilirkişilere, resmî arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
6. Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler.

### **4- Serbest Meslek Kazançları:**

Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.

Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmıyan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.

Tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar da, serbest meslek kazancıdır.

### **5- Gayrimenkul Sermaye İratları:**

Aşağıda yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iratıdır:

1. Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir), maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı;
2. Voli mahalleri ve dalyanlar;
3. Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı demirbaş eşyası ve döşemeleri;
4. Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar;
5. Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanunî mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar,

serbest meslek kazancıdır.), alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.);

6. Telif hakları (bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır);

7. Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları;

8. Motorlu nakli ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri.

Yukarıda yazılı mallar ve haklar ticarî veya zirai bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde bunların iratları ticarî veya zirai kazancın tespitine müteallik hükümlere göre hesaplanır.

Tüccarlara ait olsa dahi, işletmeye dahil bulunmayan gayrimenkullerle haklar hakkında bu bölümdeki hükümler uygulanır.

Vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler ile zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri bu kanunun uygulanmasında gayrimenkul sermaye iradı addolunur.

#### **6- Menkul Sermaye İratları:**

Tam mükellefiyete tabi kurumlarca:

1. Tam mükellefiyete tabi gerçek kişilere dağıtılan kâr paylarının,
2. Adi ortaklıklara, kollektif ve adi komandit şirketlere dağıtılan kâr paylarının,
3. Eshamlı komandit şirketlere dağıtılan kâr paylarından bu şirketlerin komandite ortaklarına isabet eden kısmın, 1/5'i, bunların vergi alacağını teşkil eder.

Menkul kıymetin kuponlu veya kuponsuz olarak satılması, iştirak hisselerinin devir ve temliki, menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin tamamen veya kısmen itfa olunması karşılığında alınan paralarla itfa dolayısıyla verilen ikramiyeler menkul sermaye iradı sayılmaz.

#### **7- Diğer Kazanç ve İratlar:**

Aşağıda yazılı olup geçen bölümlerin dışında kalan kazanç ve iratlar bu bölümdeki hükümlere göre vergiye tâbi gelire dahildir :

1. Değer artış kazançları
2. Arızî kazançlar

Sair Kazanç ve İratlar

Bu Kanunun 2 nci maddesinin 1-6 numaralı bentlerinde yazılı gelir unsurları ile ilişkilendirilemeyen gelirler, kaynağı ne olursa olsun diğer kazanç ve irat olarak bu bölümde yer alan hükümlere göre vergilendirilir.

Vergiden muaf esnafın bu faaliyetinden elde ettiği gelirin, alış ve gider belgelerinde yer alan tutarın iki katını; kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri gelirin, aldıkları müstahsil makbuzlarında yer alan satış tutarları toplamını aşan kısmı da diğer kazanç ve irat sayılır.

*Bu madde hükmüne göre vergilendirme yapabilmek için bir takvim yılı içinde elde edilen diğer kazanç ve iratlar kapsamındaki gelirin, 103 üncü maddede yazılı tarifinin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamının yarısını aşması şarttır.*

*Bu madde kapsamındaki kazanç ve iratların elde edildiği yılın tespit edilememesi veya mükellef tarafından ispat edilememesi halinde, harcamanın yapıldığı veya tasarrufun varlığının tespit edildiği yıldan bir önceki yılın geliri sayılır.*

Kurumlar vergisi, kurum kazançları üzerinden alınan vergilerdir. Diğer bir ifade ile tüzel kişilerin bir takvim yılı içerisinde elde ettikleri safi kazançları üzerinden alınan vergilerdir (MEGEP, 2011: 28).

*Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur. Aşağıda sayılan kurumların kazançları, kurumlar vergisine tabidir (KVK, md. 1):*

1. *Sermaye şirketleri.*
2. *Kooperatifler.*
3. *İktisadî kamu kuruluşları.*
4. *Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler.*
5. *İş ortaklıkları.*

#### **1.4.4.2. Servet Üzerinden Alınan Vergiler**

Gerçek veya tüzel kişilerin sahip oldukları varlıklar üzerinden alınan vergilerdir. Servet Vergileri kendi içerisinde servet sahipliğinden alınan vergiler, servetin el değiştirmesinden alınan vergiler ve servet değer artışından alınan vergiler olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Servet üzerinden alınan vergiler şunlardır:

- Emlak Vergisi
- Motorlu Taşıtlar Vergisi
- Veraset ve İntikal Vergisi

*“Emlak Vergisi en önemli servet unsurlarından olan bina, arazi ve arsaları vergilendirmeye yöneliktir. Türkiye sınırları içinde bulunan binalar bu Kanun hükümlerine göre Bina Vergisine tabidir” (Emlak Vergisi Kanunu, md. 1).*

İlgili kanunda geçen bina terimi ile “yapıldığı madde ne olursa olsun, gerek karada gerek su üzerindeki sabit inşaat” anlaşılmaktadır. Bu durumda kural olarak, kullanım biçimi, inşaat türü ve inşaat sınıfı ne olursa olsun, binalar vergi kapsamındadır şeklinde bir yaklaşımda bulunulabilir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2005: 359). Taşınmaz sahipliği ile ilgili olan bu vergi türünde matrah çeşitli yöntemlerle tespit edilebilmektedir. Bazen rayiç bedel, piyasa fiyatı ya da safi-gayrisafi kira, matrahın tespiti için ölçüt olabilmektedir (Uluatam, 1999: 378). Öte yandan bunların tespitinde birtakım güçlükler bulunabilmektedir. Bu hem idare için hem de mükellef için söz konusu olan güçlüklerdir. Neredeyse aynı nitelikteki iki taşınmazın değer tespitinde;

bunların bulunduğu yerin niteliği, sokak ya da caddeye dönüklüğü, coğrafi şartlara göre konumlanması vb. çeşitli ölçütlere göre değerlendirildiğinde birbirinden oldukça farklı sonuçlar çıkmaktadır (Akdoğan, 2006: 258). Hem genel idarenin hem de yerel idarenin yetki alanına girebilecek bu vergi günümüzde genellikle yerel idarelere bırakılmaktadır. Bu durumun hem bu idareler açısından bir gelir artımına yol açmakta hem de bahsedilen değer tespiti açısından bir kolaylık sağlamaktadır.

Bina vergisinde vergiyi doğuran olay, binaya malik olma, bina üzerinde intifa hakkının kurulması veya binayı malik gibi tasarruf etmedir. Mükellefler binalara ilişkin bildirimlerini Emlak Vergisi Bildirimi (bina) formu ile yapmak zorundadırlar. Bu bildirimde mükellefin kimlik bilgileri, ikametgâh ve iş adresleri ile binaya ait adres, tapu ve vergilendirmeye ilişkin bilgiler yer alır. Matrah takdir suretiyle belirlenen değerler üzerinden idare tarafından bulunur. Binalar için bir defa bildirim yapıldıktan sonra tekrar bildirim gerek olmaz. Ancak binalarda meydana gelen vergi değerini etkileyen nedenler meydana gelmişse bunların bildirimini yapmakla mükellefler sorumludur. Örneğin, arsa üzerine bina inşa edilirse bu durumun beyan edilmesi gerekir. Bildirimler binanın bulunduğu yerdeki belediyeye verilir (MEGEP, 2011: 35-36).

Servet üzerinden alınan başlıca vergilerden olan motorlu taşıtlar vergisi de servet vergileri arasında önemli bir paya sahiptir. “Karayolları Trafik Kanununa göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları, Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterler, Motorlu Taşıtlar Vergisine tabidir” (MTV Kanunu, md. 1). Ödeme gücü ilkesinin önemli bir göstergesi sayılabilecek ilgili kanunda sayılan taşıtların sahipliğine ilişkin olan bu vergi türünün aynı zamanda faydalanma ilkesine de paralel bir vergi türü olduğu da savunulabilir. Emlak vergilerinde olduğu gibi bu vergiler de mülkiyet esnasında belirli zaman dilimleri çerçevesinde alınır (Uluatam, 1999: 379).

*Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye’de bulunan malların veraset tarihiyle veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali Veraset ve İntikal Vergisine tabidir. Bu vergi, Türk tabiiyetinde bulunan şahısların ecnebi memleketlerde aynı yollardan iktisap edecekleri mallara da şamildir. Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetindeki bir şahsın Türkiye hudutları dışında bulunan malını veraset tarihiyle veya sair suretle ivazsız bir tarzda iktisap eden ve Türkiye’de ikametgahı olmayan ecnebi şahıs bu vergi ile mükellef tutulmaz (Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, md. 1).*

Veraset ve İntikal Vergisi, ivazsız (karşılıksız kazanım) olarak el değiştiren servet üzerinden alınan bir vergidir. Bir servetin ivazsız el değiştirmesinden vergi alınmasının

gerekçesi, kişinin herhangi bir fedakârlığa katlanmadan servetinde artış meydana gelmesindedir. Veraset ve intikal vergisi genel olarak veraset (bir kişinin ölümü ile mal varlığının mirasçılara geçmesi) yoluyla ve sağlar arası ivazsız mal intikallerini vergilendirmektedir. Mal kavramı ile bahsedilen şey üzerinde mülkiyet oluşturulabilen menkul ve gayrimenkul şeylerle mal varlığı içine girebilen sair bütün haklar ve alacaklar anlaşılır. Veraset ve intikal vergisinde vergiyi doğuran olay verasetten veya sağlar arası gerçekleşen ivazsız kazanımlardır. Veraset ve intikal vergisinin mükellefi veraset yoluyla veya ivazsız biçimde mal iktisap eden gerçek veya tüzel kişidir. Veraset ve intikal vergisinin hesaplanmasında kullanılan matrah ad valorem (değer) esasına dayanır. Veraset ve intikal vergisinin matrahı, intikal eden malların mükellefe isabet eden safi tutarıdır. Safi tutara, intikal eden malların safi olmayan tutarından kabul edilen borçların, masrafların ve varsa istisnaların düşülmesi ile ulaşılır (MEGEP, 2011: 33-34).

#### **1.4.4.3. Harcama (Gider) Üzerinden Alınan Vergiler**

Harcama vergileri, gelirin ya da servetin tüketime ayrılan kısmı üzerinden alınan bir vergi çeşididir. Bu tür vergiler dolaylı vergiler kategorisinde de yer almaktadır. Dolayısıyla dolaylı vergilerin tüm avantaj ve dezavantajlarını bünyesinde taşımaktadır.

Genel harcama vergisi, matrahı tüketim olan kişisel ve dolaysız bir vergidir. Tüketim üzerinden alınan vergiler dolaylı ve nesnel olmalarına rağmen, dolaysız bir vergi olan genel harcama vergisi kişisel nitelikte olup gelir vergisinin bir alternatifidir. Vergi kişilerin tıpkı gelir vergisinde olduğu gibi verecekleri yıllık beyannamelere göre kendilerince ya da vergi idarelerince hesaplanmaktadır. Beyannamelerde kişinin harcamalarını bulmak için, bir yıl içinde elde edilen gelire sahip olunan sermaye mallarının satışından elde edilen meblağlar, banka hesaplarındaki azalmalar vs. gibi ilaveler yapılarak bulunan, değerden sermaye malları için yapılan harcamalar ile devletin uygun göreceği bazı harcamalar ve yıl içindeki tasarruflar düşülmektedir (Aydemir, 1996).

Harcama vergileri temel olarak özel harcama vergileri ve genel harcama vergileri şeklindedir. Özel harcama vergileri belirli mallar üzerinden alınan vergilerdir. Genel harcama vergileri ise, yaşam boyu tüm harcamaların vergilendirilmesi, bir yıl süresince yapılan harcamalar toplamının vergilendirilmesi ve harcamaların gruplandırılması suretiyle vergilendirilmesi şeklinde uygulanabilir (Akdoğan, 2006: 267-270). Genel olarak harcama üzerinden alınan aşağıdaki gibi gruplandırılmaktadır:

- Katma Değer Vergisi (KDV)
- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV)



- Harçlar
- Damga Vergisi

*KDV Kanunu gereği, Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir (KDV Kanunu, md. 1):*

1. Ticarî, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,

2. Her türlü mal ve hizmet ithalatı,

3. Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler:

a) Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri,

b) Her türlü şans ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması,

c) Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi,

d) Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar ile 10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi,

e) Boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları,

f) Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,

g) Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticarî, sınai, zirai ve meslekî nitelikteki teslim ve hizmetleri,

h) Rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler.

*Ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edilir.*

*Bu faaliyetlerin kanunların veya resmî makamların gösterdiği gerek üzerine yapılması, bunları yapanların hukukî statü ve kişilikleri, Türk tabiyetinde bulunup bulunmamları, ikametgâh veya işyerlerinin yahut kanunî merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmaması işlemlerin mahiyetini değiştirmez ve vergilendirmeye mani teşkil etmez.*

*İthalatın kamu sektörü, özel sektör veya herhangi bir gerçek veya tüzelkişi tarafından yapılması veya herhangi bir şekil ve surette gerçekleştirilmesi, özellik taşıması vergilendirmeye tesir etmez.*

*“Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi kapsamında, Gider Vergileri Kanunu gereği; Banka ve sigorta şirketlerinin 10/6/1985 tarihli ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar banka ve sigorta muameleleri vergisine tabidir. Bankerlerin yapmış oldukları banka muamele ve hizmetleri dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar (kendileri veya başkaları hesabına menkul kıymet alıp satmayı, alım-satıma tavassut etmeyi veya alıp sattıkları menkul kıymet karşılığı borçları ödemeyi taahhüt etmeyi meslek haline getirenlerin bu faaliyetleri dolayısıyla lehlerine kalan paralar ile mevduat faizi vermek veya sair adlarla faiz ve benzeri menfaatler sağlamak üzere devamlı olarak para toplama işiyle uğraşanların topladıkları paralara sağladıkları gelir ve menfaatler üzerinden komisyon, ücret, hizmet karşılığı gibi adlarla aldıkları paralar dahil) da banka muameleleri vergisine tabidir. 90 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye göre ikraz işleriyle uğraşanlarla ikinci fıkrada belirtilen muamele ve hizmetlerden herhangi birini esas iştiğal konusu olarak yapanlar bu Kanunun uygulanmasında banker sayılırlar. Bir şahsın münhasıran altın alım ve satımı ile uğraşması banker sayılmasını gerektirmez” (Gider Vergisi Kanunu, md. 1).*

Harçlar, bazı kamu kurum ve kuruluşlarına yaptıkları hukuki işlem ve sundukları hizmetten dolayı ödenen masraflardır. Maliye Bakanlığı tarafından her yıl harç alma ile ilgili oranlar belirlenir ve bu oranlar üzerinden harca konu olan işlemlerden belirlenen oranlardan harç alınır. Harçlar kanunu kapsamına giren harçlar ve bunların ödenme şekilleri aşağıdaki gibidir (MEGEP, 2011: 40-41; Harçlar Kanunu, md. 1):

- Yargı harçları: Harca konu olan işlemleri yapan mahkeme ya da dairelere ödenir. Maktu yargı harçları peşin ödenir. Nispi yargı harçları ise kanunda belirtilen miktar ve süreler içinde ödenmektedir.
- Noter harçları: Noter harçları işle ilgili kağıt ve belgeler üzerinden hesaplanarak makbuz karşılığında notere ödenir.
- Vergi yargısı harçları: Dava dilekçesine pul yapıştırılarak, peşin olarak ödenir. Nispi vergi yargısı harçları ise tebliğden itibaren bir ay içinde vergi idaresine ödenir.
- Tapu ve kadastro harçları: Makbuz karşılığında işlemin yapıldığı yerin vergi dairesine ödenir. Bu grup harçlar, tahakkukundan itibaren bir sene içinde ödenmektedir.

- Konsolosluk harçları: İlgili kayıt ve belgelerin konsolosluklarda kalana nüshalarına pul yapıştırılmak suretiyle ödenmektedir. İlgili işlem sona ermeden harç ödenmek zorundadır.
- Pasaport vb. harçları: İlgili kağıtlara, belgelere harç pulu yapıştırılarak veya basılı damga karşılığı ödenir. Bu grup harçlar işlemin yapılmasıyla birlikte peşin olarak alınır.
- Gemi ve liman harçları: İşleme ilgili kağıt ve belgelere harç pulu yapıştırılarak veya makbuz karşılığında ödenmektedir. Harcın tamamı peşin olarak ödenmedikçe, harca konu olan işlem yapılmaz.
- İmtiyazname vb. harçlar: İlgili belgelere harç pulu yapıştırılarak ya da makbuz karşılığında ödenir. Belgelerin yeniden tanzim edilmesi durumunda yeniden tam harç alınır. Kaybedilmesi halinde harç alınmaz.
- Trafik harçları: İlgili kâğıt ve belgelere pul yapıştırılarak ya da makbuz karşılığında ödenir.

Damga vergisi, sunulan hizmet veya düzenlenen belgenin özel hukuk ilişkilerine göre düzenlenmesi nedeniyle alınan vergidir. Damga vergisinin konusuna Kanun'a ekli (I) sayılı tabloda yer alan kâğıtlar girer. Buradaki kâğıt, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder. Damga vergisinin mükellefi vergi konusuna giren kâğıtları imza edenlerdir. Resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kâğıtların vergisini kişiler öder. Damga vergisinde vergiyi doğuran olay vergiye tabi kâğıtların düzenlenmesidir. Damga vergisi bazı kâğıtlar için değer esaslı (ad valorem), bazı kâğıtlar için miktar esaslı (spesifik) matrah ölçüsü üzerine oturmuştur. Matrah ölçüsü olarak değer esaslı dikkate alındığında hesaplama kâğıtta yazılı parasal tutar üzerinden yapılırken miktar esaslı dikkate alındığında adet başına maktu tutara göre belirlenir (MEGEP, 2011: 41; Damga Vergisi Kanunu, md. 1).

### **1.5. Vergi İle İlgili Temel Kavramlar**

Verginin hesaplanmasında esas alınan değer ya da miktara matrah adı verilmektedir. Bu matrahın üzerinden bir vergi tarifesi uygulanarak vergi borcu ortaya çıkarılır. Vergi matrahları iki türdür. İlki ad valorem matrah diğer adıyla değer esaslı matrah, ekonomik unsurların değerleri esas alınarak hesaplanmaktadır. Ad valorem matrahtan belirli bir vergi oranı üzerinden vergi alınır. Örneğin bir kazançtan %20 vergi almak gibi. İkincisi ise spesifik matrah diğer

adıylay miktary esasly matrah, parasal kıymety dūşūky olan vergi konularında uygulanmaktadır. Örneđin, pasaport harçları gibi. Vergi borcunun hesaplanabilmesi için vergi matrahına uygulanan ölçüleye ise vergi tarifesi adı verilmektedir. Vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve oranlar üzerinden hesaplanarak miktarının belirlenmesine ise verginin tarhı denilmektedir. Verginin tarhı idarece tespit edilmektedir. Ülkemizde bu görevi vergi daireleri yerine getirmektedir. Verginin tarhı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 20. maddesinde tanımlanmıştır. Verginin tebliği ise vergiyi ilgilendiren ve vergi hakkında hüküm ifade eden konuların yetkili makamlar tarafından mükellefe ya da ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir. Tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi aşamasına gelmesine de verginin tahakkuku adı verilmektedir (MEGEP, 2011: 12-18).

## **1.6. Vergi Yapısı**

Vergi gelirlerinin incelenebilmesi ve ekonomik yapı içerisindeki yerinin analiz edilebilmesi için öncelikle vergi yapısının bilinmesi gerekmektedir. Vergi yapısının önemi ve onun işleyişi ülkenin ekonomik, sosyal ve siyasi yapısının bir yansıması ile doğrudan ilişkilidir.

### **1.6.1. Vergi Yapısının Tanımı**

Vergi yapısı, bir ülkede belli bir dönemde toplam vergi yükünü oluşturan çeşitli vergilerin dağılımını göstermektedir. Bir diğer deyişle toplanan vergilerin türleri itibariyle dağılımı vergi yapısını ifade etmektedir. Vergi sistemlerini meydana getiren çeşitli vergilerin, gerek toplam vergiler içerisinde ve gerekse gayri safi hâsıla ve devlet gelirleri gibi diğer iktisadi büyüklükler içerisindeki nispi paylarını ve önemlerini ifade eder (Korkmaz, 1982: 21).

Vergi yapısının daha iyi anlaşılabilmesi açısından ülkemizin toplam vergi yükünü oluşturan çeşitli vergilerin dağılımını bilmek önemlidir. Ancak küreselleşen dünyada diğer ülkelerinde vergi yapılarına ait sayısal bilgilerinin, hem vergi yapılarının analizi hem de karşılaştırmalar yapmak için gereklidir. Bu nedenle Türkiye ve OECD ülkelerinde toplanan vergi gelirlerinin dağılımına ilişkin olarak gerekli sayısal bilgiler aşağıdaki tablolarda verilmiştir.

**Tablo 1.1: Vergi Gelirlerinin Ana Başlıklar İtibariyle GSYH İçindeki Payı**

| 2011               |              |                 |            |            |               |            |            |
|--------------------|--------------|-----------------|------------|------------|---------------|------------|------------|
|                    | Gelir ve Kar | Sosyal Güvenlik | Ücretler   | Emlak      | Mal ve Hizmet | Diğer      | Gümrük     |
| Avustralya         | 15,7         | 0,0             | 1,4        | 2,3        | 7,2           | 0,0        | ..         |
| Avusturya          | 12,2         | 14,5            | 2,9        | 0,5        | 11,8          | 0,2        | 0,1        |
| Belçika            | 15,4         | 14,2            | 0,0        | 3,2        | 10,9          | 0,0        | 0,4        |
| Kanada             | 14,3         | 4,6             | 0,6        | 3,3        | 7,4           | 0,0        | ..         |
| Şili               | 8,5          | 1,3             | 0,0        | 0,8        | 10,5          | 0,1        | ..         |
| Çek Cumhuriyeti    | 7,1          | 15,4            | 0,0        | 0,5        | 11,7          | 0,0        | 0,2        |
| Danimarka          | 29,1         | 1,0             | 0,3        | 1,9        | 15,2          | 0,0        | 0,2        |
| Estonya            | 6,5          | 11,9            | 0,0        | 0,3        | 13,4          | 0,0        | 0,2        |
| Finlandiya         | 15,5         | 12,6            | 0,0        | 1,1        | 14,3          | 0,0        | 0,1        |
| Fransa             | 10,0         | 16,7            | 1,4        | 3,7        | 10,9          | 1,2        | 0,1        |
| Almanya            | 10,9         | 14,2            | 0,0        | 0,9        | 10,8          | 0,0        | 0,2        |
| Yunanistan         | 7,0          | 10,6            | 0,0        | 1,8        | 12,7          | 0,0        | 0,1        |
| Macaristan         | 6,1          | 12,9            | 0,7        | 1,1        | 15,9          | 0,2        | 0,1        |
| İzlanda            | 16,4         | 4,1             | 0,2        | 2,4        | 12,5          | 0,4        | ..         |
| İrlanda            | 11,4         | 4,6             | 0,2        | 1,9        | 9,6           | 0,0        | 0,1        |
| İsrail             | 9,8          | 5,6             | 1,2        | 3,1        | 12,9          | 0,0        | ..         |
| İtalya             | 13,9         | 13,4            | 0,0        | 2,2        | 11,2          | 2,1        | 0,1        |
| Japonya            | 8,6          | 11,9            | 0,0        | 2,8        | 5,3           | 0,1        | ..         |
| Kore               | 7,8          | 6,1             | 0,1        | 3,0        | 8,1           | 0,8        | ..         |
| Lüksemburg         | 13,3         | 11,0            | 0,0        | 2,6        | 10,0          | 0,0        | 0,0        |
| Meksika            | 5,4          | 2,9             | 0,3        | 0,3        | 10,7          | 0,2        | ..         |
| Hollanda           | 10,3         | 14,8            | 0,0        | 1,3        | 11,6          | 0,2        | 0,4        |
| Yeni Zelanda       | 16,9         | 0,0             | 0,0        | 2,1        | 12,5          | 0,0        | ..         |
| Norveç             | 20,5         | 9,5             | 0,0        | 1,2        | 11,3          | 0,0        | ..         |
| Polonya            | 6,5          | 11,4            | 0,3        | 1,2        | 12,7          | 0,1        | 0,1        |
| Portekiz           | 9,4          | 9,3             | 0,0        | 1,0        | 12,9          | 0,2        | 0,1        |
| Slovak Cumhuriyeti | 5,1          | 12,3            | 0,0        | 0,4        | 10,7          | 0,0        | 0,2        |
| Slovenya           | 7,4          | 15,0            | 0,1        | 0,6        | 13,9          | 0,0        | 0,2        |
| İspanya            | 9,3          | 12,1            | 0,0        | 1,9        | 8,4           | 0,3        | 0,1        |
| İsveç              | 15,5         | 10,1            | 4,4        | 1,0        | 12,9          | 0,1        | 0,2        |
| İsviçre            | 13,2         | 7,0             | 0,0        | 2,0        | 6,4           | 0,0        | ..         |
| Türkiye            | 5,8          | 7,8             | 0,0        | 1,1        | 12,6          | 0,5        | ..         |
| İngiltere          | 13,2         | 6,7             | 0,0        | 4,2        | 11,5          | 0,0        | 0,2        |
| ABD                | 11,2         | 5,5             | 0,0        | 3,0        | 4,4           | 0,0        | ..         |
| <b>OECD-Toplam</b> | <b>11,4</b>  | <b>9,1</b>      | <b>0,4</b> | <b>1,8</b> | <b>11,0</b>   | <b>0,2</b> | <b>0,2</b> |

**KAYNAK:** REVENUE STATISTICS 1965-2012/STATISTIQUES DES RECETTES PUBLIQUES 1965-2012 © OECD/OCDE 2013 (TABLE 5). [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo\\_5.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_5.xls.htm)

Tablo 1.1 incelendiğinde; dolaysız vergiler kategorisinde bulunan ve vergide adaletin sağlanabilmesi bakımından en adil vergi olduğu genel kabul görmüş olan gelir ve kurumlar vergilerinin gayri safi yurtiçi hâsıla (GSYH) içinde %29,1 ile en fazla paya sahip olan OECD ülkesi Danimarka'dır. Ayrıca sosyal devlet ilkesinin ve refahın baskın olduğu ve kendisini gösterdiği İsveç, Norveç, İzlanda, Finlandiya ve Lüksemburg ülkeleri dolaysız vergilerin GSYH içinde yüksek oranda paya sahip olduğu ülkelerdir. Avustralya ve Yeni Zelanda içinde aynı şeyleri söylemek mümkündür.

Yine Tablo 1.1'e bakıldığında dolaysız vergilerin çok düşük bir orana sahip olduğu ülkelerde ise başta Meksika ve Türkiye olmak üzere Kore, Yunanistan, Macaristan, Çek Cumhuriyeti gibi ülkeler gelmektedir. Bunun aksine bu ülkelerde dolaylı vergilerin GSYH içinde fazla paya sahip olduğu gözlemlenmektedir. Ülkemiz için de aynı durum söz konusudur. Gelir ve kurumlar vergisi OECD ülke ortalamasının altında iken dolaylı vergiler de bu ortalamaların üstündedir. Bu durum, bu ülkelerin vergi gelirlerinin toplanmasında dolaylı vergilere çok fazla yüklendiği anlamına gelmektedir. Böyle bir durumda ise bu ülkelerde vergide adalet ilkesinin pek fazla uygulanmadığı ortaya çıkmaktadır.

**Tablo 1.2: Gelir ve Kar Üzerinden Alınan Vergilerin GSYH İçindeki Payı**

|                    | 1965        | 1975        | 1985        | 1995        | 2000        | 2007        | 2008        | 2009        | 2010        | 2011        |
|--------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Avustralya         | 50,7        | 56,0        | 54,6        | 55,4        | 58,0        | 59,6        | 59,1        | 55,9        | 56,9        | 59,1        |
| Avusturya          | 25,5        | 26,1        | 26,4        | 26,3        | 28,4        | 30,0        | 30,8        | 28,0        | 28,3        | 28,9        |
| Belçika            | 27,6        | 39,5        | 40,5        | 38,1        | 38,5        | 35,9        | 36,1        | 33,9        | 34,4        | 34,9        |
| Kanada             | 38,6        | 47,2        | 44,1        | 46,4        | 50,1        | 49,0        | 49,0        | 47,4        | 46,7        | 47,1        |
| Şili               | ..          | ..          | ..          | 25,2        | 23,3        | 45,7        | 37,5        | 31,1        | 38,4        | 40,1        |
| Çek Cumhuriyeti    | ..          | ..          | ..          | 25,0        | 22,8        | 24,8        | 22,7        | 21,2        | 20,2        | 20,4        |
| Danimarka          | 46,8        | 59,0        | 57,7        | 61,7        | 60,3        | 60,0        | 60,5        | 61,0        | 61,2        | 60,9        |
| Estonya            | ..          | ..          | ..          | 30,0        | 24,9        | 23,7        | 24,7        | 21,2        | 19,9        | 20,0        |
| Finlandiya         | 41,4        | 43,3        | 40,8        | 36,1        | 43,1        | 39,3        | 39,0        | 35,9        | 35,7        | 35,6        |
| Fransa             | 15,9        | 15,9        | 16,0        | 16,3        | 24,9        | 23,9        | 24,2        | 20,7        | 21,9        | 22,7        |
| Almanya            | 33,8        | 34,4        | 34,8        | 30,3        | 30,1        | 31,2        | 31,5        | 28,9        | 28,6        | 29,5        |
| Yunanistan         | 9,1         | 13,3        | 17,5        | 22,3        | 27,3        | 23,3        | 23,3        | 24,7        | 22,1        | 21,7        |
| Macaristan         | ..          | ..          | ..          | 21,0        | 24,3        | 25,2        | 26,0        | 24,5        | 20,4        | 16,5        |
| İzlanda            | 21,4        | 22,8        | 22,7        | 34,1        | 39,9        | 45,4        | 48,5        | 47,3        | 44,4        | 45,5        |
| İrlanda            | 25,7        | 30,0        | 34,5        | 39,1        | 42,5        | 39,2        | 37,6        | 36,5        | 36,4        | 41,0        |
| İsrail             | ..          | ..          | ..          | 35,0        | 39,6        | 36,6        | 33,1        | 30,0        | 29,3        | 30,0        |
| İtalya             | 17,8        | 21,5        | 36,8        | 35,3        | 33,2        | 33,7        | 34,4        | 32,7        | 32,9        | 32,2        |
| Japonya            | 43,9        | 44,6        | 45,8        | 38,3        | 34,8        | 36,4        | 33,6        | 29,5        | 30,2        | 30,2        |
| Kore               | ..          | 24,3        | 26,4        | 30,1        | 28,8        | 31,8        | 31,0        | 28,7        | 28,2        | 30,3        |
| Lüksemburg         | 35,9        | 43,1        | 43,2        | 39,3        | 36,1        | 34,8        | 36,1        | 35,5        | 36,7        | 36,1        |
| Meksika            | ..          | ..          | 22,2        | 24,9        | 27,3        | 27,7        | 24,8        | 28,6        | 27,8        | 27,3        |
| Hollanda           | 35,8        | 34,8        | 26,4        | 26,3        | 25,3        | 28,2        | 27,2        | 28,1        | 27,8        | 26,8        |
| Yeni Zelanda       | 60,5        | 66,5        | 69,4        | 61,3        | 60,0        | 62,9        | 60,4        | 56,8        | 53,7        | 53,6        |
| Norveç             | 43,4        | 34,4        | 39,7        | 35,1        | 45,0        | 47,9        | 50,4        | 45,8        | 47,1        | 48,3        |
| Polonya            | ..          | ..          | ..          | 30,6        | 20,9        | 23,0        | 23,5        | 21,8        | 20,4        | 20,2        |
| Portekiz           | 24,6        | 17,5        | 25,8        | 26,3        | 29,8        | 28,1        | 28,5        | 28,1        | 26,9        | 28,4        |
| Slovak Cumhuriyeti | ..          | ..          | ..          | 25,6        | 20,5        | 19,8        | 20,9        | 17,8        | 17,8        | 17,9        |
| Slovenya           | ..          | ..          | ..          | 16,7        | 18,5        | 23,3        | 22,6        | 20,8        | 19,9        | 19,9        |
| İspanya            | 24,5        | 22,0        | 24,8        | 29,2        | 28,4        | 33,6        | 30,7        | 29,9        | 28,2        | 29,0        |
| İsveç              | 54,9        | 50,5        | 42,2        | 39,3        | 40,9        | 38,8        | 36,2        | 35,3        | 35,6        | 35,0        |
| İsviçre            | 41,1        | 47,6        | 46,0        | 43,5        | 44,2        | 46,4        | 47,1        | 46,9        | 46,1        | 46,1        |
| Türkiye            | 29,6        | 42,3        | 37,0        | 28,3        | 29,5        | 23,7        | 23,9        | 24,1        | 21,3        | 21,0        |
| İngiltere          | 37,0        | 44,8        | 38,6        | 36,9        | 39,0        | 39,4        | 40,0        | 38,5        | 37,5        | 36,8        |
| ABD                | 48,1        | 46,0        | 45,4        | 46,0        | 50,5        | 48,8        | 45,7        | 41,0        | 43,0        | 46,5        |
| <b>OECD-Toplam</b> | <b>34,7</b> | <b>37,1</b> | <b>36,9</b> | <b>34,0</b> | <b>35,0</b> | <b>35,9</b> | <b>35,3</b> | <b>33,5</b> | <b>33,1</b> | <b>33,5</b> |

KAYNAK: REVENUE STATISTICS 1965-2012/STATISTIQUES DES RECETTES PUBLIQUES 1965-2012 © OECD/OCDE 2013 (TABLE 7)

[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo\\_8.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_8.xls.htm)

**Tablo 1.3: Kişisel Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin GSYH İçindeki Payı**

|                    | 1965        | 1975        | 1985        | 1995        | 2000        | 2007        | 2008        | 2009        | 2010        | 2011        |
|--------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Avustralya         | 34,4        | 43,6        | 45,2        | 40,6        | 37,8        | 36,7        | 37,6        | 37,4        | 38,5        | 39,3        |
| Avusturya          | 20,0        | 21,6        | 22,9        | 20,9        | 22,1        | 22,5        | 23,2        | 22,3        | 22,5        | 22,4        |
| Belçika            | 20,5        | 32,6        | 35,6        | 32,6        | 31,3        | 27,8        | 28,5        | 28,2        | 28,3        | 28,3        |
| Kanada             | 22,6        | 32,8        | 35,2        | 37,5        | 36,8        | 37,1        | 37,1        | 35,6        | 34,9        | 35,7        |
| Şili               | ..          | ..          | ..          | ..          | ..          | ..          | ..          | ..          | ..          | ..          |
| Çek Cumhuriyeti    | ..          | ..          | ..          | 12,8        | 12,9        | 11,7        | 10,6        | 10,7        | 10,2        | 10,7        |
| Danimarka          | 42,3        | 55,8        | 50,7        | 53,7        | 51,8        | 51,7        | 52,5        | 55,1        | 51,0        | 50,7        |
| Estonya            | ..          | ..          | ..          | 23,3        | 22,1        | 18,5        | 19,5        | 16,0        | 15,9        | 16,2        |
| Finlandiya         | 33,3        | 38,5        | 37,4        | 31,1        | 30,6        | 30,3        | 30,9        | 31,2        | 29,7        | 29,3        |
| Fransa             | 10,6        | 10,6        | 11,5        | 11,4        | 18,0        | 17,1        | 17,4        | 17,3        | 17,0        | 17,0        |
| Almanya            | 26,0        | 30,0        | 28,7        | 27,5        | 25,3        | 25,0        | 26,2        | 25,1        | 24,2        | 24,8        |
| Yunanistan         | 6,8         | 8,9         | 13,9        | 12,0        | 14,7        | 14,9        | 15,1        | 16,4        | 14,1        | 14,8        |
| Macaristan         | ..          | ..          | ..          | 16,1        | 18,6        | 18,2        | 19,4        | 18,9        | 17,1        | 13,2        |
| İzlanda            | 19,5        | 20,2        | 19,5        | 31,1        | 34,8        | 33,9        | 36,0        | 37,9        | 36,5        | 37,6        |
| İrlanda            | 16,7        | 25,2        | 31,3        | 30,7        | 30,5        | 28,4        | 27,9        | 27,7        | 27,2        | 32,1        |
| İsrail             | ..          | ..          | ..          | 26,4        | 29,0        | 22,8        | 21,9        | 19,8        | 18,1        | 18,1        |
| İtalya             | 10,9        | 15,2        | 26,7        | 26,0        | 24,8        | 25,6        | 26,8        | 26,9        | 27,3        | 26,8        |
| Japonya            | 21,7        | 23,9        | 24,7        | 22,4        | 21,1        | 19,6        | 19,9        | 20,0        | 18,6        | 18,4        |
| Kore               | ..          | 8,5         | 13,4        | 18,1        | 14,6        | 16,7        | 15,0        | 14,2        | 14,3        | 14,8        |
| Lüksemburg         | 24,9        | 27,5        | 25,5        | 21,7        | 18,3        | 20,0        | 21,8        | 20,7        | 21,2        | 22,4        |
| Meksika            | ..          | ..          | ..          | ..          | ..          | ..          | ..          | ..          | ..          | ..          |
| Hollanda           | 27,7        | 27,1        | 19,4        | 18,9        | 15,2        | 19,8        | 19,1        | 22,8        | 22,2        | 21,4        |
| Yeni Zelanda       | 39,4        | 54,3        | 60,5        | 45,0        | 43,1        | 42,1        | 40,7        | 41,0        | 37,7        | 36,9        |
| Norveç             | 39,6        | 31,5        | 22,5        | 25,9        | 24,1        | 22,2        | 21,6        | 24,3        | 23,6        | 23,2        |
| Polonya            | ..          | ..          | ..          | 22,9        | 13,5        | 15,1        | 15,6        | 14,6        | 14,1        | 13,8        |
| Portekiz           | ..          | ..          | ..          | 18,4        | 17,7        | 17,0        | 17,3        | 18,7        | 17,8        | 18,6        |
| Slovak Cumhuriyeti | ..          | ..          | ..          | 8,9         | 9,9         | 8,7         | 9,3         | 8,3         | 8,1         | 8,8         |
| Slovenya           | ..          | ..          | ..          | 15,0        | 15,0        | 14,7        | 15,8        | 15,8        | 14,9        | 15,4        |
| İspanya            | 14,3        | 14,5        | 19,4        | 23,6        | 18,7        | 20,1        | 21,2        | 21,6        | 21,5        | 22,4        |
| İsveç              | 48,7        | 46,1        | 38,7        | 33,5        | 33,3        | 30,9        | 29,8        | 28,9        | 28,0        | 27,7        |
| İsviçre            | 33,4        | 39,2        | 39,2        | 34,0        | 29,7        | 31,9        | 31,0        | 32,0        | 32,2        | 31,3        |
| Türkiye            | 24,8        | 32,9        | 27,5        | 21,6        | 22,2        | 17,0        | 16,5        | 16,4        | 14,0        | 13,5        |
| İngiltere          | 33,1        | 40,0        | 26,0        | 28,8        | 29,3        | 30,0        | 30,0        | 30,4        | 28,8        | 28,2        |
| ABD                | 31,7        | 34,6        | 37,8        | 35,7        | 41,8        | 38,0        | 38,2        | 33,7        | 33,2        | 37,1        |
| <b>OECD-Toplam</b> | <b>26,2</b> | <b>29,8</b> | <b>29,7</b> | <b>25,9</b> | <b>25,3</b> | <b>24,6</b> | <b>24,8</b> | <b>24,7</b> | <b>23,8</b> | <b>24,1</b> |

KAYNAK: REVENUE STATISTICS 1965-2012/STATISTIQUES DES RECETTES PUBLIQUES 1965-2012 © OECD/OCDE 2013 (TABLE 9)

[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo\\_10.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_10.xls.htm)



Tablo 1.2 ve 1.3'te bazı OECD ülkelerinde sırasıyla gelir vergileri ile harcama vergilerinin, 1965–2011 yılları arasında toplam vergi gelirleri içindeki payı yer almaktadır. Tablolar incelendiğinde; dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki oranı Avustralya ve Yeni Zelanda ülkelerinde %50'den fazladır. Aynı şekilde İskandinav Ülkeleri olan İsveç, Norveç, İzlanda, Lüksemburg, Danimarka'da gelir ve kurumlar vergisi, toplam vergi gelirleri içinde %50'ler civarında bir orana sahip olmakla birlikte Danimarka'da bu oran %60'lara yaklaşmakta ve 1965'ten 2009'e kadar yaklaşık 14 puan kadar bir artış gösterdiği gözlemlenmektedir. Yunanistan, Kore ve Macaristan'da dolaylı vergiler kategorisinde yer alan gelir ve kar üzerinden alınan vergi gelirlerinin %40'lara yaklaştığı buna karşın Türkiye'de bu oranın 1965 %29,6 iken yıllar itibariyle ortalama olarak bir düşüş yaşandığı ve 2011'de bu oranın %21 olduğu görülmektedir.

Az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin vergi yapısı ülkelerin ekonomisiyle, gelişmişlik düzeyleri ve toplumsal yapılarıyla ilişkili olduğu bilinmektedir. Kişi başına düşen gelirin düşük olduğu, ekonomide parasal özelliği olmayan sektörlerin varlığı, ekonomik hedeflerin ağırlığı, sermaye ihtiyacı ve sosyal adalet problemleri bu ülkelerdeki vergi politikalarını ve vergi sistemlerini normalin dışında keyfiyete dayalı bir işleyişe sokmaktadır. Bir ülkenin vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin mi yoksa dolaysız vergilerin mi daha fazla paya sahip olduğu her zaman için önem taşımaktadır. Bu vergilerin gelir esnekliği hesaplanmadan uygulanacak maliye politikalarının yetersiz olacağı net bir husustur.

### **1.6.2. Vergi Yapısında Etkili Faktörler**

Dinamik bir yapıya sahip olan vergi sistemi, günün sürekli değişen koşullarına uyum sağlanması açısından revize edilmeye ihtiyaç duymaktadır. Vergi yapısının revize edilmesi konusunun gündeme alınmaması, doğan yeni ihtiyaçların farkında olmamaktır. Ancak bu yenilikler gerçekleştirilirken bazı unsurlara dikkat edilmesi gerekmektedir. Özellikle ülkelerin ekonomik, sosyal, siyasi, idari, kültürel değerleri üzerinde ne gibi etkiler yaratacağı göz önünde bulundurulmalıdır (İTO, 2005: 23).

Vergi yapısını belirleyen faktörlerin en başında ekonomik sistem gelmektedir. Örneğin kapitalist ve sosyalist ekonomilerin vergi sistemleri birbirinden farklı olmak zorundadır. Bir ülkede mevcut siyasal yapı ve iktidarların program ve planları vergi yapısını etkileyen bir diğer faktördür. Eğer sosyal devlet ilkesi yönetimde ağırlık kazanmış ise kamu sektörünün ekonomi içindeki payının da fazla olması beklenir. Kamu payının artması, kamu harcamalarındaki artışı karşılamak için daha fazla kaynak girişi yaratılmasına ve nihayetinde vergilerin artırılmasına sebebiyet verecektir. Her ekonomide vergi artışına karşı bir şekilde toplumsal etki ve baskı yaratılabilmektedir. Çünkü vergi, kişilerin çeşitli ve zor şartlarda kazandıkları gelirlerinden bir

kısmını cebri olarak devlete aktarma olayıdır. Bu sebeple bir toplumdaki kültürel yapının gelişmişliği, okur-yazar ve bilinçlenme oranının fazlalılığı gibi olgular vergiye karşı isyanın daha sert bir şekilde olmasına yol açacaktır.

## 2. BÖLÜM: VERGİ DENETİMİ VE VERGİ İNCELEMESİ

### 2.1. Vergi Denetimi

#### 2.1.1. Vergi Denetiminin Tanımı ve Amacı

Devlet; değişik amaçlar için ve farklı şekillerde çağdaş hukuk devletinin kural ve ilkelerine uygun biçimde denetim işlevini yerine getirir. Devlet, denetim işlevi çerçevesinde gerçek ve tüzel kişilerin, kanunlarla belirlenmiş olan hukuk kural ve ilkelerine uygun davranıp, davranmadıklarını araştırır (Erol, 2010: 26).

Genel olarak denetim, boyutları veya biçimleri normalin dışında olan parçaları çıkarıp atmak amacıyla yapılan bir işlemdir. Türk Dil Kurumu tarafından denetleme, “bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek” şeklinde tanımlanmaktadır. Konuşma dilinde denetim anlamını taşıyan veya aynı anlamda kullanılan “araştırma, kovuşturma, soruşturma, inceleme, revizyon, kontrol, teftiş, murakabe vb.” birçok sözcük bulunmaktadır. Türkiye’de denetleme kavramı, daha çok ağırlıklı olarak revizyon, kontrol, murakabe ve teftiş sözcükleri ile eş anlamlı olarak kullanılmaktadır (Arpacı, 2005).

Denetim, bir kuruluşun ekonomik faaliyet ve olayları doğrultusunda açıklanan verilerin, belirli kriterlere uygunluğunu denetlemek, belirlemek ve bu durumu belgelendirmek amacıyla, kanıtların tarafsız ve adil bir şekilde toplanarak değerlendirilmesidir (Arpacı, 2004: 13). Bu çerçevede denetim olayı, yönetim biliminin ana işlevleri arasında yer almaktadır Bir örgütün amaçlarına ulaşip ulaşmadığının tespitine yönelik faaliyetlerin tümünü kapsamaktadır (Çalgan vd., 2008: 33).

Türk vergi sisteminde elde edilen gelir ya da kazancın mükellef tarafından beyan edilmesi esastır. Bu durum beraberinde, mükellef beyanlarının doğru olup olmadığının tespit edilmesini gerektirmektedir (GİB, 2007a: 7). Bu doğrultuda mükellef tarafından beyan edilen gelir ya da kazancın denetim sürecinden geçmesi, vergi toplama işleminin daha sağlıklı bir şekilde yürütülmesini sağlamaktadır.

Vergi denetimi, vergi idaresinin görev yapan ve denetim alanında uzmanlaşmış elemanları aracılığıyla, mükelleflerin vergi borcu doğuran olaylarla ilgili hesap ve işlemlerini incelemeye tabi tutmaktır (Pehlivan, 1986: 13). Daha geniş olarak vergi denetimi; egemenliği elinde bulunduran devletin, kamu harcamalarını karşılamak amacıyla vergi ödeyen vatandaşlarının, vergi ödevini yerine getirip, getirmediğini, hesaplarının ve kayıtlarının doğruyu olup olmadığını, vergi idaresi ile mükelleflerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik olan ve vergi idaresi

tarafından yapılan işlemlerin tümü olarak tanımlanmaktadır (Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 131).

Vergi denetimi, vergi mükellef veya sorumlularının beyan ettikleri bilgilerin doğruluğunun incelenmesinden ve hataların ortaya çıkarılmasının yanında vergi yönetiminin merkez ve taşra örgütünün hesaplarının denetlenmesi ve vergi yönetimi elemanlarının soruşturmalarının yapılmasını da kapsamaktadır (Şeker, 1994: 7).

Beyan sisteminin geçerli olduğu Türk vergi sisteminde, vergi denetimi ile beyanların doğruluğu araştırılmakta ve incelenmektedir. Bu anlamda vergi kanunlarında yer alan hükümlere uyulup uyulmadığı, mali bilanço ve gelir tablosundaki kârın ve buna bağlı olarak hesaplanıp beyan edilen ve ödenen verginin; doğru hesaplanıp hesaplanmadığı, işlemlerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı tespit edilmeye çalışılmaktadır. Ancak her mükellefin denetlenmesi beyan sistemiyle bağdaşmaz (Batırel, 1985: 31-32). Bu nedenle asıl hedeflere ulaşmak açısından denetim ile beraber idarenin de gerekli mekanizmaları devreye sokması gerekmektedir.

Beyan sistemi dışında, yükümlü ile vergi idaresi arasındaki ilişkilerin özünde vergilendirme varsa da, vergilendirmenin özelliğinden kaynaklanan nedenlerle, bu ilişkiler çok yönlülük göstermektedir. Yükümlülerin vergiye ilişkin ödevlerini eksiksiz ve zamanında yerine getirip getirmediğinin tespiti ilişkilerin önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Ödevlerin yerine getirilip getirilmediğinin tespiti bu konuda yapılacak denetimi gerekli kılmaktadır (Kızılot vd., 2007: 120). Denetim ile varsa yapılan hatalar ya da yanlışlıklar önceden tespit edilerek herhangi bir zararın oluşmasına mani olmaktadır.

Yükümlülerin kazanç ve iratlarını kendilerinin beyan etmeleri esasına dayanan beyan usulünde, gerçek matrahların beyan edilmesini sağlamak bakımından vergi idaresinin gözetim, denetim ve incelemesi son derece büyük önem arz etmektedir. Beyan usulünün kötüye kullanılmaması ve etkin işlemesi bakımından sürecin içinde etkin işleyen bir denetim ve inceleme mekanizmasının kurulmuş olması gerekir (Erol, 2010: 13). Aksi takdirde vergi toplama konusunda yetersiz olan bir devlet ortaya çıkacak, sonucunda ise kamu hizmetleri için yeterli kaynak toplanması söz konusu olamayacaktır.

Vergi denetiminin amacı, denetim süreci ile mükellefiyeti meydana getiren olayların gerçek durumuyla, matrahın dayandığı hesap ve işlemlerin doğru ya da yanlışlığının tespit edilmesidir. Denetim olmadan, sadece yükümlülerin beyanlarına dayanılarak yapılan vergileme, yalnızca yükümlülerin dürüstlüğüne ve vergi yasalarının kişisel olarak yorumlanmasına dayalı olacaktır. Böyle bir durumda ise vergilemede eşitlik ve adaletin sağlanmasının mümkün olamayacağı açıktır (Pehlivan, 1986: 1). Bu nedenle vergi denetimi ile hatayla ya da bilerek

yapılan vergi kaçırma durumlarını minimuma indirgeyerek vergi idaresinin etkinliğini artırmak amaçlanmaktadır.

Vergi denetiminin neden yapıldığı hususu önemlidir. Bu konu ile ilgili temel hususları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Arpacı, 2005):

- Vergi kaçırılmasının önlenmesi,
- Mali nedenler (Bütçeye kaynak),
- Sosyal nedenler (Gelir dağılımında adaletin sağlanması),
- Hukuki nedenler (Yürürlüğe giren bir verginin gereği gibi uygulanması devletin gücünü saygınlığını temsil eder. Başka bir neden olmasa dahi vergi kanununun hiçbir kuşkuyla yer bırakmayacak şekilde uygulanması için denetim gereklidir).

Vergi denetiminin mükellefleri etkilemesi bakımından daha öncelikli bir yere sahip olan boyutu, vergi incelemesidir. Vergi incelemesindeki amaç, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırarak, tespit etmek ve yerine getirmektir (Vergi Usul Kanunu Md. 134). VUK'da yer alan bu madde “vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerin öncelikli sorumlulukları, ödenmesi gereken vergi tutarını saptamak” şeklinde yorumlanabilir. Bu bağlamda, inceleme sonucu mükellefe ilave bir vergi tarhiyatı yapılabileceği gibi, tersine mükellefe iadesi gereken vergi de hesaplanabilir (Arpacı, 2005).

Günümüzde vergi güvenliğini sağlayacak önlemler arasında, vergilendirme döneminin kapanmasından sonra yapılacak incelemeler kadar içinde bulunulan yılda yapılan denetimlere de önem verilmektedir. Bu nedenle, denetim anlayışı, defter ve belge ile kısıtlı değildir. Bunun yanında vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini belirlemeye ait her türlü araştırma, karşılaştırma, iktisadi gerçekleri dikkate alma ve bu olayın belirlenmesindeki delilleri değerlendirme gibi geniş bir içerik de önem kazanmıştır (Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 131).

### **2.1.2. Vergi Denetiminin Unsurları ve Fonksiyonları**

Türk vergi sisteminde vergi denetimi; yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi isteme unsurlarından oluşmaktadır.

Yoklama, vergi hukuku açısından vergi kanunlarının uygulanması için fiilen belirlenmesi gereken durum ve olayların vergi idaresinin yetkili elemanları tarafından araştırılması işlemidir (Arıca, 1989: 511). VUK, yedinci kısım birinci bölümde madde 127-133 arası yoklama ile ilgili işlemler açıkça belirtilmiştir. Bu maddeler doğrultusunda yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddî olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir. Yoklama ve denetimde görevli memurların görevlerini yerine getirmeleri

esnasında, güvenliklerinin sağlanmasına ilişkin esaslar Bakanlar Kurulunca belirlenmektedir. Yoklamaya yetkili olan kişiler; vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilen kişiler, vergi incelemesine yetkili olanlar ve gelir uzmanlarıdır. Yoklama yapan kişilerde yoklama yetkilerini gösteren fotoğraflı resmi bir vesika bulunmaktadır. Yoklama yapanlar bu belgeyi, kendilerinden sorulmasa bile, yoklama yapılan kimseye göstermek zorundadırlar. Toplu yoklamalarda ise kolbaşının belgeyi göstermesi yeterlidir. Yoklama her an yapılabilir. Yoklamanın ne zaman yapılacağını ilgiliye haber verilmesi zorunlu değildir. Yoklama sonuçları tutanak olan "yoklama fişine" geçirilir. Bu fişler yoklama yerinde iki nüsha olarak tarihli bir biçimde hazırlanır ve yoklama yapılan veya yetkiliye imzalatılır. Kişiler imza işinden kaçınırlarsa bu durum fişe yazılır ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar ve ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır. Yoklama fişlerinin birinci nüshası yoklaması yapılan şahıs veya yetkiliye teslim edilir. Eğer ki yetkili kişiler yok ise bilinen adrese 7 gün içinde posta ile gönderilir. Vergi karnesi alanlar hakkında yapılan yoklamalar ayrıca bu karneye işaret olunur. Yoklama fişlerinin ikinci nüshaları vergi dairesinde bırakılır. Vergi uygulamalarının gerektirdiği hallerde ayrı ayrı fiş yerine yoklama cetvellerinin kullanılması ve sonuçların toplu olarak bu cetvellerde gösterilmesi söz konusu olabilmektedir. Yoklama cetvellerinin hangi hallerde kullanılacağı Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir. Yoklama cetveli kullanılan hallerde ihtilaflı olaylar yoklama fişi mahiyetinde ayrı bir tutanak ile tespit edilir.

İnceleme, -gerekli olduğunda yapılacak fiili envanter, yoklama veya arama sonucu ele geçirilecek defter ve belgeler ile araştırma sonucu elde edilecek bilgi ve bulgular da dahil olmak üzere- mükellefin defter, belge, hesap ve kayıtlarının incelenmesi suretiyle, mükellef tarafından ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun saptanmasıdır. (GİB, 2007a: 9). İnceleme konusu VUK'un yedinci kısım ikinci bölümde 134-141. maddeleri arasında; maksat, incelemeye yetkililer, incelemeye tabi olanlar, inceleme zamanı, incelemede uyulacak esaslar ve tutanaklar şeklinde açıkça belirtilmiştir. Ayrıca çalışmanın 2.2 nolu başlığında bu konu ayrıntılı biçimde işlenecektir.

Arama konusu, VUK'un yedinci kısım üçüncü bölümünde 142-147. maddeleri arasında ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Bu doğrultuda VUK'un bu maddelerini şu şekilde özetlemek mümkündür; İhbar veya yapılan incelemeler neticesinde, bir mükellefin vergi kaçırdığına ilişkin kanıtlar bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar ve bunların üzerinde arama yapılabilir. Ancak aramanın yapılabilmesi için, vergi incelemesi yapmaya yetkili arama kararı vermeye yetkili sulh hâkiminden talepte bulunması ve hâkimin istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi şarttır. İhbarın asılsız çıkması durumunda ihbar edilen kişinin muhbirin adını öğrenme hakkı vardır. Vergi dairesi de muhbirin adını vermek

zorundadır. Aramada bulunan ve incelenmesine gerek görülen defter ve vesikalar tutanakla tespit edilir. Eğer ki tutanak düzenleme mümkünatı bulunmuyorsa belgeler emin bir yere konur ya da vergi dairesine götürülür. Bu hükümlere göre alınan defter ve vesikaların iyi saklanması gerekmektedir. Aksi halde doğacak zararı idare karşılamak zorundadır. Arama yapılan durumlarda inceleme zaman kaybetmeden ve her işten önce yapılır. Arama neticesinde alınan defter ve vesikalar üzerindeki incelemeler en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla iade edilir. Ancak bu süre yargı kararı ile uzatılabilir. Defter ve vesikaların incelenmesi sırasında kanuna aykırı görülen olaylar ve hesap durumları tutanakla belirlenir. İlgililer tutanaklara diledikleri itirazları yazabilirler. İlgililer bu tutanakları imzalayarak defter ve vesikalarını geri alabilirler. Ancak, bu defter ve vesikaların suç delili teşkil etmemesi gerekmektedir.

Bilgi isteme, VUK'un yedinci kısım dördüncü bölümünde 148-152. maddeleri arasında ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Bu doğrultuda VUK'un bu maddelerini şu şekilde özetlemek mümkündür; kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle karşılıklı işlemlerde bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermek zorundadır. Bu bilgiler yazı veya sözlü olarak istenebilir. Kamu idare ve müesseseleri ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli aralıklarla ve devamlı olarak yazı ile vermek zorundadırlar. Sulh hâkimleri, icra, nüfus, tapu memurları, konsolos yetkilileri, muhtarlar ve bankalar her ay ilgili oldukları kişilerin ölüm olaylarını ertesi ayın 15. günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmek zorundadırlar. Bazı istisnalar hariç olmak üzere kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzelkişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten kaçınamazlar.

### **2.1.3. Vergi Denetiminin Fonksiyonları**

Günümüz şartlarında vergilendirme işleminin etkin ve verimli olabilmesi vergi yönetimi ile yükümlünün yapacağı işbirliği ile mümkün olabilmektedir. Bu nedenle vergi denetiminin belirlenmiş amaçların gerçekleştirilmesi sırasında bir takım fonksiyonları bulunmaktadır. Bu fonksiyonları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- Araştırmacı Fonksiyonu
- Bulucu Fonksiyonu
- Önleyici Fonksiyonu
- Eğitici Fonksiyonu

Vergi denetiminin araştırıcı ve bulucu fonksiyonu genellikle bir arada, bazı durumlarda ise ayrı çalışmaktadır. Bu fonksiyonlar, beyanda bulunan mükelleflerin işlemlerde ki hile, hata gibi yanılmaların araştırılması, bunların ortaya çıkarılması ve düzeltilmesini ifade etmektedir. Eğer vergi idaresi, vergi denetimi yoluyla yükümlülerin beyanlarını gereği gibi ve dikkatli bir Şekilde kontrol edemiyorsa; vergi yasalarına bilerek veya bilmeyerek yapılan aykırı hareketleri araştırıp, bulup, tespit edip ortaya çıkaramıyorsa vergi denetiminin sonuçları olan yaptırımlar uygulanamayacaktır demektir (Şeker, 1994: 38). Araştırma fonksiyonunun en önemli aracı ise vergi incelemeleridir. Araştırma işlevi, temel olarak incelenen kişi ya da mükelleflerin defter ve kayıtlarında yapılan hata ve hilelerin dolayısıyla ödenecek verginin doğruluğunun saptanmasına yönelik olup, defter kayıtları ve belgeler üzerinden ya da bunlar dışında veri toplanması anlamına gelmektedir (Hesap Uzmanları Derneği, 2013: 95).

Vergi denetiminin önleyici fonksiyonu diğer fonksiyonlardan daha etkili ve hedefe ulaştırıcı bir nitelik taşımaktadır. Burada amaç inceleme sonucunda ceza gerektiren durumların varlığı sonucunda mükelleflerin başvurabilecekleri yasa dışı vergi uygulama ve beyan yollarının önüne geçmektir (zker, 2002: 177). Başka bir ifadeyle, vergi incelemesinin, incelenme olasılığı ve inceleme sonucunda yapılacak cezalı tarhiyatın caydırıcılığı gibi nedenlerle yükümlülerin vergi matrahının tespitine ilişkin hileli yollara sapmasını önleyici fonksiyonudur (Hesap Uzmanları Derneği, 2013: 95).

Vergi denetiminin, vergi kayıp ve kaçağını bulucu ve önleyici işlevleri dışında, mükellefler yönünden eğitici bir işlevinden de söz etmek mümkündür. İncelemenin devam ettiği süre boyunca gerek görülen konularda mükellefin aydınlatılması, hata ve eksiklikleri konusunda uyarıcı nitelikte bilgi verilmesi ve eleştiri yapılması, mükellef üzerinde eğitici bir rol oynamaktadır. Vergi denetiminin bu düzeltici fonksiyonu, diğer fonksiyonlarla birlikte ortaya çıkarak onları tamamlamaktadır. Bu sayede vergi denetimi ile gözetilen amaçların gerçekleşmesine katkıda bulunmaktadır (Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu, 1995: 96).

#### **2.1.4. Vergi Denetim Türleri ve Yöntemleri**

Vergi denetimi, vergi kayıp ve kaçaklarını bulucu ve önleyici bir işlemdir. Ekonomik faaliyetlerle uğraşan gerçek veya tüzel kişilerin doğrudan ya da dolaylı olarak müşavirler aracılığıyla takip ettiği mali düzenlemeler ve mevzuat vergi denetiminin ayrılmaz bir parçasıdır. Bu doğrultuda vergi denetimi; içerik ve nedeni, yükümlülerin sınıflandırılması, verginin türü, denetleyen ve denetlenen arasındaki ilişki gibi açılardan türlere ayrılmaktadır.



#### **2.1.4.1. İçerik ve Nedenine Göre Denetim Türleri**

İçerik ve nedenine göre denetim türleri olağan ve olağanüstü denetim olarak ikiye ayrılmaktadır.

Vergileme sürecini sürekli gözetim altında bulundurmak amacıyla, denetimi yapacak ilgili birimler tarafından önceden yapılan belli bir plan ve program dahilinde yapılan denetimler olağan vergi denetimi olarak adlandırılmaktadır. Olağanüstü denetim ise genellikle vergi denetimini gerektirecek bir durumun varlığı halinde yapılır. Burada olağan denetimden farklı olarak belli bir neden doğrultusunda yapılan bir denetim şekli olmasıdır (Şeker, 1994: 17).

#### **2.1.4.2. Mükellefleri Sınıflandırarak Yapılan Vergi Denetimi**

Belli ölçülere ve belli sayıdaki büyüklük sınırlarına göre denetleme yapılacak kişi veya kuruluşların gruplandırılarak denetime tabi tutulmalarıdır. Belli bazı ölçüler genellikle beyan olunan matrah, çalışan işçi sayıları ve aktif toplamı gibi ölçülerdir (Şeker, 1994: 17).

#### **2.1.4.3. Vergi Türlerine Göre Denetimin Sınıflandırılması**

Vergi türü açısından vergi denetimi; genel vergi denetimi ve özel vergi denetimi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Genel vergi denetimi; belli bir vergilendirme döneminde bir mükellefin yaptığı tüm işlemlerin ve hesapların denetlenmesidir. Genel vergi denetimi olağan denetimi de kapsamaktadır. Özel vergi denetimi ise; vergi denetimi esnasında sadece özel bir konu üzerine çalışılmasıdır. Sadece istisnalara ya da amortisman hesap ve işlemlerine yönelik yapılan denetimler özel vergi denetimi kapsamına girmektedir (Şeker, 1994: 17).

#### **2.1.4.4. Denetim Birimlerine Göre Sınıflandırılması**

Denetleyen ve denetlenen arasındaki ilişki açısından olarak da adlandırılan bu sınıflandırma iç denetim ve dış denetim olarak ikiye ayrılmaktadır.

İşletmelerin kendi bünyesinde çalışan personeli tarafından işletmede yapılan denetime iç denetim adı verilmektedir. Gelir idaresinin merkez ve taşra örgütü üzerinde yaptığı denetim iç denetimdir. İç denetimin konusu gelir idaresi birimlerinin mevzuata uygun hareket edip etmediklerinin, adil, doğru, ekonomik, etkin ve verimli bir şekilde çalışıp çalışmadıklarının saptanmasıdır (Güran, 1997; 113).

Denetlenecek işletme bünyesinde çalışmayan bağımsız kişi, bağımsız denetim kuruluşu veya devlete bağlı denetim elemanlarınca yapılan denetime de dış denetim adı verilmektedir. Dış denetimin bağımsız kuruluşlar tarafından yapılması, devletin kaynaklarının ve denetim elemanlarının sayısının yeterli olmamasından kaynaklanmaktadır. Bu doğrultu da devletin yükü

de hafifletmektedir. Vergi denetim elemanlarının ve yeminli mali müşavirlerin yapmış olduğu denetimler dış denetimdir (Şeker, 1994: 17).

### **2.1.5. Türkiye’de Vergi Denetimi ile İlgili Birimler**

Vergi denetimi (incelemesi) yapmaya yetkili birimler, VUK’un 135’inci maddesinde açıkça belirtilmiştir. Maddeye göre vergi denetimi hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük malmemuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Maliye müfettişleri, maliye müfettiş muavinleri, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri, gelirler genel müdürlüğünün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine sahiptirler. Ayrıca Bankacılık Kanunu 95. maddesine göre, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu’nun (BDDK) bankacılık işlemleri ile sınırlı olmak üzere vergiyle ilgili kayıtları inceleme yetkisi de bulunmaktadır. Alınan verginin gerçeğe uygun olması, mükellefin bildirimini samimiyetine ve doğruluğuna bağlıdır. Devlet mükellefe göstermiş olduğu güvenin geçerliliğini belirlemek amacıyla, mükellefin hesap ve işlemlerini inceleme yetkisini elinde tutmaktadır (Kızılot, 2000: 53).

Maliye Bakanlığı’na bağlı Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın kuruluşu ve görevleri aşağıda özetle açıklanmıştır.

#### **2.1.5.1. İlin En Büyük Mal Memuru**

Defterdar, bulunduğu ilde Maliye Bakanlığı’nın en büyük memuru durumundadır. Defterdarlar, il ve bağlı ilçeler teşkilatının yetkili amiri olup, işlemlerin yasalara ve mevzuata göre yürütülmesi, denetlenmesi, merkez ve taşradan gelen soruların yanıtlanması, kanuna aykırı davranışlar hakkında gerekli işlemlerde bulunulması, merkez ve merkeze bağlı ilçelerdeki maliye memurlarının sicillerinin tutturulması işleri ile görevli ve sorumludurlar (Karaoğlan, 2012: 90).

#### **2.1.5.2. Vergi Dairesi Müdürleri**

Vergi Dairesi Başkanlıkları’nın Kuruluş ve Görev Yönetmeliği 4’üncü maddesine göre;

*Vergi Dairesi Başkanlıkları; yetki alanı içindeki mükellef tespit eden, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil, terkin, tecil, iade, ödeme, muhasebe ve benzeri işlemleri yapan, bu işlemlere ilişkin olarak yaratılan ihtilaflarla ilgili yargı mercileri nezdinde talep ve savunmalarda bulunan, gerektiğinde itiraz, temyiz ve tashihi karar talebinde bulunan, yargı kararlarının uygulanması işlemlerini yürüten, vergi uygulamalarını geliştiren ve*

*iyileştiren, mükelleflere kanunların uygulanması ile ilgili görüş bildiren, mükellefleri hak ve ödevleri konusunda bilgilendiren ve uygulamalarında mükellef haklarını gözeterek, mükellef hizmetleri ile bilgi işlem, istatistik, bilgi toplama, insan kaynakları yönetimi, satın alma, kiralama, vergi inceleme ve denetim, uzlaşma, takdir ve benzeri görevleri ve işlemleri yürüten dairelerdir.*

### **2.1.5.3. Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)**

#### **2.1.5.3.1. Kuruluşu**

Mükellef haklarını gözeterek vergide gönüllülüğü artırmak ve kaliteli hizmetler sunarak vergilerin sağlıklı bir şekilde toplanması sağlamak misyonuna sahip olan Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak 2005 yılında Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile kurulmuştur. Kanunun 1. maddesinde kanunun amacı; “gelir politikasını adalet ve tarafsızlık içinde uygulamak; vergi ve diğer gelirleri en az maliyetle toplamak; mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak; mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirleri almak; saydamlık, hesap verebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkililik ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapmak üzere Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığının kurulmasına, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin esasları düzenlemektir” şeklinde açıklanmıştır.

#### **2.1.5.3.2. Yapısı**

GİB, merkez ve taşra teşkilatından meydana gelir. Başkanlığın merkez teşkilatı ana hizmet, danışma ve yardımcı hizmet birimlerinden oluşur. Bu oluşum aşağıdaki Tablo 2.1'de gösterilmiştir.

**Tablo 2.1: GİB Organizasyon Şeması**

|  |
|--|
| <b>Başkan</b>                                    |
| <b>Başkan Yardımcıları</b>                       |
| <b>Ana Hizmet Birimleri</b>                      |
| Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı                  |
| Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı             |
| Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı |
| Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı       |
| Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı        |
| Tahsilat ve İhtilafli İşler Daire Başkanlığı     |
| <b>Danışma Birimleri</b>                         |
| Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı             |
| Hukuk Müşavirliği                                |
| Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği            |
| <b>Yardımcı Hizmet Birimleri</b>                 |
| İnsan Kaynakları Daire Başkanlığı                |
| Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı               |
| <b>Daire Başkanı</b>                             |
| <b>Grup Başkanı</b>                              |

(Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1039>)

#### 2.1.5.3.3. Görevleri

Gelir İdaresi Başkanlığının görevleri 5345 sayılı kanunun 4. maddesinde aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

- a) Bakanlıkça belirlenen Devlet gelirleri politikasını uygulamak.
- b) Mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmak ve hizmetlerini yerine getirmek.
- c) Mükellef haklarının korunması ve mükellef ile Başkanlık ilişkilerinin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri almak.
- d) Mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek.
- e) Devlet gelirleri politikasıyla ilgili kanun ve kararname çalışmalarına katılmak.
- f) Devlet alacaklarının tahsilini sağlamak ve bu konuda gerekli tedbirleri almak.
- g) (5615 sayılı Kanununun 18 inci maddesiyle değişen bent Yürürlük; 04.04.2007) İşlem ve eylemlerinden dolayı idarî yargı mercilerinde yaratılan ihtilaflarla ilgili olarak bu merciler nezdinde talep ve savunmalarda bulunmak, gerektiğinde itiraz, temyiz ve tashihi karar yoluna gitmek; temyiz yoluna gidilip gidilmeyeceği hususunda taşra teşkilâtına muvafakat vermek; şikâyet başvurularını karara bağlamak; uygulamada ortaya çıkan ihtilafların en aza indirilmesine ve uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik tedbirleri almak.
- h) Vergilendirmeye ilgili bilgileri toplamak ve bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek.

- i) Vergi kanunlarında veya diğer mali kanunlarda yer alan her türlü istisna, muaflık ve indirimlerin maliyetlerini ölçmek, ekonomik ve sosyal etkilerini analiz etmek.
- j) (646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 9 uncu maddesiyle değişen bent Yürürlük; 10.07.2011)Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak.(\*\*)
- k) Mahallî idare gelirleri politikası ile Devlet gelirleri politikasının uygulanmasında uyumu sağlayıcı tedbirler almak.
- l) Gelirleri etkileyen her türlü kanun tasarı ve tekliflerini, vergi tekniği ve uygulamaları açısından inceleyerek görüş bildirmek.
- m) Gelir mevzuatının uygulanmasına ilişkin olarak diğer kurum ve kuruluşlarla işbirliği yapmak, bu amaçla veri alışverişini gerçekleştirmek.
- n) Görev alanına giren konularda, uluslararası gelişmeleri izlemek ve Avrupa Birliği, uluslararası kuruluşlar ve diğer devletlerle işbirliği yapmak.
- o) Terkini gereken vergiler ile tahsili zamanaşımına uğrayan Hazine alacaklarının kanunlar gereğince terkin edilmesiyle ilgili işlemlerin yerine getirilmesini sağlamak.
- p) Nitelikli insan kaynağının kazandırılması, yetkinliklerin geliştirilmesi, kariyer planlarının yapılması ve performanslarının ölçülmesini sağlamak.
- r) Kamu Görevlileri Etik Kurulunun belirlediği ilkeler çerçevesinde kurumsal etik kurallar düzenleyerek personele ve mükelleflere duyurmak.
- s) Faaliyet sonuçlarını, düzenli aralıklarla kamuoyuna duyurmak ve yıllık faaliyet raporunu izleyen yıl kamuoyuna açıklamak.
- t) Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak.

#### **2.1.5.4. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK)**

##### **2.1.5.4.1. Kuruluşu**

Maliye Bakanlığı bünyesinde doğrudan Bakana bağlı olarak faaliyet gösteren Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 10/07/2011 tarih ve 27990 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulmuştur. Söz konusu Kararnameyle 10/07/2011 tarihi itibari ile Maliye Başmüfettişi, Baş Hesap Uzmanı ve Gelirler Başkontrolörü kadrolarında bulunanlar Vergi Başmüfettişi kadrolarına; Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı ve Gelirler Kontrolörü ile Vergi Denetmeni kadrolarında bulunanlar Vergi Müfettişi kadrolarına; Maliye Müfettiş Yardımcısı, Hesap Uzman Yardımcısı ve Stajyer Gelirler Kontrolörü ile Vergi Denetmen Yardımcısı kadrolarında bulunanlarda Vergi Müfettiş Yardımcısı kadrolarına atanmıştır. Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Müfettişleri (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı)'nden oluşan Kurulun merkezi Ankara'dadır (T.C. M.B. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2012: 1-2).

Kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde, uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması amacıyla Bakanlık Makamının onayıyla doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere;

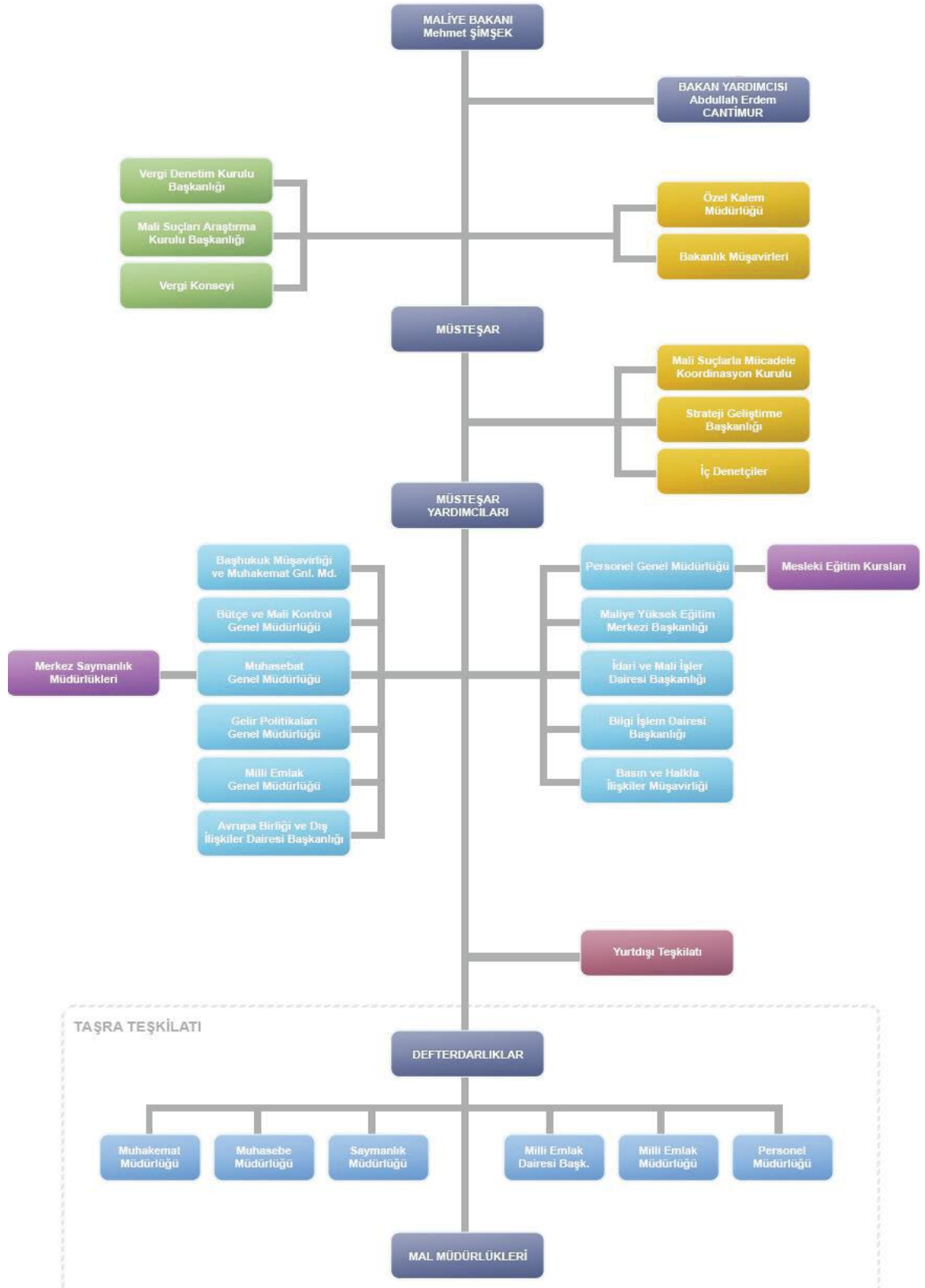
- 29 İlde (İstanbul'da 3, Ankara'da 2 olmak üzere) toplam 32 adet Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları (A Grubu),
- İstanbul, Ankara ve İzmir illerinde olmak üzere toplam 3 adet Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları (B Grubu),
- İstanbul ve Ankara illerinde olmak üzere toplam 2 adet Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıkları (C Grubu),
- İstanbul, Ankara ve İzmir illerinde olmak üzere toplam 3 adet Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlıkları (Ç Grubu), kurulmuştur.

Vergi Müfettişleri'nin ülke çapındaki çalışma esasları, devamlı ve geçici görev yerlerine uygun bir şekilde düzenlenmiştir. Vergi Müfettişleri gerek devamlı, gerekse geçici inceleme yerlerinde ekip halinde veya tek başlarına çalışırlar. Vergi Müfettişlerinin sürekli çalışma yerleri gruplardır. Kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde, uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması amacıyla uygun görülen yerlerde Bakan onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere grup başkanlıkları kurulabilir ([www.vdk.gov.tr](http://www.vdk.gov.tr)).

#### **2.1.5.4.2. Organizasyon Yapısı**

Vergi Denetim Kurulu, 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin, 10/07/2011 tarih ve 27990 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile değişik, 19 ve 20. maddelerine göre Maliye Bakanlığı merkez teşkilatında "danışma ve denetim birimi" olarak doğrudan Maliye Bakanı'na bağlı olarak faaliyet göstermektedir. Kurul faaliyetlerini merkezde Başkan, Başkana bağlı 6 Başkan Yardımcısı ve Başkan Yardımcılarına bağlı toplam 20 şube müdürlüğü vasıtasıyla yürütmektedir. Diğer taraftan Kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde, uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması amacıyla Bakan onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere 29 ilde toplam 40 adet Grup Başkanlığı oluşturulmuş ve her Grup Başkanlığına bir Başkan ve yeterli sayıda Başkan Yardımcısı görevlendirmesi yapılmıştır. Bu kapsamda toplam 40 Grup Başkanı ve 90 Başkan Yardımcısı görevlendirilmiştir (VDK, 2012: 10-11).

VDK Başkanlığı'nın MB bünyesindeki yeri Şekil 2.1'de gösterilmiştir.



Şekil 2.1: Vergi Denetim Kurulunun Maliye Bakanlığı İçindeki Yeri

Kaynak: VDK, 2012: 15.

### 2.1.5.4.3. Görevleri

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, doğrudan Bakana bağlı olarak Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Müfettişleri (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı)'nden oluşur. Kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde, uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması amacıyla uygun görülen yerlerde Bakan onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere aşağıdaki grup başkanlıkları kurulabilir.

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

İkinci fıkrada belirtilen grup başkanlıkları, uygun görülen yerlerde ihtiyaca göre birden fazla sayıda kurulabilir.

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

- a) *Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak.*
- b) *Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek.*
- c) *Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikayetleri değerlendirmek.*
- ç) *Vergi incelemelerinde Gelir İdaresi Başkanlığı ile gerekli eşgüdümü ve işbirliğini sağlamak.*
- d) *İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak.*
- e) *Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek.*
- f) *Vergi Müfettişlerinin mesleki yeterlik ve yetkinliklerinin sağlanması ve artırılması için gerekli çalışmaları yapmak, bu amaca katkı sağlamak üzere kalite güvence sistemini geliştirerek uygulamak.*
- g) *Performans değerlendirme sistemi oluşturmak ve Vergi Müfettişlerinin performansını bu sisteme göre değerlendirmek.*



ğ) Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak.

h) Vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak.

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

i) Bakan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak.

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

Başkanın görev, yetki ve sorumlulukları şunlardır (VDK, 2012: 5-6);

- Başkanlığı yönetmek, çalışmalarını düzenlemek ve denetlemek.
- Genel Çalışma Planını hazırlayarak en geç ilgili olduğu takvim yılının Nisan ayı başında yürürlüğe girecek şekilde Bakanın onayına sunmak, onaylanmış planın uygulanmasını ve lüzumu halinde değiştirilmesini sağlamak.
- Teftiş ve soruşturmalara ilişkin onayları Bakana sunmak.
- Grup Başkanlıklarında görev yapan Vergi Müfettişlerinin görevlendirilecekleri Grup Başkanlıklarını belirlemek.
- Vergi Müfettişlerini görevlendirmek, verilen görevlerin uygulanışını izlemek ve çalışmalarını denetlemek.
- Bakan tarafından verilecek görevler ile mevzuatta öngörülen diğer görevleri yapmak.

Kurul Başkan Yardımcıları, Vergi Müfettişi sıfat ve yetkilerini haiz olup, Başkanın görevlendirmesi doğrultusunda iş ve işlemlerin yürütülmesini sağlarlar.

Vergi Denetim Kurulunun amaç ve hedeflere ulaşılmasında Grup Başkanlıklarına önemli görevler düşmektedir. Kurula verilen görevlerin etkin bir şekilde yerine getirilmesi hususunda ilgili Grup Başkanlıkları sorumlu olup, bu çerçevede Grup Başkanları;

- Grup Başkanlığını, Genel Çalışma Planı ve Başkanlığın emir ve talimatları çerçevesinde yönetmek.
- Vergi Müfettişlerinin çalışmalarını Başkanlığın emir ve talimatları çerçevesinde sevk ve idare etmek, denetlemek.
- Grup Başkanlığının çalışmaları ve sonuçları hakkında Başkanlığa bilgi vermek.

- Grup Başkanlığının çalışmalarını, ilgili Vergi Dairesi Başkanlıkları ve Defterdarlıklar ile eşgüdüm ve işbirliği halinde yürütmek.
- Vergi Müfettiş Yardımcılarının en iyi şekilde yetiştirilmelerini sağlamak.
- Başkanlıkça verilen diğer işleri yapmak.

## **2.2. Vergi İncelemesi**

Kamu harcamalarına kaynak sağlayacak finansmanın en az maliyetli kaynaklardan temin edilmesi, vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilerek vergi gelirlerinin gerçek tutarları üzerinden tahsil edilmesi ile mümkündür. Bu doğrultuda yapılan vergi denetimleri, vergi adaletinin gerçekleştirilmesinin yanında verginin iktisadi ve mali fonksiyonlarına işlerlik kazandırılmasında da büyük önem taşımaktadır. Vergi denetiminin en önemli araçlarından birisi vergi incelemesidir.

Mükelleflerin vergi incelemesine tabi olması, inceleme geçirmesi beyana dayalı mükellefiyet sonucunda doğal olarak ortaya çıkan bir yükümlülüktür.

### **2.3.1. Vergi İncelemesi Kavramı**

Vergiler, günümüzde daha çok mükellef tarafından beyan edilen matrahlar üzerinden alınmaktadır. Ancak idare bu beyanların doğruluğundan emin olmak için bir takım denetim mekanizmalarını kullanmaktadır. Bu denetim mekanizmalarından kuşkusuz en önemlisi de vergi incelemesidir. Vergi incelemesi, vergi denetimi kavramı gibi sadece vergi hukuku ve tekniği ile ilgili olmayıp aynı zamanda sosyal ve psikolojik yönleri de içinde barındıran bir kavramdır (Organ, 2008: 126).

Yükümlülerin vergi kanunları uyarınca yerine getirmeleri gereken yükümlülüklerini tam ve doğru olarak zamanında yerine getirmemeleri durumunda, idare aleyhine ortaya çıkan zararın tespit edilmesi için vergi denetimine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu çerçevede vergi incelemesi başta tarhiyat olmak üzere, pek çok vergilendirme işleminin hazırlayıcısı olarak kullanılmaktadır. Bunun dışında vergi incelemesi ile vergisel ödevlerini tam ve zamanında yerine getiren yükümlülerle bu konuda ihmal gösteren, zamana ve doğruluğa riayet etmeyen yükümlüler arasındaki fark giderilmektedir. Bu bakımdan, vergi incelemesi kurumunun, yükümlülerin vergisel ödevlerini ifa etmesi için bir motivasyon sağladığı da açıktır. Tüm bunlara karşın VUK'da, "Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır" ibareleri yer almaktadır (VUK, md. 134). Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler dışında kalan ve genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında 213

sayılı VUK hükümleri uygulanmakta olup vergi incelemeleri de bu kanun hükümlerine göre yürütülmektedir (Bayar, Canyaş ve Dündar, 2013: 62).

Vergi incelemesi, -gerekli olduğunda yapılacak fiili envanter, yoklama veya arama sonucu ele geçirilecek defter ve belgeler ile araştırma sonucu elde edilecek bilgi ve bulgular da dahil olmak üzere- mükellefin defter, belge, hesap ve kayıtlarının incelenmesi suretiyle, mükellef tarafından ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun saptanmasıdır. (GİB, 2007a: 9). Genel olarak bu inceleme, mükellefin işlem ve hesaplarının, muhasebe ilkeleri ve vergi hukuku açısından, yetkili uzman kişilerce denetlenerek; hata, noksanlık ve hilelerin ortaya çıkarılması suretiyle ödenmesi gereken verginin doğruluğunun tespit edilmesine yönelik bir denetim türüdür (Şeker, 1993: 53). Özet olarak vergi incelemesi, vergi mükelleflerinin ödemeleri gereken vergilerle ilgili bildirmeleri gereken beyanların ve hesapların, vergi mevzuatı ve vergi sistemi çerçevesinde doğruluğunun kontrol edilmesidir (Yumuşak, 2004: 44).

VUK, m. 140/2-3 uyarınca, vergi incelemesi sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporlarının işleme konulmadan önce Rapor Değerlendirme Komisyonları tarafından okunması bir zorunluluktur. Bu komisyonların görev ve yetkileri ile çalışma usul ve esasları 31.10.2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Teşekkülü İle Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte düzenlenmiştir. Rapor okuma komisyonlarının, inceleme raporları üzerindeki bu yetkisinin hiyerarşik yetkinin özel bir türünü oluşturduğu kabul edilebilir (Bayar, Canyaş ve Dündar, 2013: 63).

### **2.3.2. Vergi İncelemesinin Amacı**

Konulan herhangi bir verginin, bu vergiyi ödemek zorunda kalan gerçek ya da tüzel kişide, bu yükten kurtulma arzusu yarattığı herkes tarafından bilinmektedir. Bu konuda yapılabilecek işlemlerden ilki, vergi matrahının daraltılması ya da yok edilmesi yoluyla vergiyi hiç ödememeye ya da az ödemeye çalışmaktır. Yükümlülerin bu çabalarında başarılı olmaları halinde devletin vergiden sağladığı gelir azalmakta ya da tümüyle ortadan kalkmaktadır (Karakoç, 1995: 97). Bunun neticesinde devletin gelirlerinde azalma meydana gelecek ve yapılan giderlerin finansmanında yetersiz kalacaktır.

Vergi idaresinin başarısı ise, iki temel sorunun çözümü kavuşmasına bağlıdır. Bunlardan ilki, vergi idaresinin kanunlara uymak ve vergi ödemek isteyen yükümlülerin haklı taleplerini karşılayabilme yeteneğinin olmasıdır. Diğeri ise, kanunlara aykırı davranan ya da davranmaya kalkışan yükümlülerin bu davranışlarından vazgeçirilmesinde vergi idaresinin etkin olmasıdır. Yapılmak istenen vergi kaçırma olaylarının önlenmesi ya da yapıldı ise cezalandırılmasına zemin hazırlanmasıdır. Bu iki noktadan birincisinde, devlet ile yükümlü arasındaki anlaşmazlıkların karşılıklı ilgi, alaka, anlayış ve işbirliği içinde çözümlenmesi söz

konusudur. İkincisinde ise, anlaşmazlık ve kanunlara aykırılık aşamasında, vergilendirmede kamu otoritesinin gücünün etkin bir biçimde gösterilmesi konusu kendisini açık bir şekilde göstermektedir (Akalin, 2002: 226). İkinci durumda gereken yapılmadığı takdirde yapılan kanuna aykırı beyanların önüne geçmek imkansız hale gelebilmektedir.

Diğer tüm alanlarda olduğu gibi, vergi ile ilgili düzenlemelerin başarılı olabilmesi, ilk olarak etkili bir denetim mekanizmasının kurulması ve işletilmesidir. Nitekim vergi incelemesi ile yükümlülerin vergisel işlemleri denetlenerek, bu işlemlerle ilgili defter ve belgeler üzerinde yapılan incelemelerle hata, hile ve eksikliklerin önüne geçilmek istenmekte ve devletin uğrayacağı zararların engellenmesi amaçlanmaktadır (Gümüş, 2005: 142). Denetim sonucunda, kanunlara uyulmadığı tespit edilirse, bunun kendi kuralları çerçevesinde sonuca bağlanması ve yasalara uymayanların yaptırımlara tâbi tutulması gerekmektedir (Karakoç, 2004: 102-103). Etkili bir denetimin olmaması, öncelikle yükümlülerin vergi kaçırma niyetlerini uygulamaya koymalarında cesaretlendirici unsur olmakta ve diğer yükümlülerin bu durumu örnek almalarına sebep olmaktadır. Bu durum neticesinde ise, göstermelik denetim vergi kaçağı ile mücadelenin başarısızlığının önemli nedenlerinden birisi haline gelmektedir (Tekin, 2003: 66). Bu bakımdan özetle önemli olan husus, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesinde etkin araçlardan yararlanılması ve kanunlara uyulup uyulmadığının dikkatli ve adil bir şekilde denetlenmesidir. Denetim, işlemlerin yapıldığı anda olabileceği gibi, geçmişe yönelik olarak da yapılabilir. Denetimin temel amacı, kişileri kanuna uygun davranmaya yöneltmektir. Başka bir deyişle, denetim sayesinde, vergi yükümlülerinin vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirirken vergi kanunlarına uyup uymadıklarının belirlenmektedir (Arslan, 2008: 240).

Vergi incelemesi, amacı ve sınırları önceden tespit edilmiş bir süreçtir. Amacı VUK' un 134. maddesinde "Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır" şeklinde açıkça belirtilmiştir. Vergi incelemesi ile önleyici etki yaratıp kanunlara uygun davranılmasını sağlamak hedeflenmektedir (Ulusoy, 2005: 72). Fiiliyatta her ne kadar her mükellef için geçerli olmasa da, denetim riski mükelleflerin vergi sistemine uygun hareket etmelerinde gönüllülük sağlamak için olumlu bir etki oluşturur (Yumuşak, 2004: 45).

Beyan esasının geçerli olduğu vergilerde, yapılan bildirim doğruluğunun denetlenmesi gerekmektedir. Kuralın, yapılan beyanın geçerli olduğunun idarece kabul edilmesi olsa bile aksinin yapılması her zaman için imkân ve istek dahilinde olduğundan, bir denetleme mekanizmasının ve işlevinin ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Bu özelliğinden dolayı denetim sayesinde, yükümlü doğru bildirimde bulunmaya yöneltilmekte ve bu suretle vergi kaybı önlenerek ek bir gelir elde edilmeye çalışılmaktadır. Sonuçta vergi incelemesinin tam ve doğru bir şekilde yapılması halinde vergi kaybı önemli ölçüde azaltılmış olacaktır (Akdoğan, 1979: 5).

Vergi incelemelerinin gereği gibi yapılmaması veya gereği gibi olmaması, bazı kimselerin vergi kaçırmalarını mümkün kılmaktadır. Bu durum, bir yandan vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin zedelenmesine yol açarken, öte yandan ekonomik ve sosyal yapı üzerinde de olumsuz etkiler yaratmaktadır (Akdoğan, 1979: 6). Zira, kayıt dışı faaliyetlerin engellenememesi, ticaretin haksız rekabet ortamında yapılmasına neden olabilecektir. Hatta bu yolla oluşacak vergi kayıplarının ortaya çıkaracağı bütçe açıkları enflasyonist bir etki yaratabilmektedir (Demirci ve Kartal, 1999: 41).

### **2.3.3. Vergi İncelemesinin Hukuki Niteliği**

Vergilendirme yetkisi Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73'üncü maddesinde yer alan "vergi ödevi" ile ilgili düzenlemeden gelmektedir. Toplanacak vergilerin beyan usulüne dayanmaksızın doğruları göstermesi vergi ödevinin yerine getirilmesinde büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle vergi denetiminin ve incelemesinin önemi yadsınamayacak bir durumdur. Vergi incelemelerinin kanuni dayanaklarını ise temel olarak VUK'un 134-137 ve 139-147'nci madde hükümleri oluşturmaktadır.

Bir yükümlü hakkında vergi incelemesi yapılabilmesinin ön koşulu, ilgili birim tarafından inceleme görevinin incelemeye yetkililere verilmesidir. Görev olmadan vergi inceleme yetkisinin kullanılması hukuken mümkün değildir. Görevlendirme yapıldıktan sonra, incelemeye yetkili kişi yükümlü nezdinde "incelemeye başlama tutanağı" düzenlemek suretiyle görevine başlamalıdır (VUK, md.140; Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, md.11).

Türk vergi sisteminin büyük çoğunluğu beyan esasına dayanmakta, yükümlü tarhiyata esas matrahı kendisi belirlemekte ve ilgili vergi dairesine beyan etmektedir. Bu itibarla, vergilendirmede ilk adım yükümlünün, vergiye tâbi faaliyetlerini beyan etmesine bağlı olmaktadır. Ancak vergilendirme mali bir yükümlülük olduğu için ister istemez yükümlü kesiminde buna karşı birtakım tepkiler oluşmakta, sonuçta vergi kayıp ve kaçakları ortaya çıkabilmektedir. Kaldı ki kasten yapılmış bir kaçırma olmasa bile zaman zaman yükümlülerin vergi matrahının hesabında birtakım hatalar yaptıkları ve bunun sonucunda da verginin olması gerekenden daha az tahakkuk etmiş olduğu görülebilmektedir. Beyan esasının geçerli olduğu durumlarda beyanın doğruluğunun denetlenmesi bir zorunluluktur. Denetim yolları Vergi Usul Kanunu'nda yer almaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun birinci kitabı olan "Vergilendirme" başlığı altındaki yedinci kısmı "Yoklama ve İnceleme" adını taşımaktadır. Bu kısmın birinci bölümde yoklama, ikinci bölümde vergi incelemeleri, üçüncü bölümde arama ve son bölümde de bilgi toplama kurumu düzenlenmekte ve yükümlülerin beyanları çeşitli hukukî araçlarla denetlenmektedir.

Vergi incelemesinin amacı; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Bununla birlikte; vergi bilincinin yerleştirilmesi, hak ve yükümlülükler konusunda farkındalık oluşturulması, vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin sağlanmaya çalışılması, incelemelerin etkinliğinin artırılması ve mükelleflerin inceleme sonrası gönüllü uyumunu sağlamaya yönelik olumlu etkilerin yaratılması da vergi incelemesinin diğer amaçlarındandır (VDK, 2013: 22).

Vergi incelemesinin hukuki dayanakları arasında; uluslar arası vergi anlaşmaları, kanun hükmünde kararnameler, bakanlar kurulu kararları, içtihadı birleştirme kararları, tüzükler, yönetmelikler, tebliğler, iç tebliğler, sirküler, Anayasa mahkemesi kararları ve yargısal içtihatlar yer almaktadır.

### **2.3.4. Vergi İnceleme Türleri**

Vergi incelemesi ile ilgili inceleme türleri genel olarak üç alt başlık bünyesinde değerlendirilebilir. Bunlar, incelemenin kapsamı açısından, incelemenin kaynağı açısından ve inceleme yöntemi açısından sınıflandırılabilir.

#### **2.3.4.1. İncelemenin Kapsamı Açısından**

*Tam İnceleme:* Bir vergi mükellefinin tabi olduğu bir vergi türüne ilişkin, vergilendirme dönemi bazında tüm faaliyet ve işlemlerinin yasalara uygunluğunun araştırılması, matrah unsurlarının tümünün incelenerek ödenmesi gereken verginin doğruluğunun saptanması şeklinde tanımlanabilir (Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 133-134).

*Kısmi İnceleme:* Bir vergilendirme döneminde vergi mükellefinin tabi olduğu bir vergi türüne ilişkin, vergi matrahını oluşturan unsurlardan bir veya birkaçının incelenmesi şeklinde tanımlanabilir (Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 133-134).

*Sınırlı İnceleme:* Bir vergilendirme döneminde bir vergi türüne ilişkin olmak üzere, matrah unsurlarından sadece belli bir kısmına ilişkin ve belli bir konu ile sınırlı olmak üzere yapılan incelemeye sınırlı inceleme denir (Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 133-134).

#### **2.3.4.2. İncelemenin Kaynağı Açısından**

*Normal (Olağan) İnceleme:* Herhangi bir ihbar olmaksızın, önceden belirlenmiş ilke ve kriterlere göre seçilen beyanname ya da mükellefler nezdinde yürütölen incelemelerdir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2013: 98).

*İhbarlı (Olağandışı) İnceleme:* Belli bir nedenle yapılan incelemeler bu kapsama girer. Önceden belirlemiş ilke ve kriterlere göre seçilmemiş olup, vergi kaçırdığına dair hakkında

ihbar, bilgi ve bulgular olan mükellefler nezdinde bu özel nedenlerle başlatılan incelemeler olağandışı incelemelerdir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2013: 98).

*Karşıt İnceleme:* Yürütülmekte olan vergi incelemeleri sırasında gerek duyulan belli konularda başka mükellefler nezdinde yapılan incelemelerdir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2013: 98).

#### **2.3.4.3. İnceleme Yöntemi Açısından**

*Normal İnceleme:* Vergi incelemelerine esas itibariyle mükelleflerden bilgi ve belge alınarak başlanılır. Normal vergi incelemesi diye adlandırılan bu tür incelemeler, mükellefin sağladığı katkılarla devam ettirilerek sonuçlandırılır (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2013: 99).

*Aramalı İnceleme:* Vergi Usul Kanunu'nun 142 ila 147. maddelerinde yer alan düzenlemeler çerçevesinde, ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, mükellef veya ilgili görülen diğer şahıslar nezdinde, işyerleri ve evlerinde arama yapılması, bu suretle elde edilen belge ve bilgiler üzerinden vergi incelemesinin tamamlanması aramalı vergi incelemesidir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2013: 99). Aramalı incelemedeki süreç normal vergi incelemesinden farklıdır. İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına ilişkin deliller varsa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar üzerinde, sulh yargıcından alınan gerekçeli bir arama kararı ile arama yapılabilir. Arama, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından gündüz ve çalışma saatleri içinde yapılır. Ancak, gündüz ve çalışma saatlerinde başlamış bir aramanın tutanaklarının düzenlenmesine, aramada el konulan ve incelemede yararlı olacağı düşünülen defter, belge ve eşyanın güvenliklerinin sağlanmasına ilişkin iş ve işlemlere gece de devam edilebilir (GİB, 2007b: 17).

#### **2.3.5. Uygulamada Karşılaşılan Vergi İncelemeleri**

##### **2.3.5.1. Tam İnceleme**

Mükelleflerin her türlü iş ve işlemlerini tüm matrah unsurlarını kapsayacak şekilde ve mükellefin tabi olduğu vergiler karşısındaki durumunu, bir veya birden fazla vergilendirme dönemi itibariyle tespit etmeye yönelik olarak yapılan incelemelerdir (GİB, 2007b: 9). Asıl anlamıyla vergi incelemesini karşılayan inceleme türüdür. Vergi incelemesinin bütün aşamalarını kapsamaktadır. Muhasebe revizyonunun vergi kanunları çerçevesinde yapılmasını, vergi hukuku açısından araştırılmasını, raporların düzenlenmesini ve vergi idaresine bildirimini kapsamaktadır (Gökay, 1994: 77).

### **2.3.5.2. Kısa İnceleme**

Vergi matrahını oluşturan unsurlardan bir veya birkaçını belirli bir yönüyle kapsamaya yönelik olarak yapılan incelemelerdir (GİB, 2007b: 10). Bir vergilendirme döneminde mükellefin tabi olduğu bir vergi türüne ilişkin, vergi matrahını oluşturan unsurlardan bir veya birkaçının incelenmesi şeklinde tanımlanabilir. Örneğin, ticari ve zirai kazançları bulunan gelir vergisi yükümlüsünün bir vergilendirme döneminde sadece ticari faaliyetinin incelenmesi o yükümlü açısından kısa inceleme sayılır.

### **2.3.5.3. Karşıt İnceleme**

Yürütülmekte olan vergi incelemeleri sırasında gerek duyulan belli konularda başka mükellefler nezdinde yapılan incelemelerdir (GİB, 2007b: 10). Karşıt incelemeler, mevcut bir vergi incelemesine veri toplamak amacıyla, ilgili mükellefle ilişkili olan kişiler nezdinde inceleme başlatılmasıdır. Burada incelenen mükellefle iş ilişkisi bulunan diğer kişilerin defter, kayıt ve belgelerin uyumlu olup olmadığı araştırılır. Bu incelemeyi inceleme elemanı gerek gördüğünde yapar (Tekin ve Çetinkaya, 2007: 150).

Karşıt incelemelerde önem taşıyan hususlardan birisi, inceleme başlatıldığında, bu incelemenin mükellefe bir karşıt inceleme olduğunun söylenmesidir. Yapılan inceleme sonucu gerek görülmesi durumunda incelemeye muhatap olan kişi ya da kişilerinde vergilendirilmesi söz konusu olabilmektedir. Bu durum inceleme kapsamındaki mükellef sayısını artıracığından, inceleme yapılan kişinin daha dikkatli ve kanunlara uygun davranmasını sağlayacaktır (Gökay, 1994: 76).

Karşıt incelemeye tabi tutulmuş olmanız vergi incelemesine tabi tutulduğunuz anlamına gelmemektedir. Bununla birlikte, karşıt inceleme sırasında sizin hesap, defter ve belgelerinizde yasaya aykırılık tespit edilmesi halinde, sizin de vergi incelemesine alınmanız söz konusu olabilir (GİB, 2007b: 9).

### **2.3.6. Vergi İncelemesine Tabi Olanlar**

Vergi Usul Kanunu'na veya diğer kanunlara göre, defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemesine tabidir (GİB, 2007b: 9). Defter ve hesap tutmak zorunda olan kişiler VUK'un 172. maddesinde açıkça belirtilmiştir. Bu kişiler; ticaret ve sanat erbabları, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabları ile çiftçilerdir. Evrak ve vesikaları kimlerin muhafaza ve ibraz etmek zorunda olanlar ise VUK'un 227-257. maddelerinden anlaşılabilir (Demirci ve Kartal, 1999: 47).



VUK madde 172’de sayılan mükelleflerin ortak özelliği, faaliyetlerinde “devamlılık” unsurunun varlığıdır (Demirci ve Kartal, 1999: 47).

Bu durumda, vergi incelemesine tabi olanlar gerçek ve tuzel kişilerdir. Başka bir ifadeyle, vergi mükellefi ya da vergi sorumlusu olan kişilerdir. Ancak, bir gerçek ve tuzel kişinin vergi incelemesine tabi olabilmesi için, aynı zamanda defter ve hesap tutmak, belge saklamak ve ibraz etmek zorunluluğunda olması gerekir (Gümüş, 2004: 232).

Defter tutmakla birlikte, sadece bunları saklamak ve bunları ibraz etmek zorunda olan mükellefler ya da vergi sorumluları da, vergi incelemesine tabidirler. Ayrıca, faaliyetleri verginin konusuna girmekle birlikte çeşitli nedenlerle vergiden istisna olanlar da, vergi incelemesine alınabilirler. Çünkü, bu kişiler zaman içerisinde vergilemeden uzak tutan koşulları ihlal etmiş olabilirler (Kızılot, 1995: 1264).

Defter ve hesap tutmak, kanıtlayıcı belgeleri saklamak ve istenildiğinde göstermek zorunluluğunda olan bu mükelleflerin büyük bir kısmı; ticari kuruluşlar, tarımsal kuruluşlar ve serbest meslek erbaplarından oluşmaktadır. Yapılan incelemeler, büyük ölçüde bu mükelleflerin tüm vergilerle ilgili sorumluluklarının araştırılması ve gerçeğe uygun bir şekilde bildirimde bulunup bulunmadıklarının belirlenmesine yöneliktir. Başka bir ifadeyle, mükelleflerin defter ve işlemlerinin incelenmesi genellikle sadece belirli vergileri değil, tüm vergilerle ilgili sorumluluklarının ayrı ayrı doğruluğu ve tamlığının araştırılmasını içermektedir. Ancak, sadece bir ya da birkaç vergi açısından incelemenin yürütülmesi de mümkün olabilmektedir (Akdoğan, 1979: 72).

### **2.3.7. Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer ve Zaman**

İncelemenin yapılacağı zaman VUK madde 138 uyarınca açık bir şekilde belirlenmiştir. İlgili maddede;

*Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağının evvelden haber verilmesi mecburi değildir.*

*İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir.*

*Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani değildir.*

şeklinde belirtilmektedir.

İlgili maddeden de anlaşılacağı üzere, Vergi incelemesi tarh zaman aşımı süresi içerisinde gerek görülen hallerde, haber verilme mecburiyeti olmaksızın ve bir defadan fazla da olabilecek şekilde yapılabilir. Burada dikkat edilecek husus, beş yıllık tarh zamanaşımı

süresidir. Bu süre, verginin hesaplandığı takvim yılını takip eden yılın başından itibaren beş yıldır.

VUK madde 139 uyarınca vergi incelemelerinin yapılacağı yer açıkça belirtilmektedir. İlgili maddede;

*Vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır.*

*İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir.*

*Bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir.*

şeklinde belirtilmektedir.

İlgili maddeden de anlaşılacağı üzere incelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilir. , esas itibarıyla incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılmak zorundadır. Ancak, iş yerinin müsait olmaması hâlinde vergi incelemesi, incelemeyi yürütecek olan görevlinin çalışma adresinde yapılacaktır. İşyerinin müsait olup olmadığının nasıl belirleneceği hususu VUK'ta belirlenmemiştir. İncelemeye başlama tutanaklarında, incelemenin nerede yapılacağını belirlemek gerekmektedir. Diğer taraftan ölüm, işin terk edilmesi gibi zorunlu sebeplerle incelemenin yerinde yapılmasının olanaksız olduğu durumlarda ise incelemenin dairede yapılması gerekmektedir.

### **2.3.8. Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkili Olanlar**

VUK madde 139 uyarınca incelemeye yetkililer açıkça belirtilmektedir. İlgili madde de;

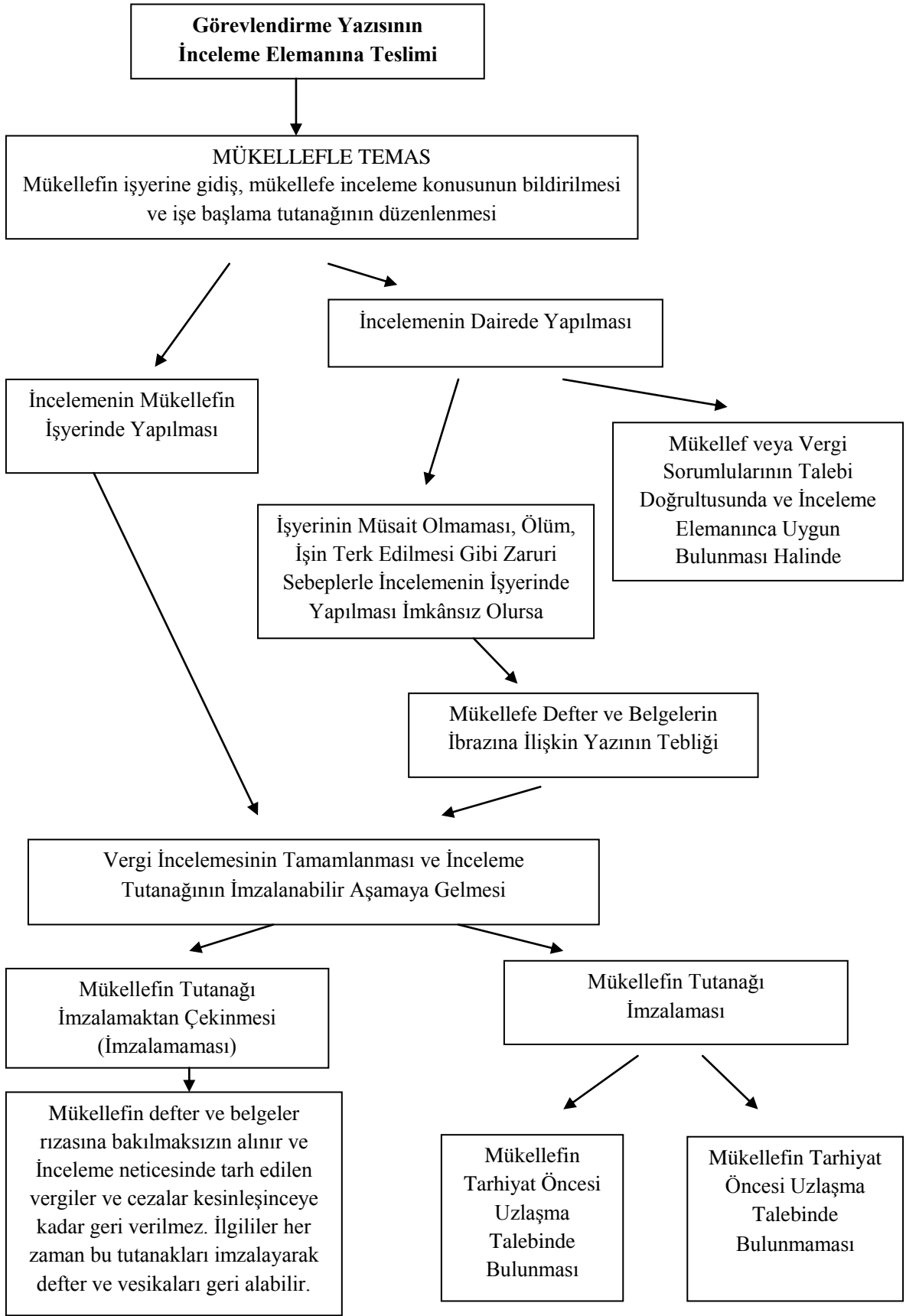
*Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır.*

*Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.*

Yukarıda sayılanlar dışında hiçbir kişinin vergi inceleme yapma yetkisi bulunmamakta olup, inceleme başlamadan önce ilk temasta inceleme elemanlarının kimliklerini ibraz etmeleri yasal bir zorunluluktur (GİB, 2007b: 8).

### **2.3.9. Vergi İncelemesinde Süre ve Aşamalar**

Vergi incelemesi; incelemenin başlaması, sonuçlandırılması ve sonuç raporunun yerine getirilmesi yani var ise kesilen cezaların ödenmesi ve anlaşma yollarına gidilmesidir. Aşağıda vergi inceleme süreci iş akış şeması ile verilmiştir.



**Şekil 2.2: İş Akış Şeması İle Vergi İnceleme Süreci (Kaynak: GİB, 2007b: 16)**

### 2.3.9.1. İncelemeye Başlama

Her vergi incelemesi, inceleme elemanının görev yaptığı birimde yetkililer tarafından düzenlenen incelemeye ilişkin görevlendirme yazısıyla başlar (GİB, 2007b: 10). Bir yükümlü hakkında vergi incelemesi yapılabilmesinin ön koşulu, ilgili birim tarafından inceleme görevinin incelemeye yetkililere verilmesidir. Görev olmadan vergi inceleme yetkisinin kullanılması hukuken mümkün değildir. Görevlendirme yapıldıktan sonra, incelemeye yetkili kişi yükümlü nezdinde “incelemeye başlama tutanağı” düzenlemek suretiyle görevine başlamalıdır (VUK, md.140; Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, md.11).

İncelemenin başlamasının sonuçları, mükellef ve incelemeye yetkili olanlar açısından ayrı ayrı düzenlenmiş olup incelemeye başlama süresi, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’in 9.maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre;

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

*(2) Vergi incelemesine, incelemeye tabi olan nezdinde düzenlenecek “İncelemeye Başlama Tutanağı” ile başlanır. Düzenlenen tutanağın bir örneği nezdinde inceleme yapılanına teslim edilir. Tutanağın bir örneği vergi incelemesi yapmaya yetkili olanın bağlı bulunduğu inceleme ve denetim birimine, bir örneği ise mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilir.*

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

İncelemeye başlama tutanağında bulunması gereken asgari hususlar Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’in 11. Maddesinde düzenlenmekte olup, bu hususlar şu şekildedir;

- a) Nezdinde inceleme yapılanın kimlik bilgileri, unvanı, adresi ve faaliyet konusu,
- b) İncelemenin türü (tam/sınırlı inceleme),
- c) İncelemeye alınma gerekçesi,
- ç) İncelemenin konusu,
- d) İnceleme dönemi,
- e) İnceleme dairede yapılacaksa buna ilişkin nezdinde inceleme yapılanın muvafakati,

- f) Tutanağın düzenlenme yeri ve tarihi, inceleme elemanının ve hazır bulunması halinde mükellefin veya temsile yetkili olan kişilerin imzası,
- g) Mükelleflerin incelemeyle ilgili hak ve yükümlülükleri hakkında bilgi.

### 2.3.9.2. İncelemenin Sonuçlanması

VUK m.140/1-4 gereği inceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesikanın nezdinde inceleme yapılana verilmesi gerekmektedir. Yasada yer alan “vesika” tabirinden ne anlaşılması gerektiği belirsiz olmakla birlikte, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’te de bu hususa yer verilmemiştir. Ancak, bahse konu Yönetmelik’te düzenlenecek inceleme tutanaklarında yer alması gereken asgari zorunlu unsurlar belirlenmiştir. Adı geçen Yönetmelik’in 17. maddesinde şu bilgiler yer almaktadır;

(1) Vergi incelemesi ile ilgili düzenlenecek tutanaklarda;

- a) Tutanağın düzenlenme yeri ve tarihi,
- b) İlgililerin adı, soyadı ve unvanları, vergi kimlik numaraları ile imzaları,
- c) Vergilendirme ile ilgili olaylar ve/veya hesap durumları,
- ç) Varsa, ilgililerin itiraz ve mülahazaları ile ibraz ettikleri özelgeleri,
- d) Tutanakta belirtilen hususların ilgililer tarafından okunduğunu ve doğruluğunun anlaşıldığını belirten ifade,
- e) Nezdinde inceleme yapılan mükellefe, tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğunun, tutanağın düzenlenmesinden önce bildirildiği hususu, yer alır.

VUK’ta tutanakların vekil tarafından imzalanmasına izin verilmediğinden inceleme tutanaklarının bizzat vergi incelemesi yapılan mükellefe veya kanuni temsilcisine imzalatılması gerekmektedir. Aksi takdirde, vekil tarafından imzalanan tutanaklar, hukuken herhangi bir sonuç doğurmayacaktır. Bir başka deyişle, vekil tarafından imzalanan tutanaklar, asıl mükellefi bağlamayacaktır (Çelikkaya, Saruç, Savaşan, Güran, ve Sağbaş, 2013: 66).

VUK’ta tam ve sınırlı vergi incelemeleri süreye bağlanmış olmasına rağmen incelemenin hangi tarihte sona ereceği belirlenmemiştir. Yasal açıdan ortaya çıkan bu eksiklik Yönetmelik ile giderilmeye çalışılmıştır. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’in 21. maddesinde vergi inceleme raporlarının, rapor değerlendirme komisyonlarına intikal ettirilmek üzere ilgili inceleme ve denetim birimine teslim edildiği tarih, incelemenin tamamlandığı tarih olarak kabul edilmiştir. Bununla, inceleme görevi verilen yetkilinin, incelemeye başladıktan sonra inceleme tutanağının düzenlendiği tarihte inceleme sona ermediğinden, tutanağı alıp, düzenleyeceği vergi inceleme raporunu da inceleme süresinin son gününe kadar rapor değerlendirme komisyonlarına intikal ettirilmek üzere ilgili inceleme ve

denetim birimine teslim etmesi gerekmektedir (Çelikkaya, Saruç, Savaşan, Güran,ve Sağbaşı, 2013: 66).

### **2.3.9.3. İnceleme Neticesinde Salınan Vergi ve Kesilen Cezaların Ödenmesi**

Mükellefler vergi incelemesi neticesinde salınan vergi ve kesilen cezaları öderken Vergi Usul Kanunu'nun kendilerine sunduğu bazı yasal haklardan faydalanabilirler. Bunlar; VUK'un 376'ncı maddesi uyarınca indirim hakkı veya Ek 11'inci maddede hükümlenen tarhiyat öncesi uzlaşma hakkıdır.

Vergi inceleme raporu inceleme elemanının bulunduğu birim vasıtasıyla ilgili vergi dairesine gönderilir. Tenkidi gerektiren bir hususun bulunması halinde vergi inceleme raporuna istinaden vergi/ceza ihbarnamesi düzenlenerek mükellefe ya da yetkili kişilere tebliğ edilir. Söz konusu ihbarnameyi mükellef aldıktan sonra bir takım seçimlik hakları mevcuttur. Bu haklar (GİB, 2007b: 15);

- Cezada İndirim: VUK.'un 376'ncı maddesindeki ceza indiriminden yararlanabilmek için; ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen verginin vadesi gelmiş taksitlerinin yanı sıra, indirimden sonra arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde, teminat gösterilmesi halinde 3 ay içinde ödeneceğinin bildirilmesi gerekmektedir. Söz konusu vergi ve cezaları yukarıda belirtilen sürede ödenmemesi ya da yargıya başvurulmaması halinde, bu maddeye göre indirim hakkından faydalanılamaz.
- Tarhiyat Sonrası Uzlaşma: Tarhiyat sonrası uzlaşma yolunun seçilmesi halinde, ihbarnamenin tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 gün içinde bağlı bulunulan vergi dairesine müracaat edilmesi gerekmektedir.
- Yargı Yolu: Yargı yolunun tercih edilmesi durumunda ihbarnamenin tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 gün içinde vergi mahkemesine dava açılması gerekmektedir.

### **2.3.10. Vergi İncelemesinde Haklar ve Yükümlülükler**

Vergi incelemesi yapılırken mükellefin bir takım haklarının gözetilmesi gerekmektedir. Bu hakların gözetilmesi vergi idaresinin mükellefine karşı yükümlülüğüdür. Bunun yanı sıra mükellefin de vergi incelemesinin sağlıklı bir şekilde gerçekleşmesi için vergi mevzuatından doğan ödevlerini yerine getirmesi gerekmektedir.

Mükelleflerin vergi incelemesine tabi olması, beyana dayalı mükellefiyet sonucunda doğal olarak ortaya çıkan bir yükümlülüktür. Vergi inceleme sürecinde taraflar, sahip oldukları hak ve yetkilere uygun hareket ettikleri, buna karşılık yükümlülüklerini de layıkıyla yerine

getirdikleri ölçüde sağlıklı ve hukuki zemine oturmuş bir vergi incelemesinden bahsetmek mümkün olacaktır. Vergi inceleme sürecinde, taraflardan birinin kendi hak ve yükümlülüklerini daha iyi algılaması, karşı tarafında hak ve yükümlülüklerini bilmesine katkısı olacaktır. Başka bir deyişle; mükellefin hakları, İdarenin yerine getirmesi gereken yükümlülüğü, İdarenin yükümlülükleri ise mükellefin gözetilmesi gereken haklarıdır (GİB, 2007a: 9-10).

### **2.3.10.1. Vergi İnceleme Sürecinde Mükellefin Hakları**

Vergi kanunlarında düzenlenen bazı imkânlar mükelleflere çeşitli haklar vere bilmektedir. Bu çerçevede mükelleflerin temel hakkı, vergi incelemesinin yasada belirlenen çerçevede sürdürülmesini istemektir.

Çağdaş hukuk devletlerinde mükelleflerin hak ve hukukuna büyük önem gösterilmektedir. Bir hukuk devleti olan ülkemizde de mükelleflerin haklarına özen gösterilmesi ve buna göre hareket edilmesi şarttır. Bu haklara yeteri önem ve özeni göstermeyen ve ilgili mükelleflere hukuka uygun olmayan biçimlerde yaklaşmayan, tehdit ve icbar edenler hakkında gerekli yasal işlemlerin etkili bir biçimde uygulanması gerekmektedir (Erol, 2010: 111).

Mükellef, vergi inceleme elemanından, vergi incelemesine başlanıldığı tarihin hazırlanacak bir tutanakla tespit edilmesini talep edebilir. İnceleme başladıktan sonra pişmanlık başvurusunda bulunulamadığından, vergi incelemesine başlandığı tarihi belirlenmesi önem taşımaktadır (Saraç, 2005: 114).

Bu doğrultuda vergi inceleme sürecinde mükellefin haklarını şu şekilde sıralayabiliriz (GİB, 2007a: 10-13):

1. Vergi incelemesi için gelen görevlilerden kim olduklarını ve yetkilerini gösteren bir belge veya kimlik göstermelerini istemek,
2. Vergi inceleme elemanından, incelemenin konusunun, hangi vergi bakımından ve hangi hesap dönemlerine ilişkin olarak yapıldığının belirtilmesini istemek,
3. Vergi incelemesi esas itibarıyla incelemeye tabi olanın işyerinde yapılır. İşyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zorunlu sebeplerin varlığı veya mükellef veya vergi sorumlusu tarafından talep edilmesi halinde incelemenin ilgili inceleme elemanının dairesinde yapılmasını istemek. (İncelemenin dairede yapılması talebinin inceleme elemanınca uygun görülmesi durumunda, gerekli defter ve belgelerin mükellef tarafından daireye getirilmesi yazılı olarak istenir),
4. Zor durum nedeniyle defter ve belgelerin istenen sürede ibrazı olanaklı değilse, ek süre verilmesini istemek (Bu süre 15 günden az olamaz),

5. Mükellefin işyerinde yapılan vergi incelemesinin çalışma saatleri içinde yapılmasını istemek (Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hükmün dışındadır. Ancak bu tedbirler ilgili yerdeki işleri sekteye uğratmayacak şekilde alınır),
6. Vergi incelemesinin her safhasında inceleme süreci hakkında inceleme elemanından bilgi almak,
7. Vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre tahsil dairelerince teminat istenmesi durumunda, teminat veya kefil gösterememe ya da şahsi kefalet teklifinin veya kefilin kabul edilmemesi nedeniyle haklarında ihtiyati haciz kararı verildiğinde, haczin yapıldığı, haczin gıyapta yapılması halinde ise haczin tebliğ edildiği tarihten itibaren 7 gün içinde ihtiyati haciz sebebine itiraz edebilmek,
8. Fiili envanter sırasında yapılan ve vergi incelemesi yapan tarafından onaylanan giderlerin kendisine ödenmesini istemek,
9. Vergi incelemesine yetkili olanlarca el konulmuş olan ve onların denetim ve gözetimi altında bulunan defter, belge ve diğer vesikalar ile eşyalar üzerinde inceleme yapmak, bunlardan örnekler almak, kayıtlar çıkarmak,
10. Nezdinde arama yapılması sırasında, Sulh Yargıcınca verilen arama kararının gösterilmesini istemek,
11. İhbara dayanan aramalarda, ihbarda belirtilen hususların mevcut olmadığının ortaya çıkması halinde ihbarda bulunanı öğrenmek,
12. Yapılan aramalar sonucunda defter ve belgelere el konulmuş olması süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi görevini ortadan kaldırmadığından, beyanname düzenlemek için gerekli bilgileri her zaman alabilmek,
13. Vergi incelemeleri ile ilgili görüşmelere, defter ve kayıtlarla ilgili olan yetkili Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin kendisiyle birlikte katılmasını sağlamak ya da kendisini temsilen yetkili bir temsilcisini göndermek (Mükellefi temsilen gelen kişilerin yasal olarak yetkilendirilmiş olmaları ve temsil belgesinin görüşmeler başlamadan önce inceleme elemanına verilmesi gerekir),
14. İnceleme sırasında gerekli görülen hallerde tutulan tutanaklara inceleme ile ilgili her türlü itiraz, şerh ve görüşlerinin yazılmasını istemek,



15. Vergi incelemesi sırasında alıkonulan veya aramada ele geçirilen defter, belge ve diğer eşyalara ilişkin olarak tespit edilen kanuna aykırı olay ve hesaplar ile ilgili olarak düzenlenecek tutanağı imzalamamak. (Mükellef veya temsilcisinin bu tutanakları imzalamamaları durumunda alıkonulan ya da aramada ele geçirilen defter, belge ve eşyalar, aramanın konusu ile ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar mükellefe geri verilmez ve İdarece muhafaza edilir. Mükellef veya temsilcisi bunları, suç delili olmamaları şartıyla, tutanağı imzalayarak her zaman geri alma hakkına sahiptir),
16. Arama sonucunda el konulan defter ve belgelerin muhafaza altında olması sebebiyle zamanında yapılamayan kayıtları, defterlerin geri verilmesinden sonra 1 aydan az olmamak üzere verilecek uygun bir süre içinde yapabilmek,
17. Arama sonucunda muhafaza altına alınmış olan defter ve belgeler geri verilmeye kadar, tüm işlemleri tasdik ettirilecek yeni defterlere kaydetmek ve defterler geri verilince bu kayıtları geri verilen defterlere aktarabilmek,
18. İncelemenin sona ermesinden sonra, kendisine inceleme yapıldığına dair bir yazı verilmesini istemek,
19. Vergi incelemesi sırasında veya sonrasında vergi mahremiyetinin ihlal edildiğinin belirlenmesi halinde şikâyette bulunabilmek.

Mükellefler vergiyi doğururan olay ve işlemlerin gerçek mahiyetini her türlü delille ispatlayabileceklerdir. İspatlama sadece defter ve belge gibi maddi ve biçimsel delillerle değil, her türlü delille yapılabilmektedir (Gümüş, 2004: 233). İspat sistemi de yine VUK'un 3. maddesinde açıkça belirtilmektedir.

### **2.3.10.2. Vergi İnceleme Sürecinde Mükelleflerinin Yükümlülükleri**

Vergi mükelleflerinin yükümlülükleri aşağıda; “Mükelleflerin Genel Mahiyetteki Yükümlülükleri” ile “Vergi İncelemesine Tabi Olan Mükellefin Yükümlülükleri” olmak üzere iki farklı sınıflandırmada ele alınmıştır (GİB, 2007a: 13-17):

Mükelleflerin Genel Mahiyetteki Yükümlülükleri:

1. Vergi Usul Kanununa göre; tutmak zorunda oldukları defterleri zamanında tasdik ettirmek, bu defterler ile bunların dayanağını oluşturan belgeleri usulüne uygun bir şekilde tutmak, tuttukları defterleri ve bunlarla ilgili belgeleri, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmek,

2. VUK'a göre defter tutmak mecburiyetinde değillerse, aynı Kanununun 232, 234 ve 235'inci maddeleri uyarınca almak zorunda oldukları fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmek,
3. Muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri, muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek. (Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler, tahrif edenler veya gizleyenler -varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili olanlara defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme demektir- hakkında V.U.K.'nun 359'uncu maddesinde yer alan cezalar uygulanır):
4. Vergi matrahını doğru beyan etmek ve ödenmesi gereken vergileri vadesinde ödemek,
5. Vergi İdaresince vergi alacağını güvence altına almak için istenen teminat veya kefilî göstermek.

Vergi İncelemesine Tabi Olan Mükelleflerin Yükümlülükleri:

1. Müessesenin durumuna göre, vergi incelemesi yapana uygun bir çalışma yeri göstermek ve resmi çalışma saatleri içerisinde müessesede çalışmasına (düzenleme işlemleri resmi çalışma saatleri sonrasına sarkan bir tutanağın tamamlanmasına) izin vermek,
2. Vergi inceleme elemanına inceleme ile ilgili her türlü izahatı vermek (Bu zorunluluk hem iş sahibini, hem de işletmede çalışanları kapsar),
3. Gerektiğinde, incelemeyi yapanın işyerinin her tarafını gezip görmesine izin vermek,
4. İncelemeye yetkili olanlar tarafından incelemenin, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına teşmil edilmesinin gerek görülmesi halinde; araç, gereç ve personeliyle bu işlemlerin yapılması için gerekli yardım ve kolaylığı göstermek,
5. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermek (Mükellefler, Vergi Usul Kanunu'nun 151'inci maddesinde belirtilenler hariç olmak

üzere, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten imtina edemezler),

6. Mükellef nezdinde vergi incelemesine yetkili kişilerce yapılan bir yoklama sırasında kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge, kayıt ve benzeri delillerin tespit edilmesi halinde, bunların yoklama yetkisine haiz elemanlarca alıkonulmasına zorluk çıkarmamak,
7. Vergilendirme ile ilgili olay ve hesap durumlarını içeren tutanakları imzalamadığında, bunların dayanağı olan defter, belge ve kayıtların vergi inceleme elemanınca alıkonulması konusunda zorluk çıkarmamak (Söz konusu defter ve belgeler, inceleme sonucunda ortaya çıkan vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer, bu defterlerin suç delili olmaması şartıyla, her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve vesikaları geri alabilirler),
8. Yoklama veya arama sonucunda defter ve belgeler vergi inceleme elemanınca alıkonulup muhafaza altına alınmış olsa dahi, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini yerine getirmek (Mükellef beyannamesini tanzim için gerekli bilgileri defter ve vesikalardan inceleme yapanın huzurunda çıkarabilir).

### **2.3.10.3. Vergi İncelemesinde İdarenin (İnceleme Elemanının) Yükümlülükleri**

Vergi incelemesi yapanlar, yaptıkları incelemelerde öncelikle Genel Hukuk açısından sorumludurlar (Gökay, 1994: 71).

Vergi inceleme sürecinde incelemeye yetkili olanların yükümlülüklerini ise şu şekilde sıralamak mümkündür (GİB, 2007a: 17-20):

1. Memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkilerini gösteren fotoğraflı bir belgeyi yanlarında bulundurmamak ve gittikleri yerde işe başlamadan önce ilgililere göstermek,
2. İncelemeye tabi olana, incelemenin konusunu, hangi vergi bakımından ve hangi hesap dönemlerine ilişkin olarak yapıldığını açıklamak,
3. Vergi incelemesini esas itibarıyla incelemeye tabi olanın işyerinde yapmak. (Ancak, zorunlu sebeplerin varlığı veya mükellef ya da vergi sorumlusunun talebi halinde inceleme dairede yapılabilir),
4. İncelemenin mükellefin işyerinde yapılması durumunda incelemeye tabi olanın izni olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapmamak veya resmi çalışma saatleri içinde başlamış bir incelemeye resmi çalışma saatlerinin bitiminden sonra devam etmemek. (Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin

alınması bu hükmün dışındadır. Ancak bu tedbirler ilgili yerdeki işleri sekteye uğratmayacak şekilde yapılır),

5. Zorunlu sebeplerin varlığı veya mükellef ya da vergi sorumlusunun talebi üzerine dairede yapılacak incelemelerde, gerekli defter ve belgeleri mükelleften yazılı olarak istemek. (Mükellefin haklı mazeret göstermesi halinde, ibraz için, 15 günden az olmamak üzere süre verilir),
6. Defter ve belgelerin ibrazına ilişkin tebligatı usulüne uygun olarak yapmak ve mükellef tarafından ibraz edilen defter ve belgeleri tutanakla teslim almak,
7. Tutanakla teslim aldıkları defter ve belgelerden suç delili teşkil etmeyenleri, inceleme bitiminde tutanakla teslim etmek,
8. Defter ve belgelerin sağlıklı bir vergi incelemesine elverişli olmadığı yönünde bir tespit bulunmadan re'sen takdir yoluna gidememek,
9. Mükellefin veya mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer hususları ifşa etmemek ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanmamak,
10. İnceleme sırasında gerekli görülen hallerde vergilendirme ile ilgili olay ve hesap durumlarını tutanak ya da tutanaklar ile tespit etmek. Bu şekilde düzenlenen tutanakların birer örneğinin mükellefe veya nezdinde inceleme yapılabileceği verilmesi zorunludur,
11. İhbar ya da yapılan incelemeler sonucu, bir mükellefin vergi kaçırdığına ilişkin belirtiler bulunuyorsa, Sulh Yargıcından alınan gerekçeli karar çerçevesinde yapılan aramaya başlamadan önce kimliğini ve mahkeme kararını göstermek, aramanın amacını ve kapsamını açıklamak,
12. Arama sırasında, arama yapılan yerin sahibi veya eşyanın zilyedi yoksa vekilinin veya temyiz kudretine sahip bir akrabasının ya da kendisiyle oturan birisinin veya komşusunun hazır bulunmasını; Cumhuriyet Savcısının hazır bulunmadığı ev, işyeri veya diğer kapalı yerlerde yapılan aramalarda ise, o mahallenin ihtiyar heyetinden veya komşulardan 2 kişinin bulundurulmasını sağlamak,
13. Aramayı gündüz ve çalışma saatleri içinde yapmak (Bununla birlikte, gündüz ve çalışma saatlerinde başlamış bir aramanın tutanaklarının düzenlenmesine, aramada el konulan ve incelemede yararlı olacağı düşünülen defter, belge ve eşyanın güvenliklerinin sağlanmasına ilişkin iş ve işlemlere gece de devam edilebilir),

14. Aramalı vergi incelemelerini en geç 3 ay içinde (bu süre Sulh Yargıcının kararı ile uzatılabilir) bitirmek ve aldıkları defter ve belgelerden suç delili teşkil etmeyenleri sahibine bir tutanakla geri vermek. (Mükellef, kanuna aykırı görülen olayları ve hesap durumlarını tespit eden tutanakları imzadan çekindiği takdirde, suç delili teşkil etmeseler dahi, aramanın konusunu teşkil eden vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar defter ve belgeler kendisine geri verilmez),
15. Düzenlenen tutanaklarda ilgililerin diledikleri itiraz, şerh, değerlendirme ve açıklamalarda bulunmalarına izin vermek,
16. İnceleme bitince bunun yapıldığını gösterir bir belgeyi incelemeye tabi olana vermek.

#### **2.3.10.4. Vergi İnceleme Elemanlarının Yetkileri**

Vergi inceleme elemanlarının başlıca yetkileri şunlardır (GİB, 2007a: 20-22):

1. Mükelleflerin defter, belge ve hesapları üzerinde vergi incelemesi yapmak (Mükellefin, herhangi bir hesap dönemine ilişkin gerçek vergi matrahını beyan etmediği yolunda ilave bir takım bilgi ve belgelere ulaşılması durumunda, daha önce bu dönemin vergi incelemesine tabi tutulmuş olması, aynı dönemin yeniden incelemesine engel değildir),
2. Vergi incelemesini, tarh zaman aşımı süresi sonuna kadar (5 yıl), önceden mükellefe bildirmeksizin her zaman yapabilmek,
3. Mükelleften, vergi incelemesine ilişkin defter ve belgelerin ibrazını, hesap durumları ve kayıtlara ilişkin gerekli açıklamaları yapmalarını istemek,
4. Mükelleflerle ilişkili kişilerden (çalışanları dahil), kamu kurum ve kuruluşlarından vergi incelemesine ilişkin bilgi istemek,
5. Gerekli gördüğünde mükellefin iş yerinde fiili envanter ve yoklama yapmak/yaptırmak,
6. Usulüne uygun bir şekilde yapılmış bir ihbar dilekçesinde ya da vergi incelemeleri sonucunda mükellefin vergi kaçırdığına işaret eden ciddi bilgi ve bulgulara erişilmesi durumunda, Sulh Yargıcından mükellefin üzerinde, ev ve işyerlerinde ve mükelleflerle ilişkide bulunanlar nezdinde arama yapılmasını istemek,
7. Fiili envanter, yoklama ya da arama sırasında bulunan vergilendirmeye ilişkin defter, belge ve kayıtlara el koymak,

8. Vergi incelemesinin dairede yapılması yönündeki mükellef talebini, mükellefin tutumu ve işyerinin durumu çerçevesinde değerlendirmek suretiyle, vergi incelemesinin nerede yapılacağına karar vermek,
9. Zor durum nedeniyle defter ve belgelerin istenen sürede inceleme elemanına ibrazının olanaklı olmadığı durumlarda ek süre vermek,
10. Vergi alacağını teminat altına almak bakımından, vergi incelemesinin belli bir aşamasında, yaptığı ilk hesaplamalara istinaden, mükellefin teminat veya kefil göstermesini ilgili tahsil dairesi kanalıyla istemek,
11. Mükellefin ve sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi nedeniyle, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk etmesi nedeniyle kesilecek cezalar ile kaçakçılık suçlarına temas eden bir durumla karşılaşıldığında, kamu alacağını teminat altına almak amacıyla tahsil dairesince mükelleften istenecek teminata esas olmak üzere, ilk inceleme sonuçlarına dayanan tahmini kamu alacağını hesaplayarak ilgili tahsil dairesine bildirmek,
12. Aramada veya yoklamada el koyduğu defter, belge ve diğer vesikalar ile eşyalar üzerinde, mükellefin inceleme yapmasına, bunlardan örnekler almasına, kendi gözetimi altında izin vermek,
13. Mükellefin tutanakları imzalaması durumunda, alıkoyduğu ya da aramada ele geçirilen defter, belge ve eşyaları, aramanın konusu ile ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar mükellefe geri vermemek (Mükellef veya temsilcisi bunları, suç delili olmamaları şartıyla, tutanağı imzalayarak her zaman geri alma hakkına sahiptir),
14. Gerekliğinde, işyerinin her tarafını gezip görmek,
15. İncelemenin, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına teşmil edilmesini gerekli görmesi halinde, mükelleften; araç, gereç ve personeliyle bu işlemlerin yapılması için gerekli yardım ve kolaylığı göstermesini istemek.

### 3. BÖLÜM: AB ÜLKELERİNDE VERGİ İNCELEMELERİ VE TÜRKİYEDE'Kİ VERGİ İNCELEMELERİNDEKİ ETKİNLİK

#### 3.1. Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi İncelemesi

Vergi denetimindeki temel amaç, vergi yükümlülüğünü oluşturan gerçek olaylarla beyan edilen ya da hesaplanan matrahın dayandığı işlemlerin doğru ya da yanlışlığının belirlenmesidir (Aktan, 1992: 93). Bu amaç doğrultusunda vergi denetiminde hem güncel hem de geçmişteki vergisel olaylara ilişkin ikili bir uygulama yapılmaktadır. Bu bağlamda yüzeysel denetim ve kayıt düzeni denetimi de denilen yoklama ile derinlemesine denetim şekli olan vergi incelemeleri kendisini göstermektedir (Akbiyık, 2005: 99). Vergi incelemesi gerçekte Vergi İdaresinin etkinliğini sağlamada önemli bir role sahiptir. Ayrıca vergi incelemesi, vergi sisteminin adil bir şekilde uygulanmasını sağlayarak vergi kaçakçılığı ile mücadelede ve vergi gelirlerini yeterli bir düzeyde sağlamada ve vergi yükümlülüklerinin kendiliğinden yerine getirilmesinin tevsikinde en önemli bir araçtır (Karyağdı, 2006: 2).

Almanya'da vergi incelemesi, Almanya Anayasasının 3/1'inci maddesinde yer alan "Bütün insanlar kanun önünde eşittir" ilkesinin bir sonucu olarak, vergi sisteminin "eşit vergi yükümlenmesini garanti altına alacak kontrol imkânlarıyla desteklenmesi" ihtiyacının gereği olarak düşünülmektedir. Almanya'da vergi incelemeleri sadece beyana dayalı vergilerde yapılmaktadır. Mükellefler ciro, kâr ve aktif toplamı gibi bazı ölçüler dikkate alınarak büyük, orta, küçük ve en küçük işyerleri olmak üzere sınıflandırılmaktadır. Büyük işletmeler azami 5 yıl içinde tüm dönemler itibariyle incelenmekte olup orta işletmelerde inceleme süresi 12 yıla kadar çıkmaktadır (Can, 2004: 28).

Fransa'da Vergiler İdaresi; vergi ve harç koyabilmek, ödenecek borçları ve mükellefin haklarını belirleyebilmek için yapılan beyanları incelemektedir. İnceleme işleminden önce idare, kurumu yapacağı denetimden haberdar etmektedir. Vergi görevlileri inceleme işlemine, haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde başlamaktadırlar. Kanunda yer almamasına rağmen idare görevlilerinin bu tarih kısıtlamasına uymalarını istemektedir. Buna rağmen idare kayıtların kontrolünü yükümlüye haber vermeden de gerçekleştirebilmektedir. Fransa'da vergi incelemesi esas itibariyle yetki ve görev alanlarına göre; bildirimleri yükümlülerden alanlar, bölgeler ve iller arası inceleyciler, ulusal inceleyciler ve tüm vergi ve resimleri inceleyenler tarafından yürütülmektedir (Şeker, 1994: 87). İncelemeler genel olarak kurum veya mükellefin işyerinde yapılmaktadır. İnceleme sonunda ise yükümlü inceleme elemanı tarafından incelemenin sonuçları hakkında bilgilendirilmektedir.

İngiltere' de vergi incelemesi "tax inspector" adı verilen inceleme görevlilerince yerine getirilmektedir. Denetim elemanı Gelir İdaresi adına bireylerin ve kurumların borçlarını

belirlemektedir. Gelir İdaresi Başkanından (Tax Comissioners) bir önceki aşama olarak Gelir İdaresini temsil etmektedir. Vergi kaçakçılığını araştırmaktadır. Ayrıca şirketler, firmalar, bireyler ve ortaklıklara vergi yasalarını uygulamak, hesapları ve bunları oluşturan ögeleri incelemek, incelemeyi yazışarak işyerine giderek veya görümse yoluyla yapmak, yükümlülere tavsiyede bulunmak ve anlaşma sağlamak, teknik ve yazı isleri memurlarını yönetmek denetim elemanlarının yapmakla yükümlü oldukları belli baslı görevleridir (şin, 2005: 144-153).

### **3.2. Türkiye’de Vergi İncelemelerinde Etkinlik**

Vergi incelemelerinde etkinlik tek başına değerlendirilebilir. Ancak unutulmamalıdır ki, vergi incelemeleri vergi denetiminin araçlarından birsidir. Diğerleri ise, yoklama, arama ve bilgi toplamadır. Vergi denetiminin etkinliğinin artırılması, vergi denetiminin araçları olan bu dört kavramın etkin bir şekilde yerine getirilmesi ile mümkün olacaktır.

Vergi idaresinin yaptığı vergi inceleme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği, kanunlara riayet ederek gerekli bilgileri toplanması sonucu, hatalı mükellefler için gerekli işlemlerin yapışmasına ve kasıtlı davranan mükelleflerin cezalandırılmasına ve caydırılmasına bağlıdır (Erdin ve Kibar, 2008: 68).

Vergi denetiminin etkin olması, vergi idaresinin etkin olması sonucunu doğurur. Çünkü vergileme için yapılan giderlerin belirli bir düzeyde tutulması suretiyle toplam vergi gelirlerinde sağlanacak her türlü artışlar vergi idaresinin etkinliğini artırır (Pehlivan, 1986: 2). Vergi idaresinin yaptığı incelemelerdeki etkinliğini artırması şüphesiz idarenin de başarısına yansıyacaktır. Ancak unutulmaması gereken husus, vergi incelemelerinin etkinliğinin sağlanması sadece idareye bağlı değildir. Vergi bilincinin oluşturulması burada büyük önem taşımaktadır. Aynı şekilde sistemin de sürekli olarak gözden geçirilmesi ve geri bildirim sonuçlarına göre gerekli düzenlemelerin yapılması da gerekmektedir (Aslan, 2002: 4).

Vergi denetimi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılır. Bu denetimin vergi ödemekle yükümlü olanların vergiyi doğuran işlemleri ve mükellefiyetle bağlantılı işlemlere ait defter, kayıt ve belgeler üzerinde yapılan inceleme ve araştırmalarla hata, hile ve noksanlıkların ortaya çıkarılması ve düzeltilmesini sağlama işlevinin yanı sıra, vergi ödememeye veya eksik ödemeye neden olan unsurların oluşmasını önleyici işlevi de söz konusudur. Vergi yasaları ne denli mükemmel olursa olsun vergi denetiminin yapılmaması ya da olması gereken nitelik, verimlilik ve etkinlikte yapılamaması oluşturulan sistemin yozlaşmasına ve doğru işlememesine neden olur. Değinilen işlevleri gerçeğeştiren vergi denetiminin temel amacı, kişileri yasalara uygun davranmaya yöneltmektir. Vergi denetimi, yasalara aykırı davrananlar için bir risk oluşturur. Doğru beyanı sağlayan esas kriter, riskin büyüklüğüdür. Mükelleflerin denetim görme riski ne kadar fazla



olursa, vergiye tabi gelirleri doğru beyan etme eğilimi o derecede artar. Vergi yükümlülerinin bir gün denetlenebileceklerini düşünmeleri, yasalara uygun davranmalarını sağlar. Vergi denetiminin caydırıcı etkisi ile mükellefleri eğitici işlevi de gözden uzak tutulmamalıdır (Aslan, 2007).

Ülkemiz 2013 yılına girdiğinde normal olarak yapılan vergi ve harç zamlarının yanında Bakanlar Kurulu Kararı ile de bir takım artışlara gidildi. Bütçe Kanunu'ndaki hedeflerin tutturulması çabası sonucu artacak olan vergi incelemelerinin de söz konusu olacağını, yıl içerisinde yapılan vergi incelemesine tabi tutulacak mükelleflerin seçim yönteminde kendisini göstermektedir. Bu ifadeler aşağıdaki gibi özetlenebilir;

*“Mali İdare vergi incelemesine alınacak mükelleflerin seçiminde bilgisayar programı kullanmaya başladı. Bu programla mükellefin beyannameleri, bilanço ve gelir tabloları birçok açıdan mukayeseli olarak gözden geçiriliyor. Sektörel, bölgesel vb. birçok açıdan karşılaştırmalar yapılıyor ve riskli olabilecek konular belirleniyor ve puanlanıyor. Risk puanları riskin büyüklüğü, önemi ve olasılığı dikkate alınarak bir risk katsayısı ile çarpılarak bir puan bulunuyor ve bu puana bakılarak ilgili şirketin risk puanı bulunan konusunun incelemeye ayrılıp ayrılmayacağına karar veriliyor. İncelemelerin tamamı bu şekilde olmasa da, tahmin edilebilecek kadarıyla büyük ölçüde merkezi olarak seçilip, bölgelere dağıtılıyor. Merkezi olarak, bilgisayar destekli seçme-eleme yöntemleriyle incelemeye seçimdeki tesadüflüğün kalkması söz konusu olacaktır” (Gündüz, 2013).*

2013 yılının başında kamuoyunda yaratılan yukarıda bahsettiğimiz algı, VDK'nın 1 Nisan 2014'te yayınladığı 2013 Faaliyet Raporunda da kendisini açıkça ispatlamaktadır.

Vergi incelemesine tabi tutulacak sektör, konu ve mükelleflerin tespiti ve seçimi için VDK bünyesinde kurulan, Risk Analiz Merkezinde (VDK-RAMER'de), mevcut ve yeni geliştirilen programlar kullanılmaktadır. Bu programlarda yapılan analiz ve karşılaştırmalar neticesinde incelemeye tabi tutulacak sektörler, konular ve mükellefler belirlenmektedir. Bu doğrultuda, Risk Analiz Sistemi (VDK-RAS) kullanılarak yapılan çalışmalar sonucunda belirlenen sektörler ve konularda vergi incelemeleri gerçekleştirilmektedir (VDK, 2013: 20).

Ayrıca, yılın herhangi bir zamanında ortaya çıkan ya da ortaya atılan ihbar ve şikâyet konuları hakkında gerekli vergi incelemeleri gerçekleştirilmektedir. Diğer taraftan, yapılmakta olan teftiş, soruşturma, inceleme ve denetimler esnasında ortaya çıkan vergi inceleme talepleri yerine getirilmektedir. Tüm bunların yanında kamu kurum ve kuruluşlarından gelen ve

doğrudan ya da dolaylı olarak vergisel konuları içeren tüm inceleme ve denetim talepleri değerlendirilerek sonuçlandırılmaktadır (VDK, 2013: 20).

2013 yılı vergi inceleme sonuçları da yukarıdaki bilgileri açıklayıcı niteliktedir. Ancak sadece mükellefin seçim yöntemi vergi incelemesinin etkinliğini belirlememektedir. Bunun yanında aşağıdaki faktörlerin de etkisi önem arz etmektedir;

- Denetim elemanlarının nitelikleri,
- Vergi denetim elemanlarının sayıları,
- Planlama, koordinasyon ve iş bölümü,
- İncelenecek mükelleflerin seçilmesi,
- İncelemelerin yaygınlığı ve tekrarı,
- Mükelleflerin bilgi düzeyi ve davranışları,
- Vergi sistemi,
- Uzlaşma müessesesi,
- Ekonomik gelişmişlik düzeyi,
- Vergi inceleme standartları oluşturulması.

### **3.3.1. İnceleme Elemanlarının Nitelikleri**

Her organizasyonda olduğu gibi vergi denetimi ve incelemesi için oluşturulan organizasyonda hizmetlerin etkinliği ve verimliliğini belirleyen en önemli unsur işleri yerine getiren personelin bilgi ve beceri düzeyidir. Günümüzde vergi incelemeleri vergi müfettişleri tarafından yapılmaktadır.

Vergi Denetim Kurulu'na Vergi Müfettişi olarak yetiştirilmek üzere alınan kişiler, kanunda belirtilen görevleri yapabilmeleri için çeşitli kurs ve seminerler ile vergi hukuku alanında uygulamayı içeren üç yıl süren bir hizmet içi eğitimle, vergi hukuku alanında uzman bir denetim elemanı olarak yetiştirilmektedir. Vergi Müfettişinin asli görevi vergi incelemesidir. Vergi Müfettişi vergi incelemesinin yanı sıra, teftiş ve soruşturma görevlerini de yürütmektedir (VDK Başkanlığı, 2013: 6).

Vergi Müfettişlerinin görev ve yetkileri aşağıda gösterilmiştir yürütmektedir (VDK Başkanlığı, 2013: 7-8):

- a) VUK ve diğer gelir kanunları kapsamına giren vergi incelemelerini yapmak.

- b) Bakanlık ve Bakanlığa bağı, ilgili ve ilişkili Bakanlığın kuruluşlarında, Bakan tarafından Kurula verilen inceleme, teftiş, denetim ve soruşturmaları yerine getirmek.
- c) 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun, karar ve tebliğlere göre incelemeler yapmak.
- d) 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun ve ilgili mevzuat kapsamında incelemeler yapmak.
- e) 492 sayılı Harçlar Kanununa göre harçları tahsile yetkili memurların hesaplarını teftiş etmek, teftiş edilen personel hakkında görüş iletmek.
- f) Mali mevzuat ve bu mevzuatın uygulanmasına ilişkin görüş ve önerilerini Başkanlığa bildirmek.
- g) Başkanlıkça görevlendirilmeleri halinde iktisat, maliye, işletmecilik ve mali denetim gibi konularda araştırma ve etütler yapmak.
- h) Başkanlıkça görevlendirilmeleri halinde Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcılarının mesleki alanda yetkinliklerini artırıcı konferans, kurs, seminer gibi çalışmalara katılmak.
- i) Refakatlerine verilecek Vergi Müfettiş Yardımcılarının meslekte yetişmesini sağlamak; liyakat, temsil, çalışma azmi ve başarıları hakkındaki değerlendirmelerini Başkanlığa intikal ettirmek.
- j) Başkan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak.
- k) Bakan tarafından Kurula verilen her türlü görevi yapmak.

Vergi incelemelerinde görev alacak olan vergi müfettişleri ilk olarak, Vergi Müfettiş Yardımcılığı Giriş Sınavına katılabilmek için ÖSYM tarafından yapılan Kamu Personeli Seçme Sınavında, Kurul tarafından belirlenecek ağırlıklı puan ortalamasını sağlayarak başarılı olmak gerekmektedir. Ayrıca Kurul adına Siyasal Bilgiler, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültelerinden mezun adaylara, Hukuk Fakültelerinden mezun adaylara ve Mühendislik Programlarından mezun adaylara yönelik yazılı sınav yine ÖSYM tarafından yapılmaktadır. Siyasal Bilgiler ve İktisadi ve İdari Bilimler Fakültelerinden mezun adaylara; Hukuk, İktisat, Maliye ve Muhasebe derlerinin konularından; Hukuk Fakültelerinden mezun adaylara, Anayasa Hukuku, İdare Hukuku, İdari Yargılama Usulü, Hukuk Yargılama Usulü, Borçlar Hukuku (Genel Hükümler), Medeni Hukuk (Aile hukuku ve miras hukuku hariç), Ceza Hukuku ve Ceza Muhakemeleri Usulünün Genel Esasları, Ticaret Hukuku (Deniz Ticareti ve Sigorta Hukuku hariç), Vergi Hukuku ve Vergi Usul Hukuku alanlarından; Mühendislik Programlarından mezun adaylara,

Kimya-Malzeme Mühendislik Grubu Testi, Elektrik-Elektronik-Bilgisayar Mühendislik Grubu Testi, Makine-İmalat-Endüstri Mühendislik Grubu Testi, İnşaat ve Yer Bilimleri Mühendislik Grubu Testi ile ilgili konulardan sorular sorulmaktadır (VDK Başkanlığı, 2013: 11-15).

*“Yazılı sınav sonrasında bir de adaylar sözlü sınava tabi tutulmaktadır. Sözlü sınav, adayın; bir konuyu kavrayıp özetleme, ifade yeteneği ve muhakeme gücünün, liyakati, temsil kabiliyeti, bilgi düzeyi, davranış ve tepkilerinin mesleğe veya göreve uygunluğunun, özgüveni, ikna kabiliyeti ve inandırıcılığının, genel yetenek ve genel kültürünün ve bilimsel ve teknolojik gelişmelere açıklığının değerlendirilmesi suretiyle yapılmaktadır” (VDK Başkanlığı, 2013: 17).*

*“Vergi Müfettiş Yardımcılığına atananlar, Başkanlık emrinde; giriş sınavındaki başarı sırasına göre özel eğitim ve temel eğitime tabi tutulurlar. Vergi Müfettiş Yardımcılığına atananlardan giriş sınavındaki başarı sırasına göre en başarılı %20, temel vergi mevzuatı, revizyon, vergi inceleme teknikleri, ihtisas muhasebeleri, mali tablolar analizi, istatistik, gider ve milli emlak mevzuatı, teftiş ve soruşturma usul ve esasları ve Başkanlıkça belirlenen diğer konulardan oluşan üç aylık özel eğitime tabi tutulurken, yapılan giriş sınavında en başarılı ilk %20'ye giremeyenler, temel vergi mevzuatı, revizyon, vergi inceleme teknikleri, teftiş ve soruşturma usul ve esasları, gider ve milli emlak mevzuatı ile Başkanlıkça belirlenen diğer konulardan oluşan üç aylık temel eğitime tabi tutulurlar. Vergi Müfettiş Yardımcıları, temel veya özel eğitimler sonrasında yardımcılık dönemlerinde, meslek konuları ile ilgili bilgi ve becerilerini artırmaya yönelik eğitim almaya devam ederler. Bu eğitimler; Vergi Müfettişi ya da Vergi Başmüfettişi ile yapılacak refakat çalışmalarını da kapsamaktadır. Vergi Denetim Kurulu Vergi Müfettişlerinin eğitimini bir öncelik olarak görmektedir. Bu amaçla, göreve başlayacak Vergi Müfettiş Yardımcılarının en iyi koşullarda yetiştirilmelerini sağlamak için en son teknoloji ile donatılmış Vergi Denetim Kurulu yeni eğitim tesisi Ankara'da Eskişehir Yolu üzerinde 33.000 metrekaresel bir alan üzerinde kurulmuştur. Eğitim tesisimiz içerisinde Vergi Müfettiş Yardımcılarının eğitim göreceği 40'ar kişilik, 23 adet eğitim sınıfı olup aynı anda yaklaşık 1.000 kişiye eğitim verilebilecek kapasiteye sahiptir. Diğer yandan 178 kişilik akustik özelliklere sahip konferans salonu, spor salonu, soyunma odaları, 2 adet yemekhane, kafeterya ve diğer sosyal tesisler bulunmaktadır. Diğer taraftan, Vergi Denetim Kurulu'nun Vergi Müfettişlerinin mesleki gelişimine verdiği önemin gereği olarak Vergi Müfettişlerine verilen eğitim yardımcılık dönemiyle sınırlı kalmamaktadır. Bakanlık ve ilgili üniversitelerce belirlenen şartları taşıyan Vergi*

*Müfettişlerine, ilgili yönetmeliklerde yer alan düzenlemeler çerçevesinde ve Başkanlıkça belirlenen esaslara göre yurtiçi veya yurtdışı lisansüstü öğrenim (master) görme imkanı sağlanmaktadır” (VDK Başkanlığı, 2013: 18-19).*

*“Vergi Müfettiş Yardımcıları, fiilen üç yıl çalışmak ve yardımcılık döneminde performans değerlendirmesine göre başarılı olmak şartıyla yapılacak yeterlik sınavına girmeye hak kazanmaktadırlar. Ayrıca, yardımcılık dönemi dâhil Vergi Müfettişi olarak en az on yıl çalışan, yeterlik sonrası dönemde en az üç yıl performans değerlendirmesine tabi tutulan ve yapılan performans değerlendirmelerinde başarılı olanlar, Vergi Başmüfettişi kadrolarına atanırlar” (VDK Başkanlığı, 2013: 20).*

Vergi müfettiş yardımcısı ve vergi müfettişlerinin Kurul’a girme şekilleri yukarıda özetlenmiştir. Bu mesleği seçen kişilerin öncelikle bitirmeleri gereken lisans düzeyi belirtilmiş daha sonra bir takım sınavlara tabi tutularak mesleğe girişlerinin söz konusu olacağı belirtilmiştir. Ancak unutulmaması gereken husus, bu görevi icra eden personelin yalnızca kurumundan eğitim beklemesi yanlış bir durum olarak değerlendirilebilir. Personelin kendisini geliştirmesi ve mesleği ile ilgili etik kuralları tam anlamıyla benimsemesi, yapacağı incelemelerdeki etkinlik açısından büyük önem taşımaktadır.

### **3.3.2. Vergi İnceleme Elemanlarının Sayıları**

Örgütlenme sorunu tüm organizasyonların yapısında olduğu gibi vergi denetimi için de önem taşımaktadır. Ülkemizde Maliye Bakanlığı’nın fonksiyonlarının artması ve yaygınlaşması gerekçesiyle arttırılan denetim birimlerinin sayısı, bir yandan mükerrer denetime ve kaynak israfına, diğer yandan da denetim kargaşasına ve denetim birimleri arasında koordinasyonsuzluğa sebep olmaktadır (DPT, 2001). Bu nedenle 2011 yılının ortasında yapılan vergi denetim birimleri ile ilgili revizyon sürekli olarak kendisini geliştirmektedir.

10.07.2011 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile “Maliye Teftiş Kurulu”, “Hesap Uzmanları Kurulu”, “Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı” ve “Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları” kapatılmış bunun yerine Maliye Bakanlığı bünyesinde ve doğrudan Bakana bağlı olarak “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı” kurulmuştur. Söz konusu Kararnameyle 10.07.2011 tarihi itibari ile Maliye Başmüfettişi, Baş Hesap Uzmanı ve Gelirler Başkontrolörü kadrolarında bulunanlar Vergi Başmüfettişi kadrolarına; Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı ve Gelirler Kontrolörü ile Vergi Denetmeni kadrolarında bulunanlar Vergi Müfettişi kadrolarına; Maliye Müfettiş Yardımcısı, Hesap Uzman Yardımcısı ve Stajyer Gelirler Kontrolörü ile Vergi Denetmen Yardımcısı kadrolarında

bulunanlarda Vergi Müfettiş Yardımcısı kadrolarına atanmıştır (VDK, 2012). Bunun sonucu ilgili kanunlarda da gerekli değişiklikler yapılmıştır.

VUK'un 135. maddesi gereği 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.

Ülkemizde vergi denetimi nitelikli, ancak sayıca sınırlı denetim elemanınca yapılıyor olması, hem zaman ve hem de maliyet ve etkinlik açısından denetimin başarısızlığının temel unsurlardan birisi olmaktadır (Acar ve Merter, 2004: 9).

Vergi inceleme elemanlarının sayıları her yıl artmaktadır. Ancak rotasyon varlığının olması ve ilgili personellere gerekli özenin gösterilmemesi sebebiyle çoğu personel fazla çalışmadan başka kurumlara geçme yolu aramaktadırlar.

**Tablo 3.1: Vergi İnceleme Elemanlarının Sayısı**

| <b>BİRİM</b>   | <b>VERGİ BAşMüFETTİŞİ SAYISI</b> | <b>VERGİ MÜFETTİŞİ SAYISI</b> | <b>VERGİ MÜFETTİŞİ YRD. SAYISI</b> |
|--|----------------------------------|-------------------------------|------------------------------------|
| <b>VERGİ DENETİM KURULU BAşKANLIğI</b>   | <b>1</b>                         | <b>1</b>                      | <b>267</b>                         |
| <b>BYK LEKLİ MKELLEFLER GRUP BAşKANLIKLARI</b>                                      | <b>253</b>                       | <b>220</b>                    | <b>147</b>                         |
| ANKARA   | 114                              | 92                            | 61                                 |
| İSTANBUL   | 103                              | 112                           | 85                                 |
| İZMİR  | 36                               | 16                            | 1                                  |
| <b>ORGANİZE VERGİ KAAKILIğI İLE MCADELE GRUP BAşKANLIKLARI</b>                        | <b>25</b>                        | <b>63</b>                     | <b>0</b>                           |
| ANKARA   | 10                               | 28                            | 0                                  |
| İSTANBUL   | 15                               | 35                            | 0                                  |
| <b>ÖRTÜLÜ SERMAYE, TRANSFER FİYATLANDIRMASI VE YURTDİŐİ KAZANÇLAR GRUP BAşKANLIKLARI</b> | <b>38</b>                        | <b>49</b>                     | <b>0</b>                           |
| ANKARA   | 14                               | 16                            | 0                                  |
| İSTANBUL   | 12                               | 21                            | 0                                  |
| İZMİR  | 12                               | 12                            | 0                                  |

| <b>KÜÇÜK VE ORTA ÖLÇEKLİ<br/>MÜKELLEFLER GRUP<br/>BAŞKANLIKLARI</b> | <b>0</b>   | <b>2.332</b> | <b>1.975</b> |
|---|------------|--------------|--------------|
| ADANA   | 0          | 68           | 93           |
| ANKARA  | 0          | 197          | 166          |
| ANKARA-BAŞKENT  | 0          | 170          | 147          |
| ANTALYA   | 0          | 108          | 54           |
| AYDIN   | 0          | 38           | 1            |
| BALIKESİR   | 0          | 37           | 10           |
| BURSA   | 0          | 116          | 86           |
| DENİZLİ   | 0          | 40           | 39           |
| DİYARBAKIR  | 0          | 41           | 15           |
| EDİRNE  | 0          | 14           | 0            |
| ERZURUM   | 0          | 32           | 28           |
| ESKİŞEHİR   | 0          | 69           | 58           |
| GAZİANTEP   | 0          | 39           | 48           |
| HATAY   | 0          | 35           | 18           |
| İSTANBUL-ANADOLU  | 0          | 169          | 87           |
| İSTANBUL-BOĞAZIÇI   | 0          | 147          | 253          |
| İSTANBUL-MARMARA  | 0          | 268          | 393          |
| İZMİR   | 0          | 176          | 166          |
| KAHRAMANMARAŞ   | 0          | 30           | 7            |
| KAYSERİ   | 0          | 34           | 57           |
| KOCAELİ   | 0          | 86           | 35           |
| KONYA   | 0          | 81           | 45           |
| MALATYA   | 0          | 34           | 39           |
| MANİSA  | 0          | 34           | 10           |
| MERSİN  | 0          | 36           | 14           |
| MUĞLA   | 0          | 26           | 0            |
| SAKARYA   | 0          | 43           | 18           |
| SAMSUN  | 0          | 55           | 34           |
| ŞANLIURFA   | 0          | 33           | 8            |
| TEKİRDAĞ  | 0          | 27           | 9            |
| TRABZON   | 0          | 26           | 20           |
| ZONGULDAK   | 0          | 23           | 17           |
| <b>TOPLAM</b>   | <b>317</b> | <b>2.665</b> | <b>2.389</b> |

Kaynak: <http://www.vdk.gov.tr/default.aspx?nsw=Zv2b3A2xkCpcV+lewJJuQw==&H7deC+LxBI8=&nm=1015>. (04.04.2014).

Tablo 3.1’de VDK bünyesindeki inceleme elemanlarının unvanlara, gruplara ve illere göre dağılımı yer almaktadır. Tabloda görüldüğü üzere VDK’da toplam 5.371 personelin, 317’si Vergi Başmüfettişi, 2.665’i Vergi Müfettişi ve 2.389’u da Vergi Müfettiş Yardımcısı görev yapmaktadır.

### 3.3.3. Planlama Koordinasyon İş Bölümü

Vergi inceleme elemanlarının tek çatı altında toplanmasından önceki dönemlerde yani 10.07.2011 tarihinden önce bu elamanlar farklı birimlerde dağınık bir yapıdaydılar. Her birim birbirinden bağımsız bir şekilde çalışmakta ve bağımsız raporlar hazırlamaktaydılar. VDK'nın kurulması ile bu sıkıntı ortadan kalmış ve dolayısıyla denetim ve incelemelerde etkinlik kavramından söz edilebilir hale gelmiştir. Bu sayede daha önceleri kimi zaman bir mükellef farklı birimler tarafından birden fazla inceleme işlemine tabi tutulurken bu durum artık ortadan kalkmıştır. Tek çatı altında toplanma ile inceleme elemanlarından yeteri oranda yararlanma söz konusu olmuştur.

*“Kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması amacıyla A Grup Başkanlıkları, B Grup Başkanlıkları, C Grup Başkanlıkları ile Ç Grup Başkanlıkları kurulmuş ve yetki alanları belirlenmiştir. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendinde belirtilen mükellefler büyük ölçekli mükellefleri, bunlar dışında kalanlar da küçük ve orta ölçekli mükellefleri ifade etmektedir. Vergi incelemeleri, söz konusu hadlere bağlı olarak belirlenen ilgili Grup Başkanlıklarında görev yapan Vergi Müfettişlerince yürütülmektedir. Öte yandan, Kurul Başkanlığı tarafından organize vergi kaçakçılığı ile mücadele konusunda önleme, tespit, araştırma ve inceleme yöntem ve teknikleri geliştirme konusunda çalışmalar yürütmek ve Başkanlıkça gerekli görülen ciddi organize vergi kaçakçılığı ile ilgili inceleme yapmak veya koordinasyonu sağlamak görevi C Grubu Başkanlıkları; örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması ve yurtdışı kazançların vergilendirilmesine yönelik vergi incelemeleri ise bu konularda uzmanlaşmış Vergi Müfettişlerinden oluşan Ç Grubu Başkanlıkları aracılığıyla yürütülmektedir” (VDK, 2013: 35).*

Bu Grup Başkanlıkları'nı şu şekilde özetlemek mümkündür (VDK, 2013: 21):

Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları (A Grup Başkanlıkları): Bu grup başkanlığında görev yapan Vergi Müfettişleri, küçük ve orta ölçekli mükelleflerin vergi incelemelerini usul ve esaslar uygun şekilde yürütmektedirler. Ayrıca ihbar ve şikâyet kaynaklı incelemeler, diğer kurum ve kuruluşlardan gelen inceleme talepleri ve VDK-RAS'tan gönderilen inceleme taleplerini yerine getirmektedirler.

\* Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları (B Grup Başkanlıkları): Bu grup bünyesinde görev yapan Vergi Müfettişleri büyük ölçekli mükelleflerin vergi incelemelerini usul ve esaslar uygun şekilde yürütmektedirler. Ayrıca, 2013/1 Sıra Numaralı Vergi İnceleme



ve Denetimi İç Genelgesi ile belirlenen hadler kapsamında olan büyük ölçekli mükellefler ile bu hadlere bakılmaksızın bankalar, sigorta şirketleri, finansal kiralama şirketleri, faktoring ve finansman şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile bireysel emeklilik veya sermaye piyasası faaliyetlerinde bulunan 19.10.2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanununda yer alan faaliyet konularından en az birini yürütmek üzere kurulan kuruluşlar ve finansal holding şirketleri nezdinde tam ve sınırlı vergi incelemelerini de yürütmektedirler.

\* Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıkları (C Grup Başkanlıkları):  
Bu grup bünyesinde görev yapan Vergi Müfettişleri aşağıdaki görev ve faaliyetleri yerine getirmektedirler;

- Mükelleflerin VUK'un "Mükellefin Ödevleri" başlıklı İkinci Kitabında yer alan ödevlere uyumunun tam olarak sağlanması yönünde çalışmalar yapılması,
- Vergi kayıp ve kaçığına neden olabilecek riskli alanlar ile risk unsurlarının tespiti yönünde araştırmalar yapılması ve bu kapsamda Başkanlığın bilgisi dahilinde Bakanlığın ilgili veri tabanı ve ambarlarından yararlanılması,
- Vergi kayıp ve kaçığına önlenmesine ilişkin olarak mevzuat ve uygulamaya yönelik öneri geliştirme çalışmaları yapılması, raporlar hazırlanması,
- Organize ve sistematik vergi kayıp ve kaçığına neden olan alanlara ilişkin inceleme yöntem ve teknikleri geliştirme faaliyetlerinde bulunulması, bu amaçla rehberler ve inceleme rapor örnekleri hazırlanması,
- Vergi inceleme raporları ve vergi suçu raporları üzerinde yapacağı çalışmalarla vergi kaçırma türleri ve bunlarla mücadele yöntemleri konusunda tipoloji raporların oluşturulması,
- Vergisel boyutu da bulunan kaçıkçılıkla mücadele alanında ilgili kamu kurum ve kuruluşlarıyla yakın işbirliği içinde olunması,
- Alanı ile ilgili eğitim, konferans, sempozyum taleplerinden Başkanlıkça uygun görülenlerin karşılanması,
- Yukarıda belirtilen görev alanları ile ilgili strateji belgeleri, eylem planları ile yurtiçi ve yurtdışı gelişme ve toplantıların yakından takip edilmesi, Başkanlıkça belirlenen görevlendirmeler kapsamında bunlara katkıda bulunulması,
- Başkanlıkça uygun görülmesi durumunda ciddi organize vergi kaçıkçılığı olayları ile ilgili inceleme faaliyetlerinin yürütülmesi veya bu konuda gerekli koordinasyonun sağlanması,

- Başkanlıkça verilecek benzeri diğer işlerin yapılması,

\* Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlıkları (Ç Grup Başkanlıkları): Bu grup bünyesinde görev yapan Vergi Müfettişleri, mükelleflerin ilgili ve ilişkili diğer kişilerle olan işlemlerinin transfer fiyatlandırması açısından incelenmesi, yurtdışı faaliyetleri ilgilendiren kazanç ve iratların incelenmesi ile örtülü sermaye konularını içeren vergi incelemeleri başta olmak üzere Başkanlıkça verilecek diğer konularla ilgili her türlü inceleme görevini yerine getirirler. Bu kapsamda aşağıdaki konuların araştırılması ve yapılması gereken incelemelerin yerine getirilmesini gerçekleştirirler;

- Holding veya grup şeklinde örgütlenen mükelleflerin ilişkili kişilerle olan münasebetleri esas olmak üzere, iktisadi işletmelerin ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak yaptıkları sermaye, mal ve hizmet ticareti ile bunların kiralanması ve fiyatlandırması konuları,
- Çok uluslu şirketlerin vergisel yükümlülüklerini en aza indirmek adına yaptıkları işlemleri,
- Mükelleflerin ortaklarından veya ortakları ile ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı yollardan temin ederek işletmede kullandıkları borçları,
- Ticari ve sınai mahiyette olmayan yatırımlarını yurtdışında düşük vergi oranına sahip ülkelere yönlendiren mükellefler ile Türkiye’de yatırım yapan mükellefler arasında oluşan vergi adaletsizliğini önleyecek çalışmaları,
- Vergi kaybının önlenmesi amacıyla vergi planlaması ve vergi erteleme yöntemleri,
- Vergi sistemimizde vergi kaçırma ve/veya vergiden kaçınmada kullanılan ilişkili kişilerle yapılan işlemleri,
- “Vergi Cennetleri” olarak nitelendirilen ülkelerde yerleşik kişilere çeşitli adlar altında yapılan ödemeler.

İşgücü imkânları, mükellef sayısı, bunların iller itibarıyla dağılımı, inceleme oranı, uygulanacak inceleme yöntemleri, incelemede öncelik verilecek konular ve sektörler gibi kıstaslarla genel bir denetim planının hazırlanması ve denetim birimleri arasında koordinasyon ve iş bölümüne gidilmesi zorunludur. Bu şekilde, vergi inceleme elemanları daha etkin kullanılarak ülke genelinde daha etkin incelemeler yapılabilecektir (Akbaş, 1990: 227). VDK’nın kurulması ile de tam olarak amaçlanmak istenen durum budur. Farklı birimlerdeki anlaşmazlıklar ortadan kaldırılarak tek birimde ve iş bölümü çerçevesinde vergi incelemelerindeki etkinliğin ve verimliliğin artırılması söz konusudur.

### 3.3.4. İncelenecek Mükelleflerin Seçilmesi

VDK bünyesinde oluşturulan VDK-RAS'ta; her türlü bilgi, veri ve istatistik kullanılarak mükelleflerin faaliyetleri gruplar ve sektörler itibarıyla analiz edilmektedir. Çeşitli mukayeseler de yapılarak bu suretle risk alanları belirlenmektedir. Bu süreçte, mükellefler tarafından sunulan bilgi ve belgelerin yanında finans kuruluşlarından, mükellefle iş ilişkisi olanlardan, Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK), Tapu İdaresi, Gümrük İdaresi gibi kamu kurum ve kuruluşlarından ve diğer her türlü kaynaktan elde edilen veriler derlenerek nitelikli veri haline getirilmekte ve risk analiz programları kullanılarak analize tabi tutulmaktadır (VDK, 2013: 35).

VDK tarafından 2013 yılında VDK-RAM ile aşağıdaki işlemler gerçekleştirilmiştir (VDK, 2014: 56):

*“Risk Analiz Modeli kapsamında kullanılması amacıyla sigorta sektörüne yönelik olarak, yoğun şekilde çalışma toplantıları düzenlenmiş ve sektörde yer alan firmalardan bilgi isteme yöntemiyle veri temini yoluna gidilmiştir. Temin edilen bilgiler üzerinden yürütülen risk analiz çalışmaları sonucunda 18 mükellef nezdinde vergi incelemesi başlatılmıştır.*

*Mükellefler tarafından verilmesi gereken beyanname ve bildirimlerde yer alan bilgilerin doğru ve eksiksiz doldurulmasının sağlanması ile bu bilgilerin veri analizine uygun ve risk analiz değerlendirmesine imkân verecek mahiyette olmasının temini açısından GİB ile yazışmalarda bulunulmuş ve risk analiz çalışmalarının daha etkin ve verimli yürütülmesini teminen bir kısım bildirim ve beyannamelerde 2013 yılı içerisinde değişiklik gerçekleştirilmesi sağlanmıştır. Kurumlar Vergisi Beyannameleri ile transfer fiyatlandırması raporu ve formlarına ilişkin değişiklik talepleri ile ilgili görüşmeler devam etmektedir.*

*Kurul veri tabanı, GİB veri tabanı ve diğer kamu ve özel sektör kurumlarından gönderilen verilerden yararlanılıp veri eşleştirme veya değişik analiz yöntemleri kullanılarak, farklı sektörlerde faaliyette bulunan mükelleflere ilişkin risk analiz çalışmaları sonucunda toplam 7.536 mükellef incelemeye sevk edilmiştir.*

*Risk analiz çalışmaları kapsamında incelemeye sevk edilen mükelleflerin yer aldıkları başlıca sektörler aşağıdaki gibidir (VDK, 2014: 56):*

- Akaryakıt (LPG)
- Alkollü içecek
- Altın
- Banka ve özel finans kurumları

- *Demir çelik*
- *Enerji*
- *E-ticaret*
- *Holdingle ve bağılı şirketleri*
- *Otomobil*
- *Otomobil lastiğı*
- *Madencilik*
- *Otelcilik ve Konaklama Hizmetleri*
- *Reklamcılık*
- *Sigortacılık*
- *POS tefecilik faaliyetiyle uğraşanlar*

*2013 yılında VDK-RAMER tarafından 41 adet Risk Analiz Raporu düzenlenmiş olup; söz konusu Risk Analiz Raporları ile 305 mükellef hakkında sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma ile pos tefecilik faaliyetleri yönlerinden risk değerlendirmesinde bulunulmuş ve söz konusu mükellefler incelemeye sevk edilmiştir (VDK, 2014: 56).*

*Risk analiz programları kullanılarak yapılan analiz ve mukayeseler neticesinde riskli sektörler ve mükellefler ile risk alanları ve dereceleri objektif olarak belirlenmekte, incelenecek konu ve mükellefler Kurulun aktif işgücü ile risk alanları ve risk dereceleri dikkate alınarak seçilmektedir. Optimal zaman ve kaynak kullanımını sağlamak amacıyla Kurul, mevcut risk analizi programlarının yetenek ve kapasitesini artırmakta ve bunlara yeni uygulamalar eklemektedir. Bu bağlamda, 21/12/2012 tarihinde başlanmış olan VDK-RAM'ın oluşturulması çalışmaları kapsamında, VDK-RAMER tarafından riskli mükellefleri belirleyecek senaryoların oluşturulması amacıyla çalışma toplantıları 2013 yılında tamamlanmış olup, mükelleflerin VDK-RAMER tarafından kullanılan tüm risk kriterlerinin revize edilmesi, yeni kriterlerin oluşturularak sektörel yönden risk belirlemesine imkân veren ve risk analiz sürecinde sürekliliğı sağlayan bir program altyapısı oluşturulmuş ve söz konusu programın yazılım çalışmalarına 2013 yılı son çeyreğinde başlanmıştır” (VDK, 2013: 35).*

Sonuç olarak seçilecek mükellefin tam olarak belirlenmesi önemli bir konudur. Yapılacak vergi incelemelerinin etkin ve verimli olabilmesi için beyanlarının doğruluğı şüphe taşıyan mükelleflerin seçilmesi gerekmektedir. Yani bu konudaki etkinlik ve verimlilik seçilecek mükellefin sayısının fazla olması ile değil doğru mükelleflerin seçilmesi ile mümkün

olacaktır. Sistemin kurulmasındaki bu amaç bu konuya hizmet etmektedir. Gelişi güzel mükellef seçimi incelemelerin sonuçlarının olumlu olması bile doğru mükellef seçildiğini göstermemektedir. İncelemeye tabi tutulacak mükellef seçimindeki en iyi yaklaşımlardan birisini ABD uygulamaktadır.

Amerika Birleşik Devletleri'nde, inceleme oranı yaklaşık olarak %1,5'dir. Ancak ABD'de bilinen bir konu; her yüz kişiden sadece üçünün vergi kaçırmasıdır. Ancak incelemeye alınan her yüz mükelleften yetmiş beşinin vergi kaçırdığı tespit edilmiştir. Bu oran bize, incelemeye alınan mükelleflerin ne kadar isabetli bir şekilde seçildiğini göstermektedir (Başak, 2006: 79).

### **3.3.5. İncelemelerin Yaygınlığı**

VDK'nın kurulması ile birlikte denetim işlemleri tek çatı altında yürütülmeye başlanmıştır. Bu bağlamda önceki denetim birimlerinin birbirlerinden bağımsız ve organize olmadan inceleme işlemlerini gerçekleştirmeleri aslında incelemelerin tekrar yapılması ya da yaygınlığı hususunda kriter olmaktan uzak bir durum olarak nitelendirilebilmektedir.

İnceleme oranının en ideali, zaman aşımı süresi (beş yıl) içerisinde her mükellefin en azından bir defa incelenmesi gerektiğinden hareketle, %20 olarak kabul edilebilir (Akbaş, 1990: 229). Ülkemizde gerçekleştirilen incelemelerin de hem seçilecek mükellef açısından hem de zaman açısından doğru yapılması etkinliği artıracaktır. Hem bu seçimin uygun bir şekilde gerçekleşmesi incelemelerin yaygınlığı ve tekrarlığı konusunda da olumlu etki yaratacaktır.

### **3.3.6. Mükelleflerin Bilgi Düzeyi ve Davranışları**

Türkiye'deki mükelleflerde bazı sebeplerden dolayı vergi ödeme bilinci düşük seviyededir. Vergi bilincinin oluşturulması amacıyla yönelik olarak, vergi mükelleflerine güvenilmesinin ve mükelleflerin vergilerini gönüllü olarak ödeyebilmelerini sağlayacak tedbirlerin alınması gereklidir (Tosuner ve Arıkan, 2003: 68).

Ülkemizde modern vergi yaklaşımına da paralel olarak bilinen beyana dayalı vergileme sistemi söz konusudur. Beyan usulünün temel noktası, mükellefin vergi karşısındaki durumunu kendisinin belirlenmesidir. Ancak, beyan usulünün başarılı olması, geniş ölçüde mükellefin vergi bilincine ve idarenin mükelleflere ait bildirimlerin doğruluğunu araştırmasındaki başarıya bağlıdır. Vergi idaresinin, sayıları günümüzde milyonlarla ifade edilen mükellefleri teker teker ele alıp inceleyemeyeceği gerçeği göz önünde bulundurulduğunda, burada en önemli görev mükelleflere düşmektedir. Buna göre başarılı bir vergilemenin temel şartı, mükelleflerdeki vergi bilincinin geliştirilmesidir (Sürmen, 1992: 26-27).

Bir ülkede vergi bilinci sayesinde, vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı ekonominin önüne geçilebilir ve büyük ölçüde sosyo-ekonomik gelişmeler sağlanır. Vergi idaresinin organizasyonları ve vergi denetimleri daha kolay, hızlı ve etkin bir şekilde gerçekleşir. Bireyler ödedikleri vergilerin nasıl kullanıldığını denetlemek için ise vergi tekniğinin açık, şeffaf, net olması konusunda otoriteye baskı yaparak demokrasinin gelişimine katkı sağlamış olurlar (Çak, Şeker ve Bingöl, 2010: 76-77).

Kamu hizmetlerinin müşterisi ve tüketicisi olan vatandaşların, ödedikleri vergiler sonucu aldıkları hizmetlerin kalitesinin düşük olması ve kamuda yapılan yolsuzluklar, mükelleflerde vergiye karşı direnci artıran ve kafalarında soru işareti yaratan önemli bir unsur niteliğindedir. Bunun sonucu olarak ortaya çıkan, bireylerin vergi ödemedeki isteksizliğine karşılık kaliteli hizmet beklemeleri, bütçe üzerinde bir baskıyı ortaya çıkarmaktadır.

Günümüzde vergiler, ülkelerin bütçelerinde önemli bir ağırlığa sahip olan ve vazgeçilemez temel gelir kaynağıdır. Diğer taraftan sürekli bir artış içinde olan kamu harcamalarını finanse etmek ülkeler açısından her geçen gün zor bir hal almaktadır. Harcamalardaki bu artışın vergiler ile finanse edilmesi istenmekte ancak vergi kayıp ve kaçakları nedeniyle her zaman bu durum söz konusu olamamaktadır bu durumda devletler borçlanma gibi diğer finansman kaynaklarına başvurabilmektedirler (Güner, 2008: 8).

Vergi mükelleflerine değişik konularla ve değişik zamanlarda sürekli bilgilendirme amaçlı toplantı, seminer ve konferanslar düzenlenmektedir. Meslek mensubu kişilere yönelik olarak da her yıl paneller düzenlenmektedir. Ancak, yine de bugün itibarıyla ne meslek mensubu kişilerin ne de mükelleflerin yeteri kadar vergi bilincine ulaştıklarını söylemek mümkün değildir. Dolayısıyla çabalar yetersiz kalmaktadır. Ödenen vergilerin nerelere kullanıldığı konusunda kişilerce olumsuz kanaatler edinilmiş olmasının da bir direnç oluşturduğu kesindir. Ancak bu vergi idaresinin dışında bir unsurdur. Kamu gelirlerinin etkin ve yerinde kullanımı konusu da bu bilincin oluşmasında önem arz etmektedir (Akbaş, 1990: 230). Mükelleflerin hakları konusunda gerekli bilgilendirmeler yapılmalıdır. Bu hem incelemelere hız verecek hem de mükellef idare işbirliğini güçlendirecektir. Kişilerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak, mükellefleri bilgilendirmekle ve iyi ilişkiler kurmakla mümkündür. Dolayısıyla, vergi idaresinin, mükellefi zorlayıcı değil yol gösterici olması gerekir.

Vergi bilinci doğrultusunda yapılan araştırmalar neticesinde ise vatandaşın toplanan vergilerin kendilerine hizmet olarak dönmediğini düşünmekte hatta çarçur edilerek yok edildiğini düşünmektedirler. (Karyağdı, 2001: 146).

Vergi bilincinin toplumda yerleşmesinin toplumdaki bireylere olan faydası da yadsınamaz seviyededir. Toplum tarafından benimsenen ve sahiplenen her şeyin kalıcı olacağı

bilindiğine göre, ilk olarak mükellefiyet ile vatandaşlık arasındaki bağın açıklanması ve kurulması, bu sırada da verginin en temel vatandaşlık ödevlerinden biri olduğuna yönelik bir eğitim anlayışının benimsenmesi gerekmektedir. bu sayede toplumun kabul ettiği bir davranış biçimi ülkenin tamamına yayılır. (Alkan, 2009: 11).

Ülkemizde vergi bilinci az olduğu sonucuna; diğer ülkelerle karşılaştırılabilir nitelikteki kayıt dışı ekonomiye ve ülkemizdeki kayıt dışı ekonomi oranına bakarak varılabilir. Bu tür ülkelerde kayıt dışı ekonomiye sebep olan faaliyetlerin kısıtlanması ya da kaldırılması gerekir. Şüphesiz kayıt dışı faaliyetler ekonomik nedenlerin yanında bazı sosyolojik nedenleri de barındırır. Hızlı nüfus artışının etkisiyle göçlerin oluşması buna örnek oluşturabilir. Göçlerin sonucunda oluşan işsizlik ve çarpık kentleşme, işgücü piyasasını olumsuz etkilemekte ve bu sosyolojik olaylar kayıt dışı istihdamı tetiklemektedir.

Ülkemizde vergi bilinci ile ilgili 2010 yılında yapılan araştırma sonucu ulaşılan bilgiler aşağıdaki gibi özetlenebilir (Seviğ, 2010):

- Vergi hem vatandaşlık görevi olarak görülmekte hem de dini bir görev olarak nitelendirilerek vergi ile ilgili "kul hakkına girmek" ifadesi kullanılmaktadır.
- Kişinin vergi kaçırmasının hukuki yaptırımlara bağlı olduğunu, yaptırım derecesi düşük ise fazla, eğer ki yaptırım caydırıcı ise az vergi kaçakçılığı yapılmaktadır.
- Katılımcılar arasında vergi yükü en fazla görülen vergi türleri KDV ile ÖTV'dir.
- Katılımcılar arasında en çok vergiyi çalışanlar yani memur, işçi ve emeklinin verdiği düşüncesi sahiptir. Meslek ve sanat erbablarının daha az vergi verdiği düşünülmektedir.
- Katılımcılara göre Türkiye'de adil bir vergi toplama söz konusu değildir. Ayrıca Türk Vergi Sistemi net ve anlaşılır değildir.
- Vergi değişikliklerinde vatandaş ihtiyaçları dikkate alınmamaktadır.
- Katılımcılar tarafından vergi indirimlerinin olumlu bir katkı yarattığı düşünülmektedir.
- Vergi iadesi kalktığından beri fiş/fatura alma-verme alışkanlığı da kalkmıştır.
- Katılımcıların yaklaşık yarısı kaç adet vergi ödediğini bilmemektedir.
- Katılımcıların yüzde 66,7'si alışveriş yaparken ürünlerin fiyat etiketlerinde vergi hariç fiyatın yazılmasını istemektedir.
- Toplumda olağanüstü durumlar için alınan ek/veya geçici vergilerden katılımcılar memnun değiller.
- Toplumun büyük bir kesimi vergi bilincini artırıcı faaliyetleri yetersiz bulmaktadır.

- Katılımcılar adil bir vergi reformuna ihtiyaç duyulduğunu belirtmektedirler.

Sonuç olarak unutulmaması gereken temel husus, vergi bilincinin sadece vatandaşlarda oluşturulması isteğinin yanlış bir yaklaşım tarzı olduğudur. İnceleme elemanlarında ve mükelleflerle ilişkili tüketicilerde ve diğer mükelleflerde de vergi bilinci oluşturulması bu nokta da önem arz etmektedir.

### **3.3.7. Vergi Sistemi**

Ülkemizdeki vergi incelemelerinin etkinliğini artıracak bir diğer unsur da vergi sisteminin net, açıklayıcı ve kolay anlaşılabilir hükümlerden oluşmasının zorunluluğudur. Kanunlardaki yoruma açık maddelerin daha net bir şekilde düzenlenmesi hem mükellefler açısından hem de inceleme elemanları açısından önem taşımaktadır. Ülkemizde vergi sistemi, 1950’ den beri harcanan yoğun çabalara rağmen, bir türlü ekonomik kalkınma gereksinimlerine uyum içinde geliştirilmemiştir.

Vergi kanunları, tıpkı “İnsan Hakları Bildirgesi” veya “Anayasa” gibi toplumun tümünü ilgilendiren kamusal düzenlemelerdir. Bu nedenle de vergi kanunlarının herkes tarafından okunup anlaşılacağı seviyede açık ve anlaşılır olması gerekir. Bununla birlikte vergi kanunlarının giderek anlaşılmasında güçlükler çekilen, karmaşık bir yapıya evrilmekte olduğu gözlemlenmektedir. Vergi sistemindeki başlıca karmaşa göstergeleri şu şekildedir (Karabacak, 2013: 39):

- Vergi Kanunlarının Sayısı ve Uzunluğu
- Vergiye Uyum İçin Harcanan Süre
- Devletin Vergi Kanunlarını Uygulamak İçin Yaptığı Harcamalar
- Vergi Mükelleflerinin Vergi Uzmanına Başvuru Oranı
- Metin Analiz Teknikleri ve Bazı Bulgular

Vergi sistemimizin yeniden yapılanmasında amaç, vergilerimizin yaygınlaştırılması ve vergi denetim ve incelemelerinin etkinliğinin artırılması yönünde olmalıdır.

### **3.3.8. Uzlaşma**

Uzlaşma müessesesi, 263239 sayılı Kanun ile 1986 yılından itibaren uygulanmaktadır. Bu müessese tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma olarak iki şekilde yapılmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma, incelemeyi yapan birim tarafından yapılırken tarhiyat sonrası uzlaşma mükellefin bağlı olduğu vergi dairesince yapılmaktadır. Dolayısıyla, vergi inceleme birimleri tarafından yapılan tarhiyat öncesi uzlaşma konumuz açısından önem taşımaktadır. Vergi incelemelerine, mükelleflerin tarhiyat öncesi uzlaşma talep etmeleri ve



uzlaşma rakamları ile uzlaşılan mükellef sayısı etkinlik açısından çok büyük önem taşımaktadır. Çünkü nihai olarak devletin kasasına girecek olan verginin tutarının belirlendiği müessese tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesidir. Mükellefler çoğunlukla tarhiyat öncesi uzlaşmayı talep etmektedirler. Burada uzlaşma sağlanamaz ise, mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşma talep hakkı bulunmamaktadır. Dolayısıyla, tarhiyat öncesi uzlaşmada uzlaşmayı kabul etmeyen mükellefin dava yolunu tercih ettiği kabul edilmelidir (Erdem, 2007: 66-67).

Ülkemizde yapılan vergi incelemeleri sonucunda vergi ve cezalarda uzlaşmaya gidilen toplam tutar ve değerlendirilmesi 3.3 nolu Vergi İncelemelerinin Etkinliğini Gösteren Bazı İstatistiki Veriler ve Genel Değerlendirme başlığında ayrıntılı bir şekilde ele alınacaktır.

### **3.3.9. Ekonomik Gelişmişlik Düzeyi**

Toplumsal yapı, dinamik bir özellik içermektedir. Tüm toplumlar, bir değişim süreci içindedirler. Bu değişim, toplumdaki tüm kurumların zaman içinde gelişerek değişmesini ifade etmektedir. Dolayısıyla toplumların ekonomik, sosyal ve politik yapılarındaki değişikliklere bağlı olarak vergi yapısı da zaman içinde değişime uğrar. Böyle bir sistem gelecekte de yaklaşık olarak ve çok yavaş bir mükemmelliğe erişebilecektir (Haller, 1974: 311). Vergi yapısı, vergilerin bileşimini ve karşılıklı yerini anlatmak için kullanılan bir kavramdır. Vergi sistemlerini meydana getiren vergilerin, gerek toplam vergiler içerisinde ve gerekse gayri safi milli hasıla (GSMH) ve devlet gelirleri gibi diğer ekonomik büyüklükler içindeki nispi paylarını ve önemlerini anlatır (Korkmaz, 1982:21).

Türkiye’de vergilerin oranlarındaki değişimde son yıllarda dolaylı vergilerin oranının artması ile ilişkilidir. Kurumlar vergisinin oranının azalmasına karşılık, KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergilerin oranlarının yüksek olması, düşük gelirli kesimleri zor duruma düşürmektedir. Bu sonucun ortaya çıkmaması için harcama vergilerini lüks, normal ve düşük mallar şeklinde bir sınıflandırmaya tabi tutmak ve düşük mallar dışında, uygun bir şekilde artan oranlı bir tarife uygulamak daha adil olabilecektir. Ancak bu uygulamayı bugün itibariyle gelişmiş ülkelerde bile görmek mümkün değildir (Ay ve Talaşlı, 2008: 144).

2003 yılında getirilen belirli bir tutarın üstündeki meblağların ödenmesi ya da tahsilinin gerçekleşmesinde dekont veya hesap bildirim cetvelleri zorunluluğu da vergi incelemelerinde etkinliği artırıcı bir unsur olarak değerlendirilebilir. Vergi incelemelerindeki verim ve etkinliğinin artırılmasının da ekonomik gelişmelere paralel olacağı unutulmamalıdır.

### **3.3.10. Vergi İncelemelerinde Çalışma Standartları Oluşturmak**

Tüm vergi incelemesine yetkili birimlerce uyulması zorunlu standartlar oluşturulmalıdır. Vergi inceleme elemanlarının mükelleflere davranışları farklılıklar arz

etmektedir. Bu durum haksız ve adil olmayan uygulamalara yol açabilmektedir. Her mükellefe aynı şekilde davranılması konusu başta olmak üzere mükellef haklarına saygı, devlet kazansın yaklaşımından kaçınma, gerçek mahiyet, tutanakların önemi ve vergi suçunun tespiti konularını içeren standartlar oluşturulmalıdır.

Ülkemizde bu doğrultuda etkin, verimli, standart ve kaliteli bir vergi denetimi dolayısıyla vergi incelemesi yapılması çalışmalarına 2013 yılında başlanmıştır. Bu çerçevede yapılan çalışmalar, yargıya intikal eden işlem sayısının oransal olarak azaltılması ve yargıda idare lehine sonuçlanan işlem sayısının artırılması için her bir vergi türü itibarıyla, vergi incelemelerine ve vergi inceleme raporlarına ilişkin gerekli ilke, standart, yöntem ve tekniklerin geliştirilmesi konularını kapsamaktadır. Bu kapsamda yapılacak düzenlemeler iki aşamadan oluşmaktadır (VDK, 2014: 36):

- Vergi Denetim Standartlarının oluşturulması: Yapılan denetim faaliyetinin kalitesini güvence altına almayı amaçlayan çerçeve ilkeleri ifade etmektedir. Diğer bir deyişle, “standartlar” incelemelerde kullanılacak yöntemleri değil “ana prensipleri” ifade etmektedir.
- Vergi İnceleme Rehberlerinin hazırlanması: Bu rehber incelemeye hazırlık, incelemenin yürütülmesi, rapor düzenlenmesi konularını kapsayacak şekilde düzenlenmektedir.

### **3.4. Vergi İncelemelerinin Etkinliğini Gösteren Bazı İstatistikî Veriler ve Genel Değerlendirme**

Vergi incelemelerinin etkinliğini toplam mükellef sayıları, inceleme yapılan mükellef sayıları, inceleme sonucu bulunan vergi farkları, tarh ettirilen vergi miktarları, kesilen vergi kaybı ve usulsüzlük cezaları tablolarından yararlanarak ölçülebilmektedir. Bu kısımda vergi incelemesine yetkili vergi daireleri ve VDK bünyesindeki vergi müfettiş ve yardımcılar tarafından yapılan incelemeler GİB ve VDK tarafından yayınlanan yıllık faaliyet raporlarından faydalanılacaktır. Ayrıca GİB internet sitesinde bulunan bazı vergi istatistikleri de kullanılacaktır.

İlk olarak yıllar itibarıyla vergi türlerine göre ülkemizdeki mükellef sayıları ve beyan edilen vergi tutarı ile tahakkuk eden vergi tutarları incelenecektir.

#### **3.4.1. Genel İstatistikler**

Ülkemizde vergi gelirleri kamu giderlerinin karşılanması açısından birinci kalem olarak değerlendirilmektedir. Vergi toplama sistemindeki aksaklıklar kamu hizmetlerinin aksamasına sebep olmaktadır. Beyan edilen matrahın geçerliliğinin olmadığı belirlenen mükellefler ve sektör bazında çeşitli kriterlere göre belirlenen mükellefler GİB ve VDK Vergi Müfettişleri

tarafından vergi incelemelerine tabi tutularak, vergi toplama sistemindeki aksaklıklar giderilmeye çalışılmaktadır. Aşağıdaki tablolarda ülkemizdeki vergi türlerine göre mükellef sayıları, bu sayılardaki yıllar itibariyle meydana gelen değişimler ve mükelleflerin vergi türüne göre toplam vergi mükellefleri içerisindeki payları gösterilmiştir. Ayrıca, vergi türlerine göre beyan sayısı, matrah ve tahakkuk eden vergi tutarları da verilmiştir.

#### **3.4.1.1. GSYH, Vergi Gelirleri ve Vergi Yüğü**

Ekonomik büyümenin sağlanması, ülkeler için büyük önem taşımakla birlikte; özellikle gelişmekte olan ülkelerde temel ekonomik amaçlardan biri olmuştur. Gelişmiş ülkeler belli bir büyüme hızını korumak gibi daha basit bir çaba içinde olurken; gelişmekte olan ülkeler belli bir büyüme seviyesi hedefine ulaşma çabasında olmaktadır. Ekonomik büyümeyi sağlamanın birçok yolu olmakla birlikte, ekonomik büyümenin de vergi ile doğrudan bir ilişkisi söz konusudur.

Vergi gelirleri, kamusal hizmetlerin yerine getirilmesinde en önemli gelir kaynaklarından biridir. Diğer yandan sosyal güvenlik hizmetleri, devlet yatırımları ve diğer kamusal giderlerin karşılanmasında da önemli bir fon kaynağıdır. Vergi hasılatının artmasına neden olan faktörler ülkeden ülkeye değişmekle beraber, vergilerin en önemli işlevi kamu gelirlerini artırmasıdır. Vergilenebilir yeni kaynakların yaratılmasında kişi başına gelir artışı, sanayileşmenin altyapı ihtiyaçları ve kamu talepleri gibi faktörler etkili olmaktadır. Vergiler bir ekonomide üretilen mal ve hizmetlerin miktarını, üretim faktörlerinin gelir ve fiyatlarını doğrudan veya dolaylı olarak etkileyebilmektedir. Kalkınmakta olan ülkelerde verginin kalkınma aracı olarak, tasarruf düzeyinin belirlenmesinde ve kaynak dağılımı üzerindeki etkisi kullanılmaktadır (Temiz, 2008: 2).

Ülkemizde, vergi gelirlerinin kamu için önemi büyüktür. Ancak vergi ödeyen mükelleflerin ise şikâyeti kişisel vergi yüküdür. Önemli olan vergi toplama yaklaşımı; bu ikisi arasında denge kurabilmektir. Vergi yasalarında yapılan değişiklik ve yeniliklerdeki amacın bu konu üzerinde olması her vergi ödeyen vatandaşın temennisidir.

**Tablo 3.2: GSYH, Genel Bütçe Vergi Gelirleri ve Vergi Yüğü (2002- 2012) (Bin TL)**

| <b>YILLAR<sup>1</sup></b>  | <b>GSYH<br/>(1998 BAZLI)</b> | <b>VERGİ<br/>GELİRLERİ<br/>(* )</b> | <b>VERGİ YÜKÜ<br/>(%)</b> |
|--|------------------------------|-------------------------------------|---------------------------|
| 2002   | 350.476.089                  | 65.188.479                          | 18,60                     |
| 2003   | 454.780.659                  | 89.893.112                          | 19,77                     |
| 2004   | 559.033.026                  | 111.335.368                         | 19,92                     |
| 2005   | 648.931.712                  | 131.948.778                         | 20,33                     |
| 2006   | 758.390.785                  | 151.271.701                         | 19,95                     |
| 2007   | 843.178.421                  | 171.098.466                         | 20,29                     |
| 2008   | 950.534.251                  | 189.980.827                         | 19,99                     |
| 2009   | 952.558.579                  | 196.313.308                         | 20,61                     |
| 2010   | 1.098.799.348                | 235.714.637                         | 21,45                     |
| 2011   | 1.297.713.210                | 284.490.017                         | 21,92                     |
| 2012   | 1.415.786.010                | 317.218.619                         | 22,41                     |
| (*) VERGİ GELİRLERİ RAKAMLARI MAHALLİ İDARE VE FON PAYLARI İLE RED VE İADELER DAHİL TUTARLARDIR.                           |                              |                                     |                           |
| NOT: 2008-2012 YILLARI VERGİ GELİRLERİ İÇERİSİNDEKİ GELİR VERGİSİ TEVKİFAT RAKAMINA ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ TUTARI DAHİLDİR. |                              |                                     |                           |

**Kaynak:** GİB, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_2.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_2.xls.htm)

Genel olarak Türkiye’de ekonomik kalkınma açısından bir süreklilik ve büyüme söz konusudur. GSYH’nın, vergi gelirlerinin ve mükellef açısından vergi yükünün son 10 yıllık verilerine Tablo 3.2’de bakıldığında genel olarak bir artış görülmektedir. Ekonomik kalkınmada önem taşıyan GSYH’nın artışı ile ülkenin vergi gelirleri de artmaktadır.

#### **3.4.1.2. Mükellef Sayıları**

Ülkemizde, ekonomiye kayıtlı mükellef sayısı vergi gelirleri açısından önem taşımaktadır. Ancak sürdürülebilir kalkınmayı engelleyen, vergi gelirlerini azaltan, çalışma hayatını olumsuz etkileyen ve haksız rekabete yol açan kayıt dışı mükelleflerinde varlığı söz konusudur. Bu bakımdan ilk olarak bu kapsamda yapılan çalışmalar büyük önem arz

<sup>1</sup> Çalışma esnasında 2013 verileri henüz yayınlanmamıştır.

etmektedir. Sonuç olarak Maliye Bakanlığı'nın hem kayıt dışı ekonomi ile mücadelesi hem de kayıtlı mükelleflerin vergi kaçakçılığının engellenmesi konusundaki çalışmaları devam etmektedir. Doğal olarak vergi incelemeleri kayıtlı mükellefler üzerinde yapılacağı için, vergi incelemelerinin etkinliği ve verimliliği kayıt dışı mükellef sayısına göre değerlendirilmemektedir.

**Tablo 3.3: Yıllar İtibariyle Vergi Türüne Göre Faal Mükellef Sayıları**

|             | GELİR VERGİSİ | GELİR STOPAJ VERGİSİ | G.M.S.İ.  | BASİT USULDE VERGİLENDİRİLEN GELİR VERGİSİ | KURUMLAR VERGİSİ | K.D.V.    |
|-------------|---------------|----------------------|-----------|--|------------------|-----------|
| 2009-ARALIK | 1.683.308     | 2.322.883            | 840.077   | 739.092                                    | 640.786          | 2.249.950 |
| 2010-ARALIK | 1.693.316     | 2.353.382            | 972.864   | 728.850                                    | 652.009          | 2.271.049 |
| 2011-ARALIK | 1.703.754     | 2.386.309            | 1.043.058 | 714.693                                    | 663.967          | 2.293.765 |
| 2012-ARALIK | 1.760.785     | 2.433.590            | 1.336.632 | 705.093                                    | 662.190          | 2.343.221 |
| 2013-ARALIK | 1.798.056     | 2.471.782            | 1.550.164 | 693.694                                    | 662.225          | 2.378.432 |

**Kaynak:** GİB, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/20141.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/20141.htm)

**Tablo 3.4: Yıllar İtibariyle Vergi Türüne Göre Faal Mükellef Sayılarındaki Değişim (%)**

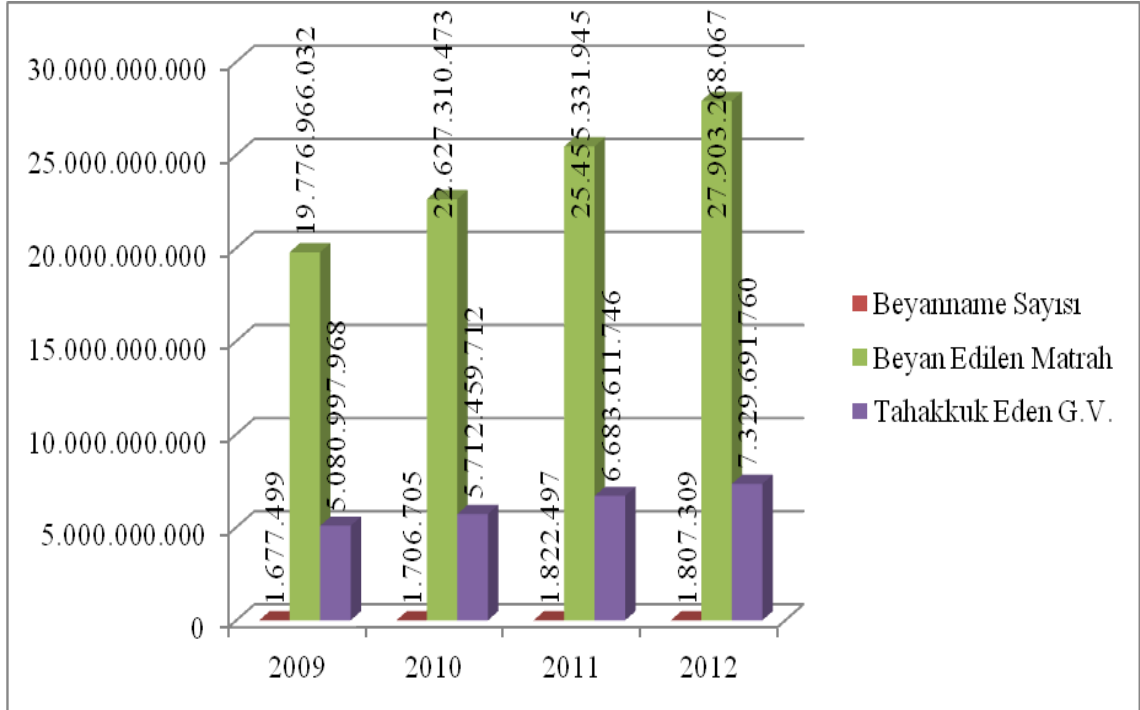
|             | GELİR VERGİSİ | GELİR STOPAJ VERGİSİ | G.M.S.İ. | BASİT USULDE VERGİLENDİRİLEN GELİR VERGİSİ | KURUMLAR VERGİSİ | K.D.V. |
|-------------|---------------|----------------------|----------|--|------------------|--------|
| 2009-ARALIK | -             | -                    | -        | -  | -                | -      |
| 2010-ARALIK | 0,59%         | 1,31%                | 15,81%   | -1,39%                                     | 1,75%            | 0,94%  |
| 2011-ARALIK | 0,62%         | 1,40%                | 7,22%    | -1,94%                                     | 1,83%            | 1,00%  |
| 2012-ARALIK | 3,35%         | 1,98%                | 28,15%   | -1,34%                                     | -0,27%           | 2,16%  |
| 2013-ARALIK | 2,12%         | 1,57%                | 15,98%   | -1,62%                                     | 0,01%            | 1,50%  |

**Kaynak:** GİB.

Tablo 3.3 incelendiğinde 2013 yılı verileri içerisinde vergi türlerine göre mükellef sayıları içerisinde en fazla mükellef, gelir stopajı ve KDV türlerindedir.

Tablo 3.4 incelendiğinde ise 2009-2013 dönemi içerisindeki vergi türüne göre mükellef sayılarında yıllar itibariyle fazla bir değişme gerçekleşmemiştir. 2013 yılında 2012 yılına göre gelir vergisi mükellefleri %2,12; GMSİ mükellefleri %15,98; kurumlar vergisi mükellefleri ise %0,01 oranında artış göstermiştir. Dikkati çeken bir husus ise basit usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerinin sayısı her geçen yıl azalmıştır. Son olarak 2013 yılında 2012 yılına göre -%1,62 oranında bir azalma gerçekleşmiştir.

### 3.4.1.3. Vergi Türlerine Göre Matrah ve Vergi Tutarları

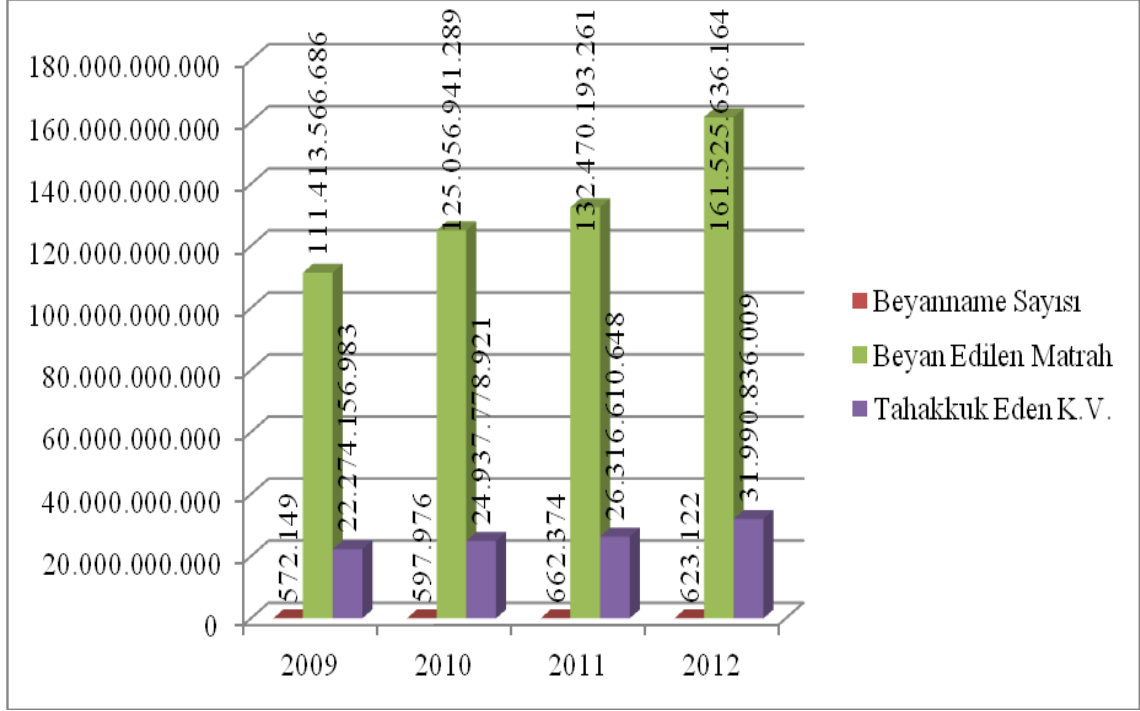


Şekil 3.1: Yıllar İtibari ile Gelir Vergisi (Beyan Sayısı-Matrah-Tahakkuk Eden Vergi)

Kaynak: GİB (verilerinden oluşturulmuştur<sup>2</sup>).

Yukarıdaki şekil 3.1 incelendiğinde 2009-2012 yıllarına ait gelir vergisi beyanname sayısı, beyan edilen matrah ve tahakkuk eden gelir vergisi tutarlarında sürekli olarak bir artış görülmektedir. 2009 yılında 1.667.449 olan beyanname sayısı 2012 yılına gelindiğinde 1.807.309 olarak gerçekleşmiştir. Aynı şekilde 2009 yılında beyan edilen matrah tutarı olan 19.776.966.032 TL'ye karşılık 5.080.997.968 TL'lik gelir vergisi tahakkuk ettirilmiştir. Bu tutarlar 2012 yılında ise beyan edilen matrah tutarı olan 27.903.268.067 TL'ye karşılık 7.329.691.760 TL'lik tahakkuk eden gelir vergisi tutarı şeklinde gerçekleşmiştir. 2012 yılındaki beyanname sayısı 2009 yılında verilen beyanname sayısına göre %7,74; beyan edilen matraha göre %41,09; tahakkuk eden gelir vergisine göre ise %44,26'lık bir oranda artış göstermiştir.

<sup>2</sup> Çalışma esnasında 2013 verileri henüz yayınlanmamıştır.

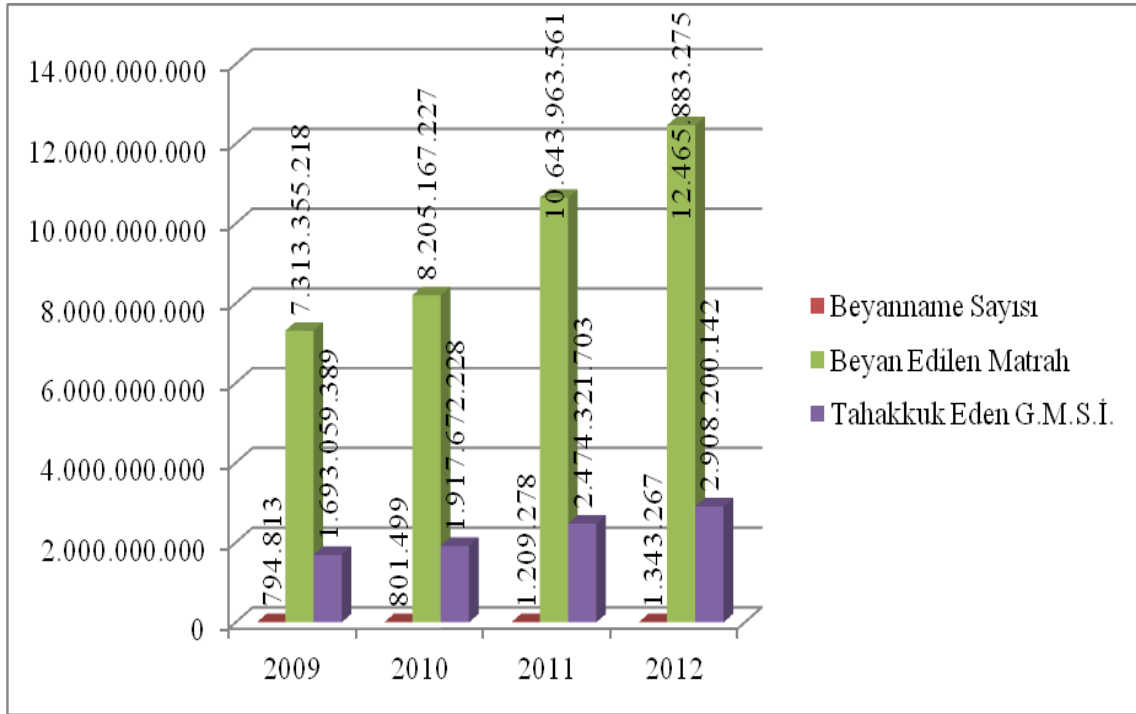


**Şekil 3.2: Yıllar İtibari ile Kurumlar Vergisi (Beyan Sayısı-Matrah-Tahakkuk Eden Vergi)**

**Kaynak:** GİB (verilerinden oluşturulmuştur<sup>3</sup>).

Yukarıdaki şekil 3.2 incelendiğinde 2009-2012 yıllarına ait kurumlar vergisi beyanname sayısı, beyan edilen matrah ve tahakkuk eden kurumlar vergisi tutarlarında sürekli olarak bir artış görülmektedir. Sadece 2012 yılındaki beyanname sayısında bir önceki yıl olan 2011 yılına göre (-%5,93) 39.252 adet bir azalış söz konusudur. 2009 yılında 572.149 olan beyanname sayısı 2012 yılına gelindiğinde 623.122 olarak gerçekleşmiştir. Aynı şekilde 2009 yılında beyan edilen matrah tutarı olan 111.413.566.686 TL'ye karşılık 22.274.156.983 TL'lik kurumlar vergisi tahakkuk ettirilmiştir. Bu tutarlar 2012 yılında ise beyan edilen matrah tutarı olan 161.525.636.164 TL'ye karşılık 31.990.836.009 TL'lik tahakkuk eden kurumlar vergisi tutarı şeklinde gerçekleşmiştir. 2012 yılındaki beyanname sayısı 2009 yılında verilen beyanname sayısına göre %8,91; beyan edilen matraha göre %44,98; tahakkuk eden gelir vergisine göre ise %43,62'lik bir oranda artış göstermiştir.

<sup>3</sup> Çalışma esnasında 2013 verileri henüz yayınlanmamıştır.



**Şekil 3.3: Yıllar İtibari ile G.M.S.İ. Vergisi (Beyan Sayısı-Matrah-Tahakkuk Eden Vergi)**

**Kaynak:** GİB (verilerinden oluşturulmuştur<sup>4</sup>).

Yukarıdaki şekil 3.3 incelendiğinde 2009-2012 yıllarına ait GMSİ vergisi beyanname sayısı, beyan edilen matrah ve tahakkuk eden gelir vergisi tutarlarında sürekli olarak bir artış görülmektedir. 2009 yılında 794.813 olan GMSİ vergisi beyanname sayısı 2012 yılına gelindiğinde 1.343.267 olarak gerçekleşmiştir. Aynı şekilde 2009 yılında beyan edilen matrah tutarı olan 7.313.355.218 TL'ye karşılık 1.693.059.389 TL'lik vergi tahakkuk ettirilmiştir. Bu tutarlar 2012 yılında ise beyan edilen matrah tutarı olan 12.465.883.275 TL'ye karşılık 2.908.200.142 TL'lik tahakkuk eden GMSİ vergisi tutarı şeklinde gerçekleşmiştir. 2012 yılındaki beyanname sayısı 2009 yılında verilen beyanname sayısına göre %69; beyan edilen matraha göre %70,45; tahakkuk eden vergiye göre ise %71,77'lik bir oranda artış göstermiştir.

### 3.4.2. Vergi Dairesi Müdürlüklerince Yapılan Vergi İncelemeleri

Daha önce bahsettiğimiz gibi 10.07.2011 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanan KHK ile "Maliye Teftiş Kurulu", "Hesap Uzmanları Kurulu", "Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı" ve "Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları" kapatılmış ve incelemeye yetkililer kanunda yeniden düzenlenmiştir. VUK'un 139. maddesinde de belirtildiği üzere incelemeye yetkililerden birisi de vergi dairesi müdürleridir. Bu kısımda 2011 ve 2012 yılında 81 ilin vergi dairesi

<sup>4</sup> Çalışma esnasında 2013 verileri henüz yayınlanmamıştır.



müdürlerince yapılan vergi incelemelerine ait bilgiler verilecektir. Çalışmamız esnasında GİB web sitesinde 2013 verileri henüz yayınlanmamıştır.

**Tablo 3.5: Vergi Türleri İtibariyle 2011-2012 Yılı İncelenen Mükellef ve Rapor Sayısı**

| VERGİ TÜRÜ                 | İncelenen Mükellef Sayısı |              | Değişim (%)    | Rapor Sayısı  |               | Değişim (%)    |
|----------------------------|---------------------------|--------------|----------------|---------------|---------------|----------------|
|                            | 2011                      | 2012         |                | 2011          | 2012          |                |
| Gelir Vergisi              | 1.641                     | 1.578        | -3,84%         | 1.942         | 2.293         | 18,07%         |
| Kurumlar Vergisi           | 709                       | 419          | -40,90%        | 850           | 475           | -44,12%        |
| KDV                        | 4.536                     | 4.274        | -5,78%         | 4.977         | 4.947         | -0,60%         |
| BSMV                       | 5                         | 13           | 160,00%        | 9             | 27            | 200,00%        |
| Veraset ve İntikal Vergisi | 5                         | 2            | -60,00%        | 5             | 2             | -60,00%        |
| Damga Vergisi              | 66                        | 64           | -3,03%         | 86            | 91            | 5,81%          |
| Geçici Vergi               | 971                       | 992          | 2,16%          | 1.229         | 1.582         | 28,72%         |
| Diğer Vergiler             | 4.737                     | 2.565        | -45,85%        | 4.993         | 2.775         | -44,42%        |
| <b>TOPLAM</b>              | <b>12.670</b>             | <b>9.868</b> | <b>-22,12%</b> | <b>14.091</b> | <b>12.192</b> | <b>-13,48%</b> |

Kaynak: GİB, 2012; GİB, 2013.

**Tablo 3.6: Vergi Türleri İtibariyle 2011-2012 Yılı İnceleme Sonuçları**

| VERGİ TÜRÜ        | İNCELENEN MATRAH (TL) |                      | BULUNAN MATRAH FARKI (TL) |                    | MATRAH FARKI ÜZERİNDEN TARH EDİLEN VERGİ (TL) |                   |
|-------------------|-----------------------|----------------------|---------------------------|--------------------|---|-------------------|
|                   | 2011                  | 2012                 | 2011                      | 2012               | 2011  | 2012              |
| Gelir Vergisi     | 1.586.197.618         | 96.143.976           | 18.430.305                | 25.582.141         | 5.180.306                                     | 7.722.879         |
| Kurumlar Ver.     | 4.251.799.781         | 15.694.708           | 18.600.315                | 10.625.304         | 4.581.149                                     | 2.561.915         |
| KDV               | 9.136.386.241         | 3.746.260.371        | 334.385.008               | 274.356.674        | 142.277.905                                   | 71.160.687        |
| BSMV              | 1.124.673             | 1.070.854            | 489.412                   | 993.910            | 24.464  | 73.760            |
| Ver. ve İnt. Ver. | -                     | 1.468.852            | 320.100                   | -                  | 29.437  | 144.229           |
| Damga Ver.        | 1.071.568.451         | 5.043.509            | 111.849.011               | 24.103.355         | 3.276.376                                     | 1.518.546         |
| Geçici Vergi      | 60.782.428            | 38.671.559           | 38.685.827                | 44.550.680         | 4.212.617                                     | 4.184.643         |
| Diğer Vergiler    | 314.287.167           | 469.670.602          | 232.295.564               | 160.920.217        | 8.849.955                                     | 8.782.883         |
| <b>TOPLAM</b>     | <b>16.422.146.359</b> | <b>4.374.024.432</b> | <b>755.055.542</b>        | <b>541.132.281</b> | <b>168.432.209</b>                            | <b>96.149.542</b> |

Kaynak: GİB, 2012; GİB, 2013.

Tablo 3.5 incelendiğinde; 2011 yılında vergi dairesi müdürlerince yapılan vergi incelemeleri neticesinde, 12.670 mükellef incelemeye tabi tutulmuş ve bunun sonucunda 14.091 adet vergi inceleme raporu düzenlenmiştir. Tablo 3.6 incelendiğinde yine 2011 yılı içerisinde; 16.422.146.360 TL matrah üzerinden, 755.055.542 TL matrah farkı bulunmuş ve bulunan matrah farkı üzerinden 168.432.209 TL vergi tarh edilmiştir. Aynı şekilde tablo 3.5 incelendiğinde; 2012 yılı içerisinde yapılan vergi incelemeleri neticesinde; 9.868 mükellef incelenmiş ve bunun sonucunda 12.192 adet vergi inceleme raporu düzenlenmiştir. Tablo 3.6 incelendiğinde yine 2012 yılı içerisinde; 4.374.024.432 TL matrah üzerinden, 541.132.281 TL matrah farkı bulunmuş ve bulunan matrah farkı üzerinden 96.149.542 TL vergi tarh edilmiştir.

2012 yılında tablo 3.5'te görüldüğü üzere vergi dairesi müdürlerince incelenen mükellef sayısında bir önceki yıla göre -%22,12 oranında bir azalış, düzenlenen rapor sayısında ise 2012 yılında bir önceki yıla göre -%13,48 oranında bir azalış söz konusudur.

**Tablo 3.7: 2011-2012 Yılları İtibariyle İncelenen ve Bulunan Matrahtaki Değişim ve İlişki Oranları**

| VERGİ TÜRÜ        | İNCELENEN MATRAH DEĞİŞİM (%) | BULUNAN MATRAH FARKI DEĞİŞİM (%) | İNCELENEN - BULUNAN MATRAH İLİŞKİSİ (%) |              |
|-------------------|------------------------------|----------------------------------|---|--------------|
|                   | 2012                         | 2012                             | 2011                                    | 2012         |
| Gelir Vergisi     | -93,94                       | 38,80                            | 1,16                                    | 26,61        |
| Kurumlar Ver.     | -99,63                       | -42,88                           | 0,44                                    | 67,70        |
| KDV               | -59,00                       | -17,95                           | 3,66                                    | 7,32         |
| BSMV              | -4,79                        | 103,08                           | 43,52                                   | 92,81        |
| Ver. ve İnt. Ver. | -                            | -                                | -                                       | -            |
| Damga Ver.        | -99,53                       | -78,45                           | 10,44                                   | 477,91       |
| Geçici Vergi      | -36,38                       | 15,16                            | 63,65                                   | 115,20       |
| Diğer Vergiler    | 49,44                        | -30,73                           | 73,91                                   | 34,26        |
| <b>TOPLAM</b>     | <b>-73,37</b>                | <b>-28,33</b>                    | <b>4,60</b>                             | <b>12,37</b> |

**Kaynak:** GİB 2011 ve 2012 faaliyet raporlarındaki verilerden hazırlanmıştır.

Yukarıdaki tablo 3.7 incelendiğinde 2011 ve 2012 yılları itibariyle vergi dairesi müdürlerince incelenen matrah ve bulunan matrah farklarındaki değişim oranları ve her bir yıl için incelenen matrahın içinden ne kadarlık bir oranda vergiye dahil edilmemiş (bulunan ya da beyan edilmemiş ya da eksik beyan edilmiş) matrah bulunduğu, vergi türleri itibariyle gösterilmektedir. Buna göre 2012 yılında bir önceki yıla göre incelenen matrahta %73,37 oranında bir azalış ve bulunan matrahta da bir önceki yıla göre %28,33 oranında bir azalış söz

konusudur. Aslında bu azalışların temel nedeni ülkemizde vergi denetim sisteminin ve denetim birimlerinin 2011 yılının ortalarında yeniden yapılanmasıyla ilişkilidir.

**Tablo 3.8: Vergi Türleri İtibariyle 2012 Yılı İncelemelerinde Kesilen Cezalar**

| VERGİ TÜRÜ        | İncelenen Mükellef Sayısı | Rapor Sayısı  | Usulsüzlük Cezası (TL) | Özel Usulsüzlük Cezası (TL) | Vergi Ziyayı Cezası (TL) |
|-------------------|---------------------------|---------------|------------------------|-----------------------------|--------------------------|
| Gelir Vergisi     | 1.578                     | 2.293         | 252.685                | 23.353.626                  | 10.249.065               |
| Kurumlar Ver.     | 419                       | 475           | 10.024                 | 3.706.785                   | 4.537.694                |
| KDV               | 4.274                     | 4.947         | 388.615                | 24.587.671                  | 225.853.847              |
| ÖTV               | 120                       | 135           | 2.570                  | 527.566                     | 7.212.833                |
| BSMV              | 13                        | 27            | 560                    | 55.176                      | 74.315                   |
| Ver. ve İnt. Ver. | 2                         | 2             | -                      | -                           | 144.229                  |
| Damga Ver.        | 64                        | 91            | 1.607                  | 15.667                      | 1.556.923                |
| Geçici Vergi      | 992                       | 1.582         | 7.860                  | 2.896.178                   | 8.921.878                |
| Diğer Vergiler    | 2.445                     | 2.775         | 88.951                 | 4.182.379                   | 2.946.647                |
| <b>TOPLAM</b>     | <b>9.868</b>              | <b>12.192</b> | <b>752.872</b>         | <b>59.325.046</b>           | <b>261.497.431</b>       |

**Kaynak:** GİB, 2013.

Yukarıdaki tablo 3.8 incelendiğinde 2012 yılı içerisinde vergi dairesi müdürlerince incelenen 9.868 mükellefe 752.872 TL usulsüzlük cezası, 59.325.046 TL özel usulsüzlük cezası ve 261.497.431 TL vergi ziyayı cezası kesilmiştir.

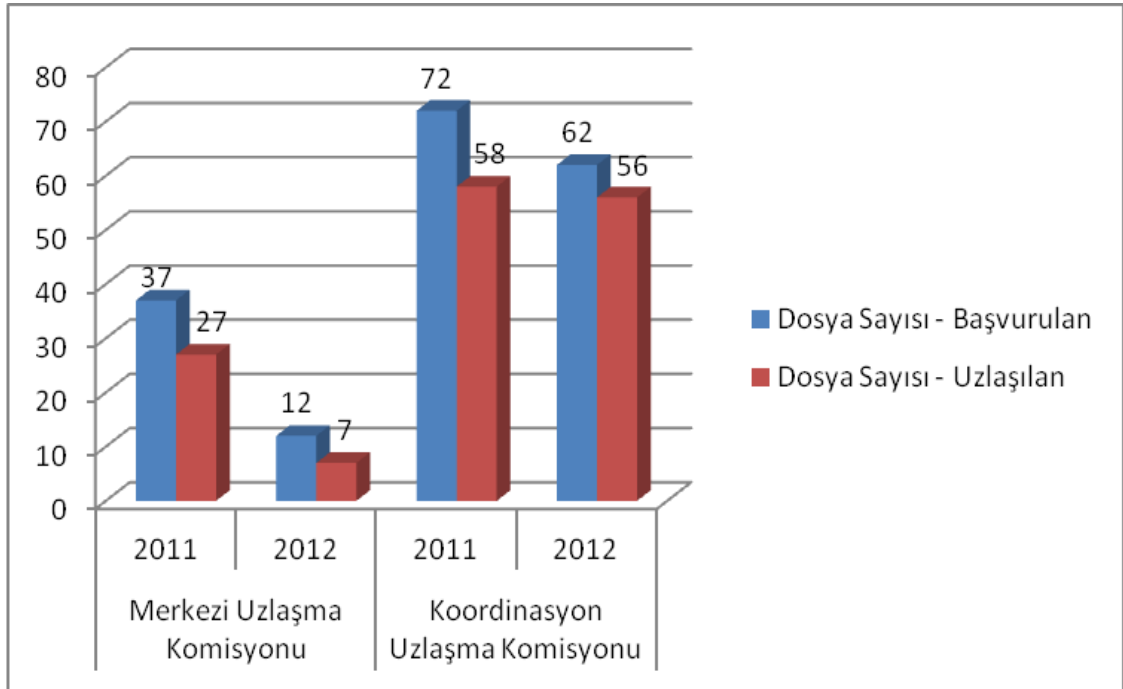
Vergi incelemelerinde bir diğer husus da uzlaşmadır.

*“Uzlaşma, mükelleflerin adlarına yapılan tarhiyatı yargıya intikal ettirmeden önce, vergi idaresi ile tahakkuk edecek vergi ve ceza hususunda anlaşmak için başvurabilecekleri idari bir çözüm yoludur. Kamu alacağının kısa sürede tahsilini sağlayan uzlaşma yolu, aynı zamanda mükellefin yargı sürecinde katlanacağı maliyetleri ve bürokratik işlemleri de ortadan kaldırmaktadır. Türk vergi sisteminde uzlaşma, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki şekilde düzenlenmiştir. Mükellefler bunların yalnızca birinden faydalanabilirler (GİB, 2007c: 7).*

*Tarhiyat öncesi uzlaşma, nezdinde vergi incelenmesine başlanmış mükelleflerin adlarına tarhiyat yapılmadan önce kullanabileceği bir haktır. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına; vergi incelemeleri sonucunda bulunan matrah veya matrah farkları üzerine salınacak vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyayı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girmektedir. Ancak, kaçakçılık suç ve cezalarından dolayı vergi ziyayına sebebiyet verilmesi durumunda kesilecek ceza uzlaşma kapsamı dışındadır (GİB, 2007c: 9).*

*Tarhiyat Sonrası Uzlaşma; verginin tarh edilmesi ve cezanın kesilmesinden sonra başvurulabilecek bir yol olduğundan Tarhiyat Sonrası Uzlaşma olarak adlandırılmıştır. Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına; vergi daireleri tarafından mükellef adına ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen ve vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile kaçakçılık suç ve cezalarından dolayı vergi ziyasına sebebiyet verilmesi durumunda kesilecek ceza uzlaşma kapsamı dışındadır) girmektedir. Mükellefler tarafından yasal süresinden sonra verilen beyannameler ile Vergi Usul Kanununun 371 inci maddesine göre pişmanlık talepli olarak kabul edilen ancak şartların ihlali nedeniyle kanuni süresinden sonra verilen beyanname olarak işleme tabi tutulan beyannameler üzerinden tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilen vergilere ilişkin olarak kesilen vergi ziyai cezaları da uzlaşma kapsamındadır” (GİB, 2007c:17).*

GİB tarafından yapılan vergi incelemeleri sonucu tarh işleminden önce ya da sonra ortaya çıkan durumlarda mükellefler ile uzlaşma söz konusu olduğu zaman, ilgili komisyonlar olan “Merkezi Uzlaşma Komisyonu” ve “Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu” uzlaşma süreçlerini yönetirler.

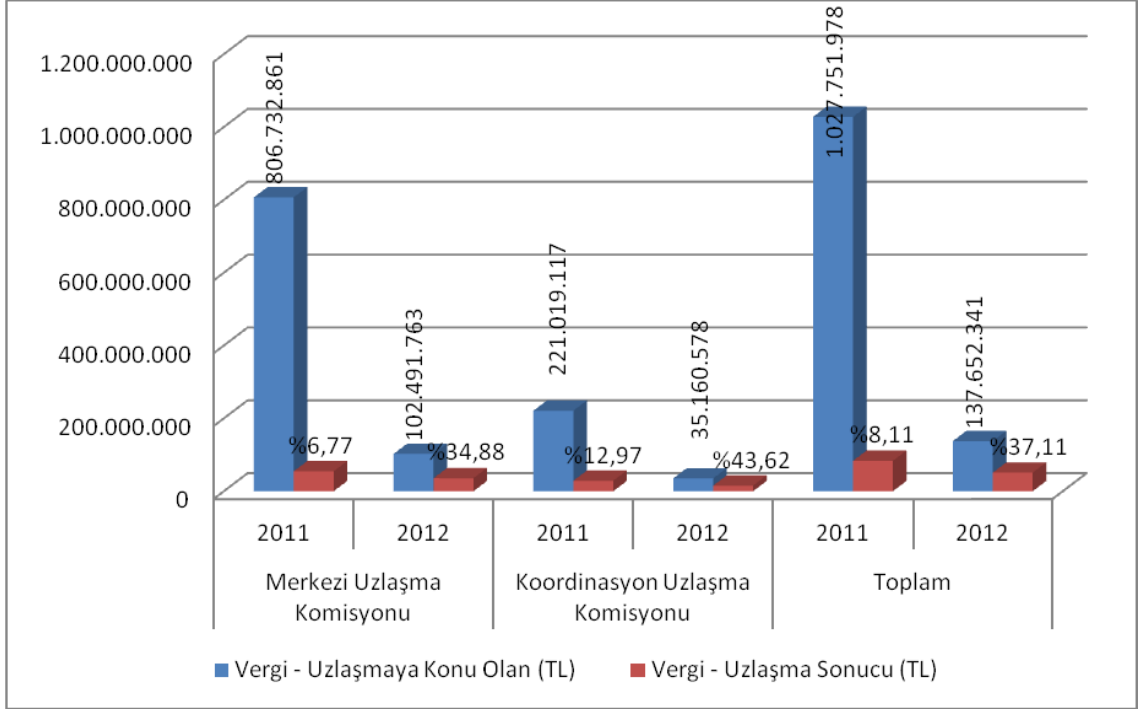


**Şekil 3.4: GİB 2011 ve 2012 Vergi İncelemelerinde Uzlaşmaya Konu Olan ve Uzlaşılan Dosya Adetleri**

**Kaynak:** GİB, 2013 ve GİB, 2012 verilerinden hazırlanmıştır.

Yukarıda yer alan şekil 3.4’de GİB tarafından uzlaşmaya konu olan dosya bilgileri yer almaktadır. Buna göre Merkezi Uzlaşma Komisyonu’nda 2011 yılında 37 adet uzlaşma dosyası görüşülmüş ve 27 tanesi uzlaşma ile sonuçlanmış; 2012 yılında ise 12 adet uzlaşma dosyası görüşülmüş ve 7 tanesi uzlaşma ile sonuçlanmıştır. Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu’nda ise

2011 yılında 72 adet dosya görüşülmüş ve 58 tanesi uzlaşma ile sonuçlanmış; 2012 yılında ise 62 adet dosya görüşülmüş ve 56 tanesi uzlaşma ile sonuçlanmıştır. GİB bünyesinde toplam olarak 2012 yılında 78 adet uzlaşma dosyası görüşülmüş ve bunların 63 tanesi uzlaşma ile sonuçlanmıştır. Sonuç olarak 2013 yılında bir önceki yıla göre uzlaşma başvuruları ve uzlaşılan dosya sayısındaki azalışa karşılık başvuru dosyalarındaki uzlaşma oranı ise yaklaşık olarak %15 artış göstermiştir.



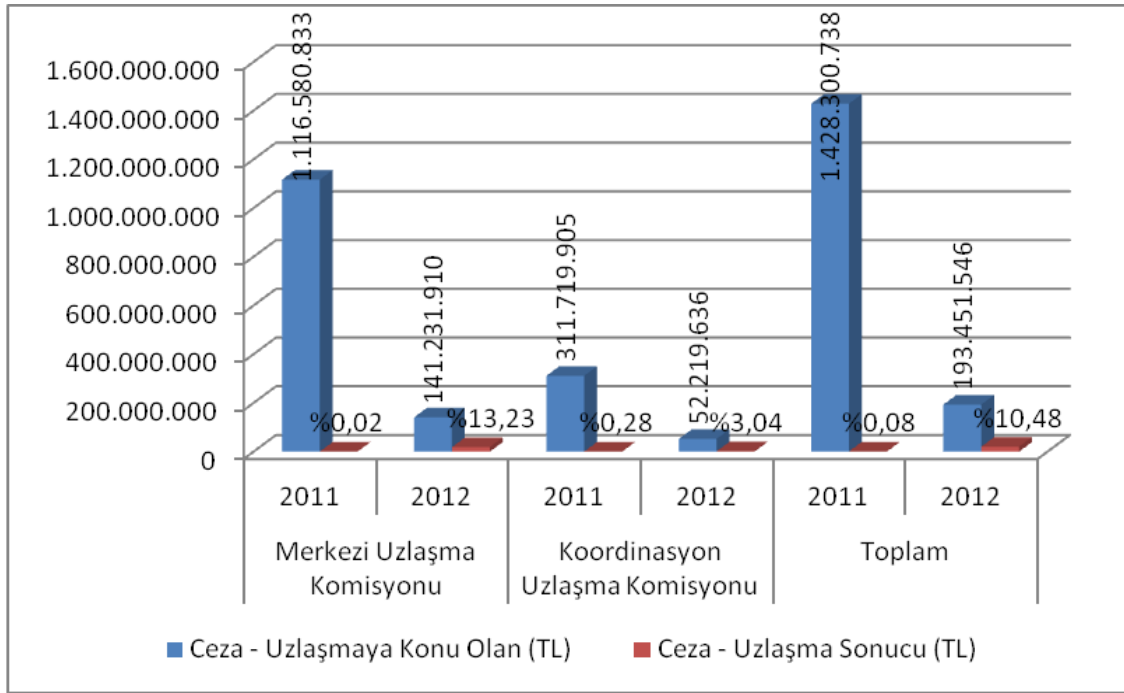
**Şekil 3.5: GİB 2011 ve 2012 Vergi İncelemelerinde Uzlaşmaya Konu Olan ve Uzlaşılan Vergi Tutarları**

**Kaynak:** GİB, 2013 ve GİB, 2012 verilerinden hazırlanmıştır.

Vergi incelemelerindeki amaç, devleti uğrayacağı zararlardan kurtarmak ve yine devleti bilerek ya da istemeyerek de olsa zarara uğratarak kamu gelirlerinin azalmasına sebep olan mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu araştırmak ve neticesinde eksik vergi tespiti durumunda bunu cezası ile tahsil etmek olarak özetleyebiliriz. Tabiki inceleme sonucu eksik vergi ödediği tespit edilen mükellef için bir hak olan uzlaşma konusunu devletin yararı açısından mükellef ya da dosya sayısına göre değil de uzlaşma sonucu ortaya çıkan vergi gelirleri ve vergi cezalarının tutarlarına değerlendirmek daha doğru bir yaklaşım olacaktır. Buna göre yukarıdaki şekil 3.5'e göre Merkezi Uzlaşma Komisyonu'nda 2011 yılında uzlaşmaya konu olan 806.732.861 TL'lik vergi tutarının %6,77'si olan 54.634.706 TL'si; 2012 yılında ise 102.491.763 TL'lik uzlaşmaya konu olan tutarın %34,88'i olan 35.748.387 TL'lik kısmı uzlaşmaya ile neticelenmiştir. Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu'da ise, 2011 yılında uzlaşmaya konu olan 221.019.117 TL'lik vergi tutarının %12,97'si olan 28.548.387 TL'si; 2012 yılında ise 35.160.578 TL'lik

uzlaşmaya konu olan tutarın %43,62'si olan 15.337.151 TL'si uzlaşma ile neticelenmiştir. Genel olarak bakıldığında ise GİB tarafından yapılan vergi incelemeleri sonucu ise toplam uzlaşmaya konu olan vergi tutarının 2011 yılı için %8,11'i olan 83.309.115 TL'si; 2012 yılı için %37,11'i olan 51.085.539 TL'si uzlaşmaya vaki olmuştur. Tutar ve oranlara bakıldığında ise 2011 yılında uzlaşma hakkını kullanan mükellef sayısının 2012 yılından yüksek olduğu ve yine buna bağlı olarak uzlaşılan tutarında 2011 yılında 2012 yılına göre yüksek olduğu anlaşılmaktadır. Bir başka durum ise 2012 yılında uzlaşmaya konu olan tutarın düşük olmasına karşın uzlaşılan vergi tutarının yüksek olması –ki bu 2011 yılı için tam tersi bir durumdur- 2012 yılındaki uzlaşma çabalarının daha fazla olduğunu göstermektedir.

Bir başka durumda ise; 2011 yılında vergi incelemeleri sonucunda bulunan matrah farkı olan 755.055.542 TL'nin %11,03'ü; 2012 yılında ise bulunan matrah farkı olan 541.132.281 TL'nin %9,44'ü uzlaşma sonucu vergi olarak devletin kasasına girmiştir.



**Şekil 3.6: GİB 2011 ve 2012 Vergi İncelemelerinde Uzlaşmaya Konu Olan ve Uzlaşılan Ceza Tutarları**

**Kaynak:** GİB, 2013 ve GİB, 2012 verilerinden hazırlanmıştır.

Yukarıdaki şekil 3.6'da ise 2011 ve 2012 yıllarında uzlaşmaya konu olan ve uzlaşılan ceza tutarları verilmiştir. Merkezi Uzlaşma Komisyonu'nda 2011 yılında uzlaşmaya konu olan ceza tutarının %0,02'si olan 270.000 TL'si; 2012 yılında ise uzlaşmaya konu olan ceza tutarının %13,23'ü olan 18.684.773 TL'lik kısmı uzlaşılan ceza tutarıdır. Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu'nda ise 2011 yılında uzlaşmaya konu olan ceza tutarının %0,28'i olan 863.700 TL'si; 2012 yılında ise uzlaşmaya konu olan ceza tutarının %3,04'ü olan 1.586.210 TL'lik

kısmı uzlaşılan ceza tutarıdır. GİB tarafından yapılan vergi incelemeleri neticesinde toplam olarak 2011 yılında uzlaşmaya konu olan ceza tutarının %0,08'i olan 1.133.700 TL'si; 2012 yılında ise uzlaşmaya konu olan ceza tutarının %10,48'i olan 20.270.983 TL'si uzlaşılan ceza tutarıdır. Tutar ve oranlar bakıldığında ise 2011 yılında uzlaşmaya konu olan ceza tutarının yüksek olmasına karşın uzlaşılan ceza tutarı düşüktür. 2012 yılında ise uzlaşmaya konu olan ceza tutarının 2011 yılındaki uzlaşmaya konu olan ceza tutarının %13,54'ü iken uzlaşmaya varılan ceza tutarı ise 2011 yılındaki uzlaşmaya varılan ceza tutarının yaklaşık 20 katıdır. Bu durum ise; 2012 yılında uzlaşılan vergi tutarında olduğu gibi uzlaşılan ceza tutarında da hem komisyonların hem de mükelleflerin uzlaşma çabalarının 2011 yılına göre yüksek olduğunu göstermektedir.

### **3.4.3. VDK Başkanlığınca Yapılan Vergi İncelemeleri**

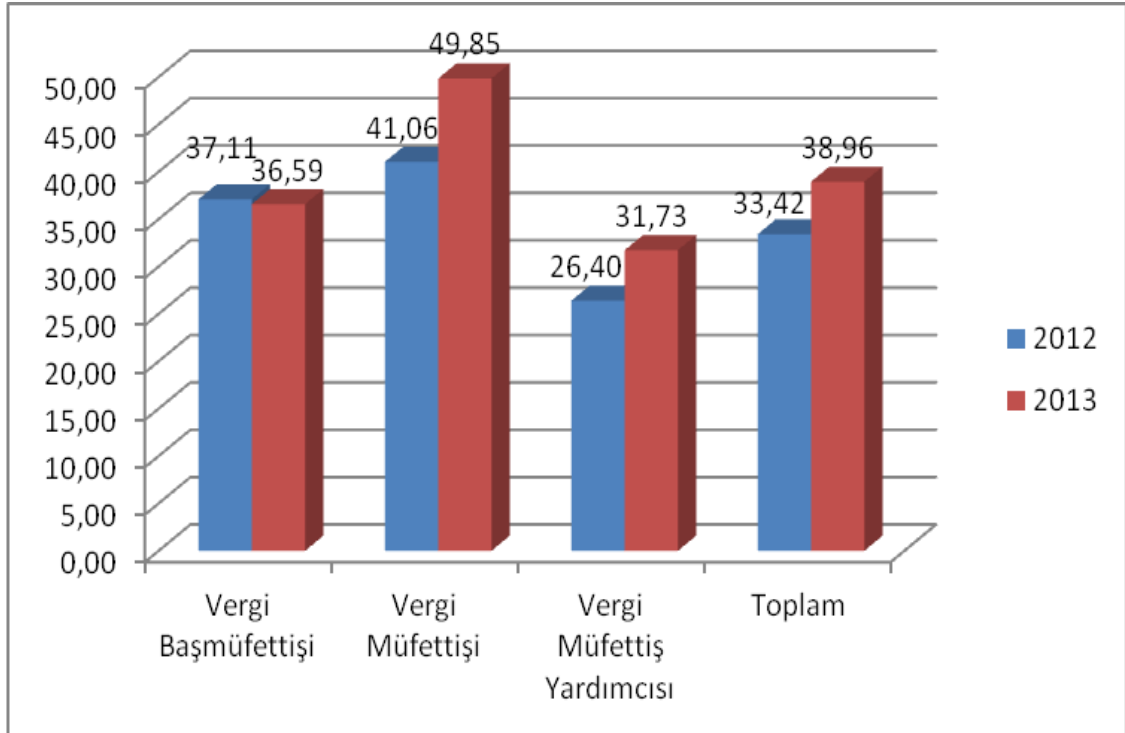
Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Maliye Bakanlığı'nın kurumsal kültüre sahip vergi inceleme yetkisini haiz tüm Bakanlık denetim elemanlarını tek çatı altında toplamış, uzmanlaşmaya dayalı, vergi denetiminin tek elden yürütüleceği güçlü bir teşkilat olarak örgütlenmiştir. 10.07.2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile "Maliye Teftiş Kurulu", "Hesap Uzmanları Kurulu", "Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı" ve "Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları" kapatılmış bunun yerine Maliye Bakanlığı bünyesinde ve doğrudan Bakana bağlı olarak "Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı" kurulmuştur. Söz konusu Kararnameyle 10.07.2011 tarihi itibari ile Maliye Başmüfettişi, Baş Hesap Uzmanı ve Gelirler Başkontrolörü kadrolarında bulunanlar Vergi Başmüfettişi kadrolarına; Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı ve Gelirler Kontrolörü ile Vergi Denetmeni kadrolarında bulunanlar Vergi Müfettişi kadrolarına; Maliye Müfettiş Yardımcısı, Hesap Uzman Yardımcısı ve Stajyer Gelirler Kontrolörü ile Vergi Denetmen Yardımcısı kadrolarında bulunanlarda Vergi Müfettiş Yardımcısı kadrolarına atanmıştır (VDK, 2012).

**Tablo 3.9: Vergi Denetim Kurulu Kadro Durumu**

| UNVANI                    | 31/12/2012    |              |              | 31/12/2013    |                    |              |
|---------------------------|---------------|--------------|--------------|---------------|--------------------|--------------|
|                           | TOPLAM        | DOLU         | BOŞ          | TOPLAM        | DOLU               | BOŞ          |
| Başkan                    | 1             | 1            | 0            | 1             | 1                  | 0            |
| Başkan Yardımcısı         | 4             | 4            | 0            | 6             | 1                  | 5            |
| Vergi Başmüfettişi        | 989           | 367          | 622          | 891           | 326                | 565          |
| Vergi Müfettişi           | 6.094         | 2.502        | 3.592        | 5.444         | 2.714              | 2.730        |
| Vergi Müfettiş Yardımcısı | 7.155         | 1.889        | 5.266        | 7.905         | 2.508 <sup>5</sup> | 5.397        |
| <b>TOPLAM</b>             | <b>14.243</b> | <b>4.763</b> | <b>9.480</b> | <b>14.247</b> | <b>5.550</b>       | <b>8.697</b> |

**Kaynak:** VDK, 2014: 17; VDK, 2013: 18.

Yukarıdaki tablo 3.9 incelendiğinde, 2013 yılındaki kadro dağılımında Kurulda görev yapan toplam 5.550 Vergi Müfettişinin 328'si Vergi Başmüfettişi, 2.714'ü Vergi Müfettişi, 2.508'i ise Vergi Müfettiş Yardımcısıdır. Kuruldaki Başkan ve Başkan Yardımcısının da unvanları Vergi Başmüfettişidir. 2013 yılında 2012 yılına göre Vergi Müfettiş Yardımcısı sayısında 619 kişilik bir artış görülmektedir.



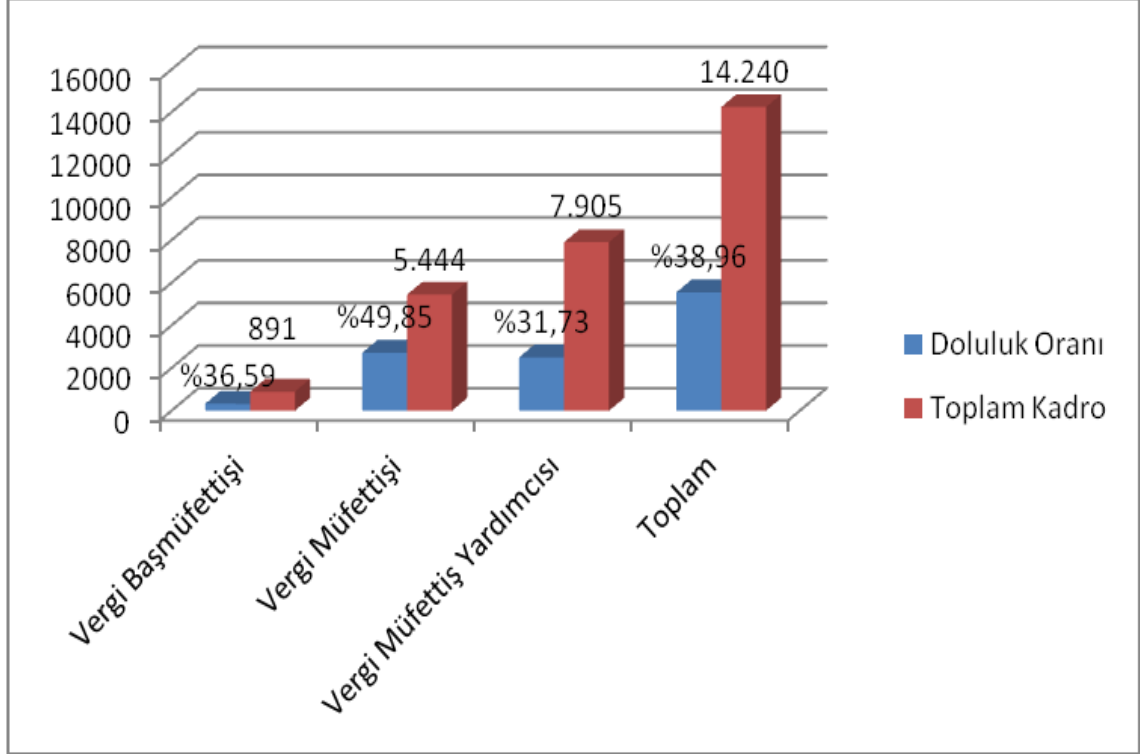
**Şekil 3.7: VDK 2012-2013 Kadro Doluluk Oranları (%)**

**Kaynak:** VDK, 2013 ve VDK, 2012 verilerinden oluşturulmuştur.

<sup>5</sup> 2013 yılı içerisinde giriş sınavları yapılan ve atama süreçleri devam eden 4.584 Vergi Müfettiş Yardımcısı tabloda yer almamaktadır.



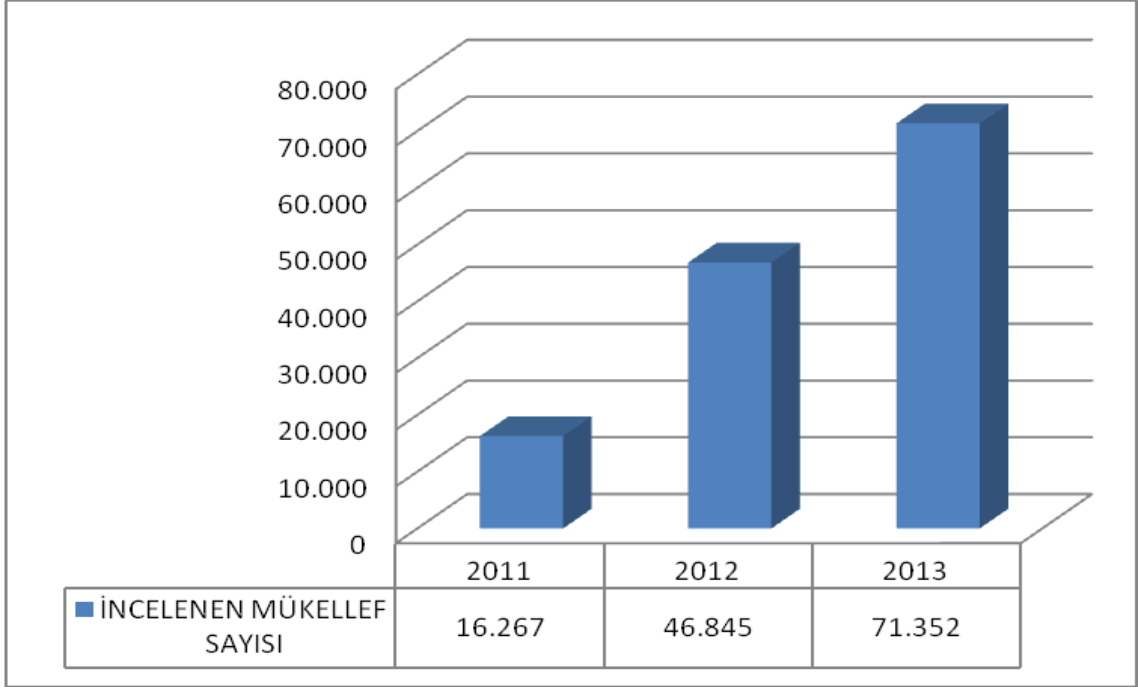
Yukarıdaki şekil 3.7 incelendiğinde 2013 yılında Vergi Başmüfettişi kadrosunun doluluk oranı haricinde diğer kadroların doluluk oranlarında 2012 yılına göre bir artış söz konusudur. Ancak artış oranının toplam kadro için 2013 yılında 2012 yılına göre %5,54'tür. Bu oranın ne kadar yetersiz olduğu da açık bir gerçektir.



**Şekil 3.8: 2013 Yılı VDK Kadro Doluluk Oranları (%)**

**Kaynak:** VDK, 2013 verilerinden oluşturulmuştur.

Yukarıdaki şekil 3.8 incelendiğinde VDK Başkanlığı'nın unvanlara göre kadro doluluk oranları görülecektir. Buna göre 2013 yılı için Vergi Başmüfettişi unvanının toplam kadro sayısı olan 891'in %36,59'u; Vergi Müfettişi unvanının toplam kadro sayısı olan 5.444'ün %49,35'i; Vergi Müfettiş Yardımcısı unvanının toplam kadro sayısı olan 7.905'in ise %31,73'ü doludur. VDK'nın bünyesindeki toplam kadro sayısı olan 14.240 kişinin ise %38,96'sı dolu durumdadır. Personel alımında ilk olarak Vergi Müfettiş Yardımcısı kadrosu kullanıldığı için %31,73 oranının altında ne kadar yetersiz olduğu net bir şekilde görülmektedir. Yukarıdaki şekildeki sayı ve oranlara 2013 yılı içerisinde giriş sınavları yapılan ve atama süreçleri devam eden 4.584 Vergi Müfettiş Yardımcısı dahil edildiği zaman bu doluluk oranı Vergi Müfettiş Yardımcısı unvanı için %90'a, genel kadro doluluk oranı ise %72'ye yakın olacaktır. Bu da gelecek yıllarda yapılacak olan vergi incelemelerindeki etkinliği ve verimliliği arttıracaktır. Sonuç olarak denetim ve incelemelerdeki etkinliğin artırılması için diğer kadro doluluk oranlarının da artırılması gerekmektedir.



**Şekil 3.9: Yıllar İtibariyle VDK Tarafından İncelenen Mükellef Sayıları**

**Kaynak:** VDK, 2013; VDK, 2014 verilerinden oluşturulmuştur.

Daha öncede bahsedildiği üzere VDK Başkanlığı 10.07.2011 tarihinde kurulmuştur. Şekil 3.9 incelendiğinde 2011 yılı içerisinde 16.267 mükellefin incelendiği görülmektedir. Bu sayı 10 Temmuz'dan yılsonuna kadar olan zaman aralığında incelenen mükellef sayısıdır. 2012 yılında ise VDK, bir önceki yıl incelenen mükellef sayısını iki kattan fazla artırarak 46.845 mükellefi vergi incelemesine tabi tutmuştur. Aynı şekilde bu sayı 2013 yılında %50 civarı artarak devam etmiş ve 2013 yılında da 71.352 mükellef vergi incelemesine tabi tutulmuştur. Bu durum, VDK Başkanlığı'nın her yıl bir önceki yıla göre performansını arttırdığını göstermektedir.

**Tablo 3.10: Yıllar İtibariyle VDK İnceleme Elemanı Başına Düşen Ortalama Mükellef Sayısı**

| Yıl  | İNCELENEN MÜKELLEFLERİN SAYISI | İNCELEME ELEMANI SAYISI | İNCELEME ELEMANI BAŞINA ORTALAMA MÜKELLEFLERİN SAYISI |
|------|--------------------------------|-------------------------|---|
| 2012 | 46.845                         | 4.763                   | 10  |
| 2013 | 71.352                         | 5.550                   | 13  |

**Kaynak:** VDK, 2013; VDK, 2014 verilerinden oluşturulmuştur.

VDK Başkanlığı bünyesinde görev yapan vergi inceleme elemanları başına düşen incelenen mükellef sayıları yukarıdaki tablo 3.10'da verilmiştir. Tabloya göre 2012 yılında bir vergi inceleme elemanına 10 mükellef düşüyorken bu sayı 2013 yılında 13'e yükselmiştir. 2011

yılının ortasında kurulan VDK Başkanlığı 2013 yılında ataması devam eden 4.584 Vergi Müfettiş Yardımcıları göreve başladığında vergi inceleme elemanı başına düşen incelenen mükellef sayısında artması durumunda kurulun vergi incelemelerindeki etkinliğinin de artacağı bir gerçektir.

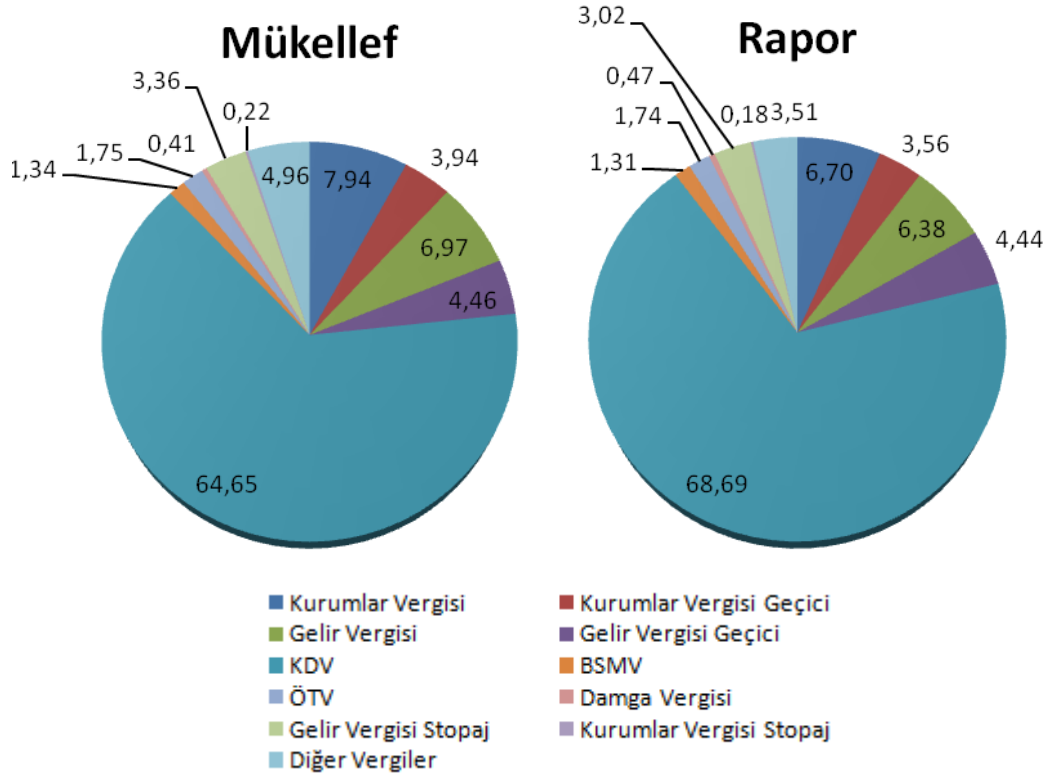
**Tablo 3.11: 2013 Yılı İçerisinde VDK Tarafından Yapılan Vergi İncelemelerinin Vergi Türlerine Göre Rapor ve Mükellef Sayıları**

| Vergi Türü              | İncelenen Mükellef        | (%)           | Rapor          | (%)           |
|-------------------------|---------------------------|---------------|----------------|---------------|
| Kurumlar Vergisi        | 6.569                     | 7,94          | 9.690          | 6,70          |
| Kurumlar Vergisi Geçici | 3.259                     | 3,94          | 5.152          | 3,56          |
| Gelir Vergisi           | 5.768                     | 6,97          | 9.216          | 6,38          |
| Gelir Vergisi Geçici    | 3.688                     | 4,46          | 6.415          | 4,44          |
| KDV                     | 53.521                    | 64,65         | 99.286         | 68,69         |
| BSMV                    | 1.112                     | 1,34          | 1.898          | 1,31          |
| ÖTV                     | 1.450                     | 1,75          | 2.510          | 1,74          |
| Damga Vergisi           | 338                       | 0,41          | 673            | 0,47          |
| Gelir Vergisi Stopaj    | 2.785                     | 3,36          | 4.366          | 3,02          |
| Kurumlar Vergisi Stopaj | 181                       | 0,22          | 266            | 0,18          |
| Diğer Vergiler          | 4.109                     | 4,96          | 5.075          | 3,51          |
| <b>Toplam</b>           | <b>82.780<sup>6</sup></b> | <b>100,00</b> | <b>144.547</b> | <b>100,00</b> |

**Kaynak:** VDK, 2014.

Türk Vergi Sistemi içerisinde yer alan vergi çeşitleri birinci bölümde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Yukarıdaki tablo 3.11’de ise bazı vergi türlerine göre 2013 yılı içerisinde vergi incelemesine tabi tutulan mükellef sayıları ve tutulan rapor sayıları verilmiştir. Tablo incelendiğinde, toplam incelenen mükellef sayısı içerisinde en çok vergi incelemesi yapılan mükellefler KDV mükellefleridir. Bunun sebebi ise mal ve hizmetler üzerinde alınan vergilerin oranının ülkelerin aldığı vergiler içerisinde en fazla orana sahip olmasıdır. 2013 yılı içerisinde en fazla KDV türünden 53.521 mükellef vergi incelemesine tabi tutulmuştur. Daha sonra ise 6.569 mükellef ile kurumlar vergisi daha sonra da 5.768 mükellef ile gelir vergisi türünden vergi incelemesi yapılmıştır. İnceleme raporu ise yine en çok 99.286 adet rapor ile KDV mükellefleri için hazırlanmıştır. KDV mükellefleri için hazırlanan rapor sayısını 9.690 adet rapor ile kurumlar vergisi mükellefleri için hazırlanan vergi inceleme rapor sayısı ve 9.216 adet rapor ile gelir vergisi mükellefleri için hazırlanan vergi inceleme rapor sayısı gelmektedir.

<sup>6</sup> Bir mükellef birden fazla vergi türünden incelenebildiği için, bu sayı mükerrer kayıtlar içerebilmektedir



**Şekil 3.10: 2013 Yılı İçerisinde VDK Tarafından Yapılan Vergi İncelemelerinde Mükellef ve Rapor Sayılarının Vergi Türleri Arasındaki Dağılım Oranları (%)**

**Kaynak:** VDK, 2014 verilerinden oluşturulmuştur.

Yukarıdaki şekil 3.10'da da görüldüğü gibi; vergi incelemesine tabi tutulan tüm mükellefler içerisinde en çok vergi incelmesi yapılan mükellef oranı %64,65 ile KDV türündedir. Aynı şekilde KDV türünde vergi incelemesine tabi tutulan mükellef oranını %7,94 ile kurumlar vergisi türünden vergi incelemesine tabi tutulan mükellef oranı ve %6,97 ile gelir vergisi türünden vergi incelemesine tabi tutulan mükellef oranı izlemektedir.

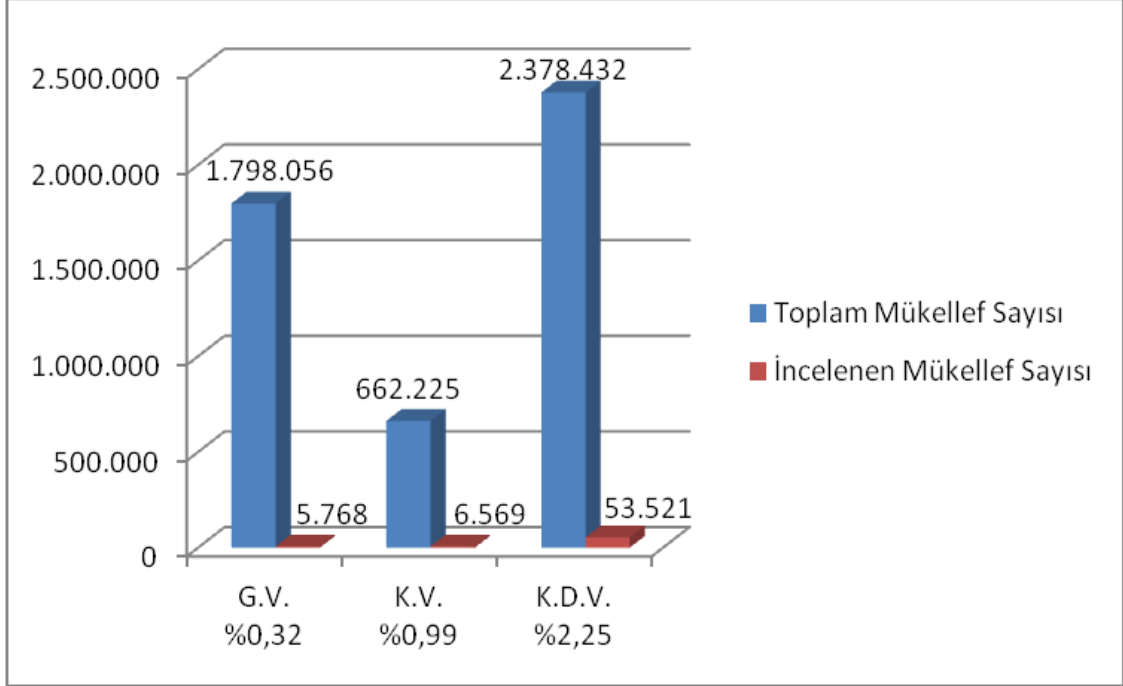
**Tablo 3.12: KDV, K.V. ve G.V.'nin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (Bin TL)**

| YILLAR | Gelir Vergisi | (%)  | Kurumlar Vergisi | (%)  | KDV         | (%)  | Toplam Vergi Geliri |
|--------|---------------|------|------------------|------|-------------|------|---------------------|
| 2011   | 59.885.000    | 21,0 | 29.233.725       | 10,3 | 95.550.463  | 33,6 | 284.490.017         |
| 2012   | 69.671.645    | 22,0 | 32.111.820       | 10,1 | 103.155.875 | 32,5 | 317.218.619         |
| 2013   | 78.725.694    | 21,4 | 31.434.546       | 8,6  | 123.876.504 | 33,7 | 367.473.551         |

**Kaynak:** GİB

Yukarıdaki tablo 3.12'de de görüldüğü üzere toplanan vergi gelirlerinde en yüksek paya sahip olan vergi türleri KDV, kurumlar vergisi ve gelir vergisidir. Bu vergi türlerinin vergi incelemesine tabi tutulurken daha titiz davranılmalıdır. Çünkü bu tür vergilerdeki vergi

kayıplarını önlemek vergi gelirlerinin artmasının önemli bir yoludur. Aynı şekilde vergi incelemelerindeki etkinliği ve verimliliği artırmanın da bir diğer yoludur. Vergi gelirleri içerisinde ağırlığı olan vergi türlerinin sıkı denetlenmesi ve iyi incelenmesi incelemelerdeki etkinlik ve verimlilik oranını da arttıracaktır.



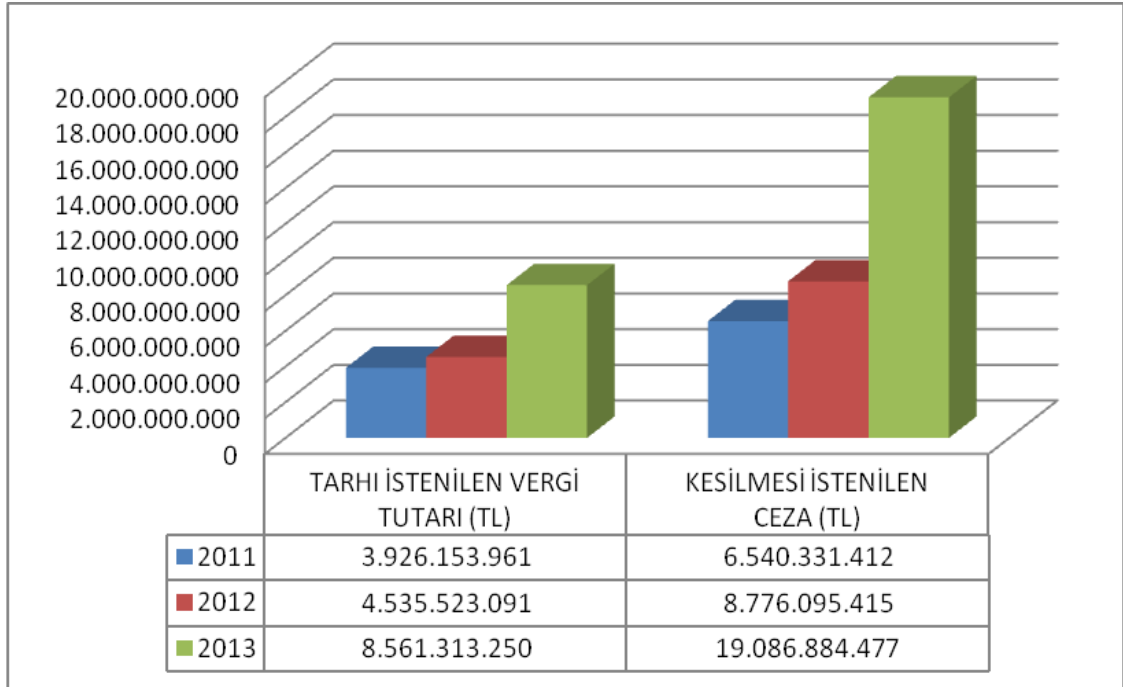
**Şekil 3.11: 2013 Yılı İçerisinde Yapılan Gelir Vergisi (GV), Kurumlar Vergisi (KV) ve KDV İnceleme Oranları**

**Kaynak:** VDK, 2014 ve GİB verilerinden oluşturulmuştur<sup>7</sup>.

Ülkemizde 2013 yılı içerisinde VDK Başkanlığı tarafından yapılan vergi incelemelerinde incelenen mükellef sayısı en fazla KDV türündedir. Bunun bir diğer sebebi de yukarıdaki şekil 3.11’de görüldüğü üzere vergi türü bakımından en fazla mükellef KDV türündedir. Tabloya göre, 2013 yılı içerisinde 2.378.432 KDV mükellefinin %2,25’i olan 53.521 mükellef; 1.798.056 gelir vergisi mükellefinin %0,32’si olan 5.768 mükellef ve 662.225 kurumlar vergisi mükellefinin %0,99’u olan 6.569 mükellef vergi incelemesine tabi tutulmuştur. Normal şartlarda zaman aşımı süresi olan 5 yıl içerisinde gerekli tüm mükelleflere doğru ve tutarlı olarak vergi inceleme işlemlerinin yapılması vergi incelemelerindeki etkinliği ve verimliliği maksimum yapacağına göre bir yılda vergi inceleme oranının %20 olması gerektiğinden daha önce bahsedilmişti. Her vergi türü için de bu şekilde düşünüldüğünde mükellef inceleme oranı en yüksek olan KDV türünde bile oranın yetersiz olduğu görülmektedir.

<sup>7</sup> Toplam mükellef sayıları GİB’e göre Aralık 2013 tarihli verilerdir.

Bir ülkede vergi vermek istemeyenlerin ve vergi kaçırın ya da kayıt dışı ekonominin çokluğu, ülkedeki vergi gelirlerinin az olmasının başlıca sebeplerindendir. Bunu önlemenin amacı, vergi incelemeleri ve vergi denetimlerinin etkinliği ve verimliliğini artırmaktır. Bu bağlamda, vergi incelemesi yapılacak olan vergi türünün ve vergi mükellefinin seçiminde yetkililerin yapacağı seçim hataları vergi incelemesinin etkinliğini ve verimliliğini olumsuz yönde etkileyecektir. Bu durumun somut delili ülkemizdeki vergi gelirlerinin GSYH içerisindeki payına bakıldığında, KDV hariç diğer tüm vergi türlerinde OECD ortalamalarının altında olduğumuzdur (Tablo 1.1). Bu olumsuz durumun ortadan kaldırılması ise iyi bir vergi denetim mekanizmasının kurulması, devletin kamu gelirlerini halk için kullanması, kamu giderlerinde devletin şeffaf olması ve vergi bilincinin kazandırılması gibi önlemlerin alınmasından geçmektedir.



**Şekil 3.12: Yıllar İtibariyle VDK Tarafından Yapılan Vergi İncelemeleri Sonucu Tarhi İstenilen Vergi Tutarları ve Kesilmesi İstenilen Ceza Tutarları**

**Kaynak:** VDK, 2013; VDK, 2014 verilerinden oluşturulmuştur.

**Tablo 3.13: Yıllar İtibariyle VDK Tarafından Yapılan Vergi İncelemeleri Sonucu Tarhi İstenilen Vergi Tutarları ve Kesilmesi İstenilen Ceza Tutarlarındaki Değişim Oranları**

| Yıllar | TARHI İSTENİLEN VERGİ TUTARINDAKİ DEĞİŞİM | KESİLMESİ İSTENİLEN CEZA TUTARINDAKİ DEĞİŞİM |
|--------|---|--|
| 2011   | -   | -  |
| 2012   | 15,52%                                    | 34,18%                                       |
| 2013   | 88,76%                                    | 117,49%                                      |

**Kaynak:** VDK, 2013; VDK, 2014 verilerinden oluşturulmuştur.

Vergi incelemesi sonucunda vergi matrahı belirleme usullerinden herhangi biri ile belirlenen matrahtan fazla bir matrahın belirlenmesi durumunda vergi incelemesinde mükellef seçiminde doğru bir yol izlendiğini göstermektedir. Vergi incelemesi sonucu, bilerek ya da bilmeyerek beyan edilen veya belirlenen matrahın eksik kısmı olan matrah farkı üzerinden yeniden verginin tarhının yapılması gerekmektedir. Nasıl ki isteyerek ya da istemeyerek işlenen her suçun cezası bulunuyorsa bu durumun da kanunda cezası bulunmaktadır.

Son 2 yıla ait vergi incelemeleri neticesinde bulunan matrah farkları aşağıdaki tablo 3.13'te yer almaktadır. Bu matrah farkı üzerinden ödenmeyen verginin ödenmesi ve buna ilave olarak verilen cezanın yerine getirilmesi istenmektedir. Şekil 3.12'de de görüldüğü üzere her yıl tarhi istenilen vergi tutarı ve kesilmesi istenen ceza tutarı artmaktadır. 2011 yılında 3.926.153.961 TL olan tarhi istenilen vergi tutarı, 2012 yılında 4.535.523.091 TL, 2013 yılında ise 8.561.313.250 TL olmuştur. Bu artış 2012 yılında bir önceki yıla göre %15,52 iken 2013 yılında bir önceki yıla göre %88,76 olarak gerçekleşmiştir.

Vergi incelemeleri neticesinde kesilmesi istenilen ceza tutarları da şekil 3.12'de görüldüğü üzere, 2011 yılı için 6.540.331.412 TL, 2012 yılı için 8.776.095.415 TL ve 2013 yılı için ise 19.086.884.477 TL'dir. Kesilmesi istenilen ceza tutarlarındaki artış oranları, 2012 yılında bir önceki yıla göre %34,18; 2013 yılında ise bir önceki yıla göre %117,49 olarak gerçekleşmiştir.

Bu sonucun ortaya çıkmasındaki en önemli etkenler, VDK'nın yeni kurulması sebebiyle daha yeni yeni oturmuş bir yapıya kavuşması, denetim mekanizmasının tek çatı altında toplanması ve her geçen yıl VDK'nın eleman sayısının artmasıyla kadro doluluk oranının artmasıdır.

**Tablo 3.14: Vergi Türleri İtibariyle 2012 ve 2013 Yıllarında VDK Vergi İnceleme Elemanları Tarafından Yapılan İncelemelerin Sonuçları**

| VERGİ TÜRÜ                  | BULUNAN MATRAH FARKI |                |             | TARHİ İSTENİLEN VERGİ TUTARI |               |             | KESİLMESİ İSTENİLEN CEZA |                |             |
|-----------------------------|----------------------|----------------|-------------|------------------------------|---------------|-------------|--------------------------|----------------|-------------|
|                             | 2012                 | 2013           | Değişim (%) | 2012                         | 2013          | Değişim (%) | 2012                     | 2013           | Değişim (%) |
| <b>Gelir Vergisi</b>        | 367.971.395          | 692.410.441    | 88,17       | 176.769.832                  | 223.582.299   | 26,48       | 256.711.090              | 501.875.292    | 95,50       |
| <b>Kurumlar Vergisi</b>     | 2.911.935.207        | 3.611.848.486  | 24,04       | 562.510.421                  | 597.221.130   | 6,17        | 885.010.932              | 1.004.059.710  | 13,45       |
| <b>KDV</b>                  | 4.761.929.174        | 7.341.473.802  | 54,17       | 2.438.316.996                | 3.750.769.267 | 53,83       | 5.249.518.293            | 8.887.103.974  | 69,29       |
| <b>Geçici Vergi</b>         | 3.615.484.404        | 5.483.913.886  | 51,68       | 266.109.047                  | 503.578.689   | 89,24       | 503.563.221              | 823.009.132    | 63,44       |
| <b>Gelir Vergisi Stopaj</b> | 1.390.848.581        | 2.780.790.643  | 99,93       | 221.486.369                  | 366.834.171   | 65,62       | 318.975.248              | 499.984.394    | 56,75       |
| <b>Kurumlar Ver. Stopaj</b> | 836.009.138          | 880.139.067    | 5,28        | 110.465.356                  | 90.811.321    | -17,79      | 116.970.311              | 103.985.530    | -11,10      |
| <b>Damga Vergisi</b>        | 114.821.419.757      | 28.227.169.653 | -75,42      | 55.094.331                   | 69.506.793    | 26,16       | 57.329.884               | 81.640.429     | 42,40       |
| <b>ÖTV</b>                  | 410.133.494          | 576.602.754    | 40,59       | 653.867.921                  | 2.571.361.540 | 293,25      | 1.283.586.989            | 5.934.085.985  | 362,30      |
| <b>BSMV</b>                 | 1.213.526.209        | 1.729.497.961  | 42,52       | 31.180.109                   | 82.580.661    | 164,85      | 42.970.632               | 107.636.607    | 150,49      |
| <b>Diğer Vergiler</b>       | 671.594.453          | 2.351.112.291  | 250,08      | 19.722.709                   | 305.067.379   | 1.446,78    | 61.458.815               | 1.143.503.426  | 1.760,60    |
| <b>Toplam</b>               | 131.000.851.812      | 53.674.958.984 | -59,03      | 4.535.523.091                | 8.561.313.250 | 88,76       | 8.776.095.415            | 19.086.884.477 | 117,49      |

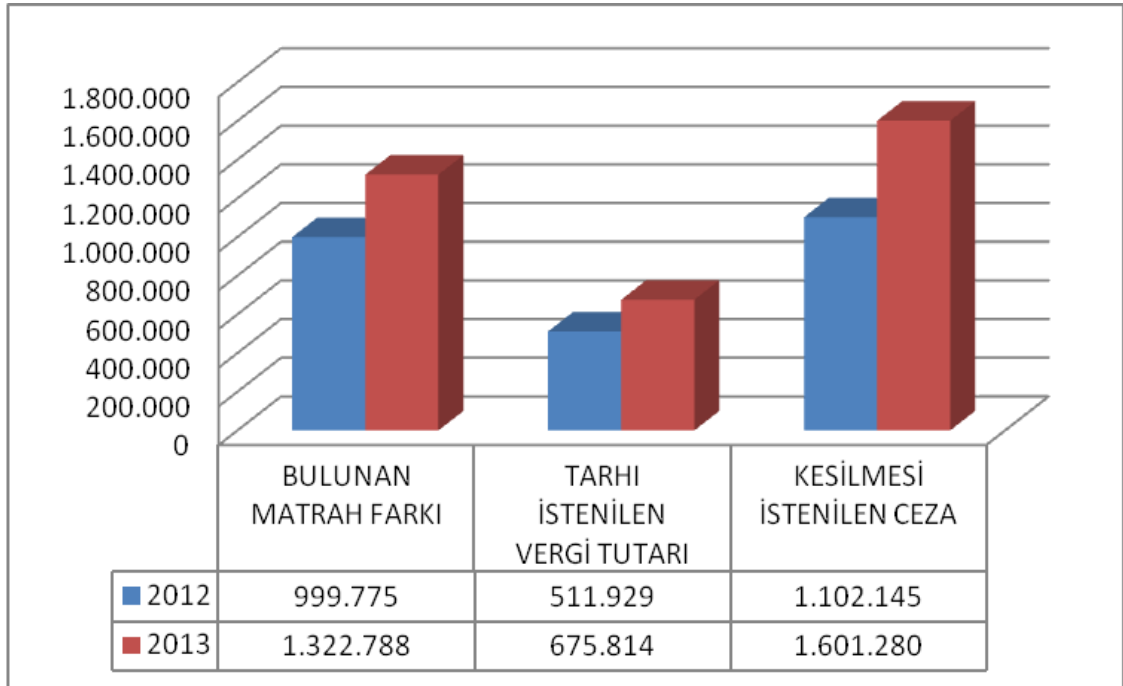
**Kaynak:** VDK, 2013; VDK, 2014 verilerinden oluşturulmuştur.



KDV incelemeleri sonucu tarhi istenilen vergi tutarı ve kesilmesi istenilen ceza tutarı toplamı 2012 yılı toplam KDV gelirin %2,36'sına, 2013 yılı toplam KDV gelirin %3,03'üne denk gelmektedir. Kurumlar vergisi incelemeleri sonucu tarhi istenilen vergi tutarı ve kesilmesi istenilen ceza tutarı toplamı 2012 yılı toplam kurumlar vergisi gelirin %1,75'ine, 2013 yılı toplam kurumlar vergisi gelirin %1,90'ına denk gelmektedir. Gelir vergisi incelemeleri sonucu tarhi istenilen vergi tutarı ve kesilmesi istenilen ceza tutarı toplamı 2012 yılı toplam gelir vergisi gelirin %0,25'ine, 2013 yılı toplam gelir vergisi gelirin %0,28'sine denk gelmektedir.

Toplam vergi incelemeleri sonucu tarhi istenilen vergi tutarı ve kesilmesi istenilen ceza tutarı toplamı ise 2012 yılı toplam vergi gelirlerinin %1,43'üne, 2013 yılı toplam gelir vergisi gelirin %2,33'üne denk gelmektedir. Oranların ne kadar düşük olduğu açıktır.

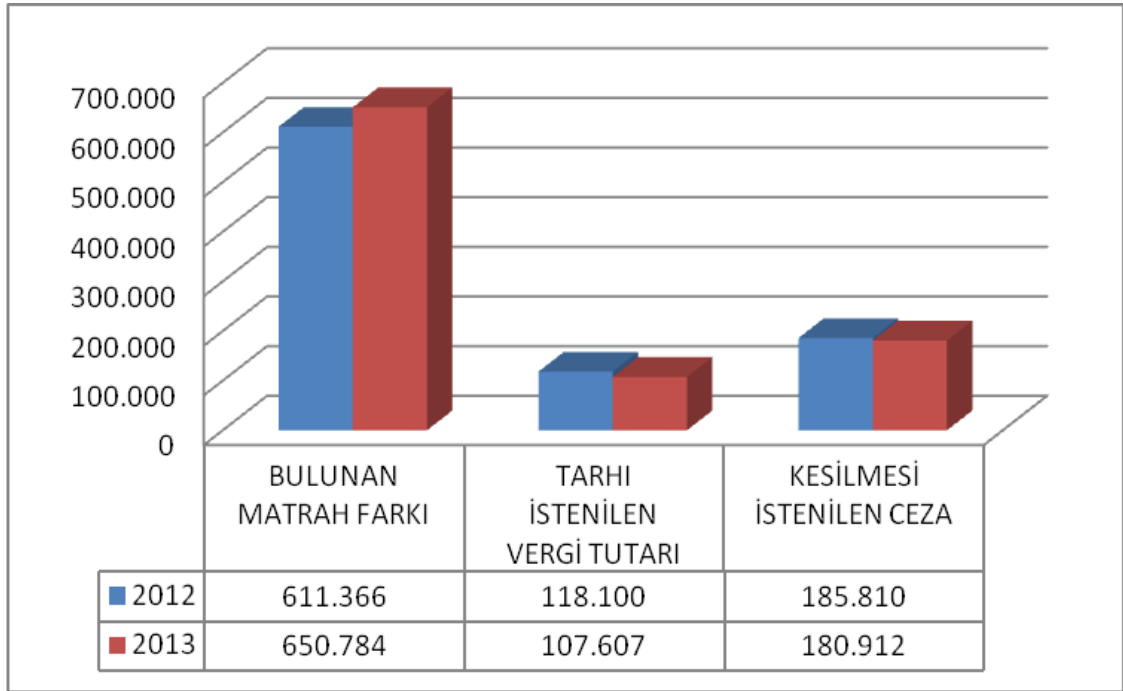
Vergi incelemelerindeki etkinliği ve verimliliğini gösteren diğer göstergeler de vergi inceleme elemanı başına düşen bulunan matrah farkı, tarhi istenilen vergi tutarı ve kesilmesi istenilen ceza tutarıdır. Vergi incelemeleri içerisinde incelenen mükellef açısından en yüksek orana sahip olan KDV incelemelerinde VDK inceleme elemanı başına düşen inceleme tutarları aşağıdaki şekil 3.13'te verilmiştir.



**Şekil 3.13: 2012 ve 2013 Yılları İçin Yapılan KDV İncelemeleri Sonucu VDK İnceleme Elemanı Başına Düşen Ortalama Matrah Farkları, Ortalama Tarhi İstenilen Vergi Tutarları ve Ortalama Kesilmesi İstenilen Ceza Tutarları**

**Kaynak:** VDK, 2013; VDK, 2014 verilerinden oluşturulmuştur.

Yukarıdaki şekil 3.13'te 2012 yılında KDV incelemeleri sonucu inceleme elemanı başına düşen bulunan matrah farkı 999.775 TL, inceleme elemanı başına düşen tarhi istenilen vergi tutarı 511.929 TL ve inceleme elemanı başına düşen kesilmesi istenilen ceza tutarı da 1.102.145 TL'dir. Aynı şekilde 2013 yılında inceleme elemanı başına düşen bulunan matrah farkı 1.322.788 TL, inceleme elemanı başına düşen tarhi istenilen vergi tutarı 675.814 TL, inceleme elemanı başına düşen kesilmesi istenilen ceza tutarı ise 1.601.280 TL'dir. 2013 yılında bir önceki yıla göre inceleme elemanı başına düşen bulunan matrah farkı %32,31 oranında, inceleme elemanı başına düşen tarhi istenilen vergi tutarı %32,01 oranında ve inceleme elemanı başına düşen kesilmesi istenilen ceza tutarı ise %45,29 oranında artış göstermiştir.

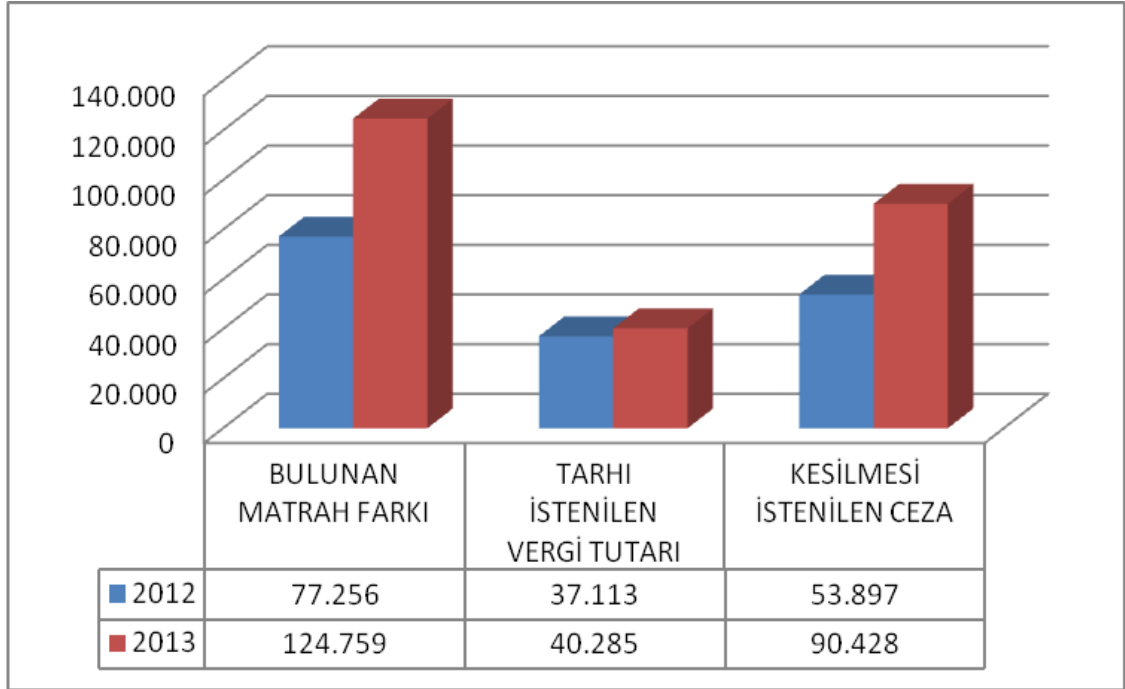


**Şekil 3.14: 2012 ve 2013 Yılları İçin Yapılan Kurumlar Vergisi İncelemeleri Sonucu VDK İnceleme Elemanı Başına Düşen Ortalama Matrah Farkları, Ortalama Tarhi İstenilen Vergi Tutarları ve Ortalama Kesilmesi İstenilen Ceza Tutarları**

**Kaynak:** VDK, 2013; VDK, 2014 verilerinden oluşturulmuştur.

Yukarıdaki şekil 3.14'te görüldüğü üzere 2012 yılında yapılan kurumlar vergisi incelemeleri sonucu inceleme elemanı başına düşen matrah farkı 611.366 TL, inceleme elemanı başına düşen tarhi istenilen vergi tutarı 118.100 TL ve inceleme elemanı başına düşen kesilmesi istenilen ceza tutarı da 185.810 TL'dir. Aynı şekilde 2013 yılında inceleme elemanı başına düşen bulunan matrah farkı 650.784 TL, inceleme elemanı başına düşen tarhi istenilen vergi tutarı 107.607 TL ve inceleme elemanı başına düşen kesilmesi istenilen ceza tutarı ise 180.912 TL'dir. 2013 yılında bir önceki yıla göre inceleme elemanı başına düşen bulunan matrah farkı %6,45 oranında artış göstermiştir. İnceleme elemanı başına düşen tarhi istenilen vergi tutarında

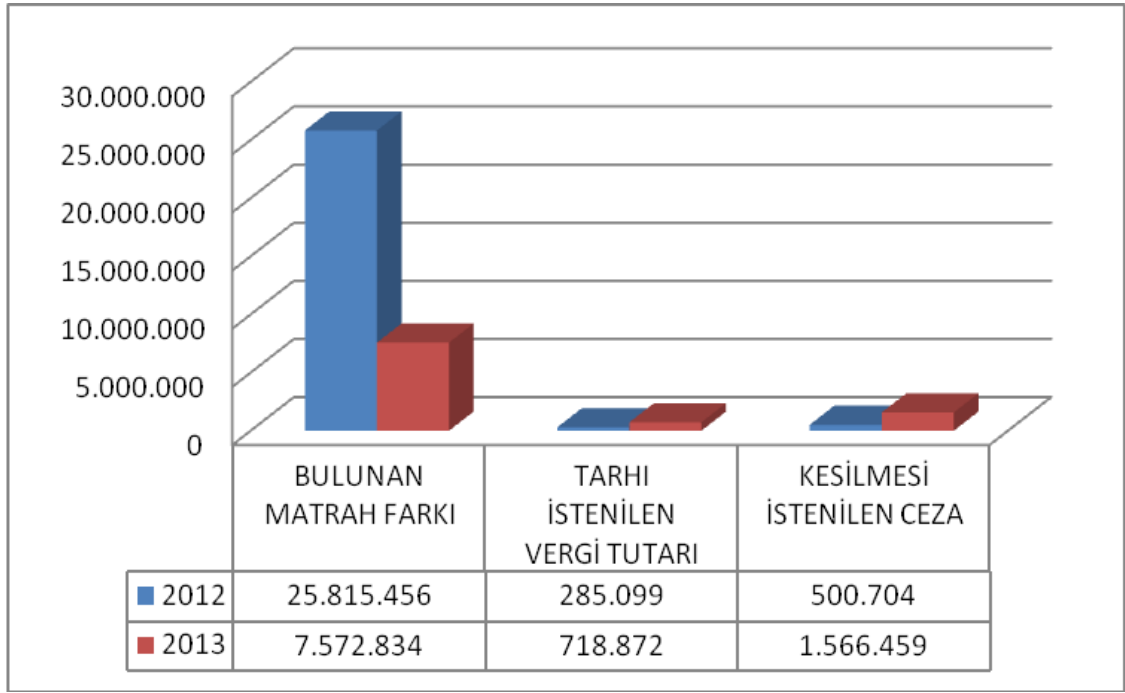
%8,88 oranında, inceleme elemanı başına düşen kesilmesi istenilen ceza tutarında ise %2,64 oranında azalma gerçekleşmiştir.



**Şekil 3.15: 2012 ve 2013 Yılları İçin Yapılan Gelir Vergisi İncelemeleri Sonucu VDK İnceleme Elemanı Başına Düşen Ortalama Matrah Farkları, Ortalama Tarhi İstenilen Vergi Tutarları ve Ortalama Kesilmesi İstenilen Ceza Tutarları**

**Kaynak:** VDK, 2013; VDK, 2014 verilerinden oluşturulmuştur.

Yukarıdaki şekil 3.15'te ise 2012 yılında yapılan gelir vergisi incelemeleri sonucu inceleme elemanı başına düşen matrah farkı 77.256 TL, inceleme elemanı başına düşen tarhi istenilen vergi tutarı 37.113 TL ve inceleme elemanı başına düşen kesilmesi istenilen ceza tutarı da 53.897 TL'dir. Aynı şekilde 2013 yılında inceleme elemanı başına düşen bulunan matrah farkı 124.759 TL, inceleme elemanı başına düşen tarhi istenilen vergi tutarı 40.285 TL ve inceleme elemanı başına düşen kesilmesi istenilen ceza tutarı ise 90.428 TL'dir. 2013 yılında bir önceki yıla göre inceleme elemanı başına düşen bulunan matrah farkı %61,49 oranında, inceleme elemanı başına düşen tarhi istenilen vergi tutarında %8,55 oranında ve inceleme elemanı başına düşen kesilmesi istenilen ceza tutarında ise %67,78 oranında artış gerçekleşmiştir.

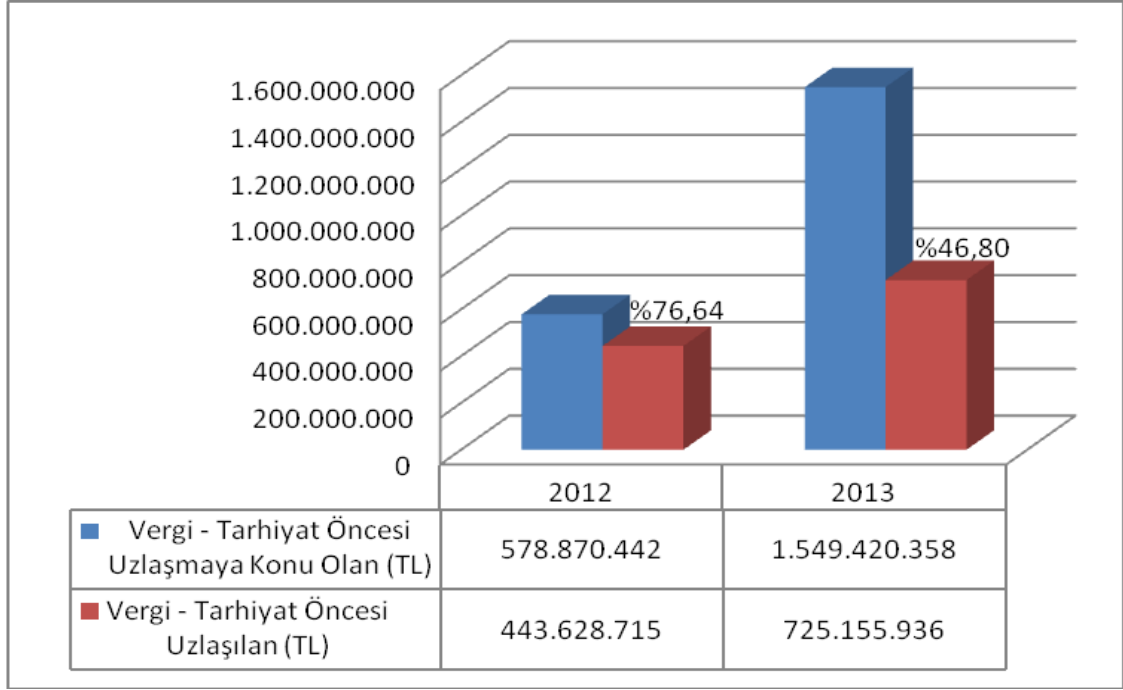


**Şekil 3.16: 2012 ve 2013 Yılları İçin Yapılan Tüm Vergi İncelemeleri Sonucu VDK İnceleme Elemanı Başına Düşen Ortalama Matrah Farkları, Ortalama Tarhi İstenilen Vergi Tutarları ve Ortalama Kesilmesi İstenilen Ceza Tutarları**

**Kaynak:** VDK, 2013; VDK, 2014 verilerinden oluşturulmuştur.

Yukarıdaki şekil 3.15'te ise 2012 yılında yapılan vergi incelemeleri sonucu inceleme elemanı başına düşen matrah farkı 25.815.456 TL, inceleme elemanı başına düşen tarhi istenilen vergi tutarı 285.099 TL ve inceleme elemanı başına düşen kesilmesi istenilen ceza tutarı da 500.704 TL'dir. Aynı şekilde 2013 yılında inceleme elemanı başına düşen bulunan matrah farkı 7.572.834 TL, inceleme elemanı başına düşen tarhi istenilen vergi tutarı 718.872 TL ve inceleme elemanı başına düşen kesilmesi istenilen ceza tutarı ise 1.566.459 TL'dir. 2013 yılında bir önceki yıla göre inceleme elemanı başına düşen bulunan matrah farkı %70,67 oranında azalma göstermiş, ancak buna karşın inceleme elemanı başına düşen tarhi istenilen vergi tutarında %152,15 oranında ve inceleme elemanı başına düşen kesilmesi istenilen ceza tutarında ise %212,85 oranında artış gerçekleşmiştir.

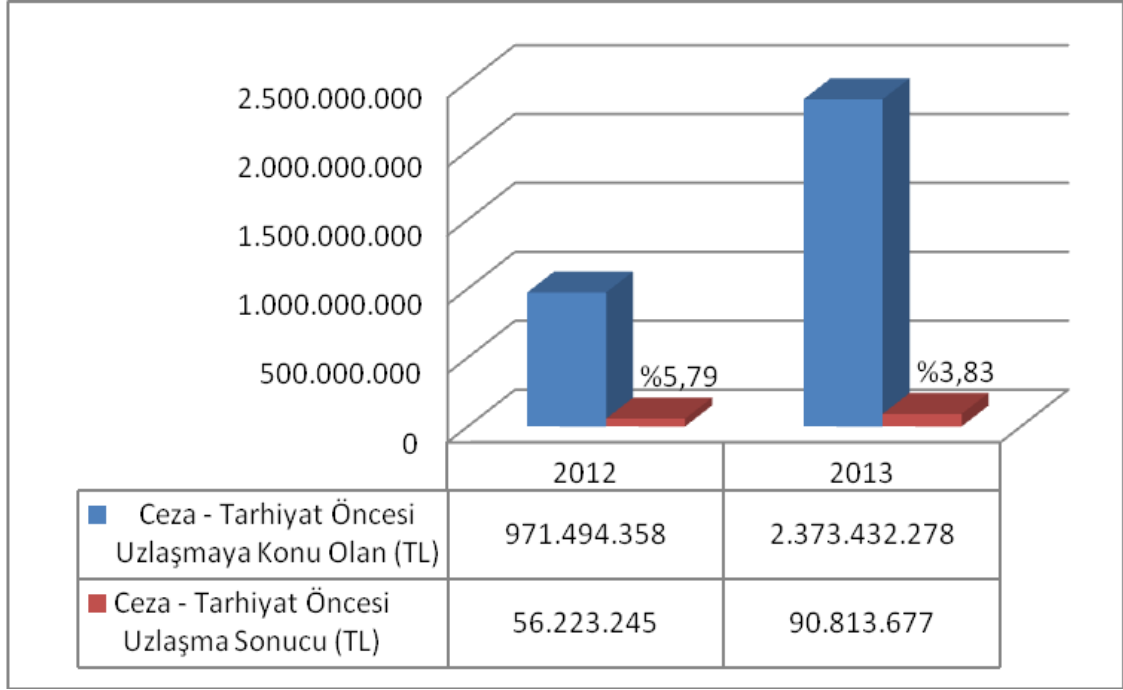
Uzlaşma, mükelleflerin adlarına yapılan tarhiyatı yargıya intikal ettirmeden önce, vergi idaresi ile tahakkuk edecek vergi ve ceza hususunda anlaşmak için başvurabilecekleri idari bir çözüm yolu olarak tanımlamıştık. VDK Başkanlığı inceleme yapılan mükelleflerin adına yaptığı tarhiyatları yargıya intikalinden önce uzlaşma yolu ile çözümlenmek durumundadır. Uzlaşma gerçekleşemez ise bu takdirde tarhiyatlar yargıya intikal ettirilir.



**Şekil 3.17: VDK 2012 ve 2013 Vergi İncelemeleri Sonucu Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Konu Olan ve Uzlaşılan Vergi Tutarları**

**Kaynak:** VDK, 2014 ve VDK, 2013 verilerinden hazırlanmıştır.

Yukarıdaki şekil 3.17’de vergi incelemeleri sonucu tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan ve uzlaşılan vergi tutarları gösterilmiştir. Tabloya göre 2012 yılında tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan vergi tutarı 578.870.442 TL, uzlaşılan vergi tutarı ise 443.628.715 TL’dir. 2013 yılında ise tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan vergi tutarı 1.549.420.358 TL, uzlaşılan vergi tutarı ise 725.155.936 TL’dir. 2012 yılında tarhiyat öncesi vergi tutarında uzlaşma oranı %76,64 iken bu oran 2013’t3 %46,80’e gerilemiştir.



**Şekil 3.18: VDK 2012 ve 2013 Vergi İncelemeleri Sonucu Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Konu Olan ve Uzlaşılma Sonucu Ceza Tutarları**

**Kaynak:** VDK, 2014 ve VDK, 2013 verilerinden hazırlanmıştır.

Yukarıdaki şekil 3.18’de vergi incelemeleri sonucu tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan ve uzlaşılan ceza tutarları gösterilmiştir. Tabloya göre 2012 yılında tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan ceza tutarı 971.494.358 TL, uzlaşılan ceza tutarı ise 56.223.245 TL’dir. 2013 yılında ise tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan ceza tutarı 2.373.432.278 TL, uzlaşılan ceza tutarı ise 90.813.677 TL’dir. 2012 yılında tarhiyat öncesi ceza tutarında uzlaşma oranı %5,79 iken bu oran 2013’te %3,83’e gerilemiştir.

#### 3.4.4. Türkiye’de Vergi İncelemelerinin Sonuçlarının Değerlendirmesi

Ülkemizde 2012 yılı toplam vergi geliri 317.218.619.000 TL, 2013 yılı toplam vergi geliri ise 367.473.551.000 TL’dir.

2012 yılında GİB vergi incelemelerinde tarh edilen toplam vergi 96.149.542 TL, VDK vergi incelemelerinde tarh edilen toplam vergi 4.535.523.091 TL’dir. Toplam vergi incelemeleri tutarı ise 4.631.672.633 TL’dir. Bu tutar 2012 yılı toplam vergi gelirlerinin %1,46’sına tekabül etmektedir.

GİB tarafından yapılan 2012 yılı vergi incelemelerinde; incelenen matrahta bir önceki yıla göre %73,37 oranında bir azalma, bulunan matrah farkı ise bir önceki yıla göre %28,33 oranında bir azalma gerçekleşmiştir. Aynı şekilde tarh edilen vergi tutarı da 2012 yılında bir

önceki yıla göre %42,91 oranında bir azalma olmuştur. Bu performans düşüklüğü bir önceki yıla göre daha az çalışıldığının bir göstergesidir.

GİB vergi incelemelerinde uzlaşma için yapılan başvurularda 2011 yılında her 100 başvurunun 78'i, 2012 yılında ise her 100 başvurusunun %85'i uzlaşma ile sonuçlanmaktadır.

VDK Başkanlığının kadro doluluk oranı şu an için %39 civarındadır. Bu oranın yapılacak incelemelerin etkinliğini ve verimliliğini etkileyeceği de açık bir durumdur. Ancak 2013 yılı içerisinde ataması devam eden vergi müfettiş yardımcılarının göreve başlaması durumunda VDK kadro doluluk oranı %70'lere çıkacaktır. Bu da vergi incelemelerinin daha etkin gerçekleşmesine katkı sağlayacaktır.

VDK tarafından yapılan 2013 yılı vergi incelemelerinde en fazla mükellef KDV türünden gerçekleşmiştir. Bu vergi türünü kurumlar ve gelir vergisi türleri takip etmiştir. Yine en çok rapor KDV mükellefleri hakkında tutulmuştur. 2013 yılında incelemeye tabi tutulan mükellef oranı KDV için %2,25, kurumlar vergisi için %0,99, gelir vergisi için ise %0,32'dir. VDK tarafından yapılan 2013 yılı vergi incelemelerinde; incelenen mükellef sayısında bir önceki yıla göre %50 civarı bir artış gerçekleşmiştir. Aynı şekilde inceleme elemanı başına düşen incelenen mükellef sayısında da 10'dan 13'e artarak %30'luk bir artış gerçekleşmiştir.

VDK tarafından yapılan vergi incelemelerinde tarhı istenilen vergi tutarı 2012 yılında %15,52'lik, 2013 yılında ise %88,76'lık bir artış gerçekleşmiştir. Kesilmesi istenen ceza tutarlarında ise 2012 yılında %34,18'lik, 2013 yılında ise %117,49'luk bir artış gerçekleşmiştir.

VDK tarafından yapılan vergi incelemelerinde 2013 yılında 2012 yılına göre bulunan matrah farkı %59,03 oranında azalma göstermesine karşın; tarhı istenilen vergi tutarında %88,76 oranında bir artış, kesilmesi istenilen ceza tutarında ise %117,49 oranında bir artış gerçekleşmiştir.

2012 yılında VDK tarafından gerçekleştirilen vergi incelemelerinde kişi başı bulunan matrah farkı 25.815.456 TL iken bu tutar 2013 yılında 7.572.834 TL'ye gerilemiştir. İnceleme elemanı başına düşen tarh edilen vergi tutarı ise 2012 yılında 285.099 TL iken 2013 yılında 718.872 TL olarak gerçekleşmiştir. İnceleme elemanı başına düşen kesilmesi istenilen ceza tutarı ise 2012 yılında 500.704 TL iken 2013 yılında 1.566.459 TL olarak gerçekleşmiştir. Diğer bir deyişle bulunan matrah farkı 2013 yılında azalmasına karşın tarhı istenilen vergi tutarı ve kesilmesi istenilen ceza tutarı 3 kat daha fazla gerçekleşmiştir.

2013 yılında VDK vergi incelemeleri neticesinde uzlaşmaya konu olan tutarın %56'sı uzlaşmaya girmiş, uzlaşmaya giren tutarın ise %84'ü uzlaşma ile sonuçlanmıştır. Aynı şekilde

uzlaşmaya konu olan tutarın %34'ü uzlaşmaya vaki olmamış, %10'unda ise uzlaşma temin edilememiştir.

### **3.4.5. Verimli ve Etkin Vergi Denetimi İçin Alınması Gereken Önlemler**

Ülkemizde vergi denetimi ve incelemesinde etkinliği ve verimliliği artırmak amacıyla alınması gereken önlemleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- Vergi denetimini gerçekleştiren GİB ve VDK Başkanlıklarının denetimle uğraşan organları üzerindeki diğer görev ve yüklerin asgari seviyeye indirilmesi gerekmektedir. bu sayede tam kapasite ile vergi incelemelerindeki etkinlik maksimum seviyeye çıkacaktır.
- İdare ile vergi mükellefleri arasında taraf olmadan ve objektif bir şekilde yürütülmesi gereken vergi incelemelerini, çeşitli dış etki ve müdahalelere karşı güvenceye kavuşturmak gerekmektedir.
- Vergi denetimi, merkez ve bölge düzeyinde yapılmak üzere iki kademeli hale getirilmeli, merkez ve bölgelerde görev yapan vergi denetim elemanları arasındaki yetki karmaşası ve koordinasyonsuzluk önlenmeli, işgücü kayıplarına neden olmaksızın her birinin yetki sınırları net bir şekilde çizilmelidir (Aslan, 2007).
- Vergi denetiminden sorunlu olan GİB ve VDK birimlerinin faaliyetleri kamuoyuna net ve şeffaf bir şekilde açıklanmalıdır. Bu sayede bu kuruluşlar iş ve görevlerini daha disiplinli, belli bir plan ve program dahilinde yürütmek suretiyle etkin ve verimli vergi denetimi yapabilecektir.
- Vergi incelemelerinde etkinlik, incelemelerin kısa sürede sonuçlandırılmasıyla yakından ilgilidir. Bu nedenle geliştirilen VDK-RAMER daha etkin hale getirilmeli ve sürekli geliştirilmelidir.
- Teknolojik alt yapı geliştirilerek, vergi incelemeleri için ihtiyaç duyulan bilgiler doğru ve net bir şekilde üretilip inceleme elemanlarının hizmetine hızlı bir şekilde sunulmalıdır.
- Vergi daireleri, vergi denetim elemanlarına gerekli ve denetim elemanlarının isteyeceği tüm bilgileri verebilecek bir yapıya kavuşturulmalıdır.
- Türk vergi sisteminde mal hareketinin denetimine önem verilmiştir. Bu anlayış belge düzeninin yerleştirilmesi açısından olumlu sonuç vermiştir. Ancak, mal hareketlerini izlemek zaman ve eleman yetersizliği sorununu ortaya çıkarmaktadır. Her ekonomik faaliyet parasal değere dönüştüğü için nakit akımını izlemekle vergiyi doğuran olayı belirlemek mümkün olmaktadır. Ekonomideki kayıt dışılığın önlenmesi ve vergi sisteminin olumlu sonuç vermesi için nakit hareketleri için kamunun denetleyebileceği tarzda yapılan banka sisteminin daha



etkin bir şekilde kullanılmasının özendirilmesi gerekmektedir. Bu tür uygulamalara benzer nitelikte uygulamalar geliştirilmelidir.

- Vergi suç ve cezalarının kanunda belirtildiği şekilde suçlu olan herkes için uygulanmalı, ayırım yapılmamalıdır. Yaptırım uygulamalarında ödün verilmez ise bu durumun vergi kaçakçılığı ve kayıt dışılığı engellemede önemli bir etki yaratması beklenecektir.
- Vergi denetimini gerçekleştiren kuruluşların teknolojik alt yapılarının geliştirilmesi gerekmektedir. Aynı zamanda inceleme elemanlarının da teknolojik açıdan sıkı bir eğitime tabi tutularak hatta gerekirse teknoloji uzmanlarından oluşan özel bir ekip oluşturularak teknolojik eksikliklerden kaynaklanan hata ve kaçakların engellenmesi gerekmektedir.
- Vergi inceleme elemanlarının özlük haklarının iyileştirilerek özel kesim ile rekabet edilebilmelidir. Aksi takdirde bu elemanların özel sektöre kayması engellenemez bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır.
- Kanun, vergi incelemesinin iş yerinde yapılmasını öngörmektedir. Uygulamalar, işyerinde yapılan incelemelerin verimli ve etkin olduğunu göstermektedir. Bu nedenle inceleme elemanlarına her türlü ulaşım imkanı sağlanarak incelemelerin iş yerlerinde yapılmasını sağlamak gerekmektedir.
- Vergi denetiminde verimlilik ve etkinliğin sağlanması açısından eleman sayısının artması gerekmektedir.
- Vergi bilincinin oluşturulması açısından yetkili kuruluşların üstlerine düşenden daha fazlasını yapmaları gerekmektedir. Açıklayıcı reklamlarla, örnek mükellef seçimi ve ödüllendirme benzeri isteklendirme faaliyetleri yapılmalıdır.
- Vergi kaybının önlenmesi olayı, milli bir sorun olarak değerlendirilmeli ve bu bilinci Türkiye'deki tüm vatandaşlara kazandırılmalıdır.

### **Türkiye'de Vergi İncelemelerinde Etkinlik ve Verimliliğin Artırılmasına İlişkin Öneriler**

- Vergi Müfettişleri üzerindeki verimsiz işler ve Vergi Müfettişlerinin inceleme sınırlarının kaldırılması,
- Risk analizli denetimlerin tüm denetim birimleri için esas alınması,
- Verimsiz işlerin iç genelgelerde açıkça yer alan unsurlara bağlı olarak tasfiye edilmesi,
- Toplanan vergilerin nerelere harcandığını gösteren sunumların yapılması,
- İdari yapıda etkinlik sağlamak için gelir idaresinin güçlendirilmesi,
- Etkin bir vergi incelemesi için servet beyanına benzer bir uygulamanın getirilmesi,

- Vergi denetim elemanlarının sayısının artırılması,
- Vergi kanunlarının açık olması,
- Cari denetimlere özen gösterilerek daha sonra bulunamayan mükellefler statüsüne girebilecek mükelleflerin mükellefiyetten terkin işlemlerinin yapılması gelir idaresinin hukuk dışı uygulamalarının kaldırılması,
- Uzlaşma müessesesinin yeniden yapılandırılması mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması iç denetim ve vergi denetim fonksiyonlarının birbirinden ayrılması,
- Cezaların caydırıcılığının artırılması,
- Vergi denetim birimi ve her bir vergi inceleme elemanı için performans değerlemesi yapılmalıdır.

## SONUÇ

Gerçek ve tüzel kişiler için mali göstergelerin nasıl önem derecesi yüksek ise aynı şekilde devlet içinde mali göstergelerin önemi büyüktür. Bireyler ve şirketler gelir kayıplarının nerelerden kaynaklandığını ve nedenlerini araştırdıkları gibi devlet de gelirlerinin, mükellef sayılarına ve iş hacmine göre neden az olduğunu araştırıp incelemektedir. Vergisini az ödeyenler ya da vergi kaçakçılığı yapanlar belirlenmekte ve ona göre yasal işlemler yerine getirilmektedir.

Ülkemizde vergi toplama sistemi çoğunlukla beyan usulüne dayanmaktadır. Beyan edilen bilgilerin doğruluğunun belirlenmesi için de idarece vergi incelemesi yapılmaktadır. Vergi incelemesi vergi denetiminin unsurlarından birisi ve en önemlisidir. Diğerleri ise yoklama, arama ve bilgi istemedir.

Ülkemizdeki vergi denetim sistemi 10.07.2011 tarihinden itibaren değişerek eski çok başlılık yerine bunların hepsi VDK Başkanlığı adında tek çatı altında toplanmış ve denetim elemanları da bu çatı altında birleştirilmiştir. Bu değişiklikteki temel amaç da vergi denetimlerindeki etkinliği artırmaktır.

Buna göre GİB ve VDK tarafından yapılan vergi incelemelerindeki; “inceleme elemanı ve incelenen mükellef sayıları, inceleme elemanlarının nitelikleri ve mükelleflerin vergi bilinç düzeyi, incelemedeki planlama ve koordinasyon süreçleri, incelenecek mükelleflerin ve sektörün seçimi, düzenlenen rapor sayıları, incelenen matrah ve bulunan matrah farkları, tarhi istenen vergi tutarları, kesilen vergi cezaları, tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşılan vergi ve ceza tutarları” vergi incelemelerindeki verimin ve etkinliğin ölçülmesinde kullanılabilen kriterler olduğundan önceki yıllara göre gerçekleşme durumlarının ve yaklaşımlarının karşılaştırılması vergi incelemelerindeki etkinliği de ortaya koymaktadır.

Daha önceleri vergi denetim sistemindeki öncelikli olarak birim açısından çok başlılık ve inceleme elemanlarındaki sayıca yetersizlik incelemelerin verimli olamadığının işaretçisi durumundaydı. Ancak son değişikliklerle vergi denetim biriminin tek çatı altında toplanması ve özellikle 2013 yılı içerisindeki personel atamalarının bu yıl içerisinde tamamlanması ile önümüzdeki yıllarda vergi inceleme konusunda verimlilik ve etkinlik derecesinin artacağı şüphesizdir. Ancak denetim kadrosunda bulunan personelin özel sektördeki tekliflerden dolayı birimini bırakması ve daha iyi şartlarla özel sektöre geçiş yapması da söz konusu olan durumlardan birisiydi. Bunun da personellerin özlük haklarının iyileştirilerek elde tutulması ve denetim elemanlığı meslek grubunun cazip hale getirilerek tercih edilen bir meslek olması sağlanmalıdır. Denetim elemanları üzerindeki gereksiz ve verimsiz işlerin iptal edilerek, sadece

vergi denetim işine yoğunlaşmaları sağlanmalıdır. Performanslarını düşürecek her türlü gereksiz uygulamaların görev tanımlarından çıkarılması gerekmektedir.

İncelenecek mükellefin seçiminde kullanılan yöntemlerin seçimindeki hassas yaklaşım yine aynı şekilde vergi incelemelerindeki etkinliği artıracaktır. Sonuçta önemli olanın çok fazla sayıda mükellefin vergi incelemesine tabi tutulması değil, beyanında eksik olanların ya da vergi kaçıran mükelleflerin incelenmesidir.

Devletin topladığı vergileri nerelere ve hangi oranlarda kullandığını halka açık ve net bir şekilde bildirmesi bu konudaki hassasiyeti artıracaktır.

Toplumda vergi bilincinin oluşturulmasına yönelik faaliyetlere önem verilmeli ve bu konudaki projelerin sayısı artırılmalıdır.

Kanunlar gözden geçirilerek daha anlaşılır hale getirilmelidir.

Cezaların caydırıcılığı artırılmalıdır.

Bu doğrultuda vergi incelemelerindeki verimliliğin artması için gereken koşulların gerçekleşmesi durumunda ülkemizdeki vergi gelirlerinde, mükelleflerin beyanlarındaki artıştan ve de vergi kaçakçılığındaki azalıştan dolayı artış meydana gelecektir.

## KAYNAKLAR

1. Acar, İ. A. ve Merter, M. E. (2004). Türkiye' de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu, Maliye Dergisi, sayı: 147, Eylül-Aralık, 5-27.
2. Akalın, G. (2002). Türkiye'de Ekonomi-Politik Kriz ve Piyasa Ekonomisine Giriş. Ankara: Akçay Yayınları.
3. Akbay, M. (1990). Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi, 1990 Yılına Girerken Türkiye'de Denetim, Etkinlik ve Verimlilik Sempozyumu, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, APKK Yayın No:1990/308, Ankara.
4. Akbıyık, S. (2005). Vergi Uygulamaları Yönüyle Denetim ve Raporlama, Bursa: Ekin Kitabevi.
5. Akdoğan, A. (1979). Vergi İncelemesi. Doktora Tezi. Ankara: AİTİA Yayın No: 127.
6. Akdoğan, A. (1979). Vergi İncelemesi. Ankara: A.İ.T.İ.A. Yayını.
7. Akdoğan, A. (2006). Kamu Maliyesi 11. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.
8. Aktan, İ. (1992). Türk Vergi Yönetimi ve Reorganizasyonu, VIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, Bursa, Uludağ Üniversitesi Yayınları, 12-15 Mayıs.
9. Alkan, A. (2009). Vergi Bilinci ve Vergi Uygulamaları Karşısında Mükellef Davranışlarının Tespiti: Zonguldak İli Örneği, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Zonguldak.
10. Arıca, M. N. (1989). Vergi Usul Hukuku. Ankara: Yeni Cenuş Matbaası.
11. Arpacı, A. Ö. (2004). Vergi Denetimi, Vergi İncelemesini de İçeren Geniş Kapsamlı Bir Tanımdır. Yaklaşım Dergisi (e-yaklaşım), Ağustos.  
<http://www.yaklaşım.com/mevzuat/dergi/makaleler/2004084764.htm>.
12. Arpacı, A. Ö. (2005). Vergi Denetimi Üzerine. (Gelirler Başkontrolörü) Yazıları.  
[https://www.alomaliye.com/altar\\_omer\\_ana\\_sayfa.htm](https://www.alomaliye.com/altar_omer_ana_sayfa.htm).
13. Aslan, A. (2002). Vergi Denetim Sistemi ve Hesap Uzmanları Kurulu. Vergi Dünyası, Sayı: 250, Haziran, 4-7.
14. Aslan, A. (2007). Vergi Denetim Sistemi ve Hesap Uzmanları Kurulu.  
<http://www.hud.org.tr/icerik/vergi-denetim-sistemi-ve-hesap-uzmanlari-kurulu->
15. Aslan, M. ve Şentürk, A. G. (2008). Vergi Hukukunda Delil Sistemi: İfade, İkrar ve Beyanın Delil Niteliği. Mali Pusula, Yıl: 4, Sayı: 43, Temmuz, 20-28.

16. Ay, H. M. ve Talaşlı, E. (2008). Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki. Maliye Dergisi, Sayı: 154, Ocak Haziran, 135-155.
17. Aydemir, B. (1996). Türkiye'de katma değer vergisi uygulamasının değerlendirilmesi ve efektif katma değer vergisi oranlarının hesaplanması. Ankara: DPT. Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü. Uzmanlık Tezi. Ağustos. ISBN 975-19-1461-2.
18. Aydın, M. S. (2005). Türk Hukuk Tarihi 5.Baskı. İstanbul: Hars Yayınları.
19. Başak, H. M.K. (2006). Vergi İncelemesi Neticesinde Yapılan Tarhiyatların Verimliliği, Uludağ Üniversitesi, SBE, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Bursa.
20. Batirel, Ö. F. (1985). Türk Vergi Gelirlerini Artırma Yolları Alternatifleri ve Beklentiler. İstanbul: İTO Yayını, Sayı:1985/15.
21. Bayar, N., Canyaş, O. ve DüNDAR, M. (2013). Vergi Usul Kanunu (5. Ünite). (Ed. M. AKKAYA). Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları. Yayın No: 2950.
22. Berkes, N. (1972). Yüz Soruda Türkiye İktisat Tarihi Cilt: 1 Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2.Baskı. İstanbul: Gerçek Yayınevi.
23. Can, İ. (2004). Almanya'da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri, Maliye Dergisi, Sayı: 145, Ocak-Nisan.
24. Çak, M., Şeker, M. ve Bingöl, Ö. (2010). Türkiye' de Vergi Bilinci: İstanbul Araştırması, İstanbul: ISMMMO Yayın No: 134.
25. Çalgan, E., Menteşe, E., Işıloğlu, F., Toroslu, M.V., Özcan, M., Gülmez, K. N., Savaş, Ş., Onur, Z. J. ve Ağca, Z. (2008). Muhasebe Denetimi. İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayın No:113.
26. Çelikkaya, A., Saruç, N. T., Savaşan, F., Güran, M. C. ve Sağbaş, İ. (2013). Vergi Teorisi. (Ed. İsa Sağbaş). Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları. No: 2960.
27. Çetin, G. ve Gökbunar, R. (2010). Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı. Yönetim ve Ekonomi Dergisi. 17/1. 23-46.
28. Damga Vergisi Kanunu, 488 Nolu Kanun, 11.07.1964 tarih ve 11751 sayılı R.G.
29. Demirci, A. ve Kartal, Z. (1999). Vergi İncelemesi ve Kapsamı. Vergi Dünyası. Sayı: 211, Mart, 41-53.

30. Devlet Planlama Teşkilatı (DPT). (2001). Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu. Ankara. (Yayına Hazırlayan: Feyyaz YAZAR).
31. Devrim, F. (2002). Kamu Maliyesine Giriş. İzmir: İlkem Ofset.
32. Emlak Vergisi Kanunu, 1319 Nolu Kanun, 11.08.1970 tarih ve 13576 sayılı R.G.
33. Erdem, T. (2007). Uzlaşma, TÜRMOB Yayınları-311, Sayı: 2007/6, Haziran.
34. Erdin, M. ve Kibar, M. (2008). Uluslararası Bakış Açısıyla Denetim Kapasitesinin Arttırılmasında Genel Prensipleri ile Yaklaşımlar. Vergi Dünyası, Sayı: 325, Eylül, 66-72.
35. Erol, A. (2006). Vergi Hukukunda Kavram. Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi. Ocak, 7-10.
36. Erol, A. (2010). Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları. İstanbul: İSMMMO Yayınları.
37. Fatih, A. (2002). Gelir İdaresinin ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması, Vergi Sorunları Dergisi, (169), Ekim.
38. Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, 16.05.2005 tarih ve 5345 sayılı R.G.
39. Gelir Vergisi Kanunu (GVK), 193 Nolu Kanun, 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı R.G.
40. GİB. (2007a). Vergi İncelemelerinde Mükellefin Hakları İdarenin Yükümlülükleri.
41. GİB. (2007b). Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi.  
[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/tum\\_yonleriyle\\_vergi\\_incelemesi.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/tum_yonleriyle_vergi_incelemesi.pdf)
42. GİB. (2007c). Vergi Uyuşmazlıklarının İdare İle Çözümünde Uzlaşma.  
[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/yayinlar/uzlasma.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/uzlasma.pdf)
43. GİB. (2011). Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2010. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No: 132, Nisan.
44. GİB. (2012). Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2011. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No: 151, Nisan.
45. GİB. (2013). Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu '12. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No: 167, Nisan.
46. Gider Vergileri Kanunu, 6802 Nolu Kanun, 23.07.1956 tarih ve 9362 sayılı R.G.
47. Gökay, Y. (1994). İşletmelerde Vergi Denetimi. İstanbul: M.Ü. Sosyal Bilimler Y.O.
48. Gümüş, E. (2004). Vergi İncelemesinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri ile Vergi İnceleme Elemanlarının Yetki ve Sorumlulukları. Mali Çözüm Dergisi. Sayı: 72. Temmuz-Ağustos-Eylül. 230-241.

49. Gümüş, E. (2005). Defter, Kayıt ve Belgeler Çerçevesinde Yapılan Vergi Denetiminde Karşılaşılan Sorunlara Yönelik Çözüm Önerileri. Vergi Dünyası. Sayı: 287, Temmuz, 142-153).
50. Gündüz, Z. (2013). Vergi İncelemelerinde Etkinlik Artacak, 04.01.2013.  
<http://www.dunya.com/vergi-incelemelerinde-etkinlik-artacak-150696yy.htm>.
51. Güner, Ü. (2008). Türkiye’de Vergi Bilincinin ve Vergi Ahlakının Oluşmasında Gelir İdaresinin Rolü, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir.
52. Güran, M. C. (1997). Vergi Yönetimi ve Denetimi Açısından Bankacılık Sektörü. Vergi Dünyası Dergisi. Yıl 17, Sayı 194, 96-118.
53. Haller, H. (1974). Maliye Politikası, (çev: Salih Turhan), İstanbul Üniversitesi, Yayın No:1981, İstanbul: Fakülteler Matbaası.
54. Harçlar Kanunu, 492 Nolu Kanun, 17.07.1964 tarih ve 11756 sayılı R.G.
55. Hesap Uzmanları Derneği. (2004). Denetim İlke ve Esasları, 3. Baskı, İstanbul: Yıldız Ofset.
56. İTO (İstanbul Ticaret Odası), (2005). Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları, Yayın No: 17.
57. Karabacak, Y. (2013). Türk Vergi Kanunlarının Karmaşıklık Düzeyinin Ölçümü Üzerine Bir Deneme. Maliye Dergisi, Sayı: 165, Temmuz-Aralık, 38-53.
58. Karakoç, Y. (1995). Vergiye Karşı Tepkilerden Vergiden Kaçınma. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, No: 61, 97-103.
59. Karakoç, Y. (2004). Hukukî Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları. 19. Türkiye Maliye Sempozyumu-Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi, Yolları, Mayıs, 90-114.
60. Karaoğlan, N. İ. (2012).Türk Vergi Hukuku’nda Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminin Sorunları, Leges Hukuk Dergisi, Yıl: 3, Sayı: 26, Şubat, 73-101.
61. Karyağdı, N. (2001). Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi, Ankara: A.S.O. Yayın No: 51.
62. Karyağdı, N. (2006). Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi’nde Vergi İncelemesi. TC Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2006/371, Ankara, Kasım.
63. Kızılot, Ş. (1995). Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, Ankara: Yaklaşım Yayınları.



64. Kızılot, Ş. (2000). Vergi İnceleme Sonuçları ve Değerlendirilmesi. Yaklaşım Dergisi, Temmuz, Sayı. 91, 53-57.
65. Kızılot, Ş., Şenyüz, D., Taş, M. ve Dönmez, R. (2007). Vergi Hukuku. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, Mart.
66. Korkmaz, E. (1982). Vergi Yapısı ve Gelişimi, İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Yayın No:2989.
67. Korkmaz, E. (1982). Vergi Yapısı ve Gelişimi. İstanbul:İÜ Yayınları, No:2989.
68. Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), 5520 Nolu Kanun, 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı R.G.
69. Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 14.12.1983 tarih ve 18251 sayılı R.G.
70. Maliye Hesap Uzmanları Derneği. (2013). Denetim İlke ve Esasları I. Cilt, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 5. Baskı, İstanbul: Acar Basım ve Cilt San. Tic. A.Ş.
71. MEGEP. (2011). Modüller, Vergi. <http://www.megep.meb.gov.tr/?page=moduller>.
72. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu (MTV Kanunu), 197 Nolu Kanun, 23.02.1963 tarih ve 11342 sayılı R.G.
73. Mutluer, K. (2008). Vergi Genel Hukuku (2.Baskı). İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
74. Nadaroğlu, H. (2000). Kamu Maliyesi Teorisi 11. Baskı. İstanbul: Beta Yayınları.
75. OECD, (2012). Revenue Statistics of Oecd Member Countries, PARIS.
76. Organ, İ. (2008). Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması, Ankara: Gazi Kitapevi.
77. Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, Ç. (2005). Vergi Hukuku 12. Baskı. Ankara: Turhan Kitapevi.
78. Özbey, Ö. (2004). İnsan Hakları Evrensel İlkelerinin Avrupa Mahkemesinde Uygulaması, Ankara: Adalet Yayınevi.
79. Özker, A. N.(2002). Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı ve Denetime Özgü Beklentiler. Akdeniz Üniversitesi İİBF Dergisi, 2(4), 172-185.
80. Pehlivan, O. (1986). Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik. Vergi Dünyası, Sayı: 62, 13-15.
81. Pehlivan, O. (2004). Vergi Hukuku. Trabzon: Celepler Matbaacılık.

82. Saraç, O. (2005). Vergi İncelemesi – I. Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Şubat Sayı: 434, 112-115.
83. Saraçoğlu, F. (2009). 1930-1939 Döneminde Vergi Politikası. Maliye Dergisi. Temmuz-Aralık (157) 131-149.
84. Seviğ, V. (2010). Türkiye’de Vergi Bilinci, Referans Gazetesi 01.05.2010, [https://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/haber\\_oku.php?haber\\_id=5789](https://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=5789), 04.04.2014.
85. Sevimay, H. S. (1995). Cumhuriyete Girerken Ekonomi. İstanbul: Kazancı Yayınları.
86. Sürmen, Y. (1992). Vergi Bilincinin Geliştirilmesinde Muhasebecinin Rolü, Sayıştay Dergisi, Sayı:7, 25-29.
87. Şeker, N. (1994). Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, I. Bası, Yayın No:436, İstanbul: Beta Yayınları.
88. Şeker, S. (1993). Vergi İncelemeleri Üzerine Genel Bir Değerlendirme. Yaklaşım Dergisi. Sayı:5, Mayıs, 53-64.
89. Şin, S. (2005). Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları, İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayın No:2005-17.
90. T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK). (2012). Faaliyet Raporu. [www.vdk.gov.tr](http://www.vdk.gov.tr).
91. Tekin, F. ve Çetinkaya, A. (2007). Vergi Denetimi. 2. Baskı. Ankara: Seçkin Kitabevi.
92. Tekin, S. (2003). Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Denetimi. Vergi Sorunları Dergisi, Ekim, 66-73).
93. Temiz, D. (2008). Türkiye’de Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: 1960- 2006 Dönemi, 2. Ulusal İktisat Kongresi, 20-22 Şubat, DEÜ İİBF İktisat Bölümü, İzmir.
94. Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2003). Res’en Vergilendirme ve Sorunlar. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı: 177, Haziran, 63-77.
95. Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu. (1995). HUK 50. Yıl Armağanı, İstanbul: Acar Matbaacılık A.Ş.
96. Uluatam, Ö. (1995). Türk Vergi Sisteminin Temel Sorunları ve Bir Reform Önerisi. Ankara: Türk Harb-İş Sendikası.
97. Uluatam, Ö. (1999). Kamu Maliyesi 6. Baskı. Ankara: İmaj Yayıncılık.

98. Ulusoy, M. A. (2005). Kayıtdışı Ekonomi İle Mücadelede Hesap Uzmanları Kurulu. Vergi Dünyası. Sayı: 286, Haziran, 72-73.
99. VDK (Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı). (2013). Faaliyet Raporu 2012.
100. VDK (Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı). (2014). Faaliyet Raporu 2013.
101. VDK Başkanlığı. (2013). Vergi Müfettişliği Mesleği ve Giriş Sınavı, Tanıtım Broşürü. Yayın No: 5.
102. Veraset ve İntikal Kanunu, 7338 Nolu Kanun, 15.06.1959 tarih ve 10231 sayılı R.G.
103. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı R.G.
104. Vergi Usul Kanunu, 213 Nolu Kanun, 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı R.G.
105. Yumuşak, İ. (2004). Vergi Uyumunun Yükseltilmesinde Vergi İncelemelerinin Rolü. Vergi Dünyası. Sayı: 272, Nisan, 44-48.
106. <http://www.vdk.gov.tr>
107. <http://www.gib.gov.tr>
108. <http://www.mevzuat.gov.tr>
109. <http://www.maliye.gov.tr>