

**T.C.
ERCIYES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE-FİNANSMAN BİLİM DALI**

**İŞLETMELERDE VERGİ KAÇIRMA YOLLARI
VE
BUNLARA KARŞI GÜVENLİK MÜESSESELERİ**

**Hazırlayan
Oğuz Alp UYANIK**

**Danışman
Prof. Dr. Şaban UZAY**

Yüksek Lisans Tezi

**Şubat 2013
KAYSERİ**

**T.C.
ERCIYES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE-FİNANSMAN BİLİM DALI**

**İŞLETMELERDE VERGİ KAÇIRMA YOLLARI
VE
BUNLARA KARŞI GÜVENLİK MÜESSESELERİ
(Yüksek Lisans Tezi)**

**Hazırlayan
Oğuz Alp UYANIK**

**Danışman
Prof. Dr. Şaban UZAY**

**Şubat 2013
KAYSERİ**

BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK

Bu çalışmadaki tüm bilgilerin, akademik ve etik kurallara uygun bir şekilde elde edildiğini beyan ederim. Aynı zamanda bu kural ve davranışların gerektirdiği gibi, bu çalışmanın özünde olmayan tüm materyal ve sonuçları tam olarak aktardığımı ve referans gösterdiğimi belirtirim.

Adı-Soyadı : Oğuz Alp UYANIK

İmza :

“İşletmelerde Vergi Kaçırma Yolları Ve Bunlara Karşı Güvenlik Müesseseleri” adlı Yüksek Lisans tezi Erciyes Üniversitesi Lisansüstü Tez Önerisi ve Tez Yazma Yönergesi'ne uygun olarak hazırlanmıştır.

Tezi Hazırlayan

Oğuz Alp UYANIK

Danışman

Prof. Dr. Şaban UZAY

İşletme ABD Başkanı

Prof. Dr. Şaban UZAY danışmanlığında Oğuz Alp UYANIK tarafından hazırlanan "**İşletmelerde Vergi Kaçırma Yolları Ve Bunlara Karşı Güvenlik Müesseseleri**" adlı bu çalışma jürimiz tarafından Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalında yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

21.02.2013

JÜRİ:

Danışman : Prof. Dr. Şaban UZAY

S. Uzak

Üye : Yrd. Doç. Dr. Murat ESIMERAY

M. Esimeray

Üye : Yrd. Doç. Dr. Ali DEĞİRMENDERELİ

A. Değirmendereli

ONAY:

Bu tezin kabulü Enstitü Yönetim Kurulunun 08.03.2013 tarih ve04..... sayılı kararı ile onaylanmıştır.

...08...103...2013

Ramazan Ertürk
Prof. Dr. Ramazan ERTÜRK
Müdür Vekili



**İŞLETMELERDE VERGİ KAÇIRMA YOLLARI
VE
BUNLARA KARŞI GÜVENLİK MÜESSESELERİ**

Oğuz Alp UYANIK

Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü

Yüksek Lisans Tezi, Şubat 2013

Danışman: Prof. Dr. Şaban UZAY

KISA ÖZET

Vergi, devletin kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için ihtiyaç duyduğu en önemli finansman kaynağıdır. Günümüzde sosyal devlet anlayışı ile birlikte vergi gelirlerine olan ihtiyaç daha da artmıştır.

Vergi, mükellefler ile devlet arasında her zaman için sorun oluşturmuştur. Çünkü mükellefler genel olarak çeşitli sebeplerle ödeyecekleri vergi miktarlarını en düşük düzeyde tutmak isterken, devlet en önemli finansman kaynağı olan verginin miktarını en üst düzeyde tutmak istemektedir.

İşletmeler satış karlarını maksimize, maliyetlerini ise minimize etmek isterler. Vergi ise işletmelerin karını azaltan ciddi bir maliyet olarak ortaya çıkar. Bu nedenle işletmeler vergi nedeniyle oluşacak maliyeti en aza indirmek için başvurduğu yollarla vergiden kaçınma ya da vergi kaçırmaya neden olurlar.

Devletin ise, vergi kaçırma yoluyla vergi gelirlerinin azalmasını önlemek için, vergi güvenlik müesseselerini, özellikle de vergi incelemesini etkin bir şekilde kullanması gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Kaçırma, Vergi Kayıp ve Kaçağı, Güvenlik Müesseseleri, Vergi İncelemesi

**TAX EVASION WAYS IN BUSINESS
AND
AGAINST TO THIS SECURITY PRECAUTIONS**

Oğuz Alp UYANIK

Erciyes University, Institute For Social Sciences

M.Sc. Thesis, February 2013

Supervisor: Prof. Dr. Şaban UZAY

ABSTRACT

Tax is the most important resource of government for providing public services. At the present day with the social state concept increases to need for tax yield more.

Tax has always posed a problem between the tax payer and the government. Because, the tax payers generally want to keep the amount of tax, which they will pay, at the lowest level, but the government wants to keep the amount of tax, which they will collect, at the highest level.

Business want sale profits maximum while costs minimum. However, tax emerges as a serious cost that reduces business sale profits. Therefore, business cause tax avoidance or tax evasion to apply for ways to minimize the tax resulting costs.

Government needs to use security precautions particularly tax analyze effectively for prevent the reduction of tax revenues through tax evasion.

Keywords: Tax, Tax Evasion, Tax Loss and Evasion, Security Precautions, Tax Analyze

İÇİNDEKİLER

İŞLETMELERDE VERGİ KAÇIRMA YOLLARI VE BUNLARA KARŞI GÜVENLİK MÜESSESELERİ

	<u>Sayfa</u>
BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK SAYFASI.....	ii
YÖNERGEYE UYGUNLUK SAYFASI.....	iii
KABUL VE ONAY SAYFASI.....	iv
ÖZET.....	v
ABSTRACT.....	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
KISALTMALAR.....	xi
TABLolar LİSTESİ.....	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xiii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM:

VERGİ KAÇIRMA VE EKONOMİYE ETKİLERİ

1.1.KAYIT DIŞI EKONOMİ.....	3
1.2.VERGİ KAÇIRMA.....	6
1.2.1.Vergi Kaybı.....	9
1.2.2.Vergiden Kaçınma.....	10
1.2.3.Vergi Kaçakçılığı (Vergi Kaçırma).....	11
1.3.VERGİ KAÇIRMA NEDENLERİ.....	12
1.3.1.Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı.....	12
1.3.2.Yüksek(Marjinal) Vergi Oranları ve Vergi Yüğü.....	14
1.3.3.Vergi Afları.....	17
1.3.4.Vergi İdaresinin ve Vergi Denetiminin Etkinsizliği.....	20
1.3.5.Vergi Harcamaları (Vergi Muafiyet ve İstisnaları).....	22
1.3.6.Vergi Cezalarının Caydırıcı Olmayışı.....	24
1.3.7.Beyana Dayalı Sistem ve Vergi Bilinci.....	24
1.3.8.Gelir Dağılımı.....	27
1.3.9.Yüksek Oranlı Enflasyon.....	28
1.3.10.Kamu Yönetiminin Etkinsizliği ve Harcamalarda Savurganlık Anlayışı.....	29
1.3.11.İşçilik Maliyetleri (Kayıt Dışı İstihdam).....	30
1.3.12.Muhasebe ve Müşavirlik Hizmetleri.....	31

1.4.KAYIT DIŐILİĐİN EKONOMİYE ETKİLERİ.....	33
1.4.1.Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi.....	34
1.4.2.Göstergeler Üzerindeki Etkisi.....	35
1.4.3.Vergi Adaleti Üzerindeki Etkisi.....	35
1.4.4.Faiz Oranları ve Yatırım Üzerindeki Etkisi.....	36
1.4.5.Rekabet Üzerindeki Etkisi.....	37
1.4.6.Sosyal Güvenlik Sistemi Üzerindeki Etkisi.....	38
1.4.7.Genel Olarak Olumlu Etkileri.....	38

İKİNCİ BÖLÜM:

İŞLETMELERDE UYGULANAN VERĐİ KAÇIRMA YOLLARI

2.1.İŞLETME KAVRAMI, TANIMI VE UNSURLARI.....	41
2.2.VERĐİ KAÇIRMA YOLLARI.....	43
2.2.1.Kayıt Dışı Çalışılması.....	43
2.2.2.Alışların Kullanılması.....	44
2.2.3.Satışların Kullanılması.....	44
2.2.4.Giderlerin Kullanılması.....	45
2.2.5.Gelirlerin Gizlenmesi.....	45
2.2.6.Dönemsellik İlkesinin İhlali.....	46
2.2.7.Envanter Kayıtlarıyla Oynanması.....	48
2.2.8.Haksız Olarak Muaflık ve İstisnalardan Yararlanılması.....	48
2.2.9.Hesap ve Muhasebe Hileleri.....	48
2.2.10.Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanılması.....	51
2.2.11.DeFTER ve Belgelerin Yok Edilmesi veya Üzerinde Tahrifat Yapılması.....	54
2.2.12.DeFTERlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemlerin Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka DeFTER, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydedilmesi.....	55
2.2.13.Değersiz veya Şüpheli Alacakların Kullanılması.....	55
2.2.14.Elektronik Ticaretin (E-Ticaret) Kullanılması.....	56
2.2.15.Gerçek Olmayan Kişiler Adına Vergi Kaydı Yaptırmak veya Şirket Kurmak.....	59
2.2.16.Alınan Hediye, Ücret, EŞantiyon, Faiz, Prim, İskonto, Promosyon, Komisyon Gibi Dolaylı Gelirlerin Kaydedilmemesi.....	59
2.2.17.Vade Farkı, Kur Farkı, Hava Parası (Peştemallık) Gibi Gelirlerin Yasal DeFTERlere Gelir Olarak İşlenmemesi.....	60
2.2.18.Satış Hasılatının Avans ya da Teminat Gibi Gösterilerek Vergi Beyanına Dahil Edilmemesi.....	61
2.2.19.Amortismanların Kullanılması.....	61
2.2.20.Yapılan Bağış ve Yardımların Kanundaki Şartlar ve Oranlar Dikkate Alınmadan Gelirden Düşülmesi.....	62
2.2.21.Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin Dikkate Alınmaması.....	62
2.2.22.Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı.....	63
2.2.23.Fire Oranının Olduğundan Yüksek Gösterilmesi ve Döküntü, Kırpıntı, Artık, Hasarlı Mal Gibi Unsurların Kayıt Dışı Satılması.....	65
2.2.24.İhracatın Kullanılması.....	66

2.2.25. İthalatın Kullanılması.....	67
2.2.26. İşlemin Belirtildiğinden Farklı Olması veya Farklı Amaçla Kullanılması.....	67
2.2.27. Yurt Dışına Kazanç Aktarımının Kullanılması.....	69
2.2.28. İstihdamın Kullanılması.....	70

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM:

VERGİ GÜVENLİK MÜESSESELERİ VE VERGİ İNCELEMESİ

3.1.VERGİ GÜVENLİK MÜESSESELERİ.....	71
3.1.1.Tevkifat.....	71
3.1.1.1.Vergi Tevkifatının Tanımı.....	72
3.1.1.2.Vergi Tevkifatının Önemi.....	74
3.1.1.3.Vergi Tevkifatının Vergi Güvenlik Müessesesi Olması.....	74
3.1.2.Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı.....	77
3.1.2.1.Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Konusunda Yasal Düzenleme.....	77
3.1.2.2.Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancının Oluşma Şartları..	81
3.1.2.3.Vergi Cennetleri ile Mücadele Amaçlı Vergi Güvenlik Müessesesi Olarak Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Uygulaması.....	84
3.1.3.Örtülü Sermaye.....	84
3.1.3.1.Örtülü Sermaye Konusunda Yasal Düzenleme.....	86
3.1.3.2.Örtülü Sermayenin Oluşum Şartları.....	87
3.1.3.3.Örtülü Sermaye Konusunda Diğer Bazı Hususlar.....	88
3.1.3.3.1.Örtülü Sermayenin Subjektif Unsuru Hususu.....	88
3.1.3.3.2.Borcun İşletmede Kullanılması Hususu.....	89
3.1.3.3.3.Avanslar Hususu.....	89
3.1.3.3.4.Borçlanmanın Nakit Karşılığı Olması Gerektiği Hususu.....	89
3.1.3.3.5.Borçlara Faiz Yürütülmüş Olması Gerektiği Hususu.....	90
3.1.4.Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı.....	90
3.1.4.1.Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Konusunda Yasal Düzenleme.....	91
3.1.4.2.Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Oluşum Şartları.....	94
3.1.4.3.Transfer Fiyatlandırmasının Amacı.....	95
3.1.4.4.Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Uygulamasının Önemi.....	96
3.1.5.Vergi Cennetleri.....	97
3.1.5.1.Vergi Cennetleri Konusunda Yasal Düzenleme.....	98
3.1.5.2.Vergi Cennetinin Unsurları.....	100
3.1.5.2.1.Vergi Olmaması veya Çok Düşük Olması.....	100
3.1.5.2.2.Bilgi Değişiminden Kaçınılması.....	100
3.1.5.2.3.Sistemin Şeffaf Olmaması.....	101
3.1.5.2.4.Belirli Bir Düzeyde Faaliyette Bulunma Gerekliliğinin Olmaması.....	101

3.1.5.2.5.Nakit Kontrolü.....	101
3.1.5.2.6.Vergi Anlaşmaları.....	102
3.1.5.3.Vergi Cennetlerinin Kullanılma Amaçları.....	102
3.1.5.3.1.Vergi Avantajları.....	103
3.1.5.3.2.Yükümlülükleri Dolanmak.....	103
3.1.5.3.3.Kara Paranın Aklanması.....	104
3.1.5.4.Vergi Cennetlerini Kullanarak Vergiden Kaçma Yolları.....	104
3.2.VERGİ İNCELEMESİ.....	104
3.2.1.Vergi Denetimi ve Vergi İncelemesi.....	105
3.2.2.Vergi İncelemelerinin Amacı ve Vergi Güvenlik Müessesesi Olması...	106
3.2.3.Vergi İncelemesine Yetkili Olanlar.....	107
3.2.4.Vergi İncelemelerinde 6009 Sayılı Kanun İle Getirilen Yenilikler.....	107
3.2.5.Vergi İncelemelerinde 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Getirilen Yapı.....	109
3.2.6.Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı.....	110
3.2.7.Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Görev ve Yetkileri ile Hedefleri.....	114
3.2.8.Risk Analiz Sistemi.....	115
3.2.9.Performans Değerlendirme Sistemi.....	117
3.2.10.Yapılamayacak İşler ve Görevlendirme Yasağı.....	120
3.2.11.Vergi İnceleme Süreci.....	120
3.2.12.Rapor Değerlendirme Komisyonları.....	122
3.2.13.Vergi Kayıp-Kaçığıyla Mücadele ve Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2011–2013).....	124
SONUÇ.....	128
KAYNAKLAR.....	132
ÖZGEÇMİŞ.....	141

KISALTMALAR

DPT	:Devlet Planlama Teşkilatı
GİB	:Gelir İdaresi Başkanlığı
GSMH	:Gayri Safi Milli Hasıla
GV	:Gelir Vergisi
HUD	:Hesap Uzmanları Derneği
KDV	:Katma Değer Vergisi
KHK	:Kanun Hükmünde Kararname
KOBİ	:Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme
KV	:Kurumlar Vergisi
KVGT	:Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
MERAK	:Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Projesi
ÖTV	:Özel Tüketim Vergisi
SARP	:Sahte Belge Risk Analiz Programı
SGK	:Sosyal Güvenlik Kurumu
TDK	:Türk Dil Kurumu
TOBB	:Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TÜSİAD	:Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği
VDD	:Vergi Denetmenleri Derneği
VDK	:Vergi Denetim Kurulu
VDK BİS	:Vergi Denetim Kurulu Bilgi Sistemi
VDK DEBİS	:Vergi Denetim Kurulu Denetim Bilgi Sistemi
VUK	:Vergi Usul Kanunu
YMM	:Yeminli Mali Müşavir

TABLolar LİSTESİ

Tablo-1: Vergi Mufettişlerinin Gruplar İtibarıyla Dağılımı.....	111
Tablo-2: Vergi Denetim Kurulu Aktif İşgücü Durumu.....	113

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil-1:Türk Vergi Sistemindeki Belge-Kayıt-Beyan Üçlüsü.....	53
Şekil-2:Kontrol Edilen Yabancı Kurum Örnek 1.....	79
Şekil-3:Kontrol Edilen Yabancı Kurum Örnek 2.....	80

GİRİŞ

Vergi, devletin kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için ihtiyaç duyduğu en önemli finansman kaynağıdır. Günümüzde sosyal devlet anlayışı ile birlikte vergi gelirlerine olan ihtiyaç daha da artmıştır.

Vergi, mükellefler ile devlet arasında her zaman için sorun oluşturmuştur. Çünkü mükellefler genel olarak çeşitli sebeplerle ödeyecekleri vergi miktarlarını en düşük düzeyde tutmak isterken, devlet en önemli finansman kaynağı olan verginin miktarını en üst düzeyde tutmak istemektedir. İşte mükellefler, daha az vergi ödemek için elde ettikleri gelirlerinin bir kısmını veya tamamını kayıtlara geçirmeyerek; dolayısıyla da elde edilen bu gelirler üzerinden ödemeleri gerekenden daha az vergi ödeyerek veya hiç vergi ödemeyerek birçok olumsuz etkisi bulunan kayıt dışı ekonomiye sebep olmaktadır.

Ticari hayatın vazgeçilmez bir unsuru olan işletmeler vergi idaresi nezdinde vergisel yükümlülüklerini gereği gibi yerine getirmesi beklenen birer mükelleftirler. İşletmeler satış hâsılatlarını maksimize, maliyetlerini ise minimize etmek isterler. Vergi ise işletmelerin karını azaltan ciddi bir maliyet olarak ortaya çıkar. İşletmeler genelde bu maliyeti en aza indirmek isterler. Bu nedenle işletmeler oluşacak vergi yükünü en aza indirmek için vergi planlaması (işletme vergiciliği) yaparlar.

İşletmeler vergi planlaması yaparken bazen vergi kanunlarına aykırı davranarak vergi kaçırırlar. İşte hazineye aktarılması gereken verginin işletmeler tarafından çeşitli yöntemlerle ödenmesi gerekenden daha az ödenmesi veya hiç ödenmemesi sonucunda oluşan vergi kayıp ve kaçakları sonucunda devlet büyük bir gelir kaybına uğramakta; dolayısıyla görevlerini gerçekleştirebilmek için ya yapacağı bazı yatırımlardan vazgeçmekte ya da yüksek faizlerle borçlanmaktadır.

Devletin görevlerini eksiksiz ve etkin olarak yapabilmesi için, en önemli gelir kaynağı olan verginin aşınmaması gerekmektedir. Dolayısıyla, verginin kaçırılmasına imkan sağlayan yolların bertaraf edilmesi için gerekli tedbirlerin zamanında alınması ve vergi güvenlik müesseselerinin etkin bir şekilde kullanılması gerekmektedir. Bu konuda, en etkin vergi güvenlik müessesesi olan vergi incelemesinden ise azami derecede istifade edilmelidir.

Çalışmamızın temel amacı, işletmelerin vergi kaçırma yollarını ortaya koymaya çalışarak, bunların önlenmesi için uygulanan vergi güvenlik müesseselerini açıklamaktır.

Çalışmamız üç bölümden oluşmaktadır:

Birinci bölümde; kayıt dışı ekonomi, vergi kaçırma, vergi kaçırmanın nedenleri ve ekonomiye etkileri açıklanmıştır.

İkinci bölümde; işletme kavramının tanımı ve unsurları ile işletmelerde uygulanan vergi kaçırma yolları açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde, öncelikli olarak vergi kaçırmanın önlenmesi veya azaltılması için kullanılan vergi güvenlik müesseseleri, ardından ise en önemli vergi güvenlik müessesesi olan vergi incelemesi son dönemdeki düzenlemelerle birlikte açıklanmıştır.

I. BÖLÜM

VERGİ KAÇIRMA VE EKONOMİYE ETKİLERİ

Çalışmamızın bu bölümünde, öncelikle vergi kaçırmaı da içine alan ve çok daha geniş bir kavram olan kayıt dışı* ekonomi kısaca açıklanacak daha sonra ise sırasıyla; vergi kaçırma kavramı, vergi kaçırmanın nedenleri ve ekonomiye etkilerine değinilecektir.

1.1. KAYIT DIŞI EKONOMİ

Kayıt dışı ekonomiyle ilgili olarak ortaya çıkan ilk zorluk, nasıl ifade edileceği konusundadır. Çünkü, kayıt dışı ekonomiyi ifade etmek için pek çok farklı kavram kullanılmakta ve bu kavramların çoğu benzer anlamlar içermektedir; ancak bu kavramlardan hiçbirisi tek başına kayıt dışı ekonomiyi tam olarak açıklayamamakta yani; bu konuda yetersiz kalmakta veya çağrıştırdığı ifade tam olarak kayıt dışı ekonomi kavramıyla örtüşmemektedir. Çünkü kayıt dışı ekonomi çok boyutlu, değişik faaliyetleri kapsayan oldukça karmaşık yapıya sahip bir olgudur.

Kayıt dışı ekonomiye ilişkin ilk ekonomik araştırmalar 1940'lı yılların başlarında yapılmasına rağmen 1980'lere kadar kayıt dışı ekonomi uluslararası bir olgu olarak görülmemiştir. Kayıt dışı ekonomiye ilişkin ilk uluslararası konferans ise 1983 yılında Almanya'nın Biefeld eyaletinde yapılmıştır. Bu konferansın amaçlarından biri kayıt dışı ekonominin tanımsal problemleri hakkında genel ilkelere varmak olduğu halde, katılımcılar bu konuda herhangi bir uzlaşmaya varamamıştır (Prokhorov, 2001, s.7).

Dolayısıyla kayıt dışı ekonominin tanımı kadar, adlandırılmasında da değişik görüşler ortaya çıkmıştır. Örneğin, kara ekonomi, nakit ekonomisi, gizli ekonomi, saklı ekonomi,

* Kavram bazı kaynaklarda "kayıtdışı" şeklinde birleşik olarak yazılsa da, biz Türk Dil Kurumu'nun belirttiği şekilde; yani "kayıt dışı" şeklinde kullanmayı tercih edeceğiz.

kayıt dışı ekonomi, yasadışı ekonomi, yeraltı ekonomisi, gözlenemeyen ekonomi gibi. Söz konusu tanımlar farklı içeriklere sahip olmalarına rağmen, üzerinde uzlaşmaya varılmış bir tanımın olmaması nedeniyle birbirleri yerine de kullanılabilir (DPT, 2001, s.1).

Yukarıdaki tanımların ortak özelliği; gelir elde edenlerin, elde ettikleri gelirlerinin bir kısmını veya tamamını kayıtlara geçirmiyor ve bu elde ettikleri gelirler üzerinden de ödemeleri gerekenden daha az vergi ödüyor veya hiç vergi ödemiyor olmalarıdır.

Ekonomiyi düzenleyen yasalara ve yönetmeliklere aykırı olarak gerçekleştirilen, belgeye bağlanmamış, kanuni defterlere işlenmemiş ekonomik işlemler (faturasız satışlar, sigortasız işçi çalıştırılması, işportacılık, otopark kâhyalığı vb.) **“kayıt dışı ekonomi”**; kamu düzenini korumak için getirilen yasalara ve yönetmeliklere aykırı olarak gerçekleştirilen ve belgeye bağlanması adetten olmayan, hem kayıt dışı hem de yasa dışı ekonomik faaliyetler (kaçakçılık, uyuşturucu ticareti, dolandırıcılık, yolsuzluk, yasadışı kumar, fahişelik, vb.) ise **“yeraltı ekonomisi”** olarak nitelendirilebilir (Altuğ, 1999, s.3).

Kayıt dışı ekonomi kavramı, içerik olarak geniş bir alanı kapsadığı için konuyu ele alanların öncelikleri ile ilgili olarak anlam değişikliğine uğramaktadır. Konuyu ele alan kişi, kamu borçlanma gereğinin yüksekliği, vergi gelirlerinin azlığı ve vergi tabanının genişletilmesi gibi konuları öncelikli görüyorsa, yaklaşımı ağırlıklı olarak vergi kayıp ve kaçakları yönünden olmaktadır. İstatistikçi ve akademisyenlerin daha çok üzerinde durduğu konu, kayıt dışı ekonominin boyutları ve diğer sayısal büyüklüklere yansımaları olmaktadır. Görevleri güvenliği sağlamak ve yasadışı eylemleri engellemek olan kişiler ise kayıt dışı ekonomiden, uyuşturucu kaçakçılığı, silah ticareti gibi suç sayılan faaliyetler sonucunda elde edilen gelirleri anlamaktadır. Para ve finans piyasalarında çalışanlar, genellikle uluslararası piyasalar arasında dolaşan ve kontrolünde güçlük çekilen parasal büyüklüğü, kayıt dışı ekonominin en önemli unsuru olarak görmektedirler. Hukukçu ve toplum bilimcilerin konuya yaklaşımı ise, diğer yaklaşımlardan çok farklı olmakta, konunun parasal büyüklüğünden çok kayıt dışı ekonominin, kişiler arası ilişkiler ve kişilerin devletle ilişkileri konusunda ortaya çıkan özel duruma işaret etmekte, konunun hukuk devleti, demokrasi ve toplum bilinci yönünden ele alınması gerektiğini ileri sürmektedirler (Aydemir, 1995, s.9).

Dünya Bankasına göre ise kayıt dışı ekonomi (gray economy - shadow economy) resmi istatistiklerce hesaplanamayan iş faaliyetlerinden oluşmaktadır. Söz konusu faaliyetler, kara ekonomi olarak da adlandırılan yasadışı faaliyetler ve yasal olan ancak vergi kaçırmak için hiç belgelenmeyen ya da olduğundan daha az olarak belgelenen faaliyetlerden oluşmaktadır (<http://www.worldbank.org/depweb/english/beyond/global/glossary.html>).

Yabancı literatürde yer alan eserlerde neredeyse hiç kullanılmayan “kayıt dışı ekonomi” teriminin Türkçe literatürde yaygın bir şekilde benimsenmiş olmasında, bu konunun, vergi kayıpları boyutunun ön plana çıkarılmak istenmesinin önemli bir etkisi vardır (Yılmaz, 2006, s.25).

Vergi idaresi açısından ise kayıt dışı ekonomi; iktisadi faaliyetlerden vergi idaresinin bilgisi dışında bırakılan ve vergi kaçırma amacı olan tüm faaliyetlerdir (Gücenme, 2004, s.23).

Yukarıdaki tanımlardan yola çıkarak kayıt dışı ekonominin içerdiği faaliyetlerin belgelendirilmediği, ilgili kişi veya kuruluşlardan bazı bilgilerin gizlendiği, nerede başlayıp nerede bittiği tam olarak belirlenemeyen bir kavram olduğu için istatistiksel olarak ölçümünün çok zor olduğu, az veya çok ama mutlaka her ülkede ortaya çıkan evrensel bir sorun olduğu ve kamu faaliyetlerini içermediği yani sadece özel sektör faaliyetlerini kapsadığını söylemek mümkündür.

Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) Kayıt dışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu’nda kayıt dışı ekonomi; yeraltı ekonomisi, vergi kayıp ve kaçaklarından kaynaklanan kayıt dışı ekonomi ve kayıt dışı istihdam olmak üzere 3’e ayrılmıştır.

Kayıt dışı ekonomi kavramı, resmi nitelikte kayda geçirilmeyen ve dolayısıyla vergi tahsilatını azaltan, her türlü ekonomik faaliyet veya işlemdir. Kayıt dışı ekonomik işlemlerin kaçınılmaz sonucu vergi kaybıdır. Bu nedenle ülkemizde kayıt dışı ekonomi daha çok vergisel açıdan ele alınmaktadır. (Seviğ, Dünya Gazetesi, 12.04.2002).

Vergi yükünden tamamen kurtulmak veya bu yükü hafifletmek amacıyla faaliyetlerin bir kısmı veya tamamının devletin bilgisi dışında gerçekleştirmek, kayıt dışı

ekonominin her zaman tek ve en önemli belirleyici değişkeni olmasa da kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin her durumda vergi kaybı doğurduğu açıktır (Yılmaz, 2006, s.60).

1.2. VERGİ KAÇIRMA

Anayasamızın 73'üncü maddesine göre: "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.". Bu maddeden hareketle, Devlet; yasama eliyle çıkarılan vergi kanunları vasıtasıyla toplamış olduğu vergiler ile görevlerini yerine getirmeye çalışmaktadır.

Anayasanın gereği olarak toplumu oluşturan bireylerin ihtiyacını karşılamaya yönelik temel hizmetlerin görülmesi ve sosyal devlet ilkesinin gereği gibi yerine getirmesi için devletin vergi gelirlerine önemli derecede ihtiyacı bulunmakta olup, vergilerini ödemek zorunda olan vatandaşların da bu görevlerini devamlılık gerektirecek şekilde gereği gibi yerine getirmesi zorunluluk arz etmektedir.

Vergi, mükelleflerin gönüllü olarak hazineye yatırdıkları bir para değildir. Verginin özünde, sınırları yasalarla belirlenmiş zor alım vardır. Bireyler yasalar gereği ödemesi gerektiği vergiyi ödemediğinde, suçlu konumuna düşmektedir. Dolayısıyla devleti oluşturan kurumların etkinliği ölçüsünde, yükümlü vergi borcunu ödemekten kaçınamaz. Devlet kurumlarının etkinliği azaldıkça vergi kaçakçılığının da yaygınlaşacağı kaçınılmaz bir gerçektir.

Vergi kaçırmanın verginin tarihi kadar eski olduğunu söylemek mümkündür. Nitekim bu konuda Mahfi Eğilmez' in aktardığı şu tarihsel gerçek adeta bu durumun kanıtı niteliğindedir: "Asurlu tüccarların oluşturduğu ticaret kervanları içinden geçtikleri kentin kralına geçiş vergisi ödüyorlardı. Bu vergiler genellikle taşınan malın cinsine göre oransal olarak hesaplanıyordu. Bu tür vergileri ödemedi kentin geçme ve malını satabilme olanağı yoktu. Vergiden kurtulmanın iki yolu vardı: Birincisi, vergiden kaçınma biçiminde ortaya çıkıyordu. Kentin içinden geçmeyip dışarıdan dolaşırsa vergi ödeme yükümlülüğü doğmuyordu. Buna karşılık kent dışında özellikle de geceleri her an kervanların saldırıya uğraması söz konusu olabiliyordu. İkicisi ise, vergi kaçakçılığıydı, bunun yolu ise malları kente, nöbetçilerle anlaşılıp, gizlice sokmaktı. Nöbetçilere verilecek şey vergiden düşük olduğu sürece bu cazip bir seçenektir, ancak

riski çok fazlaydı. Bunu yapan tüccar yakalanırsa kent kralının onun bütün mallarına el koyma hakkı doğuyordu. Anadolu’da bulunan Asur tabletlerinde tüccarların hangi kentte daha kolay vergi kaçırıldığı konusunda birbirleriyle yazıştıkları görülmektedir.” (Eğilmez, 2001)

Vergi, mükellef ile vergi idaresi arasında her zaman için sorun olmuştur. Çünkü mükellefler genel olarak çeşitli sebeplerle ödeyecekleri vergi miktarlarını en düşük düzeyde tutmak istemekte, vergi idaresi ise toplayacağı vergi miktarını en üst düzeyde tutmak istemektedir. Birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de vergilemede beyan esas sistemi tercih edilmiştir. Beyan esasında, mükellefler tarafından ödenecek vergiler bizzat kendileri tarafından beyan edilmektedir. Fakat, verginin devlet tarafından cebren ve karşılıksız olarak alınması, mükelleflerin kimi zaman yasayı dolanarak, kimi zamanda yasal çerçevenin dışına çıkarak vergi suçu işlemelerine neden olabilmektedir.

Günümüzde beyan esasına dayalı olan vergi sistemimizde, mükellefler ile gelir idaresi (devlet) arasında yazılı olmayan bir mutabakat bulunmaktadır. Aslında bu anlaşma ile mükelleflere olan güven açıkça ifade edilmiştir (Tekin, 2003, s.69).

Bazı durumlarda, yürürlükteki vergi mevzuatı dahilinde, herkesin mali gücü nispetinde kamu harcamalarının finansmanını yüklenmesi mümkün olmayabilir. Bazı hallerde ise bu yükten kaçınmak mükelleflerce vergiden kaçınmak veya vergi kaçırmak yoluyla gerçekleşir (Bakır, 2009:78).

Ülkemizde var olan ekonomik yapının büyük ölçüde tarım ve hizmetler sektörüne dayanması, tüm sektörlerde küçük işletmelerin yaygınlığı ve gelir dağılımının bozukluğu gibi özellikler yasal ekonomik faaliyetlerde kayıt dışılığın yaygınlığına kaynak oluşturan nedenlerdir (Toptaş, 1998, s.26.).

Ülkemizdeki işletmelerin çok büyük bir bölümü (%98,8) küçük ve orta boy işletmelerden (KOBİ) oluşmaktadır. KOBİ’lerin toplam istihdam içindeki yerleri %45,6’dır. Toplam kredi hacmi içindeki yeri sadece %3 olan bu işletmelerin finansman sorunu bulunmaktadır (Kırbaş, 1995, s.15).

KOBİ’lerin dış finansman olanaklarının kısıtlı olması ve risk sermayesi yatırım ortaklığı, KOBİ borsaları, kredi garanti fonu gibi kurumların ülkemizde henüz yeterince

yerleşmemiş olması bu işletmeleri, aynı zamanda bir oto-finansman yolu olan daha az vergi ödeme yoluyla faaliyetlerini finanse etmeye itmektedir (Akbulak ve Tahtakılıç, 2003, s.21).

Vergi mükellefleri faaliyetlerini beyan etmeyerek veya eksik beyan ederek, yani vergi kaçırmak yoluyla, ya da vergi istisna ve muafiyetleri yoluyla kanunen vergi dışı bırakıldıklarından, yasalardaki boşlukları kullanmaya çalışarak, yani vergiden kaçınmak suretiyle, kısmen ya da tamamen vergi dışı kalmaları kayıt dışılığa yol açmaktadır. Şengül'e göre, vergi dışı kalma, eksik vergileme ve tümüyle vergi dışı bırakılma, temelde aşağıdaki durumlarla ilgili olabilir (Şengül, 1997, s.9):

- Yasal iktisadi faaliyetin vergi idaresinin bilgisi dışında kalması, yani hiç vergi mükellefi olmama hali,
- Vergi mükellefi olduğu halde eksik vergi ödeme,
- Vergi istisna ve muafiyetleri ile daha az vergi ödeme veya hiç vergi ödememe,
- Vergi yasalarının düzenlenmesi sırasında sonuçlarının iyi hesap edilememesi yüzünden ortaya çıkan vergi kayıpları veya aşırı vergileme ve bunun sonucunda vergiye karşı direnç oluşması,
- Vergi idaresinin siyasi etkiye açık olması, etkin olmayan vergi denetimi ve kamu kurumları arasında eşgüdüm noksanlığı,
- Vergi sisteminin tüm kesimleri kapsayıcılığını ve homojenliğini yitirmesi, gelir ve gider vergilerinin mahiyet olarak aynılaşması ve aynı gelir üzerinden farklı adlarla vergi alınması, adı vergi olmayan mali yükümlülüklerin yaygınlaşması,
- Kamu harcamalarında verimsizlik, usulsüzlük, yolsuzluk ve denetimsizliğin artması, devletin temel işlevinin vergi toplamadan borçlanarak harcama yapmak olarak anlaşılmasının giderek kabul görmesi ve anlaşılması.

DPT'nin Kayıt Dışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporunda; Türkiye'de kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin büyük bir kısmının vergi idaresinde kaydı bulunan ancak defter ve belgelerindeki ticari faaliyetlerinin bir kısmı yer almayan yükümlüler tarafından yapıldığı ve bu gruba girenlerin sayısının tamamen kayıt dışı çalışanlara göre daha yüksek olduğu belirtilmektedir (DPT, 2001, s.32).

Bazı vergi türlerinde birtakım sosyal ve iktisadi nedenlerle, kanunen ödenecek vergi önceden ve gelirden bağımsız olarak belirlenebilmektedir. Bu uygulamaya maruz kalan mükellef kesimi yasal olarak gelirlerini kayıt dışında bırakabilmektedir. Bu yönüyle, vergi istisna ve muafiyetleri, destekleme alımları, sübvansiyonlar, basit usulde vergileme gibi uygulamalarla mükelleflerin gelirlerinin yasal olarak kayıt dışında bırakılması bir ülkenin vergilenebilir kapasitesinin vergilenmeyen veya vergilenemeyen kısmı olarak ve yasal olarak vergi dışı bırakılmış ekonomiyi oluşturacaktır (Şengül, 1997, s.14). Bu şekilde yasal olarak kayıt dışı ekonomiye yol açılmış olmaktadır.

Vergi ve benzeri yükümlülüklerin yükünden kurtulmak isteği bazen kayıt dışı ekonomik faaliyetlere sebep olsa da, hangi sebeple ve ne şekilde ortaya çıkarsa çıksın, kayıt dışı ekonomi her durumda vergi kaybı yaratmaktadır (Yılmaz, 2006, s.173).

1.2.1. Vergi Kaybı

Geniş anlamda vergi kaybı, mükelleflerin vergi ile ilgili konulara yeterince nüfuz edememeleri veya iyi niyetli davranışlarına rağmen düşük vergi ödenmesine neden olmaları yanında, bilerek ve isteyerek daha az vergi ödeme çabalarının sonuçları olarak ifade edilebilmektedir. Dar anlamda vergi kaybı ise, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini olması gerekenin altında gerçekleştirme çabalarının bir sorucudur. Vergilendirme ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi nedeniyle, verginin zamanında tahakkuk etmemesi veya eksik tahakkuk etmesi şeklinde de ifade edilebilen vergi kaybı, günümüzde değişen önem ve büyüklüklerde olmak üzere gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde önemli bir problem durumundadır (Aydın, 2003, s.178).

Aslında geniş bir perspektiften bakılırsa vergi kaybı, bir ülkede var olan mali kanunlar çerçevesinde doğan ve/veya doğması gereken vergi alacağının çeşitli neden ve gerekçelerle tahsil edilmemiş veya edilememiş olması anlamına gelmektedir. Kaçak, hukuka aykırılıktan, daha açık bir deyişle yasal olmayan vasıtaların kullanılmasından kaynaklanan kayıpları ifade etmektedir. Bu anlamda vergi kaybı, vergi kaçacağını da kapsamaktadır (Küçük, 2007:81).

Burada vergi kaçakçılığı (vergi kaçırma) kavramını açıklamadan önce vergiden kaçınmayı kısaca açıklamakta yarar bulunmaktadır.

1.2.2. Vergiden Kaçınma

Mükellef ya da sorumlunun vergi yasalarına aykırı hareket etmeksizin vergi yükünün bir kısmı ya da tamamından kurtulmaları haline denmektedir. Vergiden kaçınma da bir tür vergiye karşı koymadır; ancak yasal olduğu için suç değildir. Vergiden kaçınma; yasanın tanıdığı imkanlardan (istisna ve muafiyet hükümlerinden) faydalanmak, vergiyi doğuran olayla ilişki kurmamak ve vergi boşluklarını tespit ederek bunlardan faydalanmak suretiyle gerçekleşebilir (Yılmaz, 2006, s.174).

Vergi kanunları; vergi borcunun doğumunu kural olarak vergiyi doğuran olaya bağladığından, mükelleflerin bu olaylara neden olmamaları ya da kendileri için hukuki bir durumun gerçekleşmesine yol açmamaları halinde, kendileri için vergi borcu ortaya çıkmayacaktır. Örneğin, mükelleflerin vergi kapsamı dışındaki kaynaklardan kazanç ya da irat elde etmeye çalışmaları veya vergi dışı servet unsurlarını edinmeye çaba göstermesi vergiden kaçınmaya yol açabilir. Yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, vergiden kaçınmanın kanunlara aykırı bir yanı yoktur (Akdoğan, 1998, s.160). Çünkü vergiden kaçınan, yani onu ödemekten kurtulan kimseye bu imkanı sağlayan bizzat vergi kanunlarıdır.

Vergiden kaçınma bazen, kanunlardaki boşluklardan yararlanmak ya da vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermemeye dikkat etmek yolu ile gerçekleştirilebilir. Günümüzde hemen her yerde bazı yöntem ve imkanlar kullanılarak, vergiden kaçınmanın yolları aranmakta ve kanunlardaki boşluklardan yararlanarak bu çabalarda başarı sağlanmaktadır (Nadaroğlu, 1996, s. 278).

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

1.2.3. Vergi Kaçakçılığı (Vergi Kaçırma)

Aslında vergi kaçakçılığı, vergi kaçırma olarak nitelendirilmekte ve yükümlünün vergi kanunlarına ve usul hükümlerine aykırı faaliyette bulunması suretiyle vergi matrahını azaltması nedeniyle vergi kaybına sebep olmasıdır (Edizdoğan, 1998, s.12).

Vergi kaçakçılığı ya da vergi kaçırma kavramı oldukça açık bir kavramdır ve içeriğine ilişkin olarak çok az tartışma vardır. Vergi yükümlüsünün yasanın lafzına aykırı hareket ederek verginin ödenmemesine neden olmasıdır. Yani yasa hükümlerinin ihlal edilerek verginin ortaya çıkmaması ya da olması gerekenden daha az ortaya çıkmasına neden olunması durumudur. Vergi kaçırma kavramı mükellefin yasayı çiğneyerek vergiyi ödememe niyetini içermektedir (Merks, 2006, s. 273' ten aktaran; Gökbel, 2011, s.31).

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

Vergi borcu doğmuş olduğu halde, vergi kanunlarına aykırı düşen hareketlerle, verginin hiç ödenmemesi ya da kısmen ödenmesi haline, “vergi kaçakçılığı” denmektedir. Bu tanımdan da anlaşılacağı gibi, vergi kaçakçılığı vergiden kaçınmanın tersine, kanuna aykırıdır; burada kanuna karşı hile vardır ve suç olarak nitelendirilmektedir (Erginay, 1985, s.159).

Vergi kaçakçılığı, bir suç olmanın yanı sıra, verginin eşitlik ilkesine de aykırı düştüğü ve vergi verimini azalttığı için üzerinde önemle durulması gereken sosyal ve ekonomik bir olaydır. Gerçekten kanunen vergi borcu doğduğu halde bu borcunu ödemeyen kimseler, vergisini dürüst olarak ödeyenler karşısında, haksız ve gayri resmi bir fayda sağlamış olurlar. Bu durum ayrıca, verginin veriminin azalmasına da sebep olacağı için, dürüst yükümlüler yeniden getirilecek vergileri ödemek suretiyle daha da zor duruma düşebilirler (Nadaroğlu, 1996, s. 279).

Vergi kaçakçılığı kuramsal açıdan vergi ahlakına, kültür seviyesine, gelişmişlik düzeyine, milletlerin iktisadi ve sosyal yapısına, vergi ödeme eğilimlerine bağlı olarak karşımıza çıkmaktadır. Her ne kadar toplumsal gelenek, ahlak ve alışkanlıklar veri olarak düşünülse de, vergi kaçırmayı belirleyen iki temel unsur vardır. Bunlar; vergi kaçırmanın riski ve kaçırmanın çekiciliğidir. Vergi kaçırmanın çekiciliği bir yandan kaçırılabilir matrahın büyüklüğüne, diğer yandan marjinal vergi oranına göre değişir. Risk ise uygulanan cezalar ve yakalanma olasılığı büyüdükçe artar. Bu nedenle, vergi kaçırma girişimlerini azaltmaya yönelik herhangi bir vergi politikasında, dikkatlerin bu unsurlar üzerinde toplanması gerekir (Bakır, 2009, s.81).

Vergi kaçırma ülkeden ülkeye, sektörden sektöre, dönemden döneme, vergiden vergiye farklılık gösterebilmektedir.

Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma kavramları arasındaki sınırlar doğal olmayıp zamana, sosyal, siyasal, ekonomik ve ahlaki düşüncelere göre değişmektedir. Franklin D. Roosevelt'in söylediği gibi *“Vergiden kaçınmanın anlamı, avukata 250.000 dolar vererek kaçırma sözcüğünün kaçınmaya çevrilmesidir. Vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı birbirinden adil, doğru ve meşru olmaları ile ayrılmaktadır. Sıklıkla birlikte meydana gelmekte ve ortak yönleri vergi gelirlerinde kayıp ile sonuçlanmaları olmaktadır.”* (Gökbel, 2011, s.13-38).

1.3. VERGİ KAÇIRMA NEDENLERİ

Mükellefleri vergi kaçırmaya yönelten birçok neden olmakla birlikte, bu bölümde bu nedenlerden başlıcaları özetle açıklanmaya çalışılacaktır. Birçok kaynakta ekonomik, mali, idari, sosyal nedenler gibi ana başlıklar altında incelenen vergi kaçırma nedenleri ya da daha geniş bir ifadeyle kayıt dışı ekonominin başlıca nedenleri şöyledir:

1.3.1. Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı

Vergi yasalarının açık ve anlaşılır olması etkin bir vergi sistemi için gereken koşulların başında gelmektedir. Mali sistem ve vergi mevzuatının karmaşık olması mükelleflerin kayıt dışına çıkmalarına ya da kayıt dışında kalmalarına neden olabilmektedir. Ayrıca, vergi kanunlarında yapılacak sık değişiklikler kanunların anlaşılmasını ve uygulamasını zorlaştırarak mükellefleri yine kayıt dışına itebilecektir.

Vergilendirmede basitlik ve anlaşılabilirlik ilkesi büyük önem taşır. Mükelleflerin birer vergi uzmanı olması beklenemez. Dolayısıyla mevzuatın anlaşılır ve basit olması, bir taraftan mükelleflerin işini kolaylaştırırken diğer taraftan vergi idaresinin de işini kolaylaştıracaktır (VDD, 2007, s.60.).

Vergi kanunlarında çok sık değişiklik yapılması vergilemede açıklık ve kesinlik ilkesini zedelemektedir. Mükelleflerin vergilendirme konusundaki en önemli beklentilerinden biri ne kadar vergiyi, ne zaman ödeyeceklerini bilmeleridir (Toptaş, 1998 ,s.55.).

Vergi mevzuatının karmaşık olması vergi kaçırmanın en önemli nedenleri arasındadır. Vergi mevzuatında kanun koyucunun yasa yoluyla hükümetin ise tebliğ, iç genelge, sirküler ve bakanlar kurulu kararlarıyla yaptığı değişikliklerin süreklilik kazanması ve konunun uzmanlarınca bile içinden çıkılmaz bir duruma dönüşmesi vergilendirme konusunda gelecek beklentilerinin belirsiz olmasına yol açmaktadır.

Türk vergi mevzuatı, çok sayıda yasa hükmü, Bakanlar Kurulu Kararı ve genel tebliğler ile uzmanların bile izlemekte ve anlamakta zorluk çektiği bir görünüm içindedir. Mükerrer maddeler, geçici maddeler, değiştirilen maddeler vergilendirmede açıklık ilkesini zedelemektedir. Bu nedenle vergi yasalarının yeniden anlaşılır bir şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Mevzuatın vergi idaresi ve mükelleflerce rahatça izlenebilmesi için vergi ile ilgili her türlü hükmün vergi yasalarında yer alması, genel tebliğ, iç genelge, sirküler mukteza v.b. gibi idari düzenlemelere yer verilmemesi bu amacın gerçekleştirilmesinde etkili olacaktır (VDD, 2007, s.60.).

Vergi mevzuatının karmaşık ve belirsiz bir yapıya bürünmesi mükellef ve idare üzerinde ciddi bir maliyet oluşmasına neden olmuş; bu durum vergi yargısını da olumsuz yönde etkilemiştir. Artan finansman ihtiyacı, vergi düzenlemelerinde hazine yararının öne çıkarılarak verginin kanuniliği ilkesinin çok sık ihlâl edilmesine yol açmıştır (DPT, 2007, s.12.).

Vergi mevzuatının karmaşıklığının, yüksek vergi yönetim maliyetine, düşük uyum düzeyine ve eşitsizliğe neden olduğu konusunda yaygın bir kanaat vardır. Bu karmaşıklığın çeşitli göstergeleri vardır. Örneğin, vergi mükellefinin çoğu vergi beyannamelerini doldurabilmek için profesyonel bir yardıma ihtiyaç duymaktadır. Bir diğer gösterge, bireylerin yasalara uyup uymadıklarını bilme güçlüklerinden dolayı

yargıya gittikleri zaman genellikle kazanmalarıdır. Vergi karmaşıklığının çeşitli yönleri, vergi sistemi katılımcıları açısından değişik önemde olup, uyumsuzluk konusu açısından da değişik ilişkilere sahiptir. Vergi hukukçusu açısından önemli olan vergi yasalarının kesinliği veya tahmin edilebilirliğidir. Vergi idaresi açısından vergi karmaşıklığı, daha çok vergi gelirlerini artırmanın idari maliyetleri veya vergi yasalarının uygulanabilirliği ve özellikle de bazı beyannamelerin vergi yasalarının karmaşıklığını vergi ödemelerinin azaltılmasına yönelik bir teşvik edici unsur olarak kullanıp kullanmadığı yönleriyle önemlidir. Mükellef açısından ise vergi karmaşıklığının en önemli yönü, vergi beyannamesinin doldurulmasında harcanan zaman ve para veya yalnızca beyannamenin doldurulma gereklerine uyulması değil, aynı zamanda vergilendirilebilir gelire ilgili olarak hak edilen indirimlerin ve kredilerin tanımlanması ve belgelendirilmesi şeklindeki uyum maliyetleridir. Vergi yasaları açık değilse yani belirsizse, yasalara tam olarak uymak, amaç o olsa bile, mümkün olmayabilir. Burada önemli olan, yasanın doğru uygulamasının öğrenilmesinin maliyetli ve zor olabilmesi ve hatta bir denetim geçirmeden sorunun çözülebilmesinin imkansız olabilemesidir. Vergi sisteminin karmaşıklığı; mükellefte yasaların etkin bir şekilde uygulanamayacağı ve ihlallerin takip edilip yakalanmanın zayıf bir olasılık olduğu izlenimini vererek, yolsuzlukları artırıcı etki yaparak ve yargı kararlarının daha çok idare aleyhine sonuçlanmasına neden olarak vergi uyumunu dolaylı şekilde azaltıcı bir etki de yapabilmektedir (Mutlu ve Tuncer, 2002, s.104-109).

1.3.2. Yüksek (Marjinal) Vergi Oranları ve Vergi Yüğü

Kayıt dışı ekonominin varlığına ilişkin yapılan çalışmalarda vergi oranlarının yüksek olmasının kayıt dışılıkta etkili olduğu vurgulanmaktadır. En basit tanımıyla devletin giderlerini karşılama amacıyla vatandaşlarından devlet olma gücüne dayanarak aldığı ekonomik yükümlülük olarak tanımlanan vergi, devletin finansman ihtiyacını karşılamaya yönelik bir gelir kaynağı olması nedeniyle ihtiyaç halinde vergi oranlarının artırılması ilk akla gelen yöntemdir. Kamusal harcamaları karşılamak amacı gütmemesi, zorunlu ve karşılıksız bir parasal yükümlülük olması ve devletin en önemli gelir kaynaklarının başında gelmesi dolayısıyla artan finansman ihtiyacının karşılanması için başvurulan yöntemlerden biri olan vergi oranlarının artırılmasının olumsuz etkilerinden biri olarak kayıt dışı ekonomi karşımıza çıkmaktadır.

Kamu idaresi tarafından belirlenen vergi oranlarının ve vergi dışı mali yüklerin yüksek olması kayıt dışılığı arttıran önemli faktörlerdendir. Kamunun üretimden vergi olarak aldığı pay ve vergi dışı mali yükümlülüklerin boyutu arttıkça, mükellefler bu yükümlülüklerden kurtularak üretim maliyetlerini düşürmek ve net gelirlerini yükseltmek için faaliyetlerini mümkün olduğu kadar kayıt dışında tutmak istemektedirler. Vergi oranlarının yüksek olması mükelleflerin kamuya ödemeleri gereken tutarı arttıracığından, vergi ödemedi kayıt dışında çalışmanın getirisini de arttırır (Deloitte, 2007, s.11).

Kayıt dışı ekonominin büyümesinin en önemli nedenlerinden birisi de vergi yüküdür. Beyan ettiği gelirler nedeniyle daha yüksek vergi ile karşı karşıya kalan mükellef bu duruma daha az gelir beyan ederek yanıt vermektedir (James and Alley, 2004, p.34).

Vergi yükü, vergi ile bunun içinden ödenen gelir ve servet arasındaki ilişkiyi göstermektedir. Ödenen vergi arttıkça vergi yükü artmakta, ödeme gücü arttıkça da vergi yükü azalmaktadır. Makro ekonomik anlamda, bir ekonomide toplanan tüm vergilerin o ekonomi üzerinde yarattığı yüke toplam vergi yükü denilmektedir (Orhaner, 1999, s. 65).

Aslında vergi ve kayıt dışılık birbirini besleyen ve güçlendiren süreçlerdir. Vergi, sistemi kayıt dışısına iterken, kayıt dışı kesimlerin genişlemesi de vergilerin ağırlaşmasına yol açmaktadır. Kayıt dışı alanların genişlemesi fiili vergi tabanını daralttığından, gerekli vergi gelirlerine ulaşabilmek için vergi oranlarının yükseltilmesi zaruri olur. Bu süreç, kayıt dışılık ile birlikte yüksek vergi oranlarının ve sonuçta da, daha büyük kayıt dışı alanların oluşmasına neden olur (Önder, 2000-2001, s.251).

Yüksek vergi oranları ve artan vergi yükü kısır döngüsü vergiye karşı tepki oluşturarak, mükellefi daha az vergi ödemenin yollarını aramaya teşvik etmektedir. Yani vergi oranı ne kadar yüksekse, mükellefin vergiden kurtulma çabasının da o kadar yüksek olduğu söylenebilir.

Ülkemizde son yıllarda kamu harcamalarının genişlemesi, hızla artan kamu açıkları, borç yükü, sosyal güvenlik sisteminin yapısal sorunlarının çözülmemesi ve özelleştirmede hedeflenen düzeylere ulaşılamaması nedeniyle sürekli bir yapıya dönüşen kamu açıklarının finansmanı borçlanma veya vergi gelirlerinin artırılması

şeklinde sürdürülmektedir. Yaşanan ekonomik krizler nedeniyle uygulamaya geçirilen ekonomik istikrar programlarında öncelik kamu finansman ihtiyacının karşılanması olmuş, bunun sağlanmasında da vergi gelirlerinin artırılması seçeneği kullanılmıştır. Doğal olarak kriz dönemlerinde ekonomik hayatta yaşanan daralma ve dolaysız vergilerin toplama kolaylığı ve çabukluğu bir yana, kamu maliyesinin finansman ihtiyacının aciliyeti nedeniyle ihtiyaç, dolaylı vergi oranlarının artırılması yoluyla giderilmeye çalışılmıştır.

Söz konusu durum 2001 ekonomik krizinde daha belirgin bir biçimde yaşanmıştır. Mevcut dolaylı vergi oranlarının artırılmasının yanı sıra ek vergilerde yürürlüğe konulmuştur. Katma Değer Vergisi, Özel İletişim Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Damga Vergisi oranları ile Harç tutarları artırılırken, Eğitime Katkı Payı, Özel İşlem Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi, Ek Emlak Vergisi ve Şans Oyunları Vergisi gibi yeni vergiler de uygulamaya konulmuştur.*

Uygulamaya geçirilen yeni vergiler ile vergi oranlarının artışıdaki öncelikli amaç kamu açıklarının finansmanı iken vergi sistemi etkinlik ve adalet fonksiyonlarını kaybetmiş, vergi mevzuatında oluşan boşluk ve çelişkiler nedeniyle vergi sistemi kendinden beklenen etkinliğini yitirmiş kayıt dışı ekonomiyi önlemek bir yana kendisi kayıt dışı ekonominin nedeni haline gelmiştir. Toplumun hemen hemen tüm kesimlerinde vergi sisteminin adaletsiz olduğu inancı yaygınlaşmaya başlamış, mükellef artan vergi yükünden kaçınmak için ya gelirlerini gizlemiş, ya tüketimlerini kısmış ya da alışverişlerinde fatura ve fiş pazarlığı yaparak artan vergi yükünden kurtulma çabası içine girmiştir.

Özet olarak amaç ister kamu açıklarının finansmanı olsun isterse kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına almak olsun artan vergi yükü mükellefler arasında vergi sisteminin adaletsiz olduğu inancının yaygınlaşmasıyla kayıtlı mükellefi de kayıt dışı alana yöneltmekte; tüketiciler boyutunda reel gelirlerini kaybetmek istememe güdüsü belgesiz alışverişi artırmakta, üretici/kurumsal boyutta ise karların azalması endişesi belgesiz dolayısıyla

* 1994 yılında ekonomik kriz sonrasında oluşan sorunları aşmak amacıyla 3986 sayılı kanunla Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler başlığıyla uygulamaya konulan Ekonomik Denge Vergisi, Net Aktif Vergisi Ek Gayrimenkul Vergisi, Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi, Damga Vergisi; 1999 yılında Marmara Bölgesi ve Civarında Meydana Gelen Deprem Yol Açtığı Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla 4481 sayılı kanunla uygulamaya Konulan Ek Gelir ve Ek Kurumlar Vergisi, Ek Emlak Vergisi, Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi, Özel İletişim Vergisi, Özel İşlem Vergisi uygulaması bu durumun en güzel örneğidir.

vergisiz satış kayıt dışı ekonomiyi körüklemekte ve bir kısır döngünün yaşanmasına sebebiyet vermektedir (Bilici, 2008:18-19).

Vergi oranlarının yüksekliği, bir çok mükellef tarafından kayıt dışılığın nedeni olarak gösterilmektedir. Mükelleflerce vergi oranlarının yüksekliği, gelirlerinin büyük ölçüde elden çıkmasına, sermayenin azalmasına neden olarak gösterilmekte, bunun ise ticari faaliyetin büyütülmesini engellediği iddia edilmektedir. Dolayısıyla daha az vergi ödemenin, kayıt dışına çıkmanın yolları aranmaktadır.

Vergi oranlarının yüksekliği savının (katma değer vergisi oranları dahil) kayıt dışılığın en önemli sebeplerinden biri olduğu, toplumun değişik kesimlerince kabul edilmekle birlikte, sadece vergi oranlarının düşürülmesinin, kayıt dışılığı önlemediği de yaşanmış gerçeklerdendir (DPT, 2001, s.33-34).

2006 yılında Kurumlar Vergisi Oranı %30'dan %20'ye indirilmiştir. Ayrıca son birkaç yıl içinde ekonomik krizin bazı önemli sektörlerdeki etkisini azaltmak amacıyla birkaç sektörde ÖTV ve KDV oranlarında indirim gidilmiştir. Örneğin dünya da yaşanan ekonomik kriz nedeniyle otomotiv sektöründeki talep daralmasını önlemek için ÖTV oranlarında indirim gidilmiştir.

1.3.3. Vergi Afları

Vergi kaçırmaya yol açan sebeplerden birisi de vergi aflarıdır. Vergi affi çıkacağını beklentisi adeta mükellefleri vergi kaçırmaya teşvik etmektedir.

Mükelleflerin vergi konusundaki en önemli beklentilerinden biri de, ne kadar vergiyi ne zaman ödeyeceklerini bilmeleridir. Mükellefin hiçbir yasal değişiklik olmaksızın uygulamadan (idarenin, denetim elemanlarının ya da yargının uygulamasından) kaynaklanan nedenlerle farklı işleme muhatap kalmaları, siyasal yaklaşımlar ve ekonomik gerekçelerle sık sık vergi affi çıkarılması veya bir anda ek vergilere başvurulması, mükellefleri vergi yasalarına uymamaya yöneltmektedir. Diğer taraftan iki-üç yılda bir çıkarılan vergi afları da vergilendirmede belirlilik ve adalet ilkesine zarar vermektedir. Bu denli sık aralıkla vergi affi olması, zaten vergi ödemek istemeyen bir kısım mükelleflere cesaret kaynağı olmuştur. Yasal yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefler, birkaç yıl içinde bir vergi affinin çıkacağından emin olarak

rahat hareket etmektedirler. Vergi affı, vergisini zamanında ve bin bir güçlükle  demiŐ olan mükellefleri son derece rahatsız edici niteliktedir.

Vergi affından vergi idaresi ve vergi inceleme birimleri de zarar görmektedir. Ödenmeyen vergiyi araştırmak, saptamak ve tahsil edebilmek için verilen emeklerin büyük bölümü, vergi affı ile birlikte anlamsız kalmaktadır. Bu durum vergi idaresinin sisteme olan inancını olumsuz yönde etkilemektedir. Nereden bakılırsa bakılsın, hem ek vergiler konulması, hem de vergi affı çıkarılması sadece vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyen kişilerin iÇine yaramakta, bu kişiler gelirlerini kayıt dışı tutmanın, başka bir deyişle kendilerini devletten gizlemenin  d l n  yine devletten almaktadır. Böylesi bir durum karşısında vergisini zamanında ve tam olarak ödemeyen mükellef ile vergi idaresinde (denetimde)  alıŐanların, vergi sistemine, vergilendirmedeki adalete ve içine düŐtükleri duruma nasıl bakabileceklerini uzun uzun anlatmaya hiç gerek yoktur (Aydemir, 1995, s.66).

Vergi affı tartıŐmaları Türkiye'nin mali gündemini periyodik aralıklarla iŐgal eden bir sorundur. Özellikle 1960 sonrası yoŐunluk kazanan af uygulamaları esas olarak vergi yönetimi ile vergi yargısında birikmiŐ uyuŐmazlıları tasfiye etmeyi amaçlanmıŐ; ancak bu, sorunu uzun dönemde  z mleyip önlem alma özelliği gösterememiŐtir ( zsoylu, 1996, s.74).

Vergi afları, mükelleflerin vergi sorumluluklarının zayıflamasına neden olarak kayıtlı olmalarından dolayı piŐmanlık duymalarına, ya da kayıt dışında olanların, bir rahatsızlık duymamalarına neden olmaktadır. Vergi sisteminin toplumun büyük kesimi tarafından adil olmadığı düşünülmekte iken bir de vergi affı uygulamalarına gidilmesi, mükelleflerin gelirlerini gizleme ve vergiyi ödememe eğilimlerini daha da arttırarak kayıt dışılığı ayrıca teşvik etmektedir ( etintaŐ, 2003, s.14).

Vergi affı uygulamaları vergi mükellefleri arasında adaletsizliğe de neden olmaktadır. Vergi ödevini eksiksiz yerine getiren mükellefleri cezalandırırken yerine getirmeyenleri ise aksine  d llandirmektedir. Vergi affının başarılı olabilmesi için bir kereye özgü bir uygulama olması gerekmektedir. Af uygulamasına bir kuŐakta yalnızca bir kez başvurulması bu konuda somut bir  l u olabilir ( zsoylu, 1996, s.67).

Ülkemizde af kanunları ıslah edici olmaktan çıkmış, vergi kaçakçılığını ve kayıt dışı ekonomiyi özendirici bir duruma gelmiştir. Vergi afları popüler ifadesi ile ‘bir kereye mahsus ve son defa olmak üzere gündeme getirilmiş, tahsilatı hızlandırma amacıyla yapıldığı gerekçe gösterilmiş ancak, 1950 yılından sonra vergi aflarının arası 10 yılı geçmemiş, tahsilatın hızlandırılması gerekçesi ise af beklentisi nedeni ile mükelleflerin ödemelerini geciktirmeleri ile sonuçlanmıştır (Batirel, 1996, s.54).

22.11.2008 tarih ve 27062 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak 5811 sayılı “Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun” yürürlüğe girmiştir. Söz konusu kanunun amacı anılan kanunun 1. Maddesinin bir numaralı fıkrasında şu şekilde açıklanmıştır; “Bu Kanunun amacı; gerçek ve tüzel kişilere ait olup yurt dışında bulunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının ekonomiye kazandırılması ve taşınmazların kayda alınması ile yurt içinde bulunan ancak işletmelerin özkaynakları içinde yer almayan bu türden varlıkların sermaye olarak konulmak suretiyle işletmelerin sermaye yapılarının güçlendirilmesini sağlamaktır.”. Henüz söz konusu af kanunu üzerinden iki yıl kadar bir zaman geçmiş olmasına rağmen bu kez, 25.02.2011 tarih ve 27846 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de 6111 sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Görüleceği üzere ülkemizde af kanunlarına sıklıkla başvurulmaktadır. Bu nedenle de mükellefler haklı olarak af kanunu çıkar beklentisi içine girmekte ve vergisel yükümlülüklerini gereği gibi yerine getirmemektedir.

Adı ister vergi barışı kanunu olsun ister mali af isterse vergi affı olsun netice itibariyle devlet kesinleşmiş ve tahsil aşamasına gelmiş olan vergi alacağı ve bunların ferilerini icra takibine başlayarak alma yolundan vazgeçmekte; vergi dairelerinin iş yükünün azaltılması, daha etkin ve verimli çalışmalarının sağlanması öte yanda verimliliği bulunmayan küçük tutardaki alacakların tahsilinden vazgeçilmesi gibi amaçlarla başvuru af kanunları gelirini tam ve zamanında beyan ederek, vergisini de zamanında ödeyen mükellefleri cezalandıran niteliği nedeniyle zaman içinde mükelleflerin gelirlerini gizleme, kayıt dışı alana yönelme eğilimlerini artırmıştır (Bilici, 2008:61).

1.3.4. Vergi İdaresinin ve Vergi Denetiminin Etkinsizliği

Vergi kaçırmaya sebep olan en önemli faktörlerden biri idari yapılanmadaki eksikliklerdir. İdari yapılanmadaki karmaşıklıklar, birimler arası eşgüdüm eksikliği gibi bazı olumsuzluklar, adeta vergi kaçakçılığını teşvik eder hale gelmiştir.

Vergi idaresinin etkin olamaması ve vergi tabanının genişletilememesi, mevcut mükelleflerin vergi yüklerini arttırarak vergi gelirlerini artırma çabaları hem kayıt dışı faaliyetlerde bulunanların kayıtlı ekonomiye geçişini engelleyecek, hem de kayıtlı ekonomide faaliyette bulunanların kayıt dışı ekonomiye kaçmasına yol açacaktır (Ilgın, 1999, s.28).

Vergi kanunlarının vergileme ilkelerine olabildiğince bağlı kalınarak hazırlanması, vergilendirme ve kayıt dışı ekonominin kayda alınmasında en önemli adımlardan ilkidir. Ancak sistemin işleyebilmesi için vergi idaresinin, denetimin ve yargının iyi işlemesi son derece önemlidir. Bu nedenle organların yapılanış ve işleyişinin yasaları uygulayabilecek yeterliliğe kavuşturulması gerekmektedir. Vergi kanunları veri iken vergilemeden optimal hasılayı sağlayabilen idare etkin bir vergi idaresi olarak tanımlanabilir. Türk vergi sistemi ve vergilendirmedeki aksaklıklar üzerine yapılan çalışmaların ve tartışmalarının saptadığı ortak nokta ise, Türk vergi idaresinin yetersiz olduğudur. Yetersizlik özellikle denetimlerin verimsizliği üzerinde yoğunlaşmaktadır. (Aydemir, 1995, s.43-68).

Vergi denetiminin etkin olmadığı ülkelerde vergi kaçırmanın giderek yaygın hale gelmesi doğal ve kaçınılmazdır. Vergi idaresi, mükellefleri ne kadar yakından izlerse, vergi dışına çıkma eğilimi o kadar azalır.

Yakalanma olasılığı da kayıt dışılık açısından belirleyici bir unsur olmaktadır. Yakalanma olasılığının sıfır olduğu bir durumda vergi oranı ne kadar düşük olursa olsun vergi kaçakçılığı artar. Vergi kaçırın mükellefin yakalanma olasılığı da yapılan vergi denetiminin etkinliğine bağlıdır. Etkin bir şekilde gerçekleştirilen vergi denetimi, mükelleflerin kayıt dışında kalma isteği üzerinde caydırıcı etkisi olur (Kılıç, 2009: 170).

Ülkemizdeki vergi denetim sisteminin etkin olmayışı ve yetersiz sayıdaki vergi denetim elemanı da vergi kaçırmaya neden olan önemli bir faktördür; ancak 10.07.2011 tarih ve 27990 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 646 sayılı “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname” ile vergi denetiminde oldukça köklü değişikliklere gidilmiştir. Önemi nedeniyle çalışmamızın 3. bölümünde bu konu ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

Kayıt dışı ekonomiye yol açan, boyutlarını büyüten veya kayıt dışı ekonominin ortadan kaldırılmasını zorlaştıran nedenlerden biri de, kayıt dışı ekonominin zaman zaman siyasal himayeye sahip olması olarak düşünülebilir. Siyasetçilerin yeniden seçilmelerini garantiye almaya yönelik oy kaygısı taşımaları, oy potansiyeli yüksek seçmen kitlelerini zor duruma sokacak uygulamalardan kaçınmalarını, söz konusu kesimlerin kayıt dışı faaliyetlerinin bir kısmını görmezden gelmelerine neden olabilmektedir (Erimez, 1997, s.12).

Vergi denetimlerinin vergi kaybını önlemedeki başarısı, vergi denetiminin etkinliği açısından temel veridir. Bir toplumda en iyi yasalar yürürlükte olsa ve en iyi idari, işleyiş sağlansa bile, denetimin olmaması zaman içinde sistemin bozulmasını kaçınılmaz kılacaktır. Bir ülkede vergi denetimde etkinlik hem doğrudan idarenin başarısını artırır, hem de yasaların öngördüğü yaptırımların uygulanmasına ortam hazırlar. Bir başka deyişle, denetim; sistemin işlemlerini güvence altına alan ve zaman içinde bozulmasını engelleyen bir sigorta işlevine sahiptir. Eğer etkin bir denetim mekanizması oluşturulamamışsa, sistem bir süre sonra yasal zeminin dışına kayar. Kurallara uymamanın yaptırımsız kaldığı bir ortamda yasaların öngördüğü biçimde davranma alışkanlığı kazanılması mümkün değildir (Aydemir, 1995, s.45).

Etkin bir vergi denetimi mükellefin vergi kaybı yaratmasına sebep olacak eğilimleri önleyecektir. Nitekim denetimin temel amacı kişileri yasalara uygun hareket etmeye yönlendirmektir. Mükelleflerin bir gün denetlenebileceklerini düşünmeleri yasalara uygun davranma eğilimlerini arttıracaktır. Zira vergi denetimi yasalara aykırı davranışla vergisini doğru ve zamanında ödemeyenler için ciddi bir risk teşkil eder. Nitekim mükelleflerin, vergi denetimlerinin vergi kayıp ve kaçakların önlenmesinde cezalardan

daha etkili olduğunu düşündükleri bir gerçektir (Saraçoğlu; Çelik; Gökçaya, 2008, s.18).

1.3.5. Vergi Harcamaları (Vergi Muafiyet ve İstisnaları)

Vergi harcaması, devletin bazı faaliyetleri desteklemek için alacağı gelirden vazgeçmesidir. Mali teşvikler olarak da ifade edilebilen vergi harcamaları vergi toplanmasına yönelik giderleri değil, vergi sisteminde yer alan muafiyet istisna, indirim gibi mekanizmalarla vazgeçilen gelirleri ifade etmektedir.

Vergi istisnası; vergi kanunları gereğince vergilendirilmesi gereken yani verginin konusuna giren bir kazancın, unsurun, gelirin, ilgili kanun hükümleri gereğince ekonomik, siyasi ve sosyal nedenlerle belirli bir süre ile ya da sürekli olarak vergilendirilmenin dışında tutulmasıdır. **Vergi muafiyeti ise;** vergi kanunlarınca vergilendirilmesi gereken bir mükellefin vergilendirilme konusu dışında tutulmasıdır. Muafiyet, vergi mükellefi kişiye uygulanırken, istisna vergilemenin konusuna giren kazanç unsuruna uygulanır. Türk vergi sisteminde vergi adaletini sağlamak amacıyla sosyal, ekonomik ve mali nedenlerle çeşitli istisna ve muafiyetlere ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Vergi kanunları başta olmak üzere çeşitli kanunlarda yer alan vergisel teşviklerle bazı kazançlara istisna getirilirken bir kısım mükelleflere de muafiyet tanınmıştır.

İstisna ve muafiyetlerin fazlalığı sadece verginin verimini azaltmamakta, aynı zamanda kaçakçılığa yol açan yapısal bozukluklara da neden olmaktadır. Vergi mükellefleri bu muafiyet ve istisna sınırlarını aşmamak için kazançlarının bir kısmını gizleyerek beyan etmezler ve kayıt dışı ekonominin büyümesine neden olurlar. Öte yandan, Gelir ve Kurumlar Vergilerinde uygulanan çok sayıda muafiyet ve istisnalar vergi sistemini karmaşık hale getirmiştir (Sarılı, 2002, s.143).

Vergi gelirlerin büyük bir kısmını oluşturan Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisinde bir çok istisna ve muafiyet söz konusudur. Vergi sistemimizde yer alan bu istisna ve muafiyetler önemli derecede vergi kaybına neden olmaktadır.

Vergi muafiyet ve istisnaları yükümlüler arasında vergi eşitliğini de bozmaktadır. Bu durum yükümlülerin vergi idaresine karşı davranışlarını etkilemekte, vergiye karşı direnç oluşturmaktadır. Vergi muafiyet ve istisnalarının diğer yükümlülere yükleyeceği parasal külfetlerin yanında psikolojik maliyetlerinin de dikkate alınması gerekmektedir. Türk vergi sisteminde çok sayıda muafiyet ve istisna hükmünün bulunması bir takım sakıncalara yol açmaktadır. Yükümlülerin bir kısmı hiç vergi vermediğinden veya çok az vergi verdiği için vergi adaleti zedelenirken, devlet önemli ölçüde vergi kaybına maruz kalmakta, ayrıca haksız rekabete yol açılmakta ve kayıt dışı ekonominin büyümesine neden olmaktadır. Türk vergi sisteminde çok yoğun bir şekilde yer alan muafiyet ve istisna uygulamaları yerine, ekonomik ve sosyal açıdan korunması veya teşvik edilmesi gereken yükümlülerin veya sektörlerin vergi indirimleri yoluyla desteklenmesi daha uygun olacaktır (Söyler, 2006, s.37).

Kayıt dışılığa yol açan kurumsal/yasal nedenlerin başında çok sayıda vergi istisna ve muafiyeti uygulaması gelmektedir. Vergi istisna ve muafiyetleri verginin tabana yayılmasını önleme, vergi sisteminin üniter yapısını bozma ve vergide adalet ilkesini zedeleme özelliği gösterirler. Özellikle muafiyetler dolaylı olarak kayıt dışı ekonominin genişlemesine neden olmaktadır. Örneğin gelir vergisinde esnaf muafılığı, küçük çiftçi muafılığı gibi muafıklar uygulanmaktadır (Kılıç, 2011:39).

Bir ekonomide vergi harcamaları, kamu harcamalarının yerine ikame edilebilme gibi önemli bir işlevi yerine getirmektedir. Diğer bir ifade ile vergi harcamaları, devletin ekonomik ve sosyal amaçlarını gerçekleştirmenin bir metodu olarak kamu harcamalarının alternatifini oluşturmaktadır (Özkara, 2004, s.152).

İstisna sınırlarının günün koşullarına uygun olarak belirlenmemesi istenilen amaçlara ulaşılmasını engellemektedir. Günün koşulları itibarıyla istisnadan yararlanması gerekirken, sınırların çok düşük olması nedeniyle istisnadan yararlanamayacaklarını gören kişiler gelirlerini düşük göstererek vergi erozyonuna sebebiyet verebilir. (Saraçoğlu, 2000, s.84).

Böylece istisna uygulaması ile istenilen amaçlara ulaşamadığı gibi kayıt dışı ekonominin daha da büyümesine neden olunabilir.

1.3.6. Vergi Cezalarının Caydırıcı Olmaması

Pek çok ülkede vergi kayıp ve kaçaklarının, geniş anlamda ise vergi kaçakçılığının temel nedeni olarak vergi cezalarının yeterince rasyonel olmaması ve etkin bir şekilde uygulanmaması gösterilmektedir. Yasalarla konulan vergilerin toplanmasında en etkin araç olan cezaların, çok iyi tanımlanması ve uygulanması gerekir. Bunun dışında vergi cezaları, yargı organlarının yorumuna girmesini gerektirmeyecek şekilde açık ve net olmalıdır. Ceza, hem cezayı veren hem de cezaya muhatap olan tarafından arzu edilen bir şey olmamakla beraber; toplum içerisinde yaşama gereği olarak bazı kurallara uyulmasını zorunlu hale getirmektedir (Aydın, 2006, s.38).

Vergi konusunda mükelleflerin faaliyetlerini kayıt dışı olarak gerçekleştirmelerini vergi oranları, vergi kaçığının yakalanma olasılığı ve vergi cezalarının şiddeti gibi değişkenler belirlemektedir. Kamu idaresi tarafından belirlenen vergi oranlarının ve vergi dışı mali yüklerin yüksek olması kayıt dışılığı artıran kurumsal faktörlerin en önemlilerindedir. Vergi oranlarının ve vergi dışı maliyetlerinin yanında kamu idaresinin denetim kapasitesinin zayıf olması, cezai yaptırımların yetersizliği ve sıkça gerçekleştirilen vergi afları da kayıt dışı ekonomik faaliyetleri teşvik etmektedir (Deloitte, 2007, s.11).

1.3.7. Beyana Dayalı Sistem ve Vergi Bilinci

Beyan esasına dayanan vergi sistemleri, verginin ödeme gücüne göre alınmasını sağlayan ve dolayısıyla vergilemede adalet ilkesinin gerçekleştirilmesinde daha etkin bir yöntemdir. Ancak bu yöntem, yeterli ve etkin bir denetim mekanizmasıyla desteklenmediği takdirde kayıt dışı ekonomi ortaya çıkabilmektedir (Biçer, 2006:2).

Çağdaş vergi sistemlerinde vergilerin önemli bir bölümü mükelleflerin beyanı esasına dayanmaktadır. Mükellef ödeyeceği vergiyi bizzat kendisi tayin ve tespit ederek, ilgili vergi dairesine bildirmektedir. Örneğin kurumlar vergisi, gelir vergisi, katma değer vergisi beyan esasına dayanan önemli vergilerdir. Ancak, bu uygulama mükellefin gelirini hiç beyan etmemesi veya eksik beyan etmesine yol açarak önemli bir vergi kaybına sebebiyet verebilir. Bu nedenle, beyana dayanan vergileme vergi kaçırılmayı kolaylaştırmaktadır (Kılıç, 2011:40).

Beyana esasının geçerli olduğu durumlarda mükellefte/toplumda vergi bilincinin gelişmiş olması oldukça önemlidir. Çünkü bu durumda bireyler gerçek gelirlerini beyan etmeyi önemli bir vatandaşlık vazifesi olarak görmektedirler. Ayrıca, vergi bilinci geliştikçe vergi kaçırmanın tüm ekonomiyi etkileyerek kendilerini de olumsuz etkilediğini düşünen bireyler tarafından vergi kaçırıcılar toplumdan dışlanmaktadır. Böylelikle vergi bilincinin yerleşmiş olduğu toplumlarda bu bilinç hem bireyin kendisi için hem de diğer bireyler için oldukça önemli bir otokontrol vazifesi görmektedir.

Kayıt dışı ile mücadelede toplumsal değer yargıları büyük önem taşımaktadır. Aynen yolsuzlukla mücadelede olduğu gibi kayıt dışılığın doğmasını ve büyümesini engelleyen en önemli faktörlerden biri “peerpressure” olarak adlandırılan çevre baskısıdır. Bu çevre baskısının oluşabilmesi için toplumun ahlaki değerlerinin kayıt dışılığı dışlaması ve bu dışlamanın da bir toplumsal norm haline gelmesi şarttır. Böyle bir toplumda çevre baskısı kendinden dengeleyici bir rol oynayacak ve kayıt dışılığın büyümesini engelleyecektir.

Buna karşılık bu tip bir toplumsal normun oluşturulmadığı ülkelerde bu kez tam tersine kayıt dışısını artıran bir süreç söz konusudur. Böyle durumlarda kayıt dışı adeta kendi başına bir norm haline gelmektedir. Türkiye’de ahlaki değerlerin kayıt dışılığı dışladığı ve bu dışlamanın toplumsal bir norm haline geldiği bir sürecin yaşandığı söylenemez. Toplumsal değer yargılarının Türkiye’de kayıt dışılığın büyümesini engelleyecek bir şekilde gelişmemesinin, kayıt dışılığının büyümesine neden olan faaliyetlerin toplum tarafından dışlanmamasının ve hatta dışlanmaktan da öte bazı durumlarda meşru görülmesinin açıklaması, farklı sosyal dinamikler sonucu oluşan sosyal bilincin ne şekilde geliştiği inceleyerek yapılabilir. Toplumdaki genel kanının bu doğrultuda olması sonucunda ise vergi ödemeyen bir kişiye çevre baskısı uygulanamamakta ve çevre baskısı kalktığı oranda ters ahlaki eğilim güç kazanmaktadır (Tüsiad, 2006, s.87-88.).

Vergi ödemenin satın alma gücünü azaltacağını düşünen mükellefler, vergi ödemeye karşı isteksiz davranırlar. Bu durumu en aza indirebilmek için, verginin aslında kamu hizmetlerinin bir karşılığı olduğunun, vergiler ödenmediği takdirde, kamu harcamalarının enflasyonist etkiler doğuran borçlanma ile karşılanacağını ve bedelin er geç yine kendilerince ödeneceğinin mükelleflere iyi anlatılması büyük önem taşımaktadır (Doğanyigit, 1996, s.87).

Türkiye’de toplanan vergi gelirlerinin etkin bir şekilde ve bireylerin gerekli gördüğü alanlarda kullanılmaması, rüşvet ve yolsuzlukların yaygın olması kamu kaynaklarının israf edilmesi, vergi ödeyenlerin vergi bilinci ve ahlakının zayıflamasına neden olmuştur. Dolayısıyla, vergi bilinci ve ahlakının düşük olması kayıt dışı ekonominin giderek artmasına sebep olmuştur. Çünkü insanlar vergi olarak ödedikleri paraların kendilerine yol, köprü ve hastane olarak dönmeyeceğini düşünmekte ve dolayısıyla devlete vergi ödemede pek istekli olmamaktadırlar (Sarılı, 2002, s.144).

Toplumda devletçe toplanan vergilerin dolayısıyla da kamu gelirlerinin israf ve suiistimal edildiği, kaynakların etkin ve yerinde kullanılmadığı, yolsuzlukların arttığı düşüncesi yaygınlaşmaya başladığında insanların vergi ödeme istekleri azalmakta, gönülsüz bir şekilde vergi ödenmeye başlanmakta, bunun sonucunda da bilerek ve isteyerek ya da gayriiradi olarak vergi mükellefiyeti eksik yerine getirilmektedir. Kaynakların israf edildiği düşüncesinin yaygınlaşması insanların kayıt dışı ekonomik faaliyetlerine kılıf olmakta, yaptığı hareketin yanlış olduğu, toplumda eleştirileceği ve saygınlığını kaybedeceği endişesi ödediği vergilerin yerinde kullanılmayacağı mantığından hareketle meşruiyet kazanmaktadır. Kısaca kişinin kendi kendine uyguladığı ceza olan suçluluk duygusu böylece izale edilmiş olmaktadır (Bilici, 2008:58).

Bu durum hile üçgeni adı verilen ve üç unsurun bir araya gelmesiyle hileye neden olan sürece de uymaktadır. Bu üç unsur bir araya geldiğinde hile kaçınılmaz olmaktadır. Bu unsurları vergi kaçırmaya uyarlayarak açıklamak gerekirse:

- Teşvik/Baskı: Mükellefleri, vergi kaçırmaya yönlendiren teşvikler veya baskılar. Mükellefler, doğru beyanda bulunmaları halinde matraha isabet eden ödemesi gereken vergiyi ödeyecektir. Daha düşük beyanda bulunması halinde ise ödemesi gerekenden daha az vergi ödeyerek borçlarının bir kısmının finansmanını karşılıksız olarak sağlayabilecektir.
- Fırsat: Vergi matrahlarını yanlış beyana sebep olacak fırsatı sağlayan şartlar. Mükellefler, etkin vergi denetiminin olmadığı durumda yakalanmayacağını düşünerek vergi kaçırabilecektir.

- Davranış/Rasyonalizm (Haklı Gösterme): Mükellefleri bilerek ve isteyerek dürüst olmayan bir eyleme veya duruma yöneltecek ve onları bunu yapmada kendilerince haklı nedenler bulmalarına itecek davranış, karakter veya değerler. Mükellefler, yaptığı eylemin doğru olmadığını düşünse bile devletin kamu gelirlerini israf ettiği, etkin ve yerinde kullanmadığı düşüncesinden hareketle davranışlarını haklı görebileceklerdir.

Mükellefler kendileri dışında, diğer mükelleflerin de kurallara uyduğunu ve vergi ödediğini bilmelidirler. Eğer mükellef, toplumun çoğunluğunun vergi kaçırma eğiliminde olduğunu veya kaçırdığını düşünüyor ise, sonuçta o da bu eyleme yönelecektir.

Gelir İdaresi Başkanlığı son yıllarda “Vergi Haftası” etkinlikleri kapsamında vergi bilinci oluşturmaya çalışmaktadır. Bu kapsamda okullarda öğrencilere vergiyle ilgili olarak sunular yapılması vergi konulu şiir ve resim yarışmaları düzenlenmesi, alışveriş merkezlerinde vatandaşlar için vergi stantları oluşturulması gibi etkinlikler düzenlenmektedir.

1.3.8. Gelir Dağılımı

Özellikle ekonomik kriz dönemlerinde artan kamu harcamalarının finansmanı amacıyla vergi oranlarının artırılması bazen de ek vergiler ihdas edilmesi, gelir dağılımını olumsuz olarak etkilemekte ve mükellefleri kayıt dışı faaliyet göstermeye yöneltmektedir.

Vergisel ayrıcalık olarak da değerlendirilebilecek istisna ve muafiyet düzenlemelerinin çokluğu da gelir dağılımında önemli değişikliklere yol açtığı için insanları kayıt dışılığa yöneltmektedir.

Gelir dağılımı açısından bakıldığında; gelir dağılımındaki adaletsizlik, düşük gelir grubunun genişliği ve orta gelir grubu üyelerinin nispi olarak azlığı kayıt dışılığın nedenleri arasında gösterilmektedir (İlgın, 1999, s.25).

Aslında gelir dağılımının kayıt dışı ekonomi ile ilişkisi, gelirden düşük pay alan grupların gelirlerini artırmak amacıyla kayıt dışı istihdama arz yaratmaları noktasında ortaya

çıkılmaktadır. Bu nedenle gelir dağılımının eşitlikten uzaklaştığı ölçüde kayıt dışı ekonominin büyüyeceği varsayımı yapılabilir (Toptaş, 1998, s.25).

Gelir dağılımı eşitsizliğinin kayıt dışılığa neden olması, sadece gelirden düşük pay alan grupların gelirlerini artırma amacıyla kayıt dışı istihdama arz yaratmaları ile sınırlı değildir. Gelirden yüksek pay alanların da kayıt dışılığa yönelmeleri söz konusudur. Özellikle artan oranlı bir tarifenin uygulandığı bir vergi sisteminde yüksek gelir elde edenler daha yüksek bir oranda vergileneceklerdir. Bu durum onların bazı gelirlerini kayıt dışında bırakmalarına neden olabilmektedir (Kılıç, 2009:168).

1.3.9. Yüksek Oranlı Enflasyon

Türkiye’de 70’li yıllardan itibaren yaşanan yüksek oranlı enflasyon kayıt dışı ekonominin payının artması açısından önemli bir diğer unsurdur. Ekonomideki tüm dengeleri bozan enflasyon, vergi sistemi, işletmelerin gelir ve kaynak yapısı üzerindeki etkileriyle kayıt dışı ekonominin artmasına neden olmaktadır. Fiyatlar genel düzeyinin yükselmesine bağlı olarak reel gelirleri artmadığı halde daha yüksek gelir dilimlerinden vergi ödemek zorunda kalan üretici ve tüketici birimler, ekonomide üstlendiği rollerin tanıdığı imkanlar ölçüsünde kendilerini enflasyona karşı ayarlamaktadır. Ancak bu ayarlama genellikle kayıt dışı ekonomiye kayarak yapılmaktadır (DPT, 2001, s.4).

Enflasyonist ortamda mükellefler, enflasyon nedeniyle ortaya çıkan fiktif karların vergilendirilmesi, elde edilen gelirin enflasyon sonucu artarak yüksek oranlı vergi dilimlerine dahil olması ve yine satın alma gücünde meydana gelen aşınmalardan dolayı reel gelirleri artmasa da vergi ödemek zorunda kaldıklarından, gelirlerinin bir kısmını vergi idaresinden gizleme yoluna gitmektedirler (Akbulak ve Tahtakılıç, 2003,s. 21).

Bilindiği gibi enflasyon döneminde vergi sisteminin sayısal büyüklükleri değiştirilmediği takdirde spesifik tarifeler, istisna, indirim ve muafiyet tutarları ve gelir vergisinin tarife dilimleri aşınır. Sayılan değişkenlerden spesifik tarifelerdeki aşınma yükümlü lehine, diğer tüm değişkenlerdeki aşınma da devlet lehine sonuç verir. Enflasyonun yarattığı etki bununla da sınırlı kalmaz, gelir ve kurumlar vergisinde sabit varlıklar (dolayısıyla amortisman) stoklar, faiz geliri ve gideri gibi büyüklükler dolayısıyla vergilenebilir gelir (matrah) etkilenir. Diğer taraftan enflasyonun etkisiyle, işletmelerde mali tablolar gerçeği yansıtmaktan uzaklaşır. Dolayısıyla mükellefler,

enflasyondan kaynaklanan ve gerçek olmayan karın vergisini ödemek zorunda kalırlar. Bu ise işletmelerin elindeki öz kaynakların erimesine yol açar (Aydemir,1995, s.53).

Her ne kadar son yıllarda kontrol altına alınmış olsa da enflasyon vergi matrahının nominal olarak yükselmesine sebep olarak, yükümlülerin üst vergi dilimlerine girmesine; dolayısıyla da daha fazla vergi ödemelerine neden olmaktadır. Neticede reel olarak geliri azalan kişi, enflasyon nedeniyle oluşan kaybını, bazı gelirlerini gizleyerek; yani vergi kaçırmaya yönelerek gidermeye çalışacaktır.

Bir kısım teorisyenler, enflasyonun vergi yükünü ve dağılımını değiştirmek suretiyle vergi sisteminde bir belirsizlik ortamı yaratmasının, mükelleflerin gerçek gelirlerini kayıt dışına çıkarmalarına ve vergiye karşı gösterdikleri direncin artmasına yol açtığını ileri sürerler. Enflasyon sonucunda fiyatlar genel düzeyinin artmasıyla ekonomik birimlerin artan nominal gelirleri, gelir vergisi tarife dilimlerinin, muafiyet, indirim ve istisnalarının aşınması sonucunda, yüksek vergi dilimleri üzerinden vergilendirilmektedir. Bu yüzden mükelleflerin reel gelirleri artmadığı halde, yükümlü olduğu vergi miktarı artmaktadır.

Enflasyon ile kayıt dışı ekonomi arasındaki ilişki sadece arz yönlü değildir talep yönü de vardır. Enflasyon nedeniyle reel ücretleri azalacak olan toplumun dar gelirli kesimi kayıtlı birimlerin ürettiği mal ve hizmetler yerine genellikle daha uygun fiyatlı olan kayıt dışı birimlerin ürettiği mal ve hizmetleri talep edeceklerdir. Bu durumda kayıt dışı ekonominin büyümesine sebep olacaktır.

1.3.10. Kamu Yönetiminin Etkinsizliği ve Harcamalarda Savurganlık Anlayışı

Kamu açıklarının finansmanının aciliyeti vergi gelirlerinin kaynağının dolaysız vergilere yönelmesine ya da yeni ve ek vergiler ihdas edilmesine sebebiyet vermiş, üretici ve satıcıların bu vergileri yansıtmaları sonucu vergi yükü tüketicilerin üzerinde kalmıştır. Tüketiciler başka bir deyişle sabit gelirliler gelirlerinin reel olarak azalması karşısında fiyatlar genel düzeyinin artması ve artan fiyatların içerisinde de katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, özel işlem vergisi ve özel iletişim vergisi gibi dolaylı vergilerin payının artması, buna rağmen devletin topladığı bu vergi gelirlerini yanlış politikalar, iç siyasi çekişmeler, rant kavgaları, yolsuzluklar, devlet kurumlarının yanlış yönetimi (banka hortumlamaları ya da devlet bankalarının devlet kurumlarına

karşılıksız kredi vermesi gibi), devlet kurumları arasındaki çekişmeler gibi sıralanabilecek daha pek çok sebeple büyük çoğunluğunu vergi gelirlerinin oluşturduğu bu kamu harcamalarının çarçur edilmesi, etkin kullanılmaması mükelleflerin kamu yönetimi ve ardında devlete olan inançlarını zayıflatmıştır. Sıralanan bu nedenler herkesi kendi içinde daha az vergi ödemeye yöneltmektedir. Eğer kişi işletme sahibi ise daha az vergi ödemek için en kolay yoldan satışlarında fatura ve fiş düzenlemeyerek gelirini gizlemekte, tüketici ise alışverişlerinde fatura ve fiş almayarak hem alışverişin maliyetini düşürerek kendini ağır yaşam koşullarına karşı korumakta, hem de dolaylı olarak devletin kamu harcamalarındaki savurganlığını eleştirmiş olmaktadır (Bilici, 2008, s.62-63).

Kamu yönetimine oluşan güvensizlik, vergiden kaçınmanın diğer nedenlerinden biridir. Kamu hizmetlerinde genel olarak kalitenin düşük olması, vergileri ödeyen ve bu hizmetlerin müşterisi olan mükelleflerde vergiye karşı direncin oluşmasına neden olmaktadır. Kamu hizmetinin üzerinde uzlaşmış herhangi bir tanımının olmaması ise, kamu harcamalarının temel finansman aracı olan verginin sınırlarını belirsiz bir hale getirmektedir (DPT, 2007, s.17).

1.3.11. İşçilik Maliyetleri (Kayıt Dışı İstihdam)

Vergi, sigorta ve diğer sosyal amaçlı kesintiler işverenler için önemli bir maliyet unsuru olarak görülmektedir. Bu nedenle de, işverenler çalıştırdıkları işçiler nedeniyle gelirlerinin bir kısmını vergi olarak devlete vermek istememektedirler. Bu durum ise kayıt dışı istihdama yol açmaktadır.

Nüfus artışı ve göçle birlikte kentlerde biriken büyük ölçüde niteliksiz işgücü, emek sahiplerinin daha az ücretle ve sosyal güvenceye sahip olmaksızın çalışmaya razı olması sonucunu doğurmaktadır (Kılıç, 2009:174).

Türkiye'deki belli başlı kayıt dışı istihdam şekillerini şöyle sıralayabiliriz: (Yereli ve Karadeniz, 2004)

- Çalışanların çalışmalarının ilgili kamu kurum/kuruluşlarına bildirilmemesi,
- Çalışanın çalışmalarının ücret olarak eksik bildirilmesi,

- Çalışanın çalışmalarının gün olarak eksik bildirilmesi,
- İkinci bir işte çalışıp bu işyerindeki çalışmaların bildirilmemesi,
- Deneme süresi gerekçesiyle kayıt dışı çalıştırma,
- Sosyal Güvenlik Kurumuna (SGK) bildirilip, vergi dairesine bildirilmeyen ücretliler,
- Kendi iradesiyle kayıt dışı çalışan ücretliler,
- Yabancı kaçak işçiler
- Çocuk işçiler
- Kayıt dışında çalışan emekliler
- Yetim aylığı alarak kayıt dışında çalışanlar
- Malullük aylığı alıp kayıt dışı çalışanlar
- İşsizlik ödeneği alıp kayıt dışı çalışanlar
- Yeşil kart sahipleri

Kayıt dışı istihdam yoluyla işçilik maliyetlerini azaltmak isteyen işverenler, özellikle de işsizlik oranlarının yüksek olduğu dönemlerde kayıt dışı istihdam sağlayarak, vergi ve sosyal güvenlik primlerini ödemekten kurtulmak isteyeceklerdir. Bu duruma işsizlik oranlarının yüksek olması kadar ülkemizdeki vasıfsız işçi sayısının yüksek olması ve denetimlerin yetersizliği gibi faktörlerinde yol açtığını söyleyebiliriz.

1.3.12. Muhasebe ve Müşavirlik Hizmetleri

Son yıllarda ekonomik faaliyetlerin artması sonucu işlemlerin daha karmaşık hale gelmesi, verilerin çokluğu ve bilgi sağlayanların yanlı tutumları nedeniyle işletmelerin sunduğu bilgilerin güvenilirliği daha fazla sorgulanmakta ve bilgi kullanıcılarının güvenilir bilgiye olan ihtiyaçları artmaktadır. Bilgi kullanıcılarının istedikleri bilgiye ilk elden ulaşmaları neredeyse imkansızdır. Bilgi başka kişilerden elde edildiğinde ise, isteyerek ya da istemeden yanlış beyan edilme olasılığı yükselir. Bilgiyi talep eden ile bilgiyi sunan arasında çıkar çatışması söz konusu olduğunda, sunulan bilginin yanıltıcı olma riski vardır (Selimoğlu; Özbirecikli; Uzay vd. 2011, s.2).

Muhasebeci ve müşavirler, devlet ile mükellef arasında bir köprü görevi görecektir. Mükelleflerin kayıt ve beyanlarının yasalara uygunluğunu ve dolayısıyla ileride herhangi bir cezai işleme tabi tutulmamalarını sağlama görevi muhasebeci ve müşavirlerindir. Mükellefin vergi yasalarını uygulamakta güçlük çektiği zamanlarda, sorunlarının çözümü için başvurduğu muhasebeci ve müşavirlerin yeterince bilgili olmaması ya da vergiye yaklaşımlarının yasalara uymamak şeklinde olması giderilmesi mümkün olmayan sakıncalar doğurmaktadır. Mükelleflerin ve vergi idaresinin güvenebileceği bir muhasebeci ve mali müşavirlik kurumunun, vergilendirme konusunda ortaya çıkan uyuşmazlıkları önemli ölçüde ortadan kaldıracığı açıktır (Aydemir, 1995, s.66).

3568 sayılı Kanunla getirilen yeminli mali müşavirlik mesleği ile amaçlanan ekonomik ihtiyaçlarla birlikte daha önemli bir gereksinim olarak Maliye Bakanlığı'nın vergi denetimi konusundaki ağır yükünün hafifletilmesi, kamu idarelerince yapılması gerekli denetleme işlerinin kolaylaştırılmasıdır. Ancak yeminli mali müşavirlik müessesesi ile ilgili olarak ortaya çıkan birtakım sorunlar nedeniyle beklenen katkı olumlu olmaktan ziyade vergi sistemine zarar verebilecek hale gelmektedir. Yeminli Mali Müşavirlik Müessesesi ile ilgili olarak ortaya çıkan en büyük sıkıntılar Şanlı'ya göre aşağıdaki gibidir (Şanlı, 2001, s.123):

- Yeminli Mali Müşavir ile herhangi bir konuda tasdik işlemi yapacak mükellef arasında sözleşme yapılmaktadır. Mükellef, yeminli mali müşavire iş teklif etmektedir. Bu durum bir anlamda bir rekabet ortamı yaratılması ve yapılan işin vergi denetimi olması nedeniyle bir takım sıkıntılara yol açmakta denetimi zafiyete düşürmektedir.
- Yeminli Mali Müşavirler yaptıkları tasdikler nedeniyle ortaya çıkan vergi ve cezalardan mükellef ile birlikte müşterek ve müteselsil sorumlu tutulmaktadır. Bu tür bir sorumluluğun yapılan işe belli bir ciddiyet getirdiği doğrudur ancak böyle bir baskı ve kaygı altında çalışan bir kişi tarafından yapılan denetim etkinlikten yoksun kalmaktadır.
- Denetim esas itibarıyla bir otoriteye bağlı olarak, ancak özerk ve bağımsız şekilde yapılmalıdır. Her ne kadar Yeminli Mali Müşavirin bağımsızlığını sağlamaya yönelik disiplin cezaları öngörülmüş olsa da, Yeminli Mali Müşavir ile mükellef arasındaki

müşteri ilişkisi, yapılan hizmet sonucu ödemenin mükellef tarafından yapılması nedeniyle yapılan denetimlerde bağımsızlık çoğu zaman kaybolmaktadır.

- Yeminli Mali Müşavir tarafından yapılan denetim sonucu düzenlenen belgelerin, kamu idaresinin yetkili memurlarınca incelenmiş belge sayılması amaç edinilmekle birlikte uygulamada sıklıkla Yeminli Mali Müşavir tarafından denetimi yapılan mükelleflerin hesapları kamu tarafından tekrar incelenmekte bu durum zaman ve kaynak israfına yol açmaktadır.

- Özellikle güncelliğini kaybetmeyen ve en önemli problemlerden birisi Yeminli Mali Müşavir tasdik raporları ile haksız yere vergi iadesi alınmasıdır. Yeminli Mali Müşavirler bazen ellerinde olmayan sebeplerden ötürü, bazen de kasıtlı olarak haksız yere vergi iadesine neden olabilmektedirler. Bunun sonucu olarak bir yandan Yeminli Mali Müşavirlik müessesesi zan altında kalmakta, öte yandan uygulanan ceza ve yaptırımlar yetersiz kalmaktadır.

1.4. KAYIT DIŞILIĞIN EKONOMİYE ETKİLERİ

Bir ekonominin ana gayesi kaynak dağılımında etkinlik sağlayarak, kaynakların verimli kullanılması, yeterli ve sürdürülebilir bir büyümenin sağlanarak işsizliğin azaltılması, öte yanda fiyat istikrarının sağlanarak gelir dağılımının adaletli oluşması, insanların refah düzeyinin yükselmesi, hayat standartlarının gelişmesinin (eğitim, sağlık ve kültürel imkanlardan daha fazla yararlanılması) sağlanması olarak özetlenebilir. Ancak bir ekonomide kayıt dışı ekonominin varlığı sayılan hedeflere ulaşmayı güçleştirmektedir.

İktisatçılar ve maliyeciler arasında, kayıt dışı ekonomiyi, ekonomik ve toplumsal sistemin sigortası olarak gören görüşler olduğu gibi, bu görüşlerin tam tersine bu tür faaliyetlerle yoğun olarak mücadele edilmesi gerektiğini savunanlar da vardır (Bilici, 2008:64).

Kayıt dışı ekonominin ülke ekonomisi üzerinde olumsuz etkileri olduğu gibi olumlu etkileri de vardır; ancak biz konumuz gereği daha çok olumsuz etkileri üzerinde duracağız ve olumlu etkilerine ise kısaca değinmekle yetineceğiz.

1.4.1. Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi

Kayıt dışı faaliyetlerin ekonomi üzerindeki en önemli etkisinin vergi geliri kaybı olduğunu söylemek mümkündür. Vergi gelirlerinin azalması sonucunda devlet harcamalarını başka yollarla finanse etmek zorunda kalır. Devlet bütçe açıklarını veya azalan vergi gelirlerini telafi etmek amacıyla bir takım maliye ve para politikalarına başvurur. Bu önlemlerden maliye politikası kullanıldığında vergi oranlarının artırılması, ek vergilerin uygulamaya konulması düşünülmekte, para politikası araçları kullanıldığında ise borçlanma ya da para basma seçenekleri gündeme gelmektedir.

Bazı ekonomik faaliyetlerin kayıt dışında kalması, vergilerin eksik ya da hiç ödenmemesine neden olmakta ve sonuçta devletin vergi gelirlerini de azaltmaktadır. Devletin vergi gelirlerinin azalması sonucu doğan bütçe açıkları ya borçlanma ya da para basma yoluyla karşılanır. Bütçe açıklarının Merkez Bankası aracılığıyla para basılarak karşılanması, enflasyon oranının yükselmesine dolayısıyla gelir dağılımının bozulmasına neden olmaktadır (Sarılı, 2002, s.145).

Bütçe açıklarının vergi ve vergi dışı kaynaklarla finansmanı ayrı mikro ve makro ekonomik sonuçlar ortaya çıkarır. Vergi ile finansman yöntemi; tüketim ve tasarruf düzeyinin azalması, yatırımların azalması, ekonomik büyümenin yavaşlaması, üretimin azalması, fiyat istikrarının bozulmasına sebep olmaktadır. Vergi dışı borçlanma veya para politikalarının kullanılması durumunda iç borçlanma nedeniyle faiz oranlarının yükselmesine, yatırımların özel sektör yerine kamu sektörüne aktarılmasına; dış borçlanma seçeneğinde ise ülkenin döviz rezervlerinin dışarıya aktarılmasına neden olunmaktadır. Para basılması seçeneği ise kendini enflasyon olarak göstermektedir (Bilici, 2008:2).

Kayıt dışı ekonominin en belirgin özelliklerinde biri, vergilerin elde edilen gerçek gelir üzerinden ödenmiyor olmasıdır. Gelir yaratılmakta ancak, yaratılan bu gelirden devlete aktarılması gereken kısım aktarılmamaktadır. Devletin yapması gereken harcamaların boyutları ise her geçen gün genişlemektedir. Bu durumda kamu gelirleri ile kamu harcamaları karşılanamadığı için, borçlanmak zorunda kalınmaktadır. Devletin nakite olan ihtiyacı artıkça vadeler kısaltmakta, faiz oranları artmakta ve kamu borçlanmasının maliyeti artmaktadır. Vergilerin yetersiz olduğu noktada, eğer zamanında ve etkin bir

takım önlemler alınmazsa yukarıda belirtilen ekonomik sürecin yaşanması kaçınılmazdır. Bu nedenle hangi nedenle olursa olsun, gelir elde edip de bu gelirlerini kayıt dışında tutan ekonomik birimlerin kayda alınması gerekmektedir (Aydemir, 1995, s.111-112).

1.4.2. Göstergeler Üzerindeki Etkisi

Kayıt dışı ekonomi resmi kayıtlara girmediğinden kayıtlı ekonomide belirlenen ekonomik göstergeler (enflasyon, işsizlik, büyüme oranları ve milli gelir) gerçekte olduğundan farklı çıkmaktadır. Çünkü resmi ekonomik göstergeler sadece kayıtlı ekonominin göstergeleridir. Ekonomik verilerin, milli istatistik içinde gerçeği yansıtmaması refahı olumsuz yönde etkilemekte ve birçok gösterge milli istatistiklere girmediği için ekonominin durumu hakkında yanlış bilgi vermekte ve bu verilere göre uygulanacak iktisadi ve mali politikalardan beklenen sonuçlar gerçekleşmemektedir (Sarılı, 2002, s.146).

Kayıt dışı ekonominin bütün göstergeler üzerindeki olumsuz etkisi, karar organlarını bazı konularda yanlış kararlar almaya yönlendirmekte ve bazen bu kararlar dolayısıyla ortaya çıkan beklenmedik sonucun nedeni dahi anlaşılamamaktadır. Yönetenlerin üzerinde karar vermesi gereken konulardan birisi olan vergi yükü konusu kayıt dışı ekonominin yarattığı etki açısından güzel bir örnek oluşturmaktadır. Vergi gelirlerinin yetersiz olduğu ve daha çok vergi toplanmasının gerektiği bir ortamda, yönetenlerin bakması gereken ilk gösterge vergi yükü oranlarıdır. Resmi istatistiklere göre, toplanan vergi miktarının doğruluğu konusunda şüphe yoktur. Ancak, eğer bir ülkede kayıt dışı ekonomi varsa, hesaplanan GSMH tutarı doğru değildir ve bu durum doğrudan resmi vergi yükü göstergesini güvenilirmez kılacaktır. Çünkü gerçekte daha fazla gelir olsa da, bu gelir karar organlarının elindeki istatistiklere yansımamaktadır (Aydemir, 1995, s.116).

1.4.3. Vergi Adaleti Üzerindeki Etkisi

Vergilemede “adalet ilkesi” son derece önem taşır. Eğer bir vergi sistemi adaletli değilse, o zaman vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı kaçınılmaz olur. Adalet ilkesi, asırlardır maliyecilerin üzerinde tartıştıkları ve üzerinde tamamen uzlaşamadıkları bir konudur. Vergileme teorisinde uzun yıllardır tartışılan “yatay adalet”, “dikey adalet”

gibi amaçlara ne şekilde ulaşılabileceği yönünde maalesef bir genel uzlaşma söz konusu değildir. Örneğin; bir kısım maliyeci, artan oranlı vergilerin vergi adaletini sağlayacağı iddiasında iken, bunun dışında diğer bir kısım maliyeci düz oranlı vergilerin vergilemede adaletin sağlanması için gerekli olduğunu savunmaktadır. Ancak şu kadarını söyleyelim ki, eğer bir vergi sistemi açık olarak vergi yükümlülükleri tarafından “adil” olarak algılanmıyorsa; vergi baskısı çok ciddi olarak belirli kesimlerin üzerinde daha fazla olarak hissediliyorsa; belirli kesimlere vergi imtiyazları sağlanıyorsa; bu durumda sistemin adil olduğunu söylemek mümkün değildir. Adil olmayan bir vergi sisteminde vergi dışı piyasa ekonomisi sürekli genişleme eğilimindedir (Aktan; Dileyici; Vural, 2005, s.20).

Kamu harcamalarının vergi gelirleri ile finanse edilmesi vergisini ödeyenler ile eksik ya da hiç ödemeyenler arasında adaletsizliğe yol açmaktadır. Vergisini ödemeyenler vergisini ödeyenlerce finanse edilen kamu hizmetlerinden yararlanmaktadırlar. Toplumun bir kısmı kazandığı gelirlerinin bir kısmını devlete vergi olarak aktarmakta, bu nedenle hayat standartları, tüketim düzeyleri azalmakta, ancak diğer bir kısmı ise yine aynı şartlarda gelir elde etmekte ama bu gelirlerinin tamamı kendilerine vergilerini ödemedikleri için harcanabilir tutar olarak kalmaktadır. Böylece bu kişiler vergi olarak ödemedikleri kısım sayesinde lüks tüketim (jeep, yat, kotra, lüks evler, ithal yiyecek ve giyecek maddelerinin tüketimi gibi) imkanına kavuşmakta ve toplum kesimleri arasında gelir uçurumu artmaktadır. Tarifi yapılmaya çalışılan vergi adaletsizliğinin en çarpıcı örneği doktor, avukat, mimar gibi serbest meslek erbaplarının beyan ettikleri gelir vergisine göre kazançlarının aylık sınırının altında kalmasıdır (Bilici, 2008, s.77).

1.4.4. Faiz Oranları ve Yatırım Üzerindeki Etkisi

Vergi kaçığının yaygın olduğu durumlarda ekonomide nakit gereksiniminin artacağı varsayımı altında vergi kaçığına bağlı olarak ekonomide para talebinin de artacağı ileri sürülmektedir. Ekonomide işlem saiki ile para talebinin artması faiz haddinin yükselmesine yol açar. Faiz haddinin yükselmesi yatırımlar üzerinde caydırıcı etki yaparak milli geliri geriletirken cari işlemlerin artması da milli geliri caydırıcı etki yapar. Milli gelir düzeyi ile ilgili net etki ise bu iki farklı yöndeki gelişmenin net sonucu ile oluşur (Öztürk, 2007:41).

Devletin vergi gelirlerinin azalması sonucu doğan bütçe açıkları ya borçlanma ya da para basma yoluyla karşılanır. Bütçe açıkları, borçlanma yoluyla karşılandığı takdirde faiz oranları yükselmekte dolayısıyla özel sektörün yatırım maliyetlerini artırarak yatırımları azaltmaktadır. Bütçe açıklarının borçlanma yoluyla karşılanması sonucu artan faiz oranları nedeniyle kamu borçlanma maliyeti de artmakta dolayısıyla bütçe açıkları daha da artmaktadır (Sarılı, 2002, s.145).

1.4.5. Rekabet Üzerindeki Etkisi

Kayıt dışı üretilen mal ve hizmetlere, vergisinin ödenmemesi nedeniyle daha düşük bedelle satılma imkanı verilerek dürüst vergi mükellefleri açısından haksız rekabet ortaya çıkmaktadır. Kayıt dışılığın olduğu sektörlerde vergi, sigorta ve diğer kesenekler ödenmediği için bu sektörler lehine bir durum ortaya çıkar. Diğer taraftan, resmi kayıtların tutulduğu sektörlerde faaliyette bulunanların, vergi, sigorta ve diğer keseneklerden dolayı üretim maliyetleri artmaktadır. Bunun sonucunda, dürüst vergi mükellefleri açısından haksız rekabet ortaya çıkmaktadır. Kayıt dışı ekonomi nedeniyle, üretim kaynakları vergilendirilmeyen sektörlerde kayabilmekte ve dolayısıyla kaynaklar verimsiz alanlarda kullanılabilir. Kaynak dağılımında etkinliğin sağlanamaması ve kaynakların verimli olarak kullanılamaması, ekonominin sağlıklı ve dengeli büyümesini de engellemektedir (Sarılı, 2002, s.146).

Büyük işletmeler vergisel kaygılarla olmasa da kendi iç güvenlikleri ve alınacak kararların sağlıklı olabilmesi için her türlü faaliyetlerini belgeye dayandırmak zorundadırlar. Ölçeğin büyük olması ve kurumlaşmanın getirdiği zorunluluk nedeniyle, kayıtlı çalışan ekonomik birimler, aynı zamanda yasal yükümlülüklerini de yerine getirmektedirler. Vergi ve sosyal güvenlikle ilgili yükümlülüklerini yerine getiren işletmelerin maliyetleri yükselmekte, karları azalmakta ve yatırıma ayrılacak kaynakları kısıtlamaktadır. Bu da büyük işletmelerin büyüme performanslarını zayıflatmaktadır. Yasal yükümlülüklerini yerine getirdikleri için, yatırıma yönelemeyen büyük işletmeler karşısında, gelirlerini kayıt dışında tutarak yasal yükümlülüklerden kurtulan ekonomik birimlerin karlılıklarını artırması ve vergi yoluyla ucuz finansman kaynağı sağlaması haksız rekabet yaratmakta, böylece kayıtlı kesimin faaliyet alanı daralmaktadır. Aynı piyasada farklı yükümlülüklerle çalışan kayıtlı işletmeler, bu gidişe direnç göstermektedirler. Bu direnç iki temel yönelimi beraberinde getirmektedir; ya kayıtlı

işletmeler de kayıt dışına çıkabilmenin yolunu bulmaya ya da kamu otoritesinin kendilerine bir takım istisna ve muafiyetler tanınmasını sağlamaya çalışmaktadırlar. Vergi yasalarımızda yer almış ve genellikle büyük işletmelerin talebi doğrultusunda düzenlenmiş bulunan istisnaların bir nedeni vergi oranlarının yüksekliği ise, diğer nedeni de kayıt dışı ekonominin bu işletmeler karşısındaki rekabetidir (Aydemir, 1995, s.119-120).

Kayıt dışı sektörde faaliyet gösterenler kayıtlı alanda faaliyet gösterenlerin katlandıkları yüksek maliyetlere katlanmazlar; dolayısıyla oluşan haksız rekabet nedeniyle; ekonominin rekabet yapısı bozulmaktadır. Ayrıca mevzuatın gerektirdiği yükümlülüklerini yerine getiren işletmelerin diğer bir dezavantajı da çalışanlarının yüksek işçilik maliyetidir. Söz konusu rekabet baskısından kurumsallaşmış “marka” haline gelerek kalite standardını tutturanlar belli ölçüde kurtuluyorlar. Marka olup kalite standardını tutturanlar da kayıt dışılıktan uzaklaşıyorlar.

1.4.6. Sosyal Güvenlik Sistemi Üzerindeki Etkisi

Sosyal güvenlik sisteminin temel amacı kişilerin karşılaşılabilecekleri riskler nedeniyle yaşam standartlarının belirli bir seviyenin altına düşmesini engellemektir; yani ne olursa olsun kişileri muhtaç duruma düşürebilecek bütün tehlikelerin sistem tarafından bertaraf edilmesidir.

Çalışma hayatı ile ilgili olumsuz sonuçlar büyük ölçüde kayıt dışı istihdamdan kaynaklanmaktadır. Kayıt dışı istihdamın büyük boyutta olmasıyla birlikte çalışan nüfus sosyal güvenlik şemsiyesi altında kapsanamamakta, yeterli prim toplanamamakta, sosyal güvenlik kuruluşları da, başta finansman zorlukları olmak üzere çeşitli zorluklarla karşılaşmakta ve kendilerinden beklenen hizmetleri etkin olarak yerine getirememektedir.

1.4.7. Genel Olarak Olumlu Etkileri

Bazı ekonomist ve maliyeciler kayıt dışı ekonominin olumsuz etkileri yanında olumlu etkileri de olduğunu savunmaktadırlar. Bu görüşlere kısaca ve topluca değinecek olursak, en başta kaçırılan vergiler nedeniyle işletmeler yatırımları için ucuz finansman sağlamak ve bu da büyümeyi; dolayısıyla istidamı olumlu etkilemektedir. Ancak bu

durum kaçırılan vergilerin reel yatırımlara dönüşmesine bağlıdır. Kayıt dışı ekonomiden elde edilen gelirler haliyle kayıtlı ekonomideki mal ve hizmetlere de talep olarak dönmektedir. Bu durumda ekonomiye canlılık kazandırmaktadır.

Kayıt dışı ekonominin bir diğer olumlu etkisi tüm dünyanın olduğu gibi Türkiye'nin de önemli sorunlarından biri olan istihdam ve işsizlik konusundadır. Kayıtlı ekonominin vergi ve sosyal güvenlik primleri nedeniyle oluşturduğu yüksek işçilik maliyetleri herkese istihdam sağlama olanağı tanımaz bu nedenle kayıt dışı istihdam sonucu özellikle de niteliksiz işgücü iş bulma imkanı elde etmektedir. İşverenin işçilik maliyetlerini düşürmek amacıyla sağladığı kayıt dışı istihdama özellikle de niteliksiz işgücü çokta fazla tercih şansı olmadığı için rıza göstermektedir.

Kayıt dışı ekonomide üretilen mal ve hizmetlerin daha düşük maliyetli olması nedeniyle kayıt dışı çalışan sektörlerin iç ve dış piyasada rekabet şansı artmaktadır. Büyük ve kurumsallaşmış firmalar küçük işletmelere göre genellikle daha teknoloji yoğun üretim yaptıkları ve ölçek ekonomilerinden daha fazla yararlandıkları için üretimlerini daha ucuza yapabilmektedirler; ancak genellikle aile şirketi şeklindeki küçük işletmeler de bu pek mümkün olmadığından bu işletmeler kayıt dışına kayarak bu açıklarını kapatmaya çalışmaktadırlar. Yani bu işletmeler kayıt dışılık yoluyla sağladıkları devlete vergi ve sosyal güvenlik primi olarak ödemeleri gereken kaynağı büyük firmalara göre dezavantajlı oldukları durumların finansmanında kullanmakta ve böylece rekabet şansı elde etmektedirler. Bu durum küçük işletmelerin genellikle emek yoğun ürünler ürettikleri de hesaba katılacak olursa hem istihdam hem de bu işletmelerin yaşama şansı bulması açısından oldukça önemlidir.

Yukarıda da değinildiği gibi kayıt dışı ekonominin her ne kadar bazı olumlu etkileri olsa da genel itibariyle bakıldığında olumsuz etkileri hem daha fazla hem de oldukça önemlidir. Tüm bu nedenlerden dolayı ve konumuzun da esas itibariyle kayıt dışı ekonomiyle ilgili olması sebebiyle kayıt dışılığın olumlu etkileri üzerinde fazla durulmamıştır.

Vergi gelirlerinin azalması sonucunda oluşan bütçe açıkları, göstergelerin hatalı çıkması nedeniyle uygulanan iktisadi ve mali politikaların başarısızlığa uğraması, vergi adaletinin bozulması nedeniyle oluşan gelir dağılımı adaletsizliğinin kişileri kayıt dışına

çıkma zorlaması, yükselen faiz oranları nedeniyle yatırımların azalması, oluşan haksız rekabet nedeniyle işletmelerin kayıt dışına kaymaya başlamaları ve sosyal güvenlik sisteminin etkilenecek kayıt dışı istihdamın artması gibi kayıt dışı ekonominin pek çok olumsuz etkisi sıralanabilir. Sayılan olumsuz etkilerden bir kısmı doğrudan para ve sermaye piyasalarını etkilemekte diğer bir kısmı ise reel sektör üzerinden dolaylı olarak; yani üretim ve ticaret yoluyla para ve sermaye piyasalarını etkilemektedir.

Sonuç olarak, küreselleşmeyle birlikte ülkeler arasındaki mali ve ekonomik sınırların kalkmasının yol açtığı sonuçlar nedeniyle hükümetler; vergi rekabeti, kısa vadeli sermaye hareketlerinin piyasa derinliği olmayan az gelişmiş ülkelerde yol açtığı krizler, elektronik ticaret gibi problemler ile karşı karşıya kalmışlardır. Yeni liberal politikaların uygulanması sonucunda düşük büyüme oranları, sıkı maliye ve para politikası uygulamaları, düşük ücret esnekliği, küresel rekabet ve eşitsizlik nihayetinde kayıt dışı ekonominin artmasına yol açmış ve kayıt dışı ekonomi küresel ekonominin önemli sorunlarından biri olmuştur.

Kayıt dışı ekonomiyi azaltmanın, kalkınmanın önde gelen şartlarından biri olması bu konu üzerindeki çözüm önerilerini arttırmıştır. Gelişme yolunda olan ülkelerin iktisadi sorunları içerisinde kayıt dışı ekonominin diğerlerine nazaran ayrı bir yeri ve önemi vardır. Kayıt dışı ekonominin nedenlerine ve sonuçlarına bakıldığında diğer ekonomik sorunlardan etkilendiğini ve bu sorunları etkilediğini, son derece karışık yapılı; bazen bağımlı bazen de değişken bir olgu olduğunu görürüz. Daha da önemlisi ekonomik boyutunun dışında sosyal, psikolojik, siyasi ve ahlaksal boyutları da bulunan kayıt dışı ekonomi, teorik olarak birçok çözüm önerileri sıralanan fakat gerçek hayatta bir türlü ortadan kaldırılamayan bir sorun olarak durmaktadır. Kayıt dışı ekonominin büyümesi yalnızca ekonomik olarak değil, diğer konularda da sorunlar oluşturmaktadır ve hükümetlerin işini her geçen gün zorlaştırmaktadır.

II. BÖLÜM

İŞLETMELERDE UYGULANAN VERGİ KAÇIRMA YOLLARI*

Çalışmamızın bu bölümünde, önce işletme kavramının tanımı ve unsurlarına ardından ise, işletmelerde uygulanan vergi kaçırma yollarına değinilecektir.

2.1. İŞLETME KAVRAMI, TANIMI VE UNSURLARI

İşletmelerde uygulanan vergi kaçırma yollarını açıklamaya başlamadan önce işletme kavramının tanımı ve unsurları ile işletmeler neden vergi kaçırmak isterler konusuna değinmekte yarar bulunmaktadır.

Günümüzde küreselleşen dünyada, artık devletlerin ekonomilerinin gelişmişliği yatırımların fazlalığı ve sanayileşme oranıyla ölçülmektedir. Sanayileşmenin temelinde ise, şirketleşme ve dolayısıyla ticari işletmeler bulunmaktadır. Bir ülkede işletmelerin sayısı ve gelişmişliğini etkileyen en önemli etkenlerden biri hiç kuşkusuz işletmelerin vergilendirilmesidir.

İşletme; bir girişimci (müteşebbis) tarafından gelir elde etmek amacıyla emek ve sermayenin bağımsız olarak bir araya getirilmesidir.

İşletmeler “teşebbüs” olarak da isimlendirilirler. Teşebbüs kavramı işletme kavramından daha geniş bir anlam ifade eder. Bireysel veya kurumsal olabilen teşebbüsler birden fazla işletmeden oluşabilir. Teşebbüslerin birincil amacı “kar” elde etmektir. 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkındaki Kanununda teşebbüs; “*piyasada mal ya da hizmet üreten, pazarlayan, satan gerçek ve tüzel kişilerle, bağımsız karar*

* Bu bölüm hazırlanırken ağırlıklı olarak, Maliye Bakanlığı'nın Vergi Denetim Elemanları tarafından 2006-2011 yılları arasında yazılan Vergi İnceleme Raporlarından yararlanılmıştır.

verebilen ve ekonomik bakımdan bir bütün teşkil eden birimleri ifade eder.” şeklinde tanımlanmıştır.

İşletmeler çeşitli açılardan tasnif edilebilir. Büyüklükleri açısından; büyük, küçük ve orta (KOBİ), İş koluna göre; sanayi, ticaret ve hizmet, mülkiyet açısından; özel sektör kamu sektörü, hukuki yapısına göre; bireysel işletmeler, adi ortaklıklar, şahıs şirketleri sermaye şirketleri ve kooperatifler gibi.

İşletmenin unsurlarına baktığımızda, görüleceği üzere gelir elde etme amacının ve bağımsızlık unsurlarının ön plana çıktığını görürüz. Ancak işletmenin elde ettiği gelir miktarının ve sürekliliğinin bir önemi yoktur. Oysa işletmenin bir türü olan ticari işletmeler, işletmeden daha fazla unsur taşımaktadır.

Ticari işletme; 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunundaki tanıma göre; “Ticari işletme, esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmedir.” Tanıma dikkat edilirse ticari işletmenin işletmeden farklı olarak süreklilik ve esnaf faaliyetlerini aşma unsurlarını taşıdığı görülecektir. İşletme ve ticari işletme kavramlarının tanımı ve unsurları göz önünde bulundurulduğunda, her ticari işletmenin bir işletme olduğu ancak bazı işletmelerin ticari işletme olduğu görülecektir.

İşletme ve ticari işletme ayrımının önemi, Türk Ticaret Kanununa tabi olup olmama noktasında kendisini gösterir. Ancak vergileme konusunda, işletmelerin ticari işletme olup olmamalarının bir önemi yoktur. Gelir sağlama amacı ticari işletmelerin başta gelen unsurudur. Gelir sağlama amacının varlığı yeterlidir. Bir başka deyişle zarar eden bir işletme de gelir sağlama amacının varlığı halinde ticari işletmedir. Diğer bir unsur olan süreklilikten kasıt ise daimilik değildir bu nedenle sezonluk yapılan işler de sürekli sayılır; ancak arızı olarak yapılan işler süreklilik arz etmediğinden ticari iş sayılmazlar.

İşletmeler ticari hayatta satış hâsılatlarını maksimize, maliyetlerini ise minimize etmek isterler. Vergi ise işletmelerin karını azaltan bir maliyettir. Çünkü vergi işletmeler için ciddi bir maliyet oluşturur. İşletmelerin bu maliyeti en aza indirmek istemeleri doğaldır. Bu nedenle işletmeler vergi planlaması (işletme vergiciliği) yaparlar. Vergi planlaması; işletme üzerinde oluşacak vergi yükünü en aza indirmek için mükelleflerin ulusal ve uluslararası hukuk ile vergi yasalarının boşluklarından yararlanarak, bunları en akılcı

biçimde kullanıp vergi yüklerini azaltma çabaları olarak tanımlanabilir. Buraya kadar herhangi bir sorun yok gibi gözükmemektedir; ancak son yıllarda bu konuda da amaçlananın dışına çıkılmaya başlamıştır. Kanun koyucunun çizdiği sınırların dışına çıkılması ise zaten başlı başına bir sorundur.

İşletmeler üzerlerinde oluşan vergi yükü, faaliyet gösterilen ülke ve sektör, içinde bulunulan ekonomik durum gibi çeşitli faktörlere göre tepkiler geliştirirler. Vergi sisteminin oturduğu, vergi bilincinin gelişmiş olduğu ve vergi denetimlerinin etkin olduğu gelişmiş ülkelerde vergi planlaması ya da bir diğer adıyla vergiden kaçınma öne çıkarken bizim gibi gelişmekte olan ülkelerde ise vergi kanunlarının hükümlerine aykırı hareket ederek vergi kaçırma (vergi kaçakçılığı) daha yaygındır.

İşletmelerin vergi baskısı karşısında yasadışı ve riskli bir eylem olan vergi kaçırma kullandıkları ortak yollar aşağıda açıklanmıştır.

2.2. VERGİ KAÇIRMA YOLLARI

Konuya başlamadan önce şunu özellikle belirtmek gerekir ki, vergi kaçırma yollarını belli bir sayıyla sınırlamak mümkün değildir. Çünkü, vergi incelemesi ile görevli denetim elemanlarının yıllardan beri süregelen incelemelerde tespit ettikleri ve birçok işletmede başvurulması muhtemel artık klasikleşmiş sayılabilecek yöntemler yanında, günün şartlarına veya faaliyette bulunulan sektörün özelliklerine ayak uydurarak; ayrıca gelişen teknolojilerden de yararlanmak suretiyle bulunan, henüz yaygın bir şekilde başvurulmayan, yeni olduğu için denetim elemanlarınca tespiti daha zor olan ve zamanla ortaya çıkarılan vergi kaçırma yolları da bulunmaktadır. Dolayısıyla bizim burada başlıklar halinde açıklamaya çalışacağımız vergi kaçırma yollarının, en sık başvuru yöntemleri olduğunu söylemek mümkün olsa da tüm vergi kaçırma yollarını kapsadığı söylemek mümkün değildir.

2.2.1. Kayıt Dışı Çalışılması

Bilinen en klasik yöntemlerden biridir. Mükellef olması gereken kişi özellikle de göz önünden uzak bir yerde faaliyette bulunacaksa vergi dairesinin rutin yoklamalarında kolay kolay yakalanmayacağını düşünerek vergi dairesine işe başlamayı bildirmemekte ve tespit edilene kadar kayıt dışı faaliyette bulunmaktadır, yakalandığı zaman ise

başkaca delil ve emarelerden ne zaman başladığının tespiti imkanı bulunmaz ise işe yeni başlamış gibi beyanda bulunmaktadır. Tamamen kayıt dışı çalışılan bu süreçte üretilen mallar da kayıt dışı satılmaktadır.

2.2.2. Alışların Kullanılması

Alışlarda ki gizlemeler genellikle; kayıt dışı alışlar yapılması, alışların olduğundan yüksek bedel ile kayıtlarda gösterilmesi, siparişi verilen; ancak daha sonra iptal edilmesi nedeniyle gerçekleşmeyen ticari mal tutarlarının da maliyet olarak dikkate alınması, alış indirimlerinin kayıtlarda gösterilmemesi gibi çeşitli şekillerde yapılmaktadır. Aslında buradaki temel amaç alışların kayıt dışı yapılarak daha sonra yapılacak kayıt dışı satışlara zemin hazırlamaktır.

2.2.3. Satışların Kullanılması

Muhasebe hilelerine başvurma sebeplerinden en önde geleni vergi kaçırmadır. Bu amaçla mükellefler çeşitli yollara başvururlar. Bunlardan en önemlileri; satış ve alış yolsuzluklarıdır. Bu yolsuzluklar kapsamında; gizli satış, fatura usulsüzlükleri ve sahtekârlıkları, uydurma firmalara satışlar, zararına satışlar, kayıt dışı alışlar, yüksek bedelle alışlar, alış iskontolarının kayıt dışı bırakılması örnek gösterilebilir (Alptürk, 2009).

Satılan mal ve hizmetin karşılığı olan tutarların tamamen veya kısmen kayıt dışı bırakılması suretiyle vergi kaçırma olanağı vardır. Satışların gizli yapılması; yani satılan mal veya hizmet için hiçbir şekilde fiş veya fatura düzenlenmemesi, satılan miktarın olduğundan daha az gösterilmesi, çift fatura kullanılması, uydurma firmalara satış yapılması gibi yolsuzluklar sonucu vergi kaçırılması en çok kullanılan yöntemlerdir. Örneğin; göstermelik firmalar, yapılan yolsuzluklara aracı durumundadır. Yapılan anlaşma sonucu göstermelik firmalara olduğundan daha düşük bedelle mal satılmış gibi gösterilmekte, aslında kimseye satılmamış olan bu mallar, el altından ve yüksek fiyata satılabilmektedir. Bunun sonucu iki fiyat arasındaki fark kadarlık kısım vergi dışı bırakılmış olmaktadır.

Satışlar kullanılacağı zaman, kesilen fatura ve fişlerin ticari defterlere eksik geçirilmesi, hasılatın takdim tehir hatası ya da basit toplama hatası yapılmış gibi yasal kayıtlarda

eksik gösterilmesi (Örneğin faturadaki tutarın bir yada birkaç sıfır unutulmuş gibi yasal defter kayıtlarına intikal ettirilmesi), satış hasılatının avans ya da teminat gibi gösterilerek beyana dahil edilmemesi, hasılatı gizlemek için kurulan paravan şirketlerin pos cihazlarını kullanmak, daha az vergi ödemek için kurulan pazarlama şirketine emsal bedelin altında satış gösterilmesi gibi birçok yöntem başvurulmaktadır.

İlgili konuda örnek olaylar; toptan kömür satışı yapan büyük bir firmanın, aynı müşterilerine yaptığı satışların bir kısmı için fatura düzenlerken, diğer kısmını kayıt dışı olarak satması; akaryakıt istasyonu işleten bir firmanın, akaryakıt teslimlerinden doğan hasılatını kurmuş olduğu paravan şirketin pos makinelerini kullanarak tahsil etmesi gibi.

2.2.4. Giderlerin Kullanılması

İşletmede yapılan giderlerinin olduğundan daha fazla gösterilmesi suretiyle, karın azaltılması ve bu yolla vergi kaçırılması, kullanılan bir başka vergi kaçırma yoludur. Gider artırımlarının tespit edilmesi oldukça zordur. Bu zorluk, gider hesaplarının karmaşıklığından ve dönem sonunda kapatılması sonucu düzensizliklerin örtbas edilmesinden dolayı oluşmaktadır. Örneğin, giderler üzerinde oynamanın değişik görünümleri bulunmaktadır. Çalıştırılan işçi sayısı veya işçilere yapılan ücret ödemeleri fazla gösterilmektedir (Akdoğan, 1979, s.31).

Uygulamada genellikle gider tutarlarının olduğundan fazla gösterilmesi veya hayali indirilebilir gider yazılması suretiyle kendini gösteren bu yöntemde ayrıca; aslında işletme için bir gider olmasına rağmen vergi kanunları kapsamında değerlendirilmesi ve indirilmesi mümkün olmayan giderlerin bu kapsamdaymış gibi gösterilerek indirilmesi, daha doğrusu kanunen kabul edilmeyen gider olarak hesaplanıp beyannamede matraha eklenmesi gerekirken bunun bilerek göz ardı edilmesi suretiyle dolaylı olarak vergi kaçırılması yoluna sıkça başvurulmaktadır.

2.2.5. Gelirlerin Gizlenmesi

Karını gizleme çabasında olan mükelleflerin uyguladığı bir diğer yöntem de gelirlerin gizlenmesidir. İşletmelerin çalışma koşullarına göre değişmekle birlikte, gizleyebilecekleri gelirleri arasında; satış hâsılatı ile olağan dışı ve geçici gelirler önemli yer tutmaktadır (Akdoğan, 1979, s.31).

Bu yola başvurulduğu zaman genellikle şu yol izlenmektedir. Satışlar tam olarak belgelenmekte yani fiş veya faturası gerçek tutarı üzerinden eksiksiz olarak düzenlenmekte ve tüm satışlar yasal defter kayıtlarına intikal ettirilmektedir. Ancak, hasılat belgeli olmasına (fatura, fiş kesiliyor olmasına) ve defterlere eksiksiz olarak intikal ettirilmesine rağmen beyanlara intikal ettirilirken gerçekte olduğundan daha düşük intikal ettirilmekte yani elde edilen gelirin bir kısmı gizlenmekte ve böylece gizlenen gelir sayesinde, vergi beyanname üzerinden kaçırılmaktadır.

2.2.6. Dönemsellik İlkesinin İhlali

1 Seri no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde dönemsellik kavramı; *“İşletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belirli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır...”* şeklinde tanımlanmıştır.

Sermaye Piyasası mevzuatında ise, dönemsellik; *“İşletmenin sınırsız sayılan yaşam sürelerinin sınırlı uzunlukta belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden ayrı olarak saptanmasını ifade eder”* şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nda, dönemsellik hesap dönemi olarak ifade edilmiştir. Kanununun 174. maddesinde *“Defterler hesap dönemi itibariyle tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır. Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır...”* denilmektedir. Vergi Usul Kanunu'na göre, işletmeye ait kıymetlerin her hesap dönemi sonunda değerlemeye tabi tutulması dönemsellik ilkesinin bir gereğidir. VUK'un 283. maddesinde; *“Gelecek bir hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hasılat, mukayyet değerleri üzerinden aktifleştirilmek suretiyle değerlendirir...”*, 287. maddesinde ise; *“Gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hasılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderler mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlendirir.”* denilmektedir. Bu hükümlere göre, bir dönemin gelir ve gideri diğer dönemin gelir ve giderlerinden ayrılması ve dolayısıyla dönemsellik ilkesi ön plana çıkmaktadır.

Dönemsellik ilkesi gereği gelir ve giderlerin ait olduğu dönemle ilişkilendirilmesi ve o dönemde gelir veya gider olarak ilgili hesaplara intikal ettirilmesi gerekir. Zaman zaman cari yıla ait hasılatlar özellikle dönem sonlarında sonraki yılın geliriymiş gibi ertesi yıl kayıtlarına yansıtılabilmektedir. Örneğin ciro primi faturalarının sıklıkla sonraki yıllarda kesilmesi eğilimi mevcuttur. Giderler açısından ise cari yılda ödenen ancak sonraki dönemleri de ilgilendiren giderlerden ilgili döneme isabet eden tutar yerine giderin tamamı tek seferde yani içinde bulunulan dönemde giderleştirilebilmektedir. Örneğin işletme üç yıl için kiraladığı ve tek seferde peşin olarak ödemesini yaptığı depo kira giderinin cari yıla isabet eden kısmının dışındaki aktifleştirmesi gereken; yani Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı ile ilişkilendirmesi gereken kısmı da cari yılda gider hesaplarına yansıtmakta ve böylece giderlerini artırarak işletme vergi kaçırmaktadır. Aslında burada vergi doğrudan kaçırılmamakta fakat ötelenmiş olmaktadır. Yinede paranın zaman değerinden dolayı zamanında ödenmesi gereken vergi sonraki yıllar da ödenerek hazine dolaylı olarak kayba uğratılmaktadır.

Yukarıdakine benzer bir hile ile damga vergisine tabi işlemlerde de karşılaşılabilmektedir. 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun birinci maddesinde, kağıtların düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek nitelikte olması ifadesi kullanılmıştır. Kanundan anlaşılacağı üzere ifade, kağıdın gerektiğinde ibraz edilecek olması hususuna açıklık getirmek için kullanılmıştır. Bu nedenle, vergileme için kağıdın ibraz edilmesini beklemeye gerek yoktur. Dolayısıyla normalde düzenlendiği anda damga vergisine tabi olması gereken bir belge (mukavele, taahhütname, temlikname, kira sözleşmesi gibi) damga vergisine ancak resmi bir makama sunulması gerektiğinde tabi tutulmaktadır. Örneğin iki işletme arasındaki mukavele sorun olmadığı sürece resmi makamlara ibraz edilmemekte, anlaşmazlık olupta davalık olduğunda ise resmi makamlara ibraz edilmesi gerektiğinden ancak o zaman damga vergisine tabi tutularak vergisi ödenmektedir. Bu durumda da aynen yukarıda olduğu gibi ya dolaylı olarak vergi kaybı oluşmakta ya da bir ihtilaf söz konusu olmaz ise takip işlemi yapılmamakta ve doğrudan devlet vergi kaybına uğratılmaktadır.

2.2.7. Envanter Kayıtlarıyla Oynanması

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 186. maddesine göre işletmelerin dönem sonu stoklarını ölçmek biçmek tartmak suretiyle müfredatlı bir şekilde tespit etmeleri zorunludur. Dönem sonunda yapılan sayımlarda stokların olduğundan yüksek gösterilerek gerçekte satılmış malın satılmamış gibi gösterilmesi veya satılan malın maliyetinin farklılaştırılması yoluyla vergi kaçırılabilir.

Örnek olarak; bir demir çelik üreticisinin, satışa konu ettiği bir kısım mamulü kayıt dışı olarak sattığı tespit edilmiştir. Firma kayıt dışı satış işlemini gizlemek amacıyla üretim raporları ve stok kartlarıyla oynamıştır. Yine aynı şekilde büyük ölçekli bir gıda firması, kayıt dışı olarak sattığı ticari mallarını kaydi envanterlerinde göstermek suretiyle hasılatını gizlemiştir.

2.2.8. Haksız Olarak Muaflık ve İstisnalardan Yararlanılması

Vergi kanunlarının çeşitli sebeplerle sağlamış olduğu muaflık ve istisnalardan yararlanmanın şartları vardır. Kişiler veya işletmeler bu şartları taşımadığı halde şartlara sahip gibi görünerek haksız olarak muafiyet veya istisna kapsamına girerek ödemesi gereken vergiyi ödememektedirler. Örneğin esnaf muaflığı 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinde belli şartlara bağlanmıştır; yine basit usule tabi olabilmenin koşulları aynı kanunun 47. ve 48. maddelerinde basit usule tabi olmanın genel ve özel şartları başlığıyla maddeler halinde belirtilmiştir. Kişiler kanunda belirtilen şartlara haiz olmadıkları halde çeşitli yollarla haizmiş gibi görünerek muaflıklardan haksız şekilde yararlanmakta ve böylece vergi kaçırabilmektedir. Yine benzer şekilde yatırım indiriminden yararlanmaması gereken bir harcama yatırım indirimi kapsamında gösterilebilmekte ve bu şekilde haksız olarak yararlanılan istisna ile vergi kaçırılabilir.

2.2.9. Hesap ve Muhasebe Hileleri

İşletmeler, gerçekleştirdikleri işlemleri Vergi Usul Kanunu'nda yer alan kayıt nizamına ilişkin hükümlerine uygun olarak kanuni defterlerine kaydetmek zorundadırlar. Kanuni defterlere yapılacak kayıtlarda uyulması zorunlu muhasebe sistemi ve kuralları, Vergi Usul Kanunu mükerrer 257. maddelerine istinaden Maliye Bakanlığı'nca

belirlenmektedir. Maliye Bakanlığı bu belirlemeleri Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile yapmaktadır.

Kanunda hesap ve muhasebe hileleri ile ilgili bir tanım yer almamıştır. Hile, birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, desise, entrika gibi anlamlara gelirken hata, istemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış anlamına gelmektedir (TDK; 31.05.2012). Hile içerisinde kasıt unsurunu barındırmaktadır. Bu durumda hesap ve muhasebe hilelerini, bilerek ve isteyerek muhasebe ilke ve standartlarına aykırı ve aldatmaya yönelik olarak kayıt veya kayıtlar yapılması olarak tanımlayabiliriz.

Birçok alanda olduğu gibi, muhasebe alanında da bir takım hileler söz konusudur. “Muhasebe hilesi, belirli bir amaçla işletmenin işlem, kayıt ve belgelerinin tahrif edilmesidir.” Muhasebe hatalarının bilgisizlik ve dikkatsizliğe dayanmasına karşın, muhasebe hileleri bilinçli olarak yani kasten yapılır. Muhasebe hataları daha çok kayıtlar üzerinde yapılırken, muhasebe hileleri ağırlıklı olarak belgeler üzerinde yapılır. Hilenin, belge ve kayıtlar üzerinde bilinçli olarak yapılması nedeniyle muhasebe sistemi içinde kendiliğinden ortaya çıkarılması beklenemez. Aksine, bilerek yapılması nedeniyle tespit edilip ortaya çıkarılması son derece güç bir durumdur. Bunun nedeni, insan zekâsının sürekli olarak yeni yöntem ve usuller geliştirmesidir (Denetim İlke ve Esasları I-II, 2004, s.151).

Gerçekte var olan işlemleri kayıtlara vergi matrahını azaltacak şekilde gerçek mahiyetinden farklı olarak aktarmak veya aktarmamak, işlemleri tutarları itibariyle doğru kaydetmekle birlikte farklı hesaplara kaydetmek gibi yollarla gerçek işlemin mahiyetinin anlaşılmasını önlemek için yapılan kayıtlar hesap ve muhasebe hilesidir. Hesap ve muhasebe hileleri bunların yanı sıra kayıtlara farklı olarak yansıtılan durumların ortaya çıkmasını engellemek için yapılan kayıtları da içermektedir. Hesaplanan katma değer vergisinin kayıtlara satış hasılatı olarak alınması, gider faturalarının mükerrer kaydı, satış hasılatının eksik kaydedilmesi hesap ve muhasebe hilelerine örnek olarak gösterilebilir.

Muhasebe hataları ile hilelerin her zaman ayrılması mümkün değildir. Yukarıda belirttiğimiz üzere hilede kasıt unsuru yani kurgulanmış bir durum mevcuttur ve bu hata ile hileyi ayırmak için kullanılır. Bir işlem vergi hukuku ve muhasebe ile ilgili yeterli

bilgiye sahip olmamaktan dolayı kayıtlara yanlış aktarılmışsa hata; bilerek ve isteyerek yani kasten yanlış olarak aktarılmışsa hile vardır. Ancak kastın varlığını tespit etmek her zaman mümkün olmamaktadır. Yine de bu ayırımı yapmak için bazı ilkeler belirleyebiliriz.

Bazı durumlarda tek başına yapılan yanlış bir kayıt hata olarak kabul edilebilir. Örneğin, gider kaydedilmesi gereken 100,00.-TL'lik bir ödemenin 1000,00.-TL olarak kaydedilmesi hatadır. Ancak bu nitelikteki yanlışlıklar sürekli tekrar ediyor ve vergi matrahını önemli ölçüde etkiliyorsa artık hata olarak kabul etmek mümkün değildir ve bu durum bir muhasebe hilesidir.

Bunun yanı sıra yapılan hatanın kayıt nizamına uygun olarak düzeltilmemesi ve aksine durumun ortaya çıkmasını önlemeye yönelik ek kayıtlar yapılması durumunda da hatadan söz etmek mümkün değildir.

Muhasebe hileleri ağırlıklı olarak vergi kaçırma maksadıyla yapılmaktadır. Ancak kredi almak için veya halka açık şirketlerde olduğu gibi ilgili kamu idaresini yanıltmaya yönelik olarak da muhasebe hileleri yapılmaktadır. Vergi ziyaı suçunun oluşumu için şart olmadığından hilenin yapılış amacı suçun oluşup oluşmamasını etkilemeyecektir.

Muhasebe hilelerini aşağıdaki gibi sınıflandırmak mümkündür: (Alptürk, 2009)

- Kasıtlı olarak yapılmış hatalar,
- Kayıt dışı işlemler,
- Zamanından önce veya sonra kayıt işlemlerinin yapılması,
- Uydurma veya paravan hesapların açılması,
- Belge sahtekarlıkları,
- Bilançonun maskelenmesi veya peçeleme yapılmasıdır.

Örneğin, işletme ile ticari ilişkisi olmayan bir kimse adına müşteriymiş gibi hesap açılarak mal satış bedellerinin bu hesaba kaydedilerek daha sonra söz konusu müşteri hesabı başka bir hesapla kapatılmakta ve gerçekte satılmayan mallar işletme dışına çıkarılmakta ve kayıt dışı olarak daha yüksek fiyatlarla satılmaktadır.

2.2.10. Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanılması

Belge sahtekârlığı iki şekilde gerçekleştirilebilir. Birincisi, hem belgenin hem de bu belgenin içeriğinin gerçek olmamasıdır. Bu, tam anlamı ile sahte belgedir. İkincisi ise, belgenin kendisinin gerçek olup, içeriğinin gerçeğe uygun olmamasıdır. Bu gibi hallerde alınan miktar veya fiyatı olduğundan farklı gösterilir. Sonuç olarak alınan belge yapılan işlemi gerçek şekli ile göstermez. Bu belgelere de muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge denir (Denetim İlke ve Esasları I-II, 2004, s.154).

Sahte belge düzenleme ve kullanma fiili ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiili uygulamada en fazla karşılaşılan vergi kaçırma yollarındandır.

Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Fiilleri amaçtan ziyade araç olarak değerlendirilip düzenleyen ve kullanan için farklı anlamlar içermektedir. Özetle; her iki taraf açısından da gelir ya da kazanç elde etme saikine yönelik kullanılan, menfaat temini yöntem araçlarıdır denilebilir.

Düzenleyen açısından sahteciliğin amacı, komisyon karşılığı kolay yoldan, vergi kanunlarının ve ceza kanununun suç olarak saydığı yollardan haksız kazanç sağlamak ve bunun yanında vergiyi doğuran olayı vergi idaresinin bilgisi dışında tutarak az vergi ödemek ya da hiç ödememektir.

Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belgeyi Kullanan açısından ise giderlerini fazla gösterip ya da zamanla belgesiz olarak gerçekleştirdiği birtakım emtia/hizmet alımlarını ya da giderlerini belgelendirme gayreti ve çabasına girerek, kurumlar veya gelir vergisi matrahını düşürmek, daha az vergi ödemek, hiç vergi ödememek veya haksız yere indirimlerden ve istisnalardan (indirilecek KDV'yi yüksek gösterip daha fazla KDV iadesi almak gibi) istifade etmek amacı hedeflenmektedir (Meriç; Karabalık; Durmuş, 2012, s.64).

Toplum tarafından naylon fatura olarak da bilinen sahte faturaların düzenlenmesi ve kullanılması vergi sistemimizi tehdit etmekte olan başlıca sorunlardan biridir. Günümüzde yaygın olarak karşımıza çıkan bu durumun, vergi sistemimize yapmış olduğu olumsuz etkilerin yanı sıra iyi niyetli mükellefleri de büyük bir yükümlülük

altına sokmaktadır. Buna rağmen, durumun ciddiyeti kavranmış gibi gözükse de henüz konuya ilişkin yeterli önlemler alınabilmiş değildir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesi şu şekildedir:

“Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir.

(205 sayılı Kanununun 14'üncü maddesiyle eklenen fıkra) Defter tutmak mecburiyetinde olmayan mükellefler vergi matrahlarının tespiti ile ilgili giderlerini tevsike mecburdurlar (Götürü usulde tespit edilen giderler hariç).

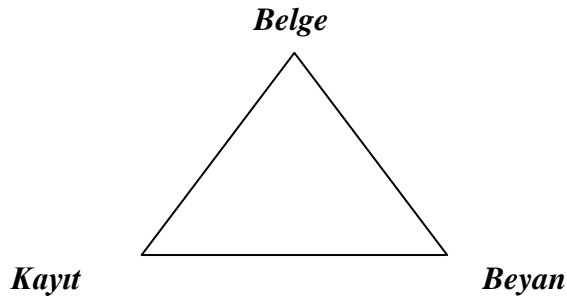
(3505 sayılı Kanununun 3'üncü maddesiyle eklenen fıkra) Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşınamaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır.

(3505 sayılı Kanununun 3'üncü maddesiyle eklenen fıkra) Maliye ve Gümrük Bakanlığı düzenlenmesi mecburî olan belgelerde bulunması gereken zorunlu bilgileri belirlemeye ve bu belgelerden uygun gördüklerine, düzenlenme saatinin yazılması mecburiyetini getirmeye yetkilidir.”

Türk vergi sistemini bir sacayağı veya üçgene benzetebiliriz. Söz konusu sacayağı; üçayaktan oluşmaktadır. Olaya vergilendirme yönünden bakarsak; bu ayakları “belge - kayıt – beyan” şeklinde sıralayabiliriz. Vergi sistemimizde bu ayak ve aşamalar (Belge - kayıt - beyan ayaklarını, aşamalarını ya da üçlüsünü) ise; “Belge olmadan kayıt düşülmez! Kayıt düşülmeden beyanname verilmez!” şeklinde ifade edebiliriz. Bu sebeple Türk Vergi Sisteminde yapılan işlemlerin belgeyle (Fatura ve fatura yerine geçen belgeler; Perakende Satış Fişi, Ödeme Kaydedici Cihaz Fişi, Serbest Meslek Makbuzu, Müstahsil Makbuzu, Gider Pusulası gibi.) tevsik edilmesi önem arz etmektedir. Vergi kanunlarında belirtilen haller ve durumların haricinde belgelendirilmeyen işlemlerin ise vergisel açıdan ispatı söz konusu değildir. Dolayısıyla sahte belge, gerçek bir belge olmadığından bu belgelere dayanan kayıtlar gerçeği yansıtmaz ve bunun sonucunda da verilen beyannamelerdeki bilgiler gerçek durumu

yansıtmamış olur. Sahte belge ise bu üçlü aşamanın (Sacayağının) en önemli olanı ve ilk aşamasının istisnasını oluşturmaktadır (Meriç; Karabalık; Durmuş, 2012, s.60-61).

Şekil-1:Türk Vergi Sistemindeki Belge-Kayıt-Beyan Üçlüsü



5728 sayılı Kanununun 276. Maddesiyle değiştirilen 213 sayılı VUK'un 359. maddesinde "sahte belge" ve "muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge" nin tanımı ile birlikte bunları düzenleyen ve kullananlara dair uygulanacak cezai müeyyidelere de yer verilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 359/a-2 maddesi şu şekildedir:

"Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan; Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. ...Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir." şeklindedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 359/b maddesi ise aynen şu şekildedir:

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

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenebilmesi için gerçekte bir muamele veya durumun varlığı şart olduğundan mükellef olmayanlar tarafından bu suçun işlenmesi mümkün değildir. Bunun sonucu olarak mahiyeti itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenen belgenin usulüne uygun olarak anlaşmalı matbaalarda bastırılmış olması gerekmektedir. (Donay, 2008, s.138).

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeye örnek olarak şunlar verilebilir. Bunlar, faturanın gerçek satış değerinin altında bir tutar üzerinden düzenlenmesi, sevk edilen mal miktarının sevk irsaliyesinde daha farklı gösterilmesi, daha pahalı bir ürün modeli satılmasına rağmen fatura da daha düşük olan modelin gösterilmesi, faturanın mükellefe verilen nüshası ile satıcıda kalan nüshasının farklı düzenlenmesi, satışa konu ürünün katma değer vergisi oranının aslında olduğundan daha düşük gösterilmesi gibi.

Yanıltıcı belge konusunda dikkat edilecek husus, gerçek muamele veya durumun konusu ve tarafları arasında farklılık olmamasıdır. Bir işletmeden alınan mallar için başka bir işletmeden temin edilen faturalar muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge değil sahte belgedir. Ayrıca suçun oluşumu için vergi ziyanının oluşması gerekmez.

2.2.11. Defter ve Belgelerin Yok Edilmesi veya Üzerinde Tahrifat Yapılması

Kanunen tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter ve belgelere göre ortaya çıkacak olan vergi gerçek beyana göre oldukça yüksek olduğu durumlarda; defter ve belgelerin vergi incelemesi için istenilebileceği düşünülerek bu defter ve belgeler gerçekte öyle olmadığı halde yakılarak, kaybedilerek, çalınmış gibi gösterilerek yok edilebilmektedir. Ayrıca kanuni defter ve belgeler üzerinde gerçek işlem ve kayıtlar yapıldıktan sonra vergi matrahını azaltmak amacıyla değişiklik (tahrifat) yapılabilmektedir.

Yok etme fiili Vergi Usul Kanunu'nda tanımlanmamıştır; ancak yok etmeyi kısaca vergi incelemesini imkansız kılmak için defter, kayıt ve belgelerin maddi varlığının ortadan kaldırılması olarak tanımlamak mümkündür. Yok etme veya tahrifat fiilinin gerçekleştirilebilmesi kanunen tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgelerin varlığına bağlıdır. Zorunluluğa rağmen söz konusu defter ve kayıtlar zaten tutulmamış ve/veya belgeler düzenlenmemiş ise bunların yok edildiğinden söz etmek mümkün olmayacaktır.

2.2.12. Defterlere Kaydı Gereken Hesap ve İşlemlerin Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Tamamen veya Kısmen Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydedilmesi

Kayıt dışı ekonominin önemli boyutlara ulaştığı ülkemizde mükellefler gerçekleştirdikleri işlemlerin tamamını kanuni defterlerine kaydetmemekte, bu işlemleri farklı defter ve kayıt ortamlarında izlemektedirler. “Çift defter tutmak” olarak da adlandırılan söz konusu suçun oluşması için ilk şart, failin defter tutmakla yükümlü olması ve tutulması zorunlu kanuni defterlerin varlığının noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olmasıdır. Suçun oluşması için ikinci şart, kanuni defterlere kaydı gereken hususların tamamen veya kısmen başka defter, belge ve diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesidir. Yani kanuni defterlere kaydedilmeyen hususlar başka defter, belge ve diğer kayıt ortamlarına da kaydedilmemişse suç oluşmaz (Aydoğdu, 2009:62).

4369 sayılı kanunla VUK’un 359. maddesindeki ifade “tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek” şeklini almıştır. Bu düzenleme de suçun oluşumu için kanuni defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin sadece kâğıt ortamında takibi değil aynı zamanda manyetik ortamdaki takibi de suç haline getirilmiştir.

Kanuni defterlere kaydı gereken işlemlerin hem kanuni defterlere hem de diğer defter, belge veya kayıt ortamlarına kaydedilmesi durumunda doğrudan suç oluşmaz. Suçun oluşabilmesi için ortada vergi matrahının azalmasına sebep olacak bir durumun varlığı gerekir. Yani, kanuni defterler dışında takip edilen işlemler nedeniyle vergi matrahı azalmıyorsa suç oluşmayacaktır.

2.2.13. Değersiz veya Şüpheli Alacakların Kullanılması

Vergi Usul Kanunu’nun 322. maddesine göre; bir yargı kararına veya ispat edici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklar değersiz alacaklardır. Değersiz alacakların zarar yazılması mümkündür.

Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesinde ise hangi alacakların şüpheli alacak sayılacağı belirtilmiştir. Bir alacağa karşılık ayrılabilmesi için öncelikle alacağın şüpheli alacak sayılması gerekmektedir. Madde hükmüne göre öncelikle alacağın ticari veya zirai kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesiyle ilgili olması gerekmektedir. Bunun yanında dava veya icra safhasında bulunması veya yapılan protestoya veya yazıyla bir defadan fazla istenilmesine rağmen ödenmeyen, dava veya icraya değmeyecek derecede küçük alacak olması gerekmektedir. Ayrıca teminatlı alacaklar için karşılık ayrılması mümkün değildir, şayet teminat alacağı karşılamıyorsa kalan kısım için karşılık ayrılması mümkündür.

Yukarıda belirtilen maddelerdeki şartlar sağlanmadan bir alacağın değersiz alacak olarak nitelendirilmesi veya şüpheli alacak karşılığı ayrılması doğru değildir. Buna rağmen zarar yazılsa veya karşılık ayrılrsa bile kanunen kabul edilmeyen gider olacaktır.

Ancak uygulamada gerekli olan bu şartlar sağlanmadığı halde değersiz alacak sayılıp zarar yazılarak veya şüpheli alacak karşılığı ayrılarak vergi kaçırılabilir. Örneğin bazı alacaklar gerçekte işle ilgili olmadığı halde işle ilgiliymiş gibi nitelendirilerek şüpheli veya değersiz alacak gibi gösterilebilmektedir. Tahsil edilemeyen alacak teminatlı (ipotek konulması gibi) olduğu halde teminat yokmuş gibi şüpheli alacak karşılığı ayrılabilir. Tahsili mümkün olduğu halde veya oldukça büyük bir alacak olduğu halde sanki tahsil imkanı kalmamış yahut küçük bir alacak gibi nitelendirilerek (dava açılması gereken yüksek meblağlı bir alacak olduğu halde) şüpheli veya değersiz alacak olarak sınıflandırılıp haksız olarak karşılık ayrılmakta veya zarar yazılmakta bu suretle vergi matrahı azaltılabilmektedir. Diğer yandan bütün şartları taşıyarak değersiz veya şüpheli alacak sınıfına dahil edilerek karşılık ayrılan veya zarar yazılan alacaklar sonradan tamamen veya kısmen tahsil edilmesine rağmen kayıtlarda bu durumun düzeltilmediği de görülebilmektedir.

2.2.14. Elektronik Ticaretin (E-Ticaret) Kullanılması

İnternet kullanımının yaygınlaşmasıyla birlikte bankacılık, iletişim ve güvenlik teknolojilerinin de gelişmesi elektronik ticaretin hızla artmasına neden olmaktadır. Yakın gelecekte internet üzerinden gerçekleştirilen ticaretin dünya genelindeki tüm ticaretin büyük bir kısmını kapsama olasılığı yüksektir. Gittikçe artan elektronik ticaret,

her ülkenin vergi yapısına ve gelişmişlik düzeyine bağlı olarak farklı düzeyde matrah aşınmasına; dolayısıyla vergi geliri kaybına neden olacaktır.

İlk defa 1995 yılında başlayan e-ticaretle ilgili ticaret hacminin günümüzde bir trilyon doları aştığı tahmin edilmektedir. E-ticaretin hızla gelişmesi ve ticaret hacminin artması vergilendirme alanında birçok sorunu da beraberinde getirmiştir. İnternet ve e-ticaret alanında yaşanan teknolojik gelişmelerin, bir taraftan geleneksel biçimden farklı ürünler (fiziksel olmayan dijital ürünler) ve geleneksel olandan farklı bir dağıtım kanalını ortaya çıkarması, diğer taraftan da buna bağlı olarak vergi idaresi açısından mükellefin kimliğinin saptanması, vergilemeyi yapacak idarenin belirlenmesi ve mükellefle ilgili kayıtların izlenmesi (yazılı evrak, imza, mühür, fatura, fiş vs. olmaması dikkate alındığında) ve verginin toplanması gibi konularda önemli sorunlar doğurmaktadır (Çevik, 2004, s.162).

İnternet üzerinden yapılan ticaretin artması, bu ticaretin takibini ve vergilendirilmesini güçleştirmektedir. İnternetin belli bir yerleşim yeri olmadığı için, hangi devletin vergi hakkına sahip olduğunu belirlemek zordur ve vergi egemenliği sorunu çözülmedikçe internet aracılığıyla vergi kaçakçılığının büyük boyutlara ulaşması mümkündür (Kargı ve Karayılmazlar, 2009, s.24). Çünkü, e-ticaret yapısı gereği coğrafi sınırları geçersiz kılmaktadır. Bu nedenle devletlerin kendi ülkelerine münhasır yöntemler belirleyerek, bunları tek başlarına kusursuz bir şekilde uygulamalarına imkan tanımamakta; dolayısıyla devletlerin birlikte hareket etmesini gerektirmektedir.

Elektronik ticarete yaşanan hızlı gelişmeler, vergi idaresini de ciddi güçlüklerle karşı karşıya bırakmaktadır. İlk olarak, vergi idaresinin hesapları izlemelerine imkan veren kaydi işlemlerin (yazılı evrak, imza, mühür, fatura, fiş vs.) yerini giderek izlenmesi daha zor olan zımni işlemler almaktadır. İkincisi ise, geleneksel (fiziki) ürünlerin üretimi ve satışında, dijital üretime doğru bir geçiş olmaktadır. Müzik, fotoğraf, tıbbi ve finansal danışmanlık ile eğitim hizmetleri gibi çok sayıdaki ürün, direkt olarak internet üzerinden elde edilebilmektedir. Bu durum, sabit bir vergi objesini tanımlamayı güçleştirmektedir. Dolayısıyla vergi idaresi açısından mükellefin kimliğinin tespiti, vergilemeyi yapacak idarenin belirlenmesi, vergi konusu ve mükellefle ilgili kayıtların izlenmesi, verginin toplanması gibi konularda önemli sorunlar ortaya çıkmaktadır (Kargı ve Karayılmazlar, 2009, s.28).

E-ticaret işlemlerinde vergi miktarlarının saptanması ve vergilerin tahsil edilmesi hem hükümetler ve hem de iş dünyası açısından oldukça önemlidir. İnternet ortamında yaygınlaşan e-ticaret, vergilendirme konusunda birçok soruyu gündeme getirmektedir. Örneğin; elektronik ortamda teslim alınabilen sanal ürünlerin (kitap, yazılım, müzik vb.) vergilendirilmesi ciddi sorunlar yaratacaktır. Ancak, vergi kayıplarının önlenmesinde bilgi ve iletişim teknolojilerinin sunduğu olanaklardan da yararlanarak yeni denetim teknikleri geliştirmek gerekir. Ayrıca, olası vergi kayıplarının e-ticaretin neden olacağı sektörel büyüme ile birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir (Aytekin, 1999, s.3).

Bilgi teknolojilerindeki gelişmelerle birlikte vergi idareleri, büyük bir hareket serbestisine sahip yeni bir mükellef grubu ve bu mükelleflerin faaliyetleri ile karşılaşmaktadır. E-ticaretin vergilendirilmesi konusundaki gelişmeleri kavramak ve gerekli işlemleri yapmak için sadece ülke sınırları içindeki bilgiler yeterli olmayacaktır. Bu durumda bilgi değişimi konusunda uluslararası işbirliği kaçınılmaz olmaktadır (Günaydın, 2000, s.23).

E-ticaretin vergilendirilmesinde ülkeler açısından sorun, bu yeni ekonomik çevrenin ve bu çevrede ortaya çıkan gelir ve kârların mevcut vergi kanunları çerçevesinde nasıl sistem içine alınacağı veya eğer değiştirilecekse yeni sistemin nasıl oluşturulacağı ve en azından bu aşamada vergi matrahının erimesiyle ortaya çıkacak gelir kayıplarının mali etkisi ve nasıl telafi edileceği konuları üzerinde yoğunlaşmaktadır (Çiçek ve Ceran, 2007, s.292).

E-ticaret ile birlikte kâğıt üzerinde yapılan işlemlerin yerini bilgisayar ortamında yapılanlara bırakması malların dolaşımında mevcut olması gereken birçok belge ve bilginin de ortadan kalkmasına neden olmaktadır. Bu durumdan olumlu ve olumsuz iki sonuç ortaya çıkmaktadır. Bilgi ve iletişim teknolojisindeki gelişmeler bir taraftan vergi idaresine normal işleyişte ve mükelleflerin denetiminde önemli yeni imkanlar sunmakta, bir taraftan da vergiden kaçınma ve vergi kaçırma imkanlarını artırmaktadır (Günaydın, 2000, s.23).

Elektronik ticaretin vergilendirilmesi ve söz konusu işlemlerin kayıt altına alınmasında birtakım yasal boşluklar mevcuttur. Bu da elektronik ticarete önemli boyutta vergi kaybının doğmasına yol açmaktadır. Bunun yanında, elektronik ticaret vergi tabanını

eriterek, vergi gelirlerini azaltıcı etki yaratmaktadır. Elektronik ortamda yapılan mal ve hizmet transferlerini vergilemenin zorluğunun yanı sıra yapılan işlemlerin kayıt altına alınması, denetimi, saklanması, ibrazı gibi raporlamaya yönelik işlemlerde de zorluklar yaşanmaktadır. İşletmeler yaptıkları iş elektronik ticarete uygunsuz ve yeterli altyapıları mevcutsa elektronik ticaretin izlenmesi, denetimi ve vergilendirilmesi gibi alanlardaki boşluklardan faydalanmak amacıyla işlemlerini e-ticarete kaydırabilmektedir. İletişim teknolojisinde meydana gelen yeniliklerin ve elektronik ticaretin vergi idaresi bakımından bazı kısıtlamalar ortaya çıkararak vergisel açıdan birtakım olumsuzluklar ortaya çıkarması mümkün olduğu gibi; e-ticaret alanında gerekli yasal düzenlemelerin yapılması, teknik altyapının güçlendirilmesi ve dijital denetim teknikleri ile sanal güvenlik tedbirlerinin geliştirilerek kullanılması halinde sürecin tam tersine çevrilerek vergi kayıp kaçağının azaltılması da mümkündür. Burada gözden kaçırılmaması gereken en önemli husus, klasik denetim yöntemlerinin mevcut haliyle e-ticaret denetiminde uygulanması mümkün olmadığından dijital ortam denetimine uygun yöntem ve yazılımların geliştirilmesi gereğidir. Maliye Bakanlığı ile diğer ilgili bakanlıklar ve konunun uzmanlarının katılımıyla e-ticaret konusunda bir konsey oluşturulması gerekmektedir. Bu konsey e-ticaret konusunda uluslararası düzenlemeleri de dikkate alarak yapılması gerekenleri bir plan dahilinde ortaya koymalı ve yapılanları takip etmelidir.

2.2.15. Gerçek Olmayan Kişiler Adına Vergi Kaydı Yaptırmak veya Şirket Kurmak

Bu yöntemde gerçekte olmayan hayali bir kişi adına sahte kimliklerle veya ölmüş birisi adına vergi kaydı yaptırılmakta veya şirket kurulmakta özellikle de vergi kayıp kaçağına yol açan faaliyetler bu kişiler veya işletmeler üzerinden yürütülmekte, vergi tahakkuk etse bile bu vergiler ödenmemektedir.

2.2.16. Alınan Hediye, Ücret, Eşantiyon, Faiz, Prim, İskonto, Promosyon, Komisyon Gibi Dolaylı Gelirlerin Kaydedilmemesi

İşletmeler tarafından yaptıkları satış, gösterdikleri performans, teşvik gibi nedenlerle elde edilen hediye, eşantiyon, promosyon, iskonto, prim gibi adlar altındaki dolaylı

gelirler yasal kayıtlara intikal ettirilmemekte ve böylece kayıt dışı bırakılan bu tür gelirler nedeniyle vergi matrahı azaltılmakta ve devlet gelir kaybına uğratılmaktadır.

2.2.17. Vade Farkı, Kur Farkı, Hava Parası (Peştemallık) Gibi Gelirlerin Yasal Defterlere Gelir Olarak İşlenmemesi

İşletmeler, yıl içindeki olağan işlemleri neticesinde sonradan oluşan kur farklarını veya vade farklarını yasal kayıtlarına intikal ettirmeyebilmektedir. Vergi Usul Kanununun değerlemeye ilişkin hükümlerine göre yabancı paraların değerlendirilme gününde borsa rayicine göre, borsada rayici yoksa Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kurlara göre değerlemesinin yapılması gerekir. Değerleme sonucunda ortaya çıkan olumlu kur farkının gelirlere intikal ettirilmesi gerekir. Yine sonradan vadenin yenilenmesi veya başka bir sebeple oluşan vade farkı gelirlerinin de yasal kayıtlara intikali gerekir. Örneğin; yapılan bir vergi incelemesi neticesinde yağ üreticisi bir şirketin, dönem sonunda yaptığı değerlendirme işlemi sırasında banka kredi borçlarına ilişkin oluşan lehte kur farklarını gelir yazmadığı, bunun yerine dönem sonu stoklarının değerini aynı tutarda azalttığı tespit edilmiştir. Bu şekilde bir yandan cari yılın vergiye tabi kazancı eksik beyan edilerek hazine vergi kaybına uğratılırken, diğer yandan sonraki yıla devreden stokların değeri de yanlış belirlenmektedir.

Peştemallık (hava parası) bir ticari işletmenin bulunduğu yerin önemi, sahip olduğu şöhret, tutmuş olduğu müşteri kitlesi ve benzeri unsurlara bağlı olarak bilanço değerlerine ilave olarak sahip olduğu değeri ifade etmektedir. Örneğin bir ticari işletmenin zaman içerisinde müşterileri nezdinde kazandığı güven ve saygınlık nedeniyle söz konusu işletmenin devir alınması halinde maddi varlıklarının değeri üzerinde ödenen bedelin peştemallık olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla bir işletme başarılı faaliyetlerinin sonucu olarak bilanço değerlerinin üzerinde ilave bir değere (peştemallığa) sahip olabilir. Bu değer ancak işletmenin devri halinde alıcı ve satıcı arasında belirlenir (Seviğ, Referans Gazetesi, 06.07.2007).

Elde edilen peştemallıkların (hava paralarının) da gelir olarak kayıtlara intikal ettirmesi gerekirken bu gibi durumlar sonucunda oluşan gelirlerin kayıtlara intikal ettirilmediği görülebilmektedir.

2.2.18. Satış Hasılatının Avans ya da Teminat Gibi Gösterilerek Vergi Beyanına Dahil Edilmemesi

Yapılan incelemelerde karşılaşılan bir durum da gerçekte satış yapılmış olmasına rağmen sanki, henüz nihai olarak satış gerçekleşmemiş gibi değerlendirilerek elde edilen hasılatın avans veya teminat olarak kayıtlara intikal ettirilmesidir. Bu durum neticesinde oluşan satış hasılatı, satışlarla ilişkilendirilmemekte bunun yerine alınan sipariş avansları ya da alınan depozito ve teminatlar gibi hesaplara intikal ettirilerek beyan dışı bırakılmaktadır.

2.2.19. Amortismanların Kullanılması

Amortisman, duran varlıkların, aşınma, yıpranma veya eskime payını ifade etmektedir.

İşletmeler kullanmak üzere aldığı maddi duran varlıkları normal şartlarda bir yıldan daha uzun sürelerde kullanırlar. Bu nedenle, maddi duran varlıkların ekonomik ömrü boyunca gider yazılması gerekir. Böyle yapılarak maddi duran varlık kullanıldığı muhasebe dönemlerine dağıtılarak gider yazılmış olur ve muhasebenin dönemsellik kavramı yerine getirilir.

VUK'un 315. maddesine göre mükellefler, amortismanına tabi iktisadi kıymetler için Maliye Bakanlığının, iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınarak tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden amortisman hesaplayacaklardır.

Amortismanına tabi olması gereken yıpranmaya ve aşınmaya tabi bir sabit kıymet, doğrudan gider olarak yazılabilmekte veya Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen faydalı ömür dikkate alınmadan; yani kanunen belirlenen orandan yüksek amortisman gideri ayrılarak muhasebeleştirilebilmektedir. Dönemler itibariyle amortisman ayrılarak giderleştirilecek ödemeler bir seferde doğrudan gider yazılması suretiyle aslında dönemsellik ilkesi de ihlal edilerek devlet vergi kaybına uğratılmaktadır. 2012 yılı için tutarı 720,00 TL'yi aşan yıpranmaya ve aşınmaya tabi iktisadi kıymetlerin amortismanına tabi olması gerekir.

Amortisman konusunda uygulamada rastlanan bir durum da, henüz kullanılabilir hale gelmeyen yani devam eden yatırımın aktifleştirilmek suretiyle amortisman ayrılmaya başlanarak vergi matrahının azaltılması; dolayısıyla vergi kaybı oluşturulmasıdır.

2.2.20. Yapılan Bağış ve Yardımların Kanundaki Şartlar ve Oranlar Dikkate Alınmadan Gelirden Düşülmesi

Bağış ve yardımların vergilendirilmiş kazanç üzerinden yapılması esas prensip olmakla birlikte, sosyal amaçlı bağış ve yardımların kamu harcamalarını azaltıcı rol oynadığı da dikkate alınarak, pek çok ülkede vergi matrahının tespitinde indirimine izin verilmektedir. Ülkemizde de öteden beri kamu harcamalarını azaltıcı nitelikteki bağış ve yardımların vergi matrahının tespitinde indirimini düzenleyen çok sayıda kanun bulunmaktadır (Şeker, 2000, s.164).

Yapılan bağışın vergi matrahını çok fazla aşındırmasını önlemek için Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında bağış ve yardımların nerelere yapılabileceği ve kazancın hangi oranına kadar (%5-%10 gibi) indirilebileceği konusunda sınırlamalar getirilmiştir. Yani kısacası yapılan bağış ve yardımların gider olarak dikkate alınabilmesi için kanunda öngörülen şartlar vardır. Ancak, uygulamada bu şartlara uymadığı halde bağış ve yardımların kazançtan indirildiği görülebilmektedir.

2.2.21. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin Dikkate Alınmaması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. Maddesinin 1 numaralı bendine göre, genel giderlerin ticari kazancın safi tutarının tespitinde dikkate alınabilmesi için, bu giderlerin, gelirin elde edilmesi veya devam ettirilmesi için yapılmış olması gerekir. Ayrıca, yapılan gider karşılığında maddi bir kıymet iktisap edilmiş veya ticari kazancın tespitinde indirimi açıkça yasaklanmış olmamalıdır (Bıyık ve Kıratlı, 2005, s.64).

Gelir vergisinde indirilebilecek giderler sayılmış olup, bunların dışındaki giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider olarak ticari kardan mali kara geçişte dikkate alınması gerekir. Aksi halde vergi kaybı doğacaktır. Örneğin; turistik amaçlı gezilerin, yemek, hediye vb. şahsi harcamaların, işin mahiyetiyle orantılı olmayan giderlerin işletme ile ilgili gösterilmemesi gerekir. Yasal kayıtlarda yer alan bu tür harcamaların işle ilgili

olmaması sebebiyle nazım hesaplarda ayrıca takip edilmesi ve dönem sonunda kanunen kabul edilmeyen giderler olarak dikkate alınmak suretiyle beyanname üzerinde dönem içinde oluşan hasıllata ilave edilmesi gerekmektedir.

Ancak uygulamada bu hususa tam olarak riayet edilmeyebilmekte, işletme nezdinde yapılan tüm giderler, işle ilgili olsun olmasın; işin büyüklüğüyle mütenasip olsun olmasın doğrudan gider yazılmakta ve kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınabilmektedir.

Örneğin, turizm bölgesi olan illerimizden birinde yapılan ve sadece teknik elemanları (mühendis, mimar gibi) ilgilendiren iki günlük bir toplantı için firmanın teknik personelleri dışında idari personellerinin de toplantıya katıldığı; ayrıca iki günlük olan toplantı için on gün kadar konaklama yapıldığı tespit edilmiştir. İşletme, söz konusu giderlerin tamamını dikkate almıştır. Burada teknik personel için 2 günden sonraki kısmın ve idari personel içinse 10 günün tamamının kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması ve dönem sonunda hasıllata ilavesi gerekirken, işletme buna dikkat etmeyerek vergi kaybına neden olmuştur.

2.2.22. Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11. maddesi: “Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.”; 12. maddesi ise “Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.” şeklindedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 11. maddesine göre ise örtülü sermaye üzerinden ödenen ve hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar, kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilmemektedir.

Gerek örtülü sermayede, gerek transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında yapılmış olan sözleşmeler yasanın öngördüğü ve adi yasal karine özelliği taşıyan peçeleme sözleşmeleridir. Bu sözleşmelerin ekonomik gerçekliği yansıttığını ispat yükü vergi yükümlüsüne veya sorumlusuna aittir. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına bir örnek verecek olursak: A Limited Şirketi, ortağı B'nin emsal kira bedeli 6.000 TL olan bir apartman dairesini 100.000 TL kira ile tutarsa bu sözleşme 6.000 TL üzerinden yapılmış sayılır. Fazladan ödenen 94.000 TL, üzerinden vergi kesintisi yapılması gereken dağıtılmış kar payıdır (Öncel; Kumrulu; Çağan, 2008, s.27-28).

Uygulamada karşılaşılan ve “Örtülü Sermaye” ile “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” konusuna örnek oluşturabilecek durumlardan bazıları şöyledir:

- Elde edilen karın bir kısmının iktisadi, ticari, teknik, mantıki icapları aşacak şekilde serbest bölgelere kaydırılması,
- İthalat veya ihracat bir şube veya şirketten geçirilerek karın bir kısmının buralarda bırakılması, şube veya şirketin ticari, iktisadi, teknik, mali, mantıki icapları aşan kar elde etmesi,
- Dışarıdan ilişkili şirketlerden gönderilen, Türkiye'deki işle ilgisi açık olmayan, işle mütenasip olmayan, ispatlanamayan gider paylarının muhasebeleştirilmesi,
- İlişkili şirkete düşük ya da yüksek bedelle mal veya hizmet satarak veya alarak kar, zarar, devreden KDV gibi unsurların bir kısmının vergi matrahını azaltacak şekilde buralara aktarılması,
- Dağıtılması gereken masraflar dağıtılmayarak veya eksik dağıtılarak grubun kar eden şirketinde bırakılması, böylece zarar eden şirkette gider olarak dikkate alınmaması,

-Şirketin kasada gibi gözüken parasının karşılıksız olarak ortaklarca kullanılması gibi.

Yukarıdaki genel örneklere göre, vergi incelemesinde karşılaşılan daha özel bir örnek ise; alkollü içecek sektöründe imalat yapan bir firma, daha az vergi ödemek için, nispi oranda vergiye tabi ilk teslim bedelini düşük tutmak ve buna bağlı olarak daha az Özel Tüketim Vergisi ödemek için imal ettiği ürünleri, kendi kurmuş olduğu pazarlama firmasına emsal bedelin oldukça altında bir fiyattan satmış ve böylece olması gerekenden daha az ÖTV ödeyerek, karı grup içinde bırakmış, böylece ödenen vergiyi azaltarak hazineyi kayba uğratmıştır.

Başka bir örnekte ise; ambalaj sektöründe faaliyet gösteren bir firmanın incelenmesi sırasında, firmanın yurt içinde üretip, yurt dışında ilişkili olduğu firmaya satmış olduğu mamulleri düşük fiyatı gizlemek için fason üretim gibi göstererek satış bedellerini emsal bedelin çok altında göstermiş ve kazancı transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak yurt dışındaki ilişkili firmaya aktarmış olduğu tespit edilmiştir.

2.2.23. Fire Oranının Olduğundan Yüksek Gösterilmesi ve Döküntü, Kırpıntı, Artık, Hasarlı Mal Gibi Unsurların Kayıt Dışı Satılması

Değerleme açısından fire, bir malın üretim veya tüketim aşamalarında kendiliğinden oluşan ve başlangıçta miktarı kesin olarak tespit edilemeyen ancak envanter sırasında kayıtlardan ortaya çıkarılabilen bir azalmayı ifade etmek için kullanılmaktadır (Özyer, 1998, s.23).

Fireler, maliyetleri etkileyen önemli unsurlardan birisidir. Maliyetlerde yapılacak değişikliklerde firelerin yüksek gösterilmesi olanağı her zaman mevcut bulunmaktadır.

Temel olarak fire kavramı, miktar azalması ile doğrudan bağlantılıdır. Söz konusu miktar azalışları üretim aşamasında oluşabileceği gibi satış aşamasında veya muhafaza amacıyla stoklama aşamasında da meydana gelebilmektedir. Faaliyet gösterilen sektöre göre normal karşılanabilecek fire oranları vardır. Olağandışı durumlar yokken mutata olan bu oranlardan çok fazla sapmalar normal değildir. Hal böyleyken bazı firmalar fire oranlarını olduğundan yüksek gösterilebilmekte, aslında zayı olmayan bu malları el altından kayıt dışı satılabilmektedir.

Üretimin doğası gereği kimi zaman daha önce çeşitli standartlara göre belirlenmiş olan fire oranlarının üzerine çıkılması doğaldır. Ancak olası bir incelemede bu farkın ispatlanabilmesi için mükelleflerin kapasite raporlarında ve/veya fire tespit raporlarında gerekli güncellemeleri yapmaları yada olağanüstü fireler ile ilgili açıklamalara dair zamanında gerekli belgelemeyi yapmaları gerekmektedir (Yücel, 2010, s.367).

Diğer yandan genellikle üretim aşamasında ortaya çıkan döküntü, kırıntı, artık, hasarlı (kusurlu) mallar daha sonra satılabilmektedir. Ancak, işletme için bir gelir olan ve kayıtlara intikal ettirilmesi gereken bu hasılatlar sanki bu tarz imalat artıkları veya defolu mallar işletmede hiç bulunmamışçasına tamamen kayıt dışı satılmakta ve yasal kayıtlarla ilişkilendirilmemektedir. Böylelikle özellikle bu durumların sıkça ve yüksek tutarlı olduğu işletmelerde devlet büyük bir vergi kaybına uğramaktadır.

2.2.24. İhracatın Kullanılması

İhracat konusunda en büyük problem haksız KDV iadeleridir. Toplum tarafından hayali ihracat olarak bilinen yöntemle fiilen ihraç edilmemiş olan mal ihraç edilmiş gibi gösterilerek yüklü tutarlarda KDV iadesi alınabilmektedir.

Yapılan vergi incelemelerinde ihracat konusunda rastlanılan bazı vergi kaçırma yöntemleri şu şekildedir: İhracat yapan bazı firmalar yurt dışına yaptıkları satışlardan elde ettikleri gelirlerini kayıt dışı bırakabilmek için firmanın hesapları yerine yanlarında çalıştırdıkları işçiler adına bankalarda açtırdıkları hesaplara yönlendirmekte; bazı şirketler de yurt dışı satışları nedeniyle oluşan gelirlerini vergi cennetlerine transfer ederek gizleyebilmektedir.

Örnek olarak maden üreticisi bir firma hakkında yapılan bir vergi incelemesi sırasında firmanın yurt dışına yaptığı satışlardan elde ettiği kazancını vergi cenneti olarak nitelendirilen ülkelerden birisine şu yöntemle aktararak gizlediği tespit edilmiştir: Söz konusu firma, bunun için öncelikle vergi cenneti Virgin Adalarında yeni bir şirket kurmuş ve mermer ihracatını da yurt dışındaki gerçek alıcı yerine vergi cennetinde kurmuş olduğu firma adına düşük bedelle faturalandırmıştır. Daha sonra mallar Virgin Adalarındaki firmaya değil gerçek alıcıya gönderilmiştir. Vergi cennetinde kurulan paravan firma ise mallar için nihai alıcıya gerçek satış bedeli üzerinden fatura düzenlemiştir. Böylece satış karının önemli bir kısmı, vergi yükü sıfır ya da sıfıra yakın

vergi cenneti ülkeye transfer edilmiş ve Türkiye’de vergiye tabi olacak kazanç tutarı azaltılmıştır.

Buna benzer bir başka örnekte ise; vergi incelemesine alınan büyük bir firma, mermer ocaklarından çıkartarak işlediği mermeri yurt dışına ihraç etmektedir. İnceleme sırasında, bu firmada çalışan bazı işçilerin banka hesaplarına sık sık Çin’den yüksek tutarlarda para transfer edildiği tespit edilmiştir. Bunun üzerine incelemenin derinleştirilmesi sonucunda, firmanın Çin’e yaptığı mermer ihracatının satış bedellerinin çok büyük kısmının işçiler adına bankalarda açılan hesaplara aktarıldığı ve bu şekilde vergisiz kazanç elde edildiği tespit edilmiştir.

2.2.25. İthalatın Kullanılması

İthal edilen malların vasfı, miktarı veya fiyatı yanlış beyan edilerek vergi kaçırılabilir. İthal edilen malların vasfı, miktarı veya fiyatı yanlış beyan edilerek vergi kaçırılabilir.

Geçici ithalat (dahilde işleme rejimi) yöntemiyle Türkiye’ye sokulup normalde işlendikten sonra ihraç edilmesi gereken malların Türkiye’de satılması fakat yurt dışına satılmış gibi gösterilmesi ithalatta uygulanan bir diğer vergi kaçırma yöntemidir. Çünkü dahilde işleme rejimi yöntemiyle yurt içine sokulan yabancı menşeli mal için Türkiye’ye girerken gümrük vergisi, fon ve KDV ödenmemektedir. Bu şekilde Türkiye’ye sokulan malın bir süre sonra yurt dışına çıkarılması gerekmektedir. Oysa bazen bu mallar belgesiz olarak veya sahte belgeler kullanılarak Türkiye’de satılmakta fakat hayali ihracatta olduğu gibi sahte belgelerle ihraç edilmiş gibi gösterilmektedir. Bu yöntemle gümrük vergisi, fon, KDV, karın vergisi bu organizasyonu oluşturanlara kalmaktadır (Gündüz, 2005, s.25-27).

2.2.26. İşlemin Belirtildiğinden Farklı Olması veya Farklı Amaçla Kullanılması

Burada kısaca peçeleme kavramına değinmek gerekirse; mükelleflerin vergi kaçırmak amacıyla özel hukuk biçimlerini olağan sayılmayacak şekilde kötü kullanmalarına “peçeleme”, bu eylemi esas alan işleme de “peçeleme işlemi” denir. Türk Vergi Mevzuatında peçeleme kavramına ve peçeleme sözleşmelerine yer verilmemiştir. Peçeleme kavramı literatür tarafından üretilmiştir. Peçeleme işlemi ile yapılmak istenen gerçek iktisadi ilişki, üzeri örtülerek gizlenmeye çalışılmaktadır. İşlemde peçeleme

yapılmasıyla esasen vergiyi doğuran olayın gizlenmesi amaçlanır. Peçeleme işlemlerini içeren sözleşmeler özel hukuk açısından geçerli olmasına rağmen vergilendirmede gizlenen iktisadi sonuçlar dikkate alınır. Bir başka ifadeyle peçeleme işleminin var olduğu ortamda, gerçekleşen olay yerine vergiyi dolanma amacı olmasaydı nasıl bir sözleşme yapılacaktıysa, onun yapıldığı varsayımıyla vergilendirme yoluna gidilir. Yani, vergiyi doğuran olay açısından gerçekleşenin yerine ikame edilen işlem vergi idaresine gerçekmiş gibi gösterilmeye çalışılır. Vergi idaresi de işlemde peçeleme olduğunu tespit ederse bu defa peçelenen işlemi vergilendirmeye esas alır. O halde kişilerin aralarında yaptıkları sözleşmelerde peçelemenin olup olmadığına ekonomik yaklaşım sonucunda ulaşılabilir (Şenyüz, 2008).

Peçeleme yöntemi kullanıldığında mal veya hizmet faturada farklılaştırılarak yer almakta veya durum belirtilenden farklı olmakta ya da ürün kullanılması gereken amacın dışında kullanılabilir.

Örnek verecek olursak, gayri-maddi hak bedeli devrinin normalde amortisman yoluyla beş yılda giderleştirilmesi gerekmektedir; ancak faturada danışmanlık hizmeti olarak gösterilmesi halinde tek seferde giderleştirilebilecektir.

Müteahhitlik faaliyetlerinde gerçekte kooperatif olunmadığı halde daha az vergi ödemek için kooperatif gibi faaliyette bulunulabilir.

Gerçekte yılsonunda değerlemeye tabi olan tahvil iken, hisse senediymiş gibi gösterilip, vergileme döneminin ötelenmesi yöntemine başvurulabilir.

Bir kısım gübreler aynı zamanda sanayi hammaddesi (plastik, boya vb.) olarak da kullanılabilir. Gübrede devlet tarafından sadece çiftçi alımları desteklenmekte fakat sanayi alımlarına ise herhangi bir destek söz konusu değildir. Burada ürün çiftçiye satılmış gibi gösterilmekte; ancak gerçekte satış hammadde olarak sanayiye yapılabilmektedir (Gündüz, 2005, s.26-28).

Bıyıklı krediler (back to back loan) yoluyla, ilişkili şirketten sermaye olarak girmesi gereken tutarların kredi olarak banka aracılığıyla borç olarak getirilmesi ve böylelikle kur farkı ve faizin gider olarak dikkate alınması da uygulamada karşılaşılan yöntemlerden biridir.

Zaman zaman hükümetler ülkenin özellikle de geri kalmış bölgelerini kalkındırabilmek için teşvikler getirebilmekte bu teşvikler kapsamında da bu bölgelerde yapılan faaliyetlerden ya da üretilen malların satışı nedeniyle elde edilen gelirlere, işçilere ödenen ücretlerden ya daha az vergi almakta veya hiç almamaktadır. Bunu fırsat bilen bazı işletmeler gelişmiş yörelerde veya teşvik kapsamındaki iller dışında faaliyette bulunmasına rağmen daha az vergi ödemek veya hiç ödememek için yani teşviklerden yararlanabilmek için ya teşvik verilen yörelerde (kalkınmada öncelikli bölgelerde) faaliyette bulunuluyormuş gibi gözükmek yoluyla yada buradan elde edilmeyen gelirleri ve burada çalışmayan işçileri, sanki gelir buradan elde ediliyor ve burada çalışıyor gibi göstererek ve yahutta teşvikin tanımına göre gerçek olmayan iş alanları, harcamalar oluşturarak haksız olarak teşviklerden yararlanılabilmekte veya vergi kaçırılabilir.

Daha önce değinmiş olduğumuz, faturanın üst sureti ile alt suretine farklı rakamlar yazılması ve yüksek oranlı KDV'ye tabi satışların düşük oranlı KDV'ye tabi satışlar olarak gösterilmesi de bu başlık altında dikkate alınabilecek vergi kaçırma yöntemlerindedir.

Farklı amaçlarla kullanılma konusuna örnek olarak; solventin boya sanayi için getirildiğinin ileri sürülüp daha pahalı olan benzine katılarak satılması veya toplumda on numara yağ olarak bilinen motor yağının üretim amacı dışında motorinle çalışan araçlarda (özellikle kamyon, otobüs, çekici gibi büyük araçlarda) yakıt olarak kullanılması verilebilir. Burada dikkat edilecek olursa çok amaçlı kullanılması mümkün olan ürünlerin gerçekte kullanıldığı yer gizlenerek vergi kaçırılmaktadır.

2.2.27. Yurt Dışına Kazanç Aktarımının Kullanılması

Bu yöntem uygulandığında aslında iş merkezi Türkiye olduğu halde Türkiye'deki faaliyet yabancı bir şirketin şubesiymiş gibi gösterilip faaliyetler ve çalışanların ücretleri vergi dışı bırakılmaktadır.

Yabancı irtibat bürolarına Türkiye'de ticari faaliyette bulunmamak kaydıyla izin verilmektedir. Bu büroların çalışanlarından bu şartla gelir vergisi de alınmamaktadır. Vergi idaresi zaman zaman yaptığı incelemelerde ticari faaliyette bulunduğunu tespit ettiği irtibat büroları için cezalı vergi tarh etmektedir (Gündüz, 2005, s.27).

2.2.28. İstihdamın Kullanılması

Uygulamada çalıştırılan kişilerin çalıştıkları gün sayısının eksik gösterilmesi, verilen ücretlerin olduğundan düşük gösterilmesi, kaçak işçi (yerli-yabancı) çalıştırılması, yabancı çalışanların bir kısım ücretlerinin Türkiye'de vergilenmemesi, serbest bölgede çalışmadıkları veya Türkiye'deki faaliyetler için çalışıyor oldukları halde ücretler üzerinden vergi vermemek için serbest bölgede çalışıyor veya Türkiye dışındaki faaliyetler için çalışıyor gibi gösterilmesi, ortak veya çalışanlara uzun süreli avans verilmiş gibi gösterilmesi, normal şartlarda ücret olarak vergilendirilmesi gereken şirket çalışanlarına tahsis edilmiş olan barınma yerlerinin, işlemin (ödemenin) misafirhane olarak gösterilmesi yoluyla vergisiz bırakılması gibi yöntemlere rastlanabilmektedir. Söz konusu yöntemlerin uygulanması suretiyle istihdam üzerinden vergi kaçırılabilir.

Her ne kadar yukarıda genel hatlarıyla vergi kaçırma yollarını sınıflandırmaya çalışsak da, şüphesiz vergi kaçırma yolları yada yöntemleri bunlardan ibaret değildir. Gerek günün ve ya faaliyette bulunulan sektörün şartları ve yenilikleri, yeni teknolojilerin getirdiği imkanlar gerekse insan aklının sürekli yeni şeyler bulabilme yeteneği yeni yöntemlerin ortaya çıkmasını sağladığı gibi, incelemeler sonucunda ortaya çıkarılan ve yukarıda yer vermediğimiz çok istisnai henüz genelleşmemiş yöntemlere de rastlanabilmektedir. Ayrıca şunu da belirtmek gerekir ki yukarıda bir başlık altında değindiğimiz bazı vergi kaçırma yolları aslında birkaç başlıkla ilgili olmasına rağmen biz bu yolları daha fazla ilgili olduğu yada yapısı gereği en uygun olduğu başlık altında sınıflandırmaya çalıştık.

III. BÖLÜM

VERGİ GÜVENLİK MÜESSESELERİ VE VERGİ İNCELEMESİ

Çalışmamızın bu bölümünde, öncelikli olarak vergi kaçırmanın önlenmesi veya azaltılması için kullanılan vergi güvenlik müesseselerine, ardından ise bir vergi güvenlik müessesesi olan ancak; önemine binaen daha kapsamlı olarak ele alınması gerektiğini düşündüğümüz vergi incelemesine değineceğiz.

3.1. VERGİ GÜVENLİK MÜESSESELERİ

Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Kanunları başta olmak üzere vergi kanunları yoluyla vergi güvenlik müesseseleri oluşturulmuştur.

Vergi güvenlik müesseselerinden olan tevkifat (vergi kesintisi/stopajı) ile ilgili vergi kanunlarının birçoğunda düzenleme bulunmakla birlikte, tevkifat müessesesi esasen Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde düzenlenmiştir.

1950 yılında yürürlüğe giren 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun yerine 2006 yılında yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunundaki vergi güvenlik müesseselerini dört ana başlık altında toplamak mümkündür. Bunlar; "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı", "Örtülü Sermaye", "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç" ve "Vergi Cennetleri" şeklinde sıralanabilir.

3.1.1. Tevkifat

Vergi sistemimizde tevkifat uygulaması çok geniş bir uygulama alanı bulmuştur. Vergi sistemimizde yer alan birçok vergide tevkifat uygulanmaktadır. Özellikle de gelir vergisinde uygulama sahası tüm gelir unsurlarını kapsamaktadır.

Tevkifat uygulamasının Türk Vergi Sisteminde uygulama alanı zaman içerisinde çeşitli amaçlar doğrultusunda vergi kanunlarında yapılan değişiklikler ile oldukça genişletilmiştir. Özellikle vergi güvenliğinin sağlanması bağlamında tevkifat yöntemi gelir üzerinden alınan vergilerin yanı sıra harcamalar üzerinden alınan bazı vergilerde ve servet üzerinden alınan vergilerden olan veraset ve intikal vergisinin de uygulanmaktadır. Gelirin kaynağında vergilendirilmesi anlayışının uygulama aracı olan tevkifat yöntemi sadece Türkiye’de değil çeşitli ülkelerde de vazgeçilmez bir vergi toplama yöntemi olarak yerleşmiştir. Küreselleşme sürecine bağlı olarak meydana gelen yeni olanaklar mükelleflere vergiden kaçınma imkanları yaratarak, vergi yüklerinin azaltılmasına neden olmaktadır. Ancak mükelleflerin vergi yüklerinden kurtulma çabaları bazen vergiden kaçınmanın ötesinde vergi kaçırma boyutuna varmaktadır. Bu durum günümüzde hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerin gündeminde önemli bir sorunu teşkil etmektedir. Ülkeler vergi kayıplarıyla mücadele amacıyla aldıkları çeşitli vergi güvenlik önlemlerinin yanı sıra tevkifat uygulamasını da bu amaç doğrultusunda kullanılabilmektedir (Kılıç, 2009:1-2).

3.1.1.1. Vergi Tevkifatının Tanımı

Verginin en ideal tarh ve tahsili; toplam gerçek geliri vergiye tabi tutmak ve vergiyi, mümkün olduğu kadar gelirin elde edildiği dönem içerisinde veya ona en yakın bir zamanda tahsil etmek suretiyle gerçekleştirilebilir. Söz konusu şartlara uygunluk bakımından yani gelirin doğumu ile vergilendirilmesi arasındaki zamanı en fazla kısaltan vergi ödeme veya vergi tahsil yöntemi ise, tevkifat usulüdür (Turan, 1982, s.156).

Tevkifat yönteminde mükellef ve vergi idaresinden başka bir üçüncü kişi olarak vergi sorumlusu bulunmaktadır. Vergi sorumlusu VUK’un 8. maddesinde “Alacaklı vergi dairesine karşı verginin ödenmesi bakımından muhatap olan kişidir” şeklinde tanımlanmaktadır, vergi sorumlusu asıl mükellefe yapacağı ödemedeki vergi kanunlarıyla belirlenen oranda vergiyi keserek mükellef adına alacaklı vergi dairesine ödemeyi yapmak zorundadır.

Vergi tevkifatı, Türk vergi sisteminde GVK'nın 94-98. maddelerinde, 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe giren 5281 sayılı kanun ile GVK'ya eklenen geçici 67. maddede, tam mükellef kurumlar için 5520 sayılı KVK'nın 15. maddesinde “vergi kesintisi” ve dar mükellef kurumlar için aynı kanunun 30. maddesinde “dar mükellefiyette vergi kesintisi” başlıkları altında düzenlenmiştir. Ayrıca Damga Vergisi Kanununda 19. maddede “istihkaktan kesinti suretiyle ödenmesi”, Katma Değer Vergisi Kanununda 9. maddede düzenlenen “Vergi Sorumlusu” başlığı altında vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma konusunda Maliye Bakanlığına verilen yetkiye dayanılarak çıkarılan tebliğlerle uygulama alanı bulmaktadır. Tevkifat uygulamasından kaynaklanan sorumluluk ise VUK'un 11. maddesinde “vergi kesme” terimi ile ifade edilmiş olup bu bağlamda tevkifat uygulaması usul açısından kesinti olarak değerlendirilmektedir (Kılıç, 2009:4-5).

Temel amacı zaten vergi güvenliğinin sağlanması olan katma değer vergisinde tevkifat uygulaması, 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 9. maddesine dayanılarak çıkarılan çeşitli tebliğlerde düzenlenmiştir. İlk olarak 21.07.1985 tarihinde, 15 no'lu KDV Genel Tebliği ile yurtdışından sağlanan hizmetlerde uygulanmaya başlanmıştır. Daha sonra 21.03.1986 tarihinde GVK'nın 18. maddesine giren işlerde ve 16.12.1988 tarihinde 30 no'lu KDV Genel Tebliği ile de kiralama ve reklam verme işlemlerinde sorumluluk uygulaması kapsamında tevkifat yapılmaya başlanmıştır. Tevkifat uygulaması 1996 yılında hurda metal teslimleri ile tekstil ve konfeksiyon sektöründeki fason imalatına da getirilmiştir. Daha sonra bunları hurda plastik malzeme, atık kağıt ve hurda cam teslimleri izlemiştir. 1998 yılında, sınır ticareti kapsamında vergisiz getirilen akaryakıtın yurt içinde satılması işleminde taşımacılar tarafından vergi beyan edilmediği tespit edildiğinden, bu tür akaryakıt satışlarında da KDV tevkifatı yapılması öngörülmüştür. 2003 yılında bazı kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan hizmetler de tevkifat kapsamına alınmıştır. Diğer taraftan 2004 tarihinden itibaren hurda metal, hurda ve atık plastik, kağıt ve cam teslimleri 5035 sayılı kanunla KDV'den istisna edilmek suretiyle tevkifat kapsamından çıkarılmıştır. 01.08.2005 tarihinden itibaren külçe bakır teslimleri tevkifat kapsamına alınmış ve 01.12.2005 tarihinden itibaren bunun yanı sıra bakırdan mamul diğer mallar da dahil edilmiştir. Daha sonra işgücü hizmetleri de KDV tevkifatı

uygulanacak işler kapsamına dahil edilmiştir. Zaman içerisinde günün şartlarına göre çeşitli düzenlemelerle kapsam değiştirilebilmektedir (Kılıç, 2009:8-9).

3.1.1.2. Vergi Tevkifatının Önemi

Verginin asıl mükellefi yerine kanun koyucu tarafından üçüncü şahısların verginin ödenmesinden sorumlu tutulması verginin tahsiline farklı bir boyut kazandırmıştır. Verginin kaynağında alınması şeklinde özetlenebilen tevkifat yöntemi vergiyi tahsil ve hazine alacağını teminat altında bulundurması bakımından oldukça kolaylık sağlamaktadır. Bu kolaylıklardan dolayı uygulama alanı genişletilmiştir. Zaman içerisinde giderek yaygınlaştırılan ve vergilemede kolaylık sağlayan bu yöntem bir tahsil yöntemi olmaktan çıkıp bazı gelir grupları açısından kabul edilen bir vergileme tekniği halini almıştır. Nihai bir vergileme tekniği olarak kullanılabilen tevkifat yöntemi ülkelerin vergi sistemlerini basitleştiren, yabancı yatırımcıların vergi ile ilgili ödevlerini en aza indiren ve vergi yönetim maliyetlerini azaltan bir uygulama olması bakımından tercih edilebilir bir yöntem olarak nitelendirilebilir (Kılıç, 2009:9).

3.1.1.3. Vergi Tevkifatının Vergi Güvenlik Müessesesi Olması

Vergi tevkifatı, verginin erken tahsilini sağlaması ve diğer avantajlarının yanında gelirin beyan edilmesini zorunlu kılan, vergi kayıpları azaltan ve kayıt dışı ekonomi ile mücadelede kullanılacak etkin bir araçtır. Bu yönüyle tevkifat bir vergi güvenlik müessesesidir. Tevkifat uygulaması sadece ulusal vergi kayıpların önlenmesinde değil aynı zamanda küreselleşme sürecine bağlı olarak ortaya çıkan vergi kayıplarının önlenmesine yönelik bir araç olarak da kullanılmaktadır (Kılıç; 2009:208).

Vergi tevkifatının tahsilatta kolaylık sağlama ve vergileme tekniği olarak kullanılması gibi çeşitli nedenleri olsa da en önemli nedeni şüphesiz vergi güvenlik müessesesi olmasıdır.

Günümüzde vergilemeye esas teşkil edecek matrahların yükümlü tarafından saptanması ve beyan edilmesi yöntemi giderek yayılmış, matrahların başka bir yöntemle doğrudan saptanması istisnai ve beyan yönteminin boşluğunu doldurmaya yarayan bir usul haline gelmiştir. Vergilerin giderek mükelleflerin beyanına dayanır hale gelmesi doğal olarak

beyanname veren mükelleflerin sayısının da artmasına neden olmuştur (Nadaroğlu,1985, s.69).

Gerçekten bir kimse gelir elde ederse, bu aynı anda bir diğer kimsenin bir harcamada bulunduğunu ifade eder. Gelir elde eden kimse bu gelirini kısmen veya tamamen gizlemek isteyebilir. Zira, bu tür bir davranışta vergi matrahını ve dolayısıyla sonuçta ödeyeceği vergiyi azaltmak gibi bir menfaati vardır. Fakat aynı şekilde harcama yapanında menfaati, yine sonuçta az vergi verebilmek için, yaptığı harcamayı tevsik etmek–hatta mümkünse gerçeğin üstünde göstermek- ve bu yolla gerekli kayıtları yapmaktır. Bu suretle gelir elde eden yükümlü bu gelirini gizlese dahi harcama yapanın kayıtlarını incelemek suretiyle beyan edilmeyen geliri saptamak mümkün olabilir. **Çapraz kontrol** adı verilen bu yöntemden beklenen yararın sağlanabilmesi için fatura düzeninin ve muhasebeleşmenin ülke çapında gerçekleştirilmiş olması gerekir (Nadaroğlu, 1985, s.74).

Tevkifat uygulaması da çapraz kontrol yapmaya olanak vererek, bir vergi güvenlik müessesesi olarak kullanılabilir. Çünkü uygulama gereği tevkifat yapmaya mecbur tutulan kimse asıl mükellef olmadığı için vergi kaçırmasında bir menfaati yoktur. Aksine böyle bir durumda sorumluluğu söz konusu olduğundan ceza ile karşılaşabilecektir. Tevkifat uygulamasında sorumlu tutulan kişinin, gerçek usulde vergilendirilen bir mükellef olması durumunda, verginin tam olarak kesilip ödenmesinde yaptığı ödemeleri gider olarak gösterebilmesi açısından menfaatine de olacaktır. Dolayısıyla gerek nihai vergileme gerekse ön tarhiyat olarak yapılacak tevkifat, vergi güvenliğinin sağlanmasında bir otokontrol müessesesi olma özelliği taşımaktadır (Kılıç, 2009:11).

Tevkifat uygulamasının geçici tahsil yöntemi olarak kullanıldığı ve tamamlayıcı bir tarh muamelesine gerek gösterdiği hallerde hazine alacağının güvence altına alınması daha açık anlaşılmaktadır. Çünkü gelir elde edildikçe verginin ödenmesi sonucu, daha sonradan tamamlayıcı tarh muamelesinin yapıldığı esnada mali durumu bozulmuş olan mükelleflerin fazla bir vergi ile karşılaşmaları önlenmiş olur. Özellikle ekonomik bunalım dönemlerinde ödeme gücü bakımından mükelleflerin büyük bir kısmının zor durumda bulunmaları ve benzeri halde kamu alacağı, tevkifat uygulaması ile büyük ölçüde temin edilmiş olmaktadır (Doğrusöz,1992, s.28).

Tevkifat uygulamasının vergi kaybını önleme fonksiyonu özellikle tevkifat oranlarının düşük olması durumunda işlerlik kazanmaktadır. Çünkü anlaşmalar genellikle net gelir üzerinden yapılmaktadır. Bu durumda tevkif edilen vergi ödemeyi yapan diğer bir ifade ile sorumlu üzerinde kalmaktadır. Böyle bir anlaşmanın varlığı halinde tevkifat oranının düşük olması ödemeyi yapanın katlanacağı verginin de düşük olması anlamını taşımaktadır. Bu durumda ödemeyi yapanın defter kayıt ve belgelerinin gerçek durumu yansıtması beklenebilir. Çünkü ödemeyi yapanın tevkif ettiği ve üzerinde kalan vergi yükü, yaptığı ödemeyi kayıtlarına yansıtmasından sağlayacağı kazançtan daha düşük olacaktır. Dolayısıyla defter kayıtları gerçekten yaptığı ödemeleri gösterecektir. Gerek ödemeyi yapanın gider kayıtlarından gerekse sorumlu sıfatıyla yaptıkları ödemeler dolayısıyla tevkif ettikleri vergiler dolayısıyla verdikleri beyannamelerden, mükelleflerin beyan dışı bıraktıkları gelirleri çapraz denetim yoluyla saptamak mümkün olduğu için geliri elde eden kişinin de bu gelirini yıllık beyanlarına yansıtması üzerinde zorlayıcı bir etkisi olacaktır (Kılıç, 2009:14-15).

Dar mükelleflerin elde ettiği ticari ve zirai kazançları dışında kalan diğer kazanç ve iratlarının büyük bir bölümü üzerinden sorumlu tutulan kişilerce tevkifat yapılmakta ve bu vergiler onlar için nihai vergi olmaktadır. Bir çok gelir unsuruna ilişkin tevkifatın dar mükellefe kazanç ve irat sağlayanlar tarafından yapılarak vergi idaresine yatırılması, dar mükellef kurumun vergi mevzuatına hakim olmaması nedeniyle yapabileceği olası hatayı ortadan kaldırmaktadır (Ejder, 2004, s.165).

Diğer taraftan tevkifat uygulaması ile, kontrol ve incelemeye daha az ihtiyaç duyulmakta, dolayısıyla idarenin masrafı azalmaktadır. Çünkü tevkifat uygulaması vergi kaçırma ihtimalini azaltmaktadır. Dolayısıyla daha az kaynak harcayarak gelirlerin toplanması sağlanmaktadır (Doğrusöz,1992, s.30).

Tevkifat uygulamasında gelir mükellefin eline geçmeden ödemeyi yapanlarca kesildiği ve mükellef adına ilgili vergi dairesine yatırıldığından, bu yönüyle hazine alacağını güvence altına alan bir işlev görmektedir. Çünkü mükellefin geliri elde edip beyan etmesi ve bunun üzerinden hesaplanan vergiyi ödemesi ile vergisi kesilmiş olarak geliri elde etmesi arasında hissedeceği vergi yükü farklı olacaktır. Birinci durumda mükellef vergiyi ödememe yoluna gidebilir ancak ikinci durumda ise verginin ödenmesi kendi

insiyatifi dışında gerçekleştiğinden ve vergi yükünü çok daha az hissedeceği için hazinenin alacağına kavuşması daha kolay olur (Kılıç, 2009:16-17).

3.1.2. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki 7. madde olan "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı" maddesi ile, önemli bir vergi güvenlik müessesesi mevzuatımıza girmiştir. Bu müessese OECD tarafından vergi adaletinin sağlanması için tüm ülkelere önerilmektedir. Çünkü bu müessese uygulanmadığı takdirde işletmeler yurt dışındaki düşük vergi oranlarının uygulandığı ülkelere yönelmekte ve böylece diğer işletmelerle aralarında vergisel açıdan ciddi farklılıklar oluşmaktadır.

3.1.2.1. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Konusunda Yasal Düzenleme

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinde "Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı" şu şekilde tanımlanmıştır:

"(1) Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançları, dağıtılsın veya dağıtılmasın aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye'de kurumlar vergisine tâbidir:

- a) İştirakin toplam gayrisafi hasılatının % 25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlere oluşması.
- b) Yurt dışındaki iştirakin ticarî bilanço kârı üzerinden % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması.
- c) Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmesi.

(2) Birinci fıkrada yer alan toplam vergi yükü, Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendindeki tanıma göre tespit edilir.

(3) Kontrol oranı olarak, ilgili hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oran dikkate alınır.

(4) Birinci fıkradaki şartların gerçekleşmesi durumunda yurt dışında kurulu iştirakin elde etmiş olduğu kâr, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam mükellef kurumların, kurumlar vergisi matrahına hisseleri oranında dahil edilir.

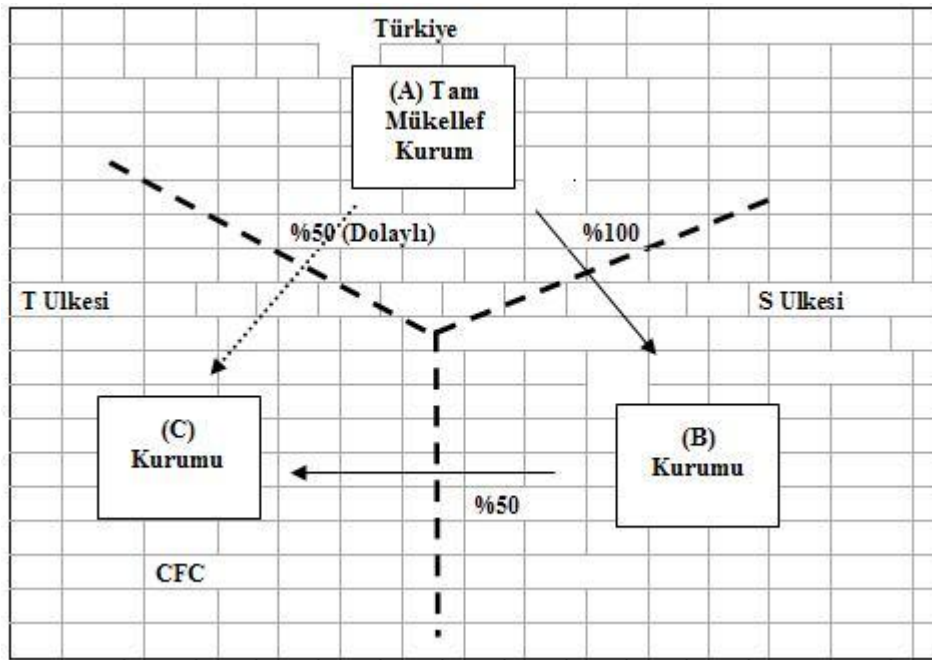
(5) Bu maddeye göre Türkiye'de vergilenmiş kazancın yurt dışındaki kurum tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilenmemiş kısmı kurumlar vergisine tâbi tutulur.”

Tam mükellef kurumların, getirilen ölçüler içinde, Türkiye'deki vergiye tabi matrahı bulunurken yurt dışı iştiraklerinin, kazançlarının kurum kazancına ilavesi öngörülmektedir. Hal böyle olunca kontrol edilen yabancı kurumların kazançları, vergilendirme açısından, adeta Türkiye'de elde edilmiş gibi değerlendirilir hale getirilmiştir (Şenyüz, 2006, s.25).

Maddede geçen yabancı kurum kavramı, tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kar payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştirakleri ifade etmektedir. Burada sözü edilen “doğrudan veya dolaylı” ve “ayrı ayrı ya da birlikte” ifadeleri yurt dışındaki iştirakin ortaklık paylarının grup şirketleri veya gerçek kişiler arasında paylaşılması, maddede belirtilen iştirak oranının altında kalınarak yapılan düzenlemenin dışına çıkılması engellenmektedir. Konuya ilişkin örnekler aşağıda verilmiştir (1 Seri No'lu KVG). Bunlar:

Örnek 1: Türkiye’de tam mükellef olan (A) Kurumu, (S) ülkesinde kurulu (B) Kurumunun sermayesine %100 oranında iştirak etmektedir. (T) ülkesinde kurulu (C) Kurumunun ise %50 hissesi (B) Kurumuna aittir. Bu durumda, (A) Kurumu, (C) Kurumuna dolaylı olarak ($\%100 \times \%50 =$) %50 oranında iştirak ettiğinden (C) Kurumu, diğer şartların da gerçekleşmesi halinde kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilecektir.

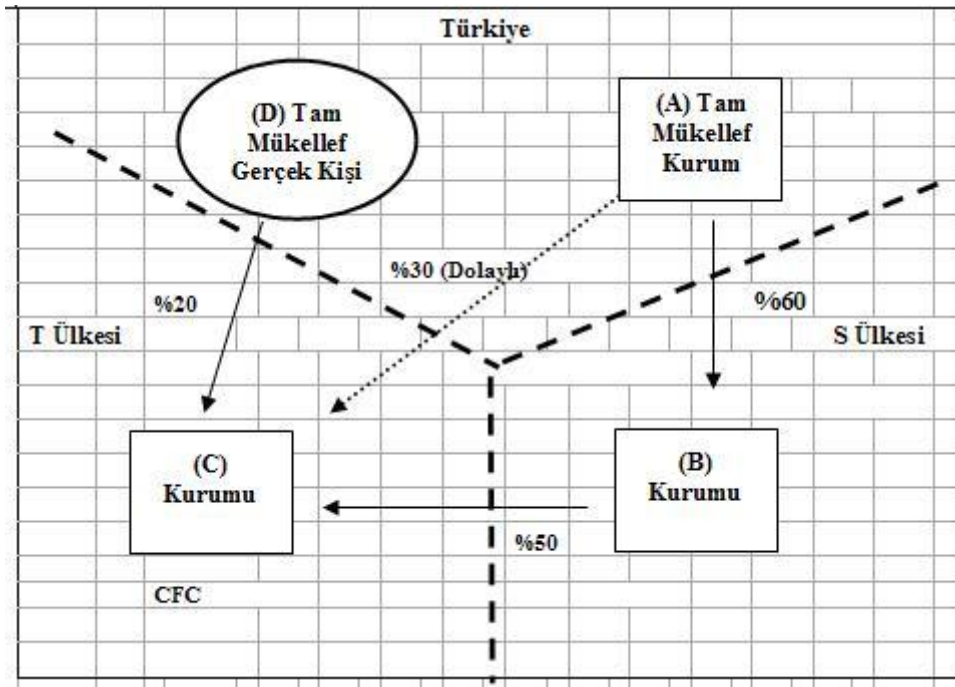
Şekil-2: Kontrol Edilen Yabancı Kurum Örnek 1



(Kaynak: 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete)

Örnek 2: Türkiye’de tam mükellef olan (A) Kurumu, (S) ülkesinde kurulu (B) Kurumunun sermayesine %60 oranında iştirak etmektedir. (T) ülkesinde kurulu (C) Kurumunun ise %50 hissesi (B) Kurumuna aittir. (C) Kurumunun %20 hissesi ise yine Türkiye’de tam mükellef olan gerçek kişi (D)’ye aittir. Bu durumda, (A) Kurumu, (C) Kurumuna dolaylı olarak (60×50) %30 oranında iştirak etmektedir. Diğer taraftan, gerçek kişi (D)’nin de (C) Kurumuna doğrudan %20 oranında iştirak ettiği dikkate alındığında, (A) Kurumu ve gerçek kişi (D)’nin, (C) Kurumuna toplam iştirak oranı %50 olduğundan (C) Kurumu, diğer şartların da gerçekleşmesi halinde kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilecektir.

Şekil-3: Kontrol Edilen Yabancı Kurum Örnek 2



(Kaynak: 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete)

Diğer taraftan, Türkiye’de tam mükellef olan (A) kurumu ile gerçek kişi (D)’nin ilişkili olup olmasının kontrol edilen yabancı kurum uygulamasında herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Kontrol edilen yabancı kurum tespiti yapılırken dolaylı iştirak ilişkisinin birkaç kademeli olması halinde, en sondaki dolaylı iştirake kadar ortaklık ilişkileri dikkate alınacaktır.

3.1.2.2. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancının Oluşma Şartları

Kontrol edilen yurt dışı iştirakin elde etmiş olduğu kardan, bu kuruma iştirak eden tam mükellef kuruma hissesi oranında isabet eden kısmın matraha dahil edilerek vergilendirilebilmesi için kanunda belirtilen iştirak edilen kurumun niteliğine ve kazancına ilişkin şartların hep birlikte gerçekleşmesi gerekir.

Öncelikle, iştirak edilen kurumun yurt içi kurum tarafından kontrol edilebiliyor olması gerekir.

Bir kurumun kontrol ölçüleri olarak sermaye, kar payı ve oy kullanma hakkı olarak üç ölçü belirlenmiştir. Bu ölçülere bakılarak kurumun kontrol edilip edilmediği konusunda bir yargıya varmak mümkün olacaktır. Yurt içi kurumun yurt dışı iştirak üzerinde sermaye, kar payı veya oy kullanma itibariyle %50 veya daha fazla oranda bir etki sahibi olması kontrol etmenin varlığı şeklinde algılanmıştır. Belirlenen ölçülerden herhangi biri itibariyle bu oranın üstünde sahiplik ilişkisinin bulunması halinde iştirak edilen kurumun iştirak eden kurumun kontrolünde olduğu söylenebilir. Yani, bu üç ölçüden hangisi itibariyle olursa olsun sınırın aşılması halinde iştirak edilen kurum “kontrol edilen kurum” olarak kabul edilecektir. Aksi halde kontrol etmeden veya edilmeden bahsedilemeyecektir (Şenyüz, 2006, s.27).

Kontrol ölçülerinin oranlarında yıl içinde hangi şekilde değişiklik olursa olsun, ilgili hesap dönemi içindeki herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oran dikkate alınacaktır (Özmen, 2008, s.45).

Eğer yıl içerisinde ortak olunan yurt dışı iştirakin hisseleri hesap döneminin son gününe gelmeden herhangi bir muvazaa olmaksızın elden çıkarılmış ise madde hükümleri uygulanmayacaktır. Ancak kapanış günü itibarıyla halen kontrol unsuru devam ediyor ise o zaman Türkiye’de vergiye tabi tutulacak kazanç, hesap döneminin son gün itibarıyla hesaplanan kontrol oranı değil, ilgili hesap dönemi içinde sahip olunan en yüksek kontrol oranı esas alınarak hesaplanacaktır. Örneğin tam mükellef (X) A.Ş.’nin KVK’nın 7. maddesinin 1. fıkrasındaki şartları taşıdığı yabancı kurumdaki yıl içindeki hisse oranı %60 olmakla birlikte yabancı kurumun hesap döneminin kapandığı tarih itibariyle hissesinin %40 olduğu varsayımında, hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla sahip olunan hisse oranı %50 oranının altında kalmasına rağmen yıl içerisinde

sahip olunan en yüksek oran olan %60 esas alınacaktır. Böylece yabancı kurumun tam mükellef kurum tarafından kontrol edildiği sonucuna ulaşılabilecektir (Kılıç, 2009:232-233).

İlgili maddede “doğrudan veya dolaylı” ve “ayrı ayrı ya da birlikte” ifadelerine yer verilmesi ile iştirak paylarının grup şirketleri arasında paylaşılıp belirtilen %50 oranının altında kalınarak yapılabilecek bir dolanmanın engellenmesi amaçlanmıştır. Türkiye’de bir kurum yurt dışındaki bir iştirakini kontrol ediyorsa, kontrol edilen yurt dışı iştirakin, karlarını dağıtıp dağıtmadığına bakılmaksızın yani fiilen dağıtmasa bile vergi uygulamaları açısından dağıtmış kabul edilerek, bu iştiraklerin kazançlarının Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulmasını öngörmektedir (Şenyüz, 2006, s.27).

Gerçekleşmesi gereken kazançla ilişkin şartlar ise şu şekildedir: (Kılıç, 2009: 231-233)

Bunlardan birinci şart, iştirakin ilgili yıldaki toplam gayri safi hasılatının % 25 veya fazlasının faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler dışındaki faiz, kar payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşmasıdır. İfadedeki ticari, zirai veya serbest meslek kazancı, belli bir sermayenin yanı sıra, belli bir emek ve organizasyon ihtiyacı da gerektirdiği için aktif nitelikteki gelir olarak değerlendirilmekte ve bu tip iştirakler kontrol edilen yabancı kurum kapsamı dışında bırakılmaktadır. Örneğin, kurumun toplam 100 birim olan yurt dışı iştirak hasılatının bileşimi aşağıdaki gibi olsun: - Ticari hasılat 30 - Kar payı 10 - Faiz 50 - Menkul kıymet satış geliri 10 Bu durumda pasif nitelikli gelirlerin toplam gayrisafi hasılatına oranı $(70/100=)$ % 70 olduğu için yukarıda kontrol edilen yabancı kurum için belirtilen koşul gerçekleşmiş olacaktır.

İkinci şart olan, yurt dışında kurulu iştiraklerin kurum kazançlarının % 10’ dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri gelir üzerinden alınan bir vergi yükü taşımasıdır. Ancak burada nominal vergi oranı değil, efektif vergi yükü karşılaştırmaya esas alınacaktır. Vergi yükü toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabılır kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilecektir. Örneğin, kurumun ticari kazancı 80 birim, vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen tutar da

20 birim ise vergiye tabi kazanç 100 birim olacaktır. Bu kazancın yarısı vergiden istisna edilmişse ve ilgili ülkedeki vergi oranı da % 15 ise hesaplanacak kurumlar vergisi tutarı $(100/2 \times 0,15=)$ 7,5 olacaktır. Bu verginin vergi öncesi kara oranı da $(7,5/80=)$ % 9,37 olacaktır. Bu durumda, her ne kadar ülke mevzuatına göre uygulanan nominal vergi oranı % 15 olsa da efektif vergi yükü % 9,37 olduğu için, iştirak edilen şirketin kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilmesi için, kazançları üzerinden maddede belirtilen % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi veya benzeri gelir üzerinden alınan vergi yükü taşıması şartı gerçekleşmiş olacaktır.

Üçüncü şart olarak ise, yurt dışındaki iştiraklerin “kontrol edilen yabancı kurum” çerçevesinde değerlendirilebilmesi için minimum bir hasılat tutarı öngörülmüştür. Buna göre, yurt dışındaki iştiraklerin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmesi gerekmektedir. İlgili yıldaki bu toplam hasılatın altında kalan iştirakler, diğer tüm koşullar bulunsa dahi madde kapsamında kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilmeyeceklerdir.

Madde kapsamına giren yurt dışı iştiraklerin Türkiye’de vergiye tabi tutulacak karları, vergi öncesi kurum kazancı olarak anlaşılmalıdır. Diğer bir anlatımla ilgili yurt dışı iştirakin hesap dönemi sonu itibarıyla gelir tablosunda yer alan vergi öncesi kurum kazancı vergilemede esas alınacaktır. Türkiye’de vergiye tabi tutulacak kurum kazancı, Türkiye’deki kurumun yurt dışı iştirakinde ilgili hesap dönemi içerisinde sahip olduğu en yüksek hisse oranı dikkate alınmak sureti ile bulunacaktır.

Bu maddenin uygulanmasında yurt dışındaki iştirakin ödemiş olduğu gelir üzerinden alınan vergiler KVK’nın 33. maddesinde düzenlenen yurt dışında ödenen vergilerin mahsubuna ilişkin hükümlere göre Türkiye’de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Böylece yurt dışı iştirakin kazancı üzerinden çifte vergileme yapılmasının önüne geçilmiş olacaktır.

Diğer taraftan KVK’nın 7. maddesinin 5. fıkrasında, yurt dışında kurulu iştirakin elde ettiği gelirleri üzerinden kar payı dağıtımında bulunması halinde, elde edilen kar paylarının daha önce Türkiye’de bu madde kapsamında vergilenmiş olması durumunda vergilendirilen kısmı üzerinden Türkiye’de kurumlar vergisi hesaplanmaması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Aynı kazanç üzerinden çifte vergilemenin önlenmesi bu hüküm

ile sağlanmış olmaktadır. Ancak yurt dışında kurulu iştirakin daha önce bu madde kapsamında Türkiye’de vergiye tabi tutulmuş gelirinden daha fazla kar payı dağıtması halinde ise aşan kısım kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

3.1.2.3. Vergi Cennetleri ile Mücadele Amaçlı Vergi Güvenlik Müessesesi Olarak Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Uygulaması

Vergi cennetleriyle mücadele etme amacını taşıyan kurumlar vergisinin 30. maddesinin 7. fıkrasında yapılan düzenleme, kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin düzenleme ile bir yerde çakışmaktadır. Şöyle ki, vergi cennetleriyle mücadele kapsamında tevkifata tabi tutulan ödeme, 7. madde kapsamına giren kontrol edilen yabancı kuruma yapılmış olabilir. Bu durum, daha sonra kontrol edilen yabancı kurum kazancının Türkiye’de vergilendirilmesinde mükerrer vergilendirmeye yol açabilir. İşte mükerrer vergilendirmenin önlenmesi amacıyla, yeni kanunun yurt içinde kesilen vergilerin mahsubuyla ilgili 34. maddesinin 3. fıkrası ihdas edilmiştir. Bu hüküm uyarınca, “Kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden, Kanunun 30’uncu maddesinin yedinci fıkrası uyarınca kesilen vergiler, bu şirketin Türkiye’deki beyannameye dahil edilen kurum kazancı üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilir. Ancak mahsup edilecek vergi, kontrol edilen yabancı kurumun bu ödemelerden kaynaklanan kazancına isabet eden kurumlar vergisini aşamaz.” hükmüne yer verilmiştir (Gündoğdu, 2007, www.alomaliye.com).

Örneğin, vergi cenneti olarak ilan edilen ülkelerden birinde yerleşik olan kontrol edilen yabancı kuruma, bu kurumdan satın alınan mal karşılığı yapılan net 70.000 TL ödeme üzerinden yapılacak 30.000 TL vergi kesintisi daha sonra bu kurumun kazancının Türkiye’deki kontrol eden kurumun vereceği beyannameye dahil edilecek kurum kazancına mahsup edilecektir. Ancak mahsup edilecek tutar 30.000 TL’nin tamamı değil, sadece 70.000 TL’lik ödemeden kaynaklanan kazancına isabet edecek kurumlar vergisi tutarı kadar olacaktır.

3.1.3. Örtülü Sermaye

Kurumların faaliyetlerini sürdürebilmesi ve kazanç sağlayabilmesi için, belli bir sermaye gerekmektedir. Kurumun, ihtiyaç duyduğu bu sermayenin tamamını öz kaynaklardan temin etme zorunluluğu yoktur. Kurumlar gereksinim duydukları

sermayeyi öz kaynaklar yanında borçlanma yoluyla yabancı kaynaklardan da sağlayabilirler. İşletmeler, borç verenlere ödedikleri faizleri, vade farklarını, kur farklarını ve borçlanmaya ilişkin diğer çeşitli masrafları gider kaydedebilirler. Bununla birlikte, öz kaynakların getirisi sadece kardır ve bu karlar ancak vergi kanunları ile getirilen yükümlülükler yerine getirildikten, yani vergilendirildikten sonra ortaklara dağıtılabilmektedir. Dağıtılabılır bu vergilendirilmiş karlar bir gider ve maliyet unsuru değildir. Oysa yabancı kaynakların, yani borçların getirisi borç verenler için faiz olup, bu kaynakları kullanan işletmeler ödedikleri veya hesapladıkları faizleri bir gider ve maliyet unsuru olarak dikkate alabilmektedirler (Koyuncu, 1996, s.96).

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinde yer alan örtülü sermaye, esas itibariyle, aralarında belli ilişki bulunan kurumların yaptıkları öz sermayenin üç katını aşan paranın kullanılması suretiyle vergi matrahının azaltılarak vergi kaçırma amacını önlemek amacıyla getirilmiştir. Düzenleme gizlenen vergi kaçakçılığı ile ilgili bulunduğuna göre, örtülü sermaye tanımına uyan durumlarda bile öncelikle bir vergi kaçırma amacı bulunup bulunmadığına bakılması gerekir.

İşletmeler, üçüncü kişiler yerine kendi ortaklarından da borç alabilirler. Burada öz sermayeye dahil olması gereken kaynaklar kredi olarak gösterilip faizlerinin gider yazılarak kötüye kullanılabilme olasılığı mevcuttur. Bu durumda haliyle vergiye tabi olması gereken matrah aşındırılmış olacaktır.

İşte, örtülü sermaye konusunda kanun koyucunun amacı aslında sermaye niteliğinde olan paraların, kurumun borcuymuş gibi gösterilerek, sermaye üzerinden faiz yürütülmesi yasağının bertaraf edilmesini önlemektir (Maç, 1996, s.1).

“Örtülü Sermaye” müessesenin amacı kurum kazancının birtakım yollarla aşındırılarak, vergi matrahının aşındırılmasını önlemek olup, müessese “vergi güvenlik müesseseleri” arasında yer almaktadır (Özbalcı, 2006, s.373).

Örtülü sermaye hükümleri, vergi güvenliğinin sağlanması ve bu yolla Hazine'nin zarara uğratılmasının önlenmesi amacını taşımaktadır (Maç, 1996, s.3).

3.1.3.1. Örtülü Sermaye Konusunda Yasal Düzenleme

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinde "Örtülü Sermaye" şu şekilde tanımlanmıştır:

"(1) Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.

(2) Yukarıda belirtilen karşılaştırma sırasında, sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar % 50 oranında dikkate alınır.

(3) Bu maddenin uygulanmasında;

a) Ortakla ilişkili kişi, ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az % 10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu,

b) Öz sermaye, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesini,

ifade eder.

(4) Kurumların İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisselerinin edinilmesi durumunda, söz konusu hisse nedeniyle ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılanlardan temin edilen borçlanmalarda en az % 10 ortaklık payı aranır.

(5) Yukarıda belirtilen oranlar, borç veren ortaklar ve ortakların ilişkide bulunduğu kişiler için topluca dikkate alınır.

(6) Aşağıda sayılan **borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz:**

a) Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar.

b) Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar.

c) 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar.

ç) 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında faaliyet gösteren finansal kiralama şirketleri, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar.

(7) Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.”

3.1.3.2. Örtülü Sermayenin Oluşum Şartları

Örtülü sermaye uygulamasında, her borç örtülü sermaye sayılmamakta, bazı koşullar altında yapılan borçlanmalar örtülü sermaye kabul edilmektedir. Kurumda kullanılan borcun örtülü sermaye sayılabilmesi için, madde hükmünde sayılan koşulların bütün olarak varlığı gereklidir. Bir borcun örtülü sermaye sayılabilmesi için belirtilen oranlar, borç veren ortaklar ve ortakların ilişkide bulunduğu kişiler için topluca dikkate alınması gerekmektedir (Özmen, 2008, s.59-60).

Örtülü sermayenin ortaya koyulabilmesi için gereken üç temel koşul bulunmaktadır:

Bunlardan ilki, kurumun belli ilişkiler içinde bulunduğu gerçek ve tüzel kişilerden borçlanma yapmış olmasıdır. Bununla birlikte, kurumla, borç alınan gerçek ve tüzel kişilerin arasındaki ilişkilerin niteliğinin ve boyutunun açıklanması gerekmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunumuz, yalnızca ortakların kendisini değil, ortakların ilgili oldukları bazı gerçek ve tüzel kişilerin verdikleri krediyi de örtülü sermaye saymıştır. Örtülü sermaye üzerinden bir faiz ödenmemişse veya faiz ödenmesine rağmen bu faiz kurum matrahından indirilmemişse, vergi kanunları bakımından bir sonuç doğurmayacaktır.

İkincisi ise, yapılan borçlanmaların hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşmış olmasıdır.

Son olarak ise, kurumla, borç alınan gerçek ve tüzel kişiler arasında belli oranlar dahilinde ilişki bulunmasıdır. Burada yasa koyucu, kurumla borç alınanlar arasındaki ilişkinin kapsamını sadece ortaklar ve ortakların ilişkili olduğu kişilerle sınırlı tutmamış; ortaklar dışındaki “doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kar payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kar payı hakkına sahip hisselerinin en az %10’unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu” madde kapsamında zikretmiştir.

3.1.3.3. Örtülü Sermaye Konusunda Diğer Bazı Hususlar

Örtülü sermaye konusunda özellik arz eden birçok husus bulunmaktadır; ancak biz konumuzun doğrudan örtülü sermaye olmaması nedeniyle sadece önemli gördüğümüz bazı hususlara kısaca değinmekle yetineceğiz.

3.1.3.3.1. Örtülü Sermayenin Subjektif Unsuru Hususu

Örtülü sermayeden bahsedebilmek için gereken objektif unsurlar “Örtülü Sermayenin Şartları” bölümünde açıklanmıştır. Ancak bu konuda bir de subjektif unsuru açıklamak gerekir.

Subjektif unsur vergi kaçırma niyetinin bulunması konusundadır. Bu müessese ile kurumun, öz malı olan sermayesine kredi görünümü verilerek yabancı sermaye gibi gösterilmesini ve böylelikle vergi kaçırıldığıının gizlenmesi amaçlandığından, vergi kaçırma niyetinin bu kavrama çok sıkı bir şekilde bağlı olması gerekir (Öncel, 1978, s.179).

3.1.3.3.2. Borcun İşletmede Kullanılması Hususu

Örtülü sermayeden bahsedebilmek için borcu alan kurumun bu borcu işletme veya yatırım harcamalarında kullanması gerekir. Bu borcun aynı şartlarla başka bir kuruma aktarılması halinde, işletmede kullanılan bir borçtan söz etmek mümkün olmayacak ve bu borçlanma nedeniyle örtülü sermaye oluşmayacaktır (Özmen, 2008, s.91).

3.1.3.3.3. Avanslar Hususu

Piyasa koşulları ve ticari teamüllere göre yapılan vadeli mal ve hizmet alımları ile ilgili olarak ortaya çıkan borçlanmalarda, vade farkı tutarları ayrıca hesaplanmış olsa da bu borç tutarları örtülü sermayenin varlığının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Öte yandan, gelecekte yapılacak bazı mal ve hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan ya da verilen değerleri ifade eden avanslar hangi amaçla verilirse verilsin işletmeye finansman imkanı sağlayacaktır. Dolayısıyla, alınan avanslar da işletme bakımından alınan borç olarak değerlendirilecek ve örtülü sermaye hesaplanmasında dikkate alınacaktır. Ancak, inşaat işlerinde yapılan iş kısmı ile orantılı olarak hesaplanıp ödenen istihkak bedellerinin avans olarak kabul edilerek örtülü sermayenin hesabında borç unsuru olarak dikkate alınması söz konusu olmayacaktır (Özmen, 2008, s.92).

3.1.3.3.4. Borçlanmanın Nakit Karşılığı Olması Gerektiği Hususu

Kurumların aralarında vasıtalı, vasitasız bir şirket ilişkisi veya devamlı ve sıkı bir iktisadi ilişki içinde buldukları kişilerden nakit karşılığı yaptıkları borçlanmalar örtülü sermaye sayılmıştır. Kuruma sermaye olarak konulması mümkün olan iktisadi varlıklar, sermaye olarak konmak yerine, belli bir bedel mukabilinde şirkete kullanırlıyorsa, bu durumda ortaya örtülü sermaye durumu çıkmayacak ve ödemeler de örtülü sermaye faizi olmayacaktır.

Örneğin; bir inşaat firmasının ortaklarından birine ait bir iş makinesinin kurumda devamlı olarak kullanılması halinde örtülü sermaye durumu oluşmayacak, bunun karşılığında ödenen bedel de örtülü sermaye faizi sayılmayacaktır. Yapılan ödeme “örtülü kazanç”^{*} mahiyetinde olmamak şartıyla inşaat firması tarafından gider yazılabilecektir.

3.1.3.3.5. Borçlara Faiz Yürütülmüş Olması Gerektiği Hususu

Kurumlarca alınıp kullanılan borçlara faiz yürütülmemiş olması halinde, bu borç örtülü sermaye niteliğinde olsa dahi, borcu kullanan kurum açısından hiçbir sonuç doğurmaz. Örtülü sermaye niteliğindeki borcu kullanan kurumun bu yüzden tarhiyata uğraması için bu borca faiz yürütmesi, yürütülen faizi gider yazması ve faizi kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate almamış olması gerekir (Özmen, 2008, s.101).

3.1.4. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı

Transfer fiyatlandırması, bir işletmenin gelir-gider veya kar paylaşımı açısından bağıntılı olduğu, kar paylaşımı açısından aynı çıkar birliğine dahil olan ana şirket ve bağlı şirketlerde ya da yönetimi ve denetimi açısından hakim durumda olduğu şirket, iştirak ve şubeleriyle, karşılıklı olarak mal ve hizmet sunumunda uygulanan fiyatlamadır (Saraçoğlu ve Kaya, 2006, s.150).

Transfer fiyatlandırmasının hem ulusal hem de uluslararası boyutu söz konusudur. Aynı ülke sınırları içerisinde birbirleriyle ilişkili firma ya da kişilerin sunduğu mal yada hizmetler için uygulanan fiyatlar transfer fiyatlandırmasının ulusal boyutunu ortaya koymakta iken aynı ilişkili kişilerin birden çok ülkede faaliyette bulunan şubeleri ya da bağlı işletmeleri vasıtasıyla sundukları mal yada hizmetler için uyguladığı fiyatlar ise uluslararası boyutunu oluşturmaktadır (Kılıç, 2009:237).

Mükellefler, vergi ödememek ya da eksik ödemek için, gider veya maliyetlerini şişirmek ya da gelirlerini noksan göstermek yoluna gidebilmektedir. Bu yollarla mal veya hizmet aldıkları ya da sattıkları belli kişilere menfaat sağlayıp, kurum bünyesinde oluşması ve kurumlar vergisi matrahına girmesi gereken kazançlarını, vergiye tabi tutmaksızın bu kişilere aktarmak isteyebilirler. Bu şekilde belli kişilere kurum aleyhine

^{*} Bu konu transfer fiyatlandırması konusunda ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

sağlanan haksız kazançlar, örtülü kazanç olayını gündeme getirmektedir (Özmen, 2008, s.243).

3.1.4.1. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Konusunda Yasal Düzenleme

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım" şu şekilde tanımlanmıştır:

"(1) Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

(2) İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

(3) Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.

(4) Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit eder:

a) Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi: Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder.

b) Maliyet artı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.

c) Yeniden satış fiyatı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.

ç) Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir.

(5) İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır.

(6) Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

(7) (5766 Sayılı Kanununun 21. maddesi ile eklenen fıkra, Yürürlük; 2008 yılı kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde) Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığı kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt,

emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.

(8) Transfer fiyatlandırması ile ilgili usûller Bakanlar Kurulunca belirlenir.”

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun “Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler” başlıklı 41. maddesininin 5. bendinde ise transfer fiyatlandırması şu şekilde tanımlanmıştır:

“(5615 sayılı kanunun 3 üncü maddesiyle eklenen bent Yürürlük; 1/1/2007 tarihinden geçerli olmak üzere 04.04.2007) Bu fıkranın 1 ilâ 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır.

Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır.

Bu bent uygulamasında, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilir. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi hükmü uygulanır.”

5615 sayılı kanunla GVK'da yapılan bu düzenleme ile transfer fiyatlandırması gerçek kişiler açısından da uygulanma alanı bulmuştur.

3.1.4.2. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Oluşum Şartları

Bu konuda iki önemli unsur ön plana çıkmaktadır. Bunlar “ilişkili kişi” ve “emsaline uygunluk ilkesi” dir.

Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir.

İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin 1. fıkrasına göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından bahsedebilmek için, kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları gerekmektedir. Şayet kurumlar ilişkili kişilerle olsa dahi, emsallerine uygunluk ilkesine göre tespit ettikleri fiyat veya bedel üzerinden mal veya hizmet alımı ya da satımı yapmış olmaları durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edilemeyecektir.

Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, kanunda belirlenen yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit edeceklerdir.

Bu yöntemler;

- Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi,
- Maliyet Artı Yöntemi,
- Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi,
- Diğer Yöntemlerdir.

Emsallere uygun fiyat veya bedele ulaşmak için yukarıda (kanunda) yer verilen yöntemlerden en uygun olanının seçilmesinde öncelikle mükellefin ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde kullandığı fiyat veya bedel iç emsal olarak karşılaştırmaya esas ölçü alınacak olup bu şekilde kullanılan fiyat veya bedelin bulunmaması veya güvenilir olmaması halinde doğrudan benzeri nitelikteki mükellef veya kurumların işlemleri dış emsal olarak esas alınabilecektir. Ayrıca, burada önemli olan emsallere uygun fiyat veya bedelin en doğru ve güvenilir şekilde tespit edilmesi olup iç ve dış emsallerinin bir arada kullanımı da mümkündür (Kılıç, 2009:240-241)

3.1.4.3. Transfer Fiyatlandırmasının Amacı

Transfer fiyatlandırma (TF) ilgili birimler arasında mal veya hizmet transferlerinde kullanılan bir yönetim ve muhasebe tekniğidir. Transfer fiyatlandırma iktisadi anlamda, grup birimlerinin performansını değerlemede kullanılabilmesi gibi vergi avantajı sağlamak amacıyla da kullanılabilir. Transfer fiyatlandırma bazen yanlış kullanılmakta ve ülkeler arasında sermaye hareketine ve vergiden kaçınmaya yol açabilmektedir (Hatunoğlu, 2006, s.117).

TF, vergi muhasebesi açısından ise çok uluslu işletmelerin karlarını, değişik ülkelerde bulunan ana ve bağlı işletmeleri arasında kaydırarak, vergiden kaçınmayı sağlayan bir yönetim ve muhasebe tekniğidir (Işık, 2005, s.22).

Çok uluslu işletmelerde farklı ülke sınırları içerisinde faaliyette bulunan birimler arasında yapılan transferlerde kullanılan yöntemler, ülkeler arası sermaye hareketlerine sebep olmakta ve ülkelerin birinde diğerine göre vergi kaybına yol açabilmektedir (Hatunoğlu, 2006, s.132).

Çokuluslu şirketler transfer fiyatlarını manipüle ederek karlarını, düşük vergi oranlarına sahip şubelerine kaydırabilirler. Bu faaliyetler çokuluslu şirketlerin toplam vergi yüklerini azaltırken aynı zamanda bazı ülkelerin gelirlerini artırırken bazılarını azaltarak vergiye tabi gelirin yeniden dağılımına neden olur. Vergi idareleri açısından ise bu durum önemli bir problem teşkil etmekte ve vergi gelirlerinde aşınmaya sebep olmaktadır (Tanzi, 1999:178).

Ulusal transfer fiyatlandırmasında ilişkili kişiler genellikle grup şirketleri olmaktadır. Bunlar arasında, hem ana şirket-bağlı şirket hem de bağlı şirketlerin birbirlerine, satın alma, kiralama, borç verme, hizmet sağlama vb. şekillerde, kazanç aktarımı mümkün olabilmektedir. Topluluğa dahil birimler arası bu tür transferler, topluluğun toplam kazancını değiştirmemekle birlikte, belli koşullarda ödenecek vergi miktarını etkileyebilir. Örneğin, karlı bir şirketten zararlı bir şirkete transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç sağlama bu şirketin karından diğer şirketin zararının indirilmesi sonucunu doğurur ve kârlı şirket kanalı ile ödenecek olan verginin azalmasına neden olabilir (Özmen, 2008, s.189).

3.1.4.4. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Uygulamasının Önemi

Çok uluslu işletmeler birden fazla ülkede faaliyette bulunmaları nedeniyle aralarında mal ve hizmet transferi yapmak suretiyle maliyetlerini azaltmakta ve karlarını artırmakta; dolayısıyla vergi avantajı elde etmektedirler. İşletmeler bunu transfer fiyatlandırma politikalarıyla gerçekleştirmektedirler. Gerek ABD gerek diğer ülkelerin vergi yasalarında çok uluslu işletmelerin, ana merkezlerinin bulunduğu ülkeler lehine, faaliyette buldukları ülkeleri vergi gelirleri açısından zararlı duruma getirmelerini önlemek amacıyla birtakım düzenlemeler yapılmıştır (Hatunoğlu, 2006, s.119).

Kurumlar Vergisi mükellefi olan şirketlerde, vergiyi ödememek veya eksik ödemek için gider ya da maliyetlerini şişirmek ya da hasılatlarını noksan göstermek suretiyle, mal veya hizmet aldıkları ya da sattıkları belli kişilere menfaat sağlayıp, kurum bünyesinde oluşması ve kurumlar vergisi matrahına girmesi gereken kazançlarını, vergiye tabi tutmaksızın bu kişilere aktarmak isteyebilirler. Bu şekilde, belli kişilere kurum aleyhine

sağlanan haksız kazançlar ise örtülü kazanç olayını gündeme getirmektedir (Özmen, 2008, s.243.)

Türk vergi sisteminde 5520 sayılı KVK'nın 13. maddesinde düzenlenmiş olan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında, tevkifat uygulaması, vergi kaybını telafi edici niteliktedir. Çünkü örtülü olarak dağıtılan kazancın kar payı sayılması ve tevkifata tabi tutulması için, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç aktarımının gerçekleşmesi gerekir. Dolayısıyla bu madde ile ilişkili haliyle tevkifat uygulamasının vergi kaybını ancak sonuca bağlı olarak önleyici bir işlevi söz konusu olabilir (Kılıç, 2009:246).

Görüleceği üzere transfer fiyatlandırmasındaki en temel amaç vergi yükünü azaltmaktır. Dolayısıyla transfer fiyatlandırmasına ilişkin kanuni düzenlemenin amacı da işletmelerin vergi yükünü azaltmak amacıyla yapacakları transferler sonucunda oluşabilecek vergi kayıplarının önlenmesidir.

3.1.5. Vergi Cennetleri

Dünya ekonomisinin globalleşmesi ve buna bağlı uluslararası piyasaların gelişmesi, bireylerin ve kurumların fonlarını sınırsız olarak vergi sonrası en yüksek net getiriyi alabilecekleri yerlerde değerlendirme imkanını getirmiştir (Pedük, 2006, s.39). Çünkü özellikle gelişmekte olan ülkelerin bu fonlara ihtiyaç duymaları ve bu fonları kendi ülkelerine çekme çabaları vergi rekabetine neden olmakta, bunun sonucu üzerindeki vergisel yükler azalmaktadır. Ancak vergi rekabeti bir noktadan sonra diğer ülkeler aleyhine fon yatırımlarının çekildiği zararlı vergi rekabeti halini almakta ve bunu uygulayan yerler vergi cenneti olarak adlandırılmaktadır.

Zaman içerisinde ulusal ve uluslararası alanda vergiden kaçınma ve vergi kaçırma eğilimlerinin artması ile vergi cennetleri gelenekselleşmiş ve bu yerler “gerçekte ekonomik faaliyette bulunmayan” ancak “kağıt üzerinde faaliyette bulunan” firmaların merkezi haline gelmişlerdir (Arıkan ve Akdeniz, 2004-2005, s.319).

Vergi cennetleri geniş anlamda, gelir unsurlarının tamamının veya bir kısmının hiç vergilenmediği veya düşük oranda vergilendirildiği ve belirli bir düzeyde gizlilik kuralının uygulandığı ülkelerdir (Bilici, 2004, s.1).

Uygulamada bazen vergi cenneti kavramı ile off-shore (kıyı bankacılığı)* kavramları birbirinin yerine kullanılabilmekte ve dolayısıyla karıştırılabilmektedir, ancak vergi cenneti kavramı daha geniştir.

Vergi cenneti ülkelerin, üretici vergi cennetleri ve geleneksel vergi cennetleri olarak iki gruba ayrıldıkları, üretici vergi cenneti ülkelerin, üretim faaliyetlerinden elde edilen gelirlere, fiziksel yatırım ve ekonomik faaliyetleri ülkelere çekmek amacıyla oldukça düşük oranlarda vergi uyguladıkları, geleneksel vergi cenneti ülkelerin ise, vergiden kaçınma ve/veya vergi kaçırma amacı olanlara belirli bir ücret karşılığında hizmet sundukları ifade edilmektedir (Cangir, 2009, s.109).

3.1.5.1. Vergi Cennetleri Konusunda Yasal Düzenleme

Vergi sistemimizde vergi cennetleriyle mücadele kapsamında hem 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda hem de 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda düzenlemeler bulunmaktadır.

Uluslararası kuruluşların almış olduğu kararlara paralel olan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin 7 no'lu fıkrası aşağıdaki gibidir:

“Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır.

a) Emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler ile yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş

* Off-shore: Kıyı bankacılığı diğer adıyla “off-shore banking” ülke dışında sağlanan fonların yine ülke dışında kullanılmasını amaçlayan ve sektörle ilgili her türlü yasa ve yönetmeliklerin dışında kalan serbest bankacılık olarak tanımlanabilir.

ücreti, liman ücreti gibi ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranını; her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sifıra kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar getirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

b) Yurtdışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden bu fıkra uyarınca vergi kesintisi yapılmaz.

c) Bu fıkraya göre vergi kesintisine tâbi tutulan ödemeler, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre ayrıca vergi kesintisine tâbi tutulmaz.”

Paralel düzenleme 04.04.2007 tarih ve 5615 sayılı kanunun 6. maddesi ile eklenen 193 sayılı GVK'nın 94. maddesinin 2. fıkrasında da yer almaktadır ve şu şekildedir:

“Vergilendirme rejiminin, Türk vergi sisteminin sahip olduğu vergilendirme kapasitesi ile en az aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişiminde bulunup bulunmadığı hususu da göz önünde bulundurulmak suretiyle, Bakanlar Kurulunca ilan edilecek ülkelerde yerleşik veya faaliyette bulunanlara (Türkiye'de yerleşik olanların bu ülkelerde bulunan işyerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılanın mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır. Emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla, deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler ile yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranını; her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sifıra kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar getirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Yurt dışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin anapara, faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden bu fıkra uyarınca vergi kesintisi yapılmaz.”

Buna göre mükellefler, 5520 sayılı kurumlar vergisi kanununun 30. maddesinin 7 no'lu fıkrası ve 193 sayılı GVK'nın 94. maddesinin 2. fıkrası gereği vergi cenneti ülkelerde yerleşik yada faaliyette bulunan kurumlara ve gerçek kişilere yapacakları nakden veya hesaben ödemeler üzerinden tevkifat yapacaklardır.

3.1.5.2. Vergi Cennetinin Unsurları

Vergi cenneti kavramının tanımında olmazsa olmaz unsur, hiç vergi olmaması veya sadece nominal vergileme yapılmasıdır. Bu unsur olmaksızın herhangi bir yerin vergi cenneti olarak adlandırılması mümkün değildir. Diğer yandan, bu unsurun tek başına bulunması halinde bir yerin vergi cenneti olarak nitelendirilmesi de mümkün olmayabilir. Bu açıdan belirtilmesi gereken diğer unsurlar, bilgi değişiminde kaçınılması, sistemin şeffaflıktan yoksun olması ve belirli bir düzeyde faaliyette bulunma gerekliliğinin olmaması şeklinde sıralanabilir (Cangir, 2000, s.109). Ayrıca bu unsurlara nakit kontrolü ve vergi anlaşmaları da eklenebilir.

3.1.5.2.1. Vergi Olmaması veya Çok Düşük Olması

Herhangi bir ülkenin, vergi cenneti sayılabilmesi için, ülkede gerçekleştirilen ekonomik aktivitelerin düşük oranda vergilendirilmesi veya hiç vergilendirilmemesi, diğer ülkelerin mevzuatında yer alan gelir, harcama ve servetler üzerinden alınan vergilerin söz konusu ülkelerin mevzuatında bulunmaması, bulunduğu halde uygulanmaması veya önemsiz düzeyde kalması halinde ülkenin vergi cenneti olma kriterlerinden ilkini taşıdığı kabul edilmektedir. Ancak her zaman bu kriterin tek başına yeterli olmayabileceği ifade edilmekte, bu nitelirmede söz konusu ülkenin kendini vergi cenneti olarak tanıtmaması veya vergi mükelleflerince bu şekilde algılanıyor olması tamamlayıcı bir unsur olarak görülmektedir (Cangir, 2000, s.111).

3.1.5.2.2. Bilgi Değişiminden Kaçınılması

Genel olarak bu ülkeler, vergi cennetinin avantajından yararlanan ve bir başka ülkenin vergilendirme sistemi içerisinde yer alan kişi ya da şirketler hakkında diğer ilgili ülkelerle bilgi değişiminde bulunmazlar. Vergi cenneti ülkeler paranın kara para veya haksız kazanç olup olmadığı gibi hususlara bakmaksızın bilgi paylaşımından kaçınılmaktadırlar. Bu durum aynı zamanda vergi cennetlerini, kara para aklama ve vergi kaçakçılığı gibi yasal olmayan faaliyetler için de elverişli hale getirmiştir (Heper ve Hoşyumruk, 2002, s.38).

3.1.5.2.3. Sistemin Şeffaf Olmaması

Vergi sistemlerinin, mükelleflere uygulanacak hükümlerin kolayca anlaşılabilir şekilde açık ve net olması ve diğer ülkelerin vergi idarelerine açık olması gerekir. Aksi takdirde şeffaflıktan bahsetmek mümkün olmayacaktır.

Vergi cenneti ülkelerde, mükellefler ile vergi idareleri arasında vergi oranları veya vergi matrahı konusunda özel anlaşmalar yapılmasına imkan veren idari ve yasal düzenlemelerin bulunması ve bu ülkelerin vergi idarelerinin diğer ülkelere kapalı olması, şeffaflık kriterinin açıkça ihlalidir (Heper ve Hoşyumruk, 2002, s.40).

3.1.5.2.4. Belirli Bir Düzeyde Faaliyette Bulunma Gerekliliğinin Olmaması

Vergi cennetlerini belirleyen unsurların sonuncusu, belirli bir düzeyde faaliyette bulunma zorunluluğunun olmayışıdır. Asıl faaliyet vergi cennetlerinde gerçekleşmez ve bu ülkeler de böyle bir talepte bulunmaz. Bundan dolayı, burada faaliyette bulunuyor görünen kişi ya da kurumların, vergi cennetlerindeki varlığı çoğunlukla içinde bilgisayar, telefonu, faksı ve sekreteri bulunan bir bina veya ofisten öteye geçmemekte ve işlemler kağıt üzerinde burada yapılıyor gibi gösterilmektedir (Heper ve Hoşyumruk, 2002, s.40).

3.1.5.2.5. Nakit Kontrolü

Nakit kontrolü, iç ekonomi politikaları ile döviz fiyatlarının ayarlanması, döviz alış ve satış primleri, müteahhitlik, turizm, nakliyat, bankacılık ve sigortacılık gibi işlemlere getirilen miktar kısıtlamaları, dövize sahip olma hakkının devlete bırakılması ile birlikte blokaj ve ödeme anlaşmalarını da içine alan oldukça kapsamlı bir denetleme şeklidir. Daha çok gelişmekte olan ülkelerde uygulanan bir sistemdir. Az gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkelerde, döviz talebi fazla buna karşılık döviz arzı azdır. Döviz arz ve talebi arasındaki açık, normal yollardan karşılanamadığı için döviz talebi ülkede yerleşik kişilerin yurt dışına çıkaracakları ve üzerlerinde bulunduracakları döviz miktarının sınırlanması, ithal kotaları ve benzeri yasaklarla karşılanmaya çalışılır (Karluk, 1991, s.379).

Vergi cennetlerinin çoğunda normal nakit kontrol sisteminden biraz farklı olan ikili nakit kontrol sistemi uygulanmaktadır. Başka bir deyişle, bu ülkelerde ikamet edenler ve etmeyenler ile yerli nakit ve yabancı nakit birbirinden farklı muameleye tabi tutulur. Genel kural olarak, bu ülkelerde ikamet edenler nakit kontrolüne tabi, ikamet etmeyenler tabi değildir. Vergi cennetinde kurulmuş bir şirkete sahip olan kişi eğer vergi cennetinde ikamet etmiyor ve işlerin büyük kısmını vergi cennetinin dışından idare ediyorsa, kişi ve şirket nakit kontrolüne tabi olmayacaktır (Günaydın, 1999, s.79).

3.1.5.2.6. Vergi Anlaşmaları

Vergi cenneti ülkelerin özelliklerinden biri de bu ülkelerin hemen hepsinin diğer ülkelerle vergi anlaşmaları yapmamalarıdır. Sadece kendi ülkelerini belirli işlemler için çekici kılan vergi anlaşmaları yapan Hollanda Antilleri, Jersey, Nevis, Malta gibi vergi cenneti ülkeler de vardır. Hollanda Antilleri, ABD ile imzalanmış bir Gelir Vergisi anlaşmasına sahiptir. Bu anlaşmaya göre; ABD vatandaşlarının Hollanda Antillerinde ikamet edenlere ödediği faizin belirli bir kısmı ABD vergisinden muaftır. Bu anlaşmanın yapılma nedeni şüphesiz ki ABD vatandaşları ile Hollanda Antillerinde ikamet edenler arasındaki ticari ilişkileri artırmak ve vergi muafiyeti nedeniyle ülkeye yeni gelir kaynakları sağlamaktır. Diğer ülkeler de yine sadece kendi ülkesinin çıkarlarını koruyacak türden anlaşmaları imzalamışlardır. Burada görüldüğü gibi bazı vergi cenneti ülkeler diğer ülkeler ile hiç vergi anlaşması yapmazken bazıları da kendi ülkelerini cazip kılıcı ve ülkelerini tanıtıcı bir takım anlaşmalar yapmışlardır. Ancak, vergi cennetleri hakkındaki yaygın kanı bu ülkelerin genel olarak ne kendi aralarında ne de diğer ülkeler ile vergi anlaşmaları yapmamalarıdır (Günaydın, 1999, s.80).

3.1.5.3. Vergi Cennetlerinin Kullanılma Amaçları

Vergi cennetleri üç temel amaca hizmet ederler. Bunlar mükelleflerin; paralarının varlığını gizli tutmak, elde ettikleri kazançları muhasebe kayıtları yoluyla yasal olarak belgelendirmek, başta banka hesapları olmak üzere yaptıkları işlemleri, mükellefi oldukları vergi idaresinin bilgisi dışında tutmaktır (TOBB, 2002, s.436).

Vergi cenneti olarak nitelendirilen ülkelerin sağladıkları avantajlardan ya orada mevcut bulunan kuruluşlar aracılığıyla (banka, şirket gibi) ya da doğrudan buralarda şirket kurularak faydalanılmaktadır. Vergi cennetlerinden aşağıda belirtilen amaçlar için faydalanılmaktadır.

3.1.5.3.1. Vergi Avantajları

Öncelikle vergisel avantajlar için bu ülkelerden yararlanılmaktadır. Bu ülkelerde ya hiç vergi yoktur ya da çok cüzdür. Dolayısıyla şirket merkezlerini ya da kazanç aktarımı yapılabilecek bir grup şirketini burada kurmak suretiyle orjin ülkede bulunan vergi yükümlülüklerini azaltabilir. Ancak bu noktada orjin ülkelerin vergi kaçırmaya nasıl bu kadar açık göz yumdukları akla gelebilecektir. Bu nedenle birçok gelişmiş ülke bu merkezlerden gelen fonların mükerrer vergilemeye tabi tutulacağına ilişkin düzenlemeler yaparak, sağlanan vergi avantajını hemen hemen bertaraf etmektedirler. Çoğu gelişmiş ülke, sınır-ötesi şirketler aracılığıyla kazanılan gelirleri, şirketin ortaklık yapısını dikkate alarak, aynen ülkedeki gibi vergiye tabi tutmakta, yine bu şirketlere aktarılan fonları aynı oranda dikkate almakta, kısacası bu şirketler ve bireyleri ülke içindeymiş gibi vergilendirmekte, hatta bu merkezleri vergiden kaçmak için kullanan şirketler hakkında Almanya, İngiltere gibi bazı ülkelerde kara liste tutulmaktadır. Anılan ülkelere, bu merkezlerin istismar edilmemesi, sadece ticari esaslar çerçevesinde işlemlerini yürütmede kolaylık sağlanması için değerlendirilmesi istenmektedir (Akar, 1997, s.98).

3.1.5.3.2. Yükümlülükleri Dolanmak

Vergi cenneti merkezlerin, özellikle banka kurularak kullanılmasının bir nedeni de, bankaların sürekliliğinin ve mali yapılarının sağlığını korumak için getirilmiş karşılık ayrılması, sermayenin ya da aktif toplamın belirli bir kısmını kredi olarak verilmesi gibi yükümlülüklerin bu yolla dolanılması imkanıdır. Örneğin, bir banka kendi ülkesindeki grup şirketine düzenlemeler nedeniyle veremediği krediyi bu yerlerde kurduğu banka aracılığıyla dolaylı olarak verebilmektedir (Akar, 1997, s.99).

3.1.5.3.3. Kara Paranın Aklanması

Vergi cenneti ülkelerde para aklama mevcut finansal kuruluşlar özellikle de bankalar aracılığıyla yapılmaktadır. Anılan ülkelerde kara paranın aklanması için çeşitli yöntemler kullanılmaktadır. Kullanılan ana yöntem, buraya ulaşan kara paranın sahibine kredi olarak geri dönmesidir. Kara paranın yasal gerekçe kazandırılarak aklandığı bu yöntemle loan-back denilmektedir (Akar, 1997, s.99).

3.1.5.4. Vergi Cennetlerini Kullanarak Vergiden Kaçma Yolları

Vergi cenneti ülkeler kullanılarak yapılan vergiden kaçma yollarının bazıları aşağıdaki gibidir (Bilici, 2004, s. 11). Bunlar:

- Vergi cenneti ülkeler ile yapılan ithalat ve ihracatta ithalat maliyetinin yüksek, ihracat bedelinin düşük gösterilmesi,
- Söz konusu ülkeler aracılığıyla yapılan hayali ihracat,
- Şirketlerin, vergi cennetindeki iştirak ve şubelerinden, giderleri fazla göstererek vergi matrahını azaltmak için, faiz, hizmet ve Ar-Ge faturası temin edilmesi,
- Suni transfer fiyatları yoluyla elde edilecek karlar ile şube ve iştirak karlarının vergi cenneti ülkelerdeki şirketlerde toplanması,
- Taşınmaz malların vergi cennetlerinde kurulan şirketin bilançosuna dahil edilmesi ve gemi taşımacılığı firmalarının vergi cenneti bir ülkede tescil ettirilmesi.

3.2. VERGİ İNCELEMESİ

Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde son derece önemli olan vergi incelemesi konusunda geçmiş yıllarda bazı değişiklikler yapılmış olsa da 01/08/2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6009 sayılı “Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ve 10/07/2011 tarih ve 27990 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 646 sayılı “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname” ile

oldukça önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu nedenle vergi incelemesini kısaca açıkladıktan sonra, 6009 sayılı kanunla ve esasen 646 sayılı KHK ile getirilen önemli değişiklikleri açıklamaya çalışacağız.

3.2.1. Vergi Denetimi ve Vergi İncelemesi

Vergi denetimi ve vergi incelemesi kavramları çoğu zaman birbirinin yerine kullanılsa da vergi incelemesi, vergi denetiminin en önemli aracıdır. Başka bir deyişle vergi denetimi aslında vergi incelemesini de içine alan çok daha geniş bir kavramdır. Bazı kaynaklarda her ne kadar vergi denetiminin vergi idaresinin merkez ve taşra teşkilatının iç denetime tabi tutulmasını yani teftişini de kapsadığı belirtilse de biz bu görüşe katılmıyoruz. Konuya ilişkin birçok kaynakta belirtildiği ve bizimde katıldığımız görüşe göre vergi denetimi; yoklama, bilgi isteme ve vergi incelemesi gibi yöntemlerle mükelleflerin vergi ile ilgili kurallara uygun davranıp davranmadıklarının idare tarafından kontrol edilmesidir.

Vergi denetimi, vergi yasaları ile vergiye tabi tutulan yükümlü ve işlemlerin tam olarak kavranabilmesi ve vergi idaresi ile yükümlülerin mevcut vergi siteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik olan ve vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümüdür (HUD, 2004, s.131).

Vergi denetimi yapısı itibariyle bir tür kamusal dış denetimdir. Bir başka deyişle, egemenliği elinde bulunduran devlet, kamu harcamalarını karşılamak üzere vergi veren yurttaşlarının vergisel ödevlerini yerine getirip getirmediğini; hesaplarının ve kayıtlarının doğruyu yansıtıp yansıtmadığını vergi denetimi yoluyla gerçekleştirir (Erol, 2010, s.32).

Kamu harcamalarını karşılamak üzere, kamu otoritesi kullanılarak karşılıksız olarak alınan vergilerin toplanmasında karşılaşılan hata ya da hilelerin önlenerek, vergilerin adil olarak toplanmasını sağlayan, yasalara uygun olarak ve yasalarca yetkilendirilen kişilerin belirli ilkelere göre yaptığı denetim türlerinden birisi de, vergi incelemesidir. Vergi incelemesi, beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla yükümlünün defter kayıtları, belgeleri ve envanteri üzerinde yapılan derinlemesine bir araştırmadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan; 2008, s.101).

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 saptanması olarak ifade edilebilir (GİB, 2007, s.8).

3.2.2. Vergi İncelemelerinin Amacı ve Vergi Güvenlik Müessesesi Olması

En önemli vergi güvenlik müessesesi olan vergi incelemesinin en temel amacı şüphesiz vergi kaçakçılığı ile mücadele ederek, ödenmesi gereken vergiyi güvence altına almaktır. Vergi incelemesi sayesinde mükellefler kendilerini vergi ile ilgili düzenlemelere uymak zorunda hissetmektedirler.

Vergi incelemeleriyle ilgili temel esaslar, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi İncelemeleri" başlıklı ikinci bölümünde 134-147'nci maddeler arasında düzenlenmiştir. Maksat başlıklı 134. maddede incelemenin amacı şu şekilde tanımlanmıştır:

"Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır."

Amaçlara ulaşmada kullanılan bilgilerin gerçek ve güvenilir olması her alanda hayati önem taşır. Dolayısıyla elde edilen bilgilerin yanlış, hatalı ya da hileli olması her zaman mümkündür. Özellikle bilginin taraflarının arasında karşılıklı çıkar çatışmasının olduğu durumlarda bu daha da belirgin olarak ortaya çıkmaktadır. Vergi ilişkisi de bu türden bir ilişkidir. Vergi kişilerin gelirini azalttığı için gönülsüz olarak yerine getirilen bir yükümlülüktür. Yükümlüler çıkarları doğrultusunda bilerek yanlış bildirimde bulunabilecekleri gibi istemeden de bu hataya düşebilirler. Her iki durumda da vergi idaresinin kendisine aktarılan bilginin güvenilirliğini sağlaması zorunludur. Bunun en etkili yolu ise vergi denetimidir (Tekin ve Çelikkaya, 2005, s.25).

İşleyen bir vergi incelemesi ile vergi kayıp ve kaçağı önlenir, kayıt dışı ekonomik faaliyetler engellenir, vergi mükellefin ödeme gücüne göre alınır ve vergi kanunlarının tam olarak uygulanması sağlanır (Demirci ve Kartal, 1999, s.41).

Bizim gibi gelişmekte olan ülkelerde devletin sosyal alana daha çok müdahalesi ile gelir ihtiyacı sürekli artmaktadır. Bu gelir ihtiyacı için devlet vergi oranlarını artırmak, vergi tabanını genişletmek veya vergi kayıp ve kaçaklarını ortadan kaldırmaya yönelik güvenlik tedbirleri uygulayabilir. Bunlardan ilk ikisi konjoktüre göre belirlenebilir ama kayıp ve kaçaklara yönelik her zaman başvurulabilecek bir yol olan vergi denetimi hem etkili hem de son derece önemli bir güvenlik müessesesidir.

Bir ülkede vergi sistemi ve vergi idaresinin işleyişi ne kadar mükemmel olursa olsun denetim, zaman içerisinde bozulması muhtemel olan sistemin işleyişini güvence altına alan ve maliye politikasına etkinlik kazandıran önemli bir güvenlik müessesesi ve beyan sisteminin olmazsa olmaz unsurlarından biridir (Aslan, 1997, s.3).

3.2.3. Vergi İncelemesine Yetkili Olanlar

Vergi Usul Kanunu'nun 135. maddesinde vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar belirtilmiştir. Madde metni aşağıdaki gibidir.

“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.”

İlin en büyük mal memuru, vergi dairesi müdürleri ve Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar vergi inceleme yetkisine sahip olsalar da esasen vergi incelemelerinin çok büyük bir kısmı Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından yapılmaktadır.

3.2.4. Vergi İncelemelerinde 6009 Sayılı Kanun İle Getirilen Yenilikler

6009 sayılı “Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile vergi incelemelerinde bazı önemli yenilikler getirilmiştir. Yapılan bu düzenlemelerin bazılarında 646 sayılı KHK ile revizyona gidilmiştir. Bu durumu da dikkate alarak aşağıda getirilen düzenlemelerin önemli olanları özetlenebilir:

-Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenlenemeyeceği hususu getirilmiştir.

Uygulama da vergi inceleme elemanları zaten vergi ile ilgili mevzuat hükümlerini dikkate almaktaydı; ancak bu düzenleme ile bağlayıcı olmayan hükümler de bağlayıcı hale getirilmiştir.

-Vergi incelemesine başlanıldığı hususunun bir tutanağa bağlanarak bir örneğinin nezdinde vergi incelemesi yapılana verilmesi; ayrıca, tutanağın bir örneğinin bağlı olduğu birime, diğer örneğinin de ilgili vergi dairesine gönderilmesi hususu getirilmiştir.

Daha önce vergi incelemesine başlandığına ilişkin herhangi bir tutanak tutulmuyordu. Aslında bu düzenleme vergi incelemelerine süre getirilmesiyle bağlantılıdır. Çünkü böylece incelemeye ne zaman başlandığı ve ne zamana kadar sonuçlandırılması gerektiği tespit edilebilecektir.

- İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemelerin bitirmeleri esası getirilmiştir. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde altı aya kadar ek süre talep edilebilecektir.

Bu düzenleme ile daha önceden inceleme elemanlarının elinde bulunan işleri ivedilik durumuna göre kendi içinde tasnif ederek belli bir sırada incelemesi bir nevi sınırlandırılmış, işe başlanılmasından itibaren belli bir süre içinde bitirilmesi zorunluluk haline getirilmiştir. Bu durumda inceleme elemanlarına dağıtılan inceleme görevlerinin nitelik ve sayı itibarıyla oldukça iyi planlanması gerektiği açıktır. Aksi takdirde süre sıkıntısından dolayı uygulamanın daha başında incelemeler için ek süre talep edilecek akabinde ise işler zamanında sonuçlandırılmayacaktır.

-Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların (kaçakçılık suçları) işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcılarının ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurların ise ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla

vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık aracılığıyla durumu Cumhuriyet başsavcılığına bildirmeleri hususu yeniden düzenlenmiştir.

Burada getirilen yenilik ise, kaçakçılık suçlarını Cumhuriyet başsavcılığına bildirme sürecine rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasının da eklenmiş olmasıdır.

-VUK'un 114. maddesinin ikinci fıkrası; matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasının, zamanaşımını durduracağı, duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam edeceği; ancak işlemeyen sürenin her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamayacağı şeklinde yeniden düzenlenmiştir.

Daha önceden de takdir komisyonuna matrah takdiri için başvuru zamanaşımını durduruyordu; ancak herhangi bir süre sınırlaması söz konusu değildi. Dolayısıyla gerek suiistimallerin önlenmesi gerekse Anayasa Mahkemesi'nin kararı* doğrultusunda sürenin bir yıldan uzun olamayacağı hükmü getirilmiştir.

Bunlardan başka mükelleflerin izahat talebi, elektronik ortamda tebliğ gibi başka bazı düzenlemeler yapılmış olsa da biz vergi incelemelerini doğrudan ilgilendiren değişikliklere değinmekle yetineceğiz. Vergi incelemeleri konusunda 6009 sayılı Kanun ile başlayan değişiklikler daha kapsamlı olarak 646 sayılı KHK ile devam etmiştir. 646 sayılı KHK ile yapı tamamen değiştirilmiştir. Çalışmamızın sonraki bölümlerinde yeni oluşturulan bu yapıyı açılmaya çalışacağız.

3.2.5. Vergi İncelemelerinde 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Getirilen Yapı

646 sayılı KHK'dan önce vergi incelemeleri esasen Maliye Bakanlığı bünyesinde bulunan Maliye Müfettişleri ve Hesap Uzmanları ile Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde bulunan Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri ile bunların muavinleri, yardımcıları ya da stajyerleri tarafından yapılmaktaydı. Maliye Müfettişleri ve Hesap Uzmanları Maliye Bakanlığı bünyesinde doğrudan bakana bağlı kurul şeklinde örgütlenmiş bulunmaktaydı. Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde bulunan Gelirler Kontrolörleri önce daire başkanlığı daha sonra ise Başkanlık şeklinde

* Anayasa Mahkemesi'nin 08.01.2010 tarih ve 27456 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan iptal kararı.

örgütlenmişti. Vergi Denetmenleri ise 29 ilde kurulan Vergi Dairesi Başkanlıklarında görev yapmaktaydı.

Görüleceği üzere 646 sayılı KHK'dan önce çok başlı, yapılanmaları birbirinden oldukça farklı denetim birimleri, aralarında hiçbir koordinasyon olmadan vergi incelemelerini gerçekleştirmeye çalışıyorlardı. Bu çok başlılık ve koordinasyonsuzluk zaten kayıt dışılık oranı oldukça yüksek olan ülkemize göre sayısı da az olan denetim elemanlarının verimsiz kullanılmasına neden oluyordu. Vergi Denetimlerini tek elden gerçekleştirmek ve etkin bir denetim sistemi kurmak amacıyla 646 sayılı KHK ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur.

3.2.6. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı

01/08/2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6009 sayılı Kanun ile vergi denetiminde başlayan dönüşüm süreci, 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile vergi inceleme yetkisi bulunan tüm Bakanlık denetim elemanlarının tek çatı altına toplanarak iş bölümü ve uzmanlaşmaya dayalı ve vergi denetiminin tek bir merkezden yönetildiği Vergi Denetim Kurulunun kurulması ile devam etmiştir (VDK, 2012, s.12).

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 oluşmaktadır. Kurulda halihazırda bir başkan ve altı başkan yardımcısı bulunmaktadır. Kurula verilen görevlerin uzmanlaşma ve işbölümüne dayalı olarak yerine getirilmesi için, doğrudan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına bağlı olarak aşağıda belirtilen grup başkanlıkları kurulmuştur. Bunlar:

- 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.

Bu grup başkanlıklarından Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı (İstanbul'da 3 Ankara'da 2 olmak üzere toplam 32 adet), 29 ilde*; Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı ile Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı, İstanbul, Ankara ve İzmir'de ve Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı ise İstanbul ve Ankara'da kurulmuştur. Vergi Müfettişlerinin gruplar arası dağılımı aşağıdaki gibidir.

Tablo-1: Vergi Müfettişlerinin Gruplar İtibarıyla Dağılımı

Grubu	Vergi Başmüfettişi	Vergi Müfettişi	Vergi Müfettiş Yardımcısı		
			Yetkili	Yetkisiz	Toplam
Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları					
Ankara	141	95	39	77	116
İstanbul	129	76	77	31	108
İzmir	38	19	7	-	7
Organize Vergi Kaçakçılığı İle Mücadele Grup Başkanlıkları					
Ankara	20	5	-	-	-
İstanbul	24	24	-	-	-
Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlıkları					
Ankara	14	11	-	-	-
İstanbul	14	12	-	-	-
İzmir	14	6	-	-	-
Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları					
Adana	1	62	14	52	66
Anadolu	-	95	10	64	74
Ankara	1	127	24	89	113
Antalya	-	102	24	49	73
Aydın	-	40	1	-	1
Balıkesir	-	47	1	10	11
Başkent	-	160	25	112	137
Boğaziçi	1	215	26	156	182
Bursa	1	97	20	57	77

* Bu iller: İstanbul, Ankara, İzmir, Adana, Bursa, Antalya, Kocaeli, Kayseri, Eskişehir, Konya, Sakarya, Denizli, Manisa, Aydın, Muğla, Balıkesir, Hatay, Mersin, Samsun, Trabzon, Zonguldak, Gaziantep, Malatya, Kahramanmaraş, Erzurum, Tekirdağ, Edirne, Diyarbakır ve Şanlıurfa'dır.

Denizli	-	49	2	21	23
Diyarbakır	-	30	8	12	20
Edirne	-	19	-	-	-
Erzurum	-	30	14	14	28
Eskişehir	-	64	-	34	34
Gaziantep	-	48	2	32	34
Hatay	-	26	8	17	25
İzmir	1	142	44	123	167
Kahramanmaraş	-	27	2	8	10
Kayseri	-	47	3	28	31
Kocaeli	-	66	15	35	50
Konya	1	64	18	24	42
Malatya	-	32	-	18	18
Manisa	-	31	1	12	13
Marmara	1	300	36	255	291
Mersin	-	42	3	15	18
Muğla	-	32	-	-	-
Sakarya	-	42	1	20	21
Samsun	-	53	-	14	14
Şanlıurfa	-	15	9	6	15
Tekirdağ	-	26	-	9	9
Trabzon	-	30	4	14	18
Zonguldak	-	29	-	5	5
TOPLAM	401	2.437	438	1.413	1.851

(Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2012 Genel Çalışma Planı, s.64.)

Kurulda yukarıdaki tabloya göre Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı toplamı 4689 olarak gözükse de bunlardan bir kısmının idari görevlendirme, henüz yetki alınmamış olması, yurtdışında bulunma gibi bazı nedenlerle faal işgücünün içinde bulunmamasından dolayı aktif çalışan müfettiş sayısı 2728'dir ve gruplar arası dağılımı aşağıdaki tablodaki gibidir.

Tablo-2: Vergi Denetim Kurulu Aktif İşgücü Durumu

Grubu	Vergi Başmüfettişi	Vergi Müfettişi	Vergi Müfettiş Yardımcısı
Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları			
Ankara	112	64	39
İstanbul	89	60	77
İzmir	29	16	7
Organize Vergi Kaçakçılığı İle Mücadele Grup Başkanlıkları			
Ankara	15	4	-
İstanbul	20	20	-
Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlıkları			
Ankara	10	9	-
İstanbul	11	8	-
İzmir	8	6	-
Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları			
Adana	-	50	14
Anadolu	-	85	10
Ankara	-	97	24
Antalya	-	84	24
Aydın	-	35	1
Balıkesir	-	39	1
Başkent	-	127	25
Boğaziçi	-	200	26
Bursa	-	85	20
Denizli	-	40	2
Diyarbakır	-	15	8
Edirne	-	13	0
Erzurum	-	25	14
Eskişehir	-	54	0
Gaziantep	-	39	2
Hatay	-	18	8
İzmir	-	126	44
Kahramanmaraş	-	20	2
Kayseri	-	34	3
Kocaeli	-	56	15

Konya	-	49	18
Malatya	-	27	0
Manisa	-	26	1
Marmara	-	263	36
Mersin	-	35	3
Muğla	-	25	0
Sakarya	-	35	1
Samsun	-	43	0
Şanlıurfa	-	11	0
Tekirdağ	-	16	0
Trabzon	-	22	4
Zonguldak	-	24	0
TOPLAM	294	2.005	429

(Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2012 Genel Çalışma Planı, s.65.)

3.2.7. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Görev ve Yetkileri ile Hedefleri

Kurulun görev ve yetkileri 646 sayılı KHK'da belirtildiği üzere şunlardır:

- a) 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak.
- b) Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak "Risk Analiz Sistemi" üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek.
- c) Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikâyetleri değerlendirmek.
- ç) Vergi incelemelerinde Gelir İdaresi Başkanlığı ile gerekli eşgüdümü ve işbirliğini sağlamak.
- d) İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak.
- e) Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek.

- f) Vergi Müfettişlerinin mesleki yeterlik ve yetkinliklerinin sağlanması ve artırılması için gerekli çalışmaları yapmak, bu amaca katkı sağlamak üzere “Kalite Güvence Sistemini” geliştirerek uygulamak.
- g) Performans Değerlendirme Sistemi oluşturmak ve Vergi Müfettişlerinin performansını bu sisteme göre değerlendirmek.
- ę) Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve nlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak.
- h) Vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak.
- ı) Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruştırmaları yapmak.
- i) Bakan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak.

2012 Yılı Genel alışma Planına göre Kurul’un hedefleri şu şekildedir:

Kayıt dışı ekonomiyle mücadele ve vergi tabanının genişletilmesi Kurulun başlıca hedefleri arasındadır. Bu mücadeleden amaç, esas itibari ile Vergi Usul Kanunu'nun İkinci Kitabında yer alan bildirimler, defter tutma ve işlemlerin kayıt altına alınması, belge düzeni ve ibraz gibi yükümlülüklerin tam olarak yerine getirilmesi ve böylelikle kayıt dışı işlemlerin kavranarak vergi kayıp ve kaçağının önlenmesidir (VDK, 2012, s.7).

Vergi Müfettişlerinin sayısı artırılarak denetim kapasitesi güçlendirilirken, elektronik denetime de ağırlık verilerek daha fazla mükellef ve konu hakkında inceleme yapılacaktır. Kamu kurum ve kuruluşlarından gelen bilgiler değerlendirilerek, resmi kayıtlara girmekle birlikte vergilendirilmemiş ya da eksik vergilendirilmiş kazanç ve işlemlerin vergilendirilmesi sağlanacaktır (VDK, 2012, s.8).

3.2.8. Risk Analiz Sistemi

178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname’nin 20’nci maddesiyle Vergi Denetim Kuruluna verilen; “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” ile “Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak” görevleri Kurul bünyesinde oluşturulmuş Risk Analiz Merkezi tarafından yerine getirilecektir. Risk Analiz Merkezinin temel görevi, vergi incelemesine konu olacak riskli mükellefler ile işlemlerin objektif kriterlerle belirlenmesi olacaktır (VDK, 2012, s.11)

Vergi Denetim Kurulu, vergi denetimlerini objektif, risk analizine dayalı, gelir politikası başta olmak üzere makroekonomik hedeflere uyumlu olarak gerçekleştirecektir. Kurul, vergi denetimlerinde verimlilik, etkinlik ve uzmanlaşmayı esas almak suretiyle vergi denetim kapasitesinin güçlendirilmesini, kalitesinin ve verimliliğinin artırılmasını amaçlamaktadır (VDK, 2012, s.5)

Kurulun amaç ve hedeflerini gerçekleştirebilmesi amacıyla bünyesinde oluşturulan Risk Analiz Sisteminde; her türlü bilgi, veri ve istatistik kullanılarak mükelleflerin faaliyetleri gruplar ve sektörler itibarıyla analiz edilmekte, mukayeseler yapılmakta ve bu suretle risk alanları tespit edilmektedir. Risk analiz sisteminde, mükellefler tarafından sunulan bilgi ve belgelerden başka finans kuruluşlarından, mükellefle iş ilişkisi olanlardan, Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK), Tapu İdaresi, Gümrük İdaresi gibi kamu kurum ve kuruluşlarından ve diğer her türlü kaynaktan alınan bilgiler derlenerek analize tabi tutulmaktadır.

Halen geliştirilmekte ve kapasitesi artırılmakta olan risk analiz sistemi kullanılarak yapılan analiz ve mukayeseler neticesinde riskli sektörler ve mükellefler ile risk alanları ve dereceleri objektif olarak belirlenebilmektedir. İlerleyen zamanlarda, incelenecek konu ve mükellefler, risk alanları ve risk dereceleri dikkate alınarak seçilecek ve böylece Kurul elindeki aktif işgücünü daha etkin kullanabilecektir. Sisteme, halen projeler ve programlar entegre edilmektedir. Bunlardan bazıları aşağıda kısaca açıklanacaktır.

Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Projesi (MERAK): MERAK, genel anlamda vergi mükelleflerinin ilgili grup ve sektörler içinde davranışsal ve yapısal olarak uyumsuzluklarını saptamak amacı ile oluşturulmuş matematiksel ve istatistiksel bir

modeldir. Modele göre, risk ölçütleri dikkate alınarak büyüklüğüne göre konumlandırılan mükelleflerin referans büyüklüklerden sapma derecesi risk olarak tanımlanmaktadır. Belirlenen mükelleflerin tümü aynı ölçütler bakımından değerlendirmeye tabi tutulduğundan model, objektif ve bilimsel temele dayanmaktadır.

Çalışmalar sürecinde, Vergi Müfettişlerinin fiili vergi incelemeleri sonucunda edindikleri tecrübeler, risk analiz merkezince senaryolara dönüştürülmesi ve bu şekilde, model çıktılarının zenginleştirilmesi ve isabet oranının artırılması öngörülmektedir.

Model içerisinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı riskinin belirlenmesi noktasında ayrı bir proje yürütülmekte ve bu kapsamda analize tabi tutulan kişilerin "ilişkili kişi" müessesesi kapsamında analizi ve işlemin emsal fiyata uygun olup olmadığının araştırılması planlanmaktadır.

Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP): SARP, sahte belge düzenleme fiili ile ilişkili olabilecek mükellefleri tespit amacıyla geliştirilmiş bir programdır. Türkiye genelindeki bütün Katma Değer Vergisi (KDV) mükellefleri, program tarafından her ay belirli kriterlere göre puanlamaya tabi tutulmakta ve riskli mükellefler tespit edilmektedir.

Risk Analiz Merkezinde çalışan uzman personel ile mükellef davranışları analiz edilerek, programın dinamik bir şekilde vergi kaçakçılığındaki yeni yöntemleri de kapsayacak şekilde sürekli güncel tutulmaktadır. SARP Programına bağlı olarak çalışan yardımcı mahiyetteki bazı programlar ile sahte belge düzenleyen ve/veya kullanan mükellefler arasındaki organik ilişkilerin ortaya konulmasına ve bu fiilleri organize bir şekilde yürüten organizasyonların tespitine yönelik çalışmalar yapılmaya başlanmıştır.

3.2.9. Performans Değerlendirme Sistemi

646 sayılı KHK ile getirilen en önemli yeniliklerden birisi de Vergi Müfettişleri için uygulanacak olan performans değerlendirme sistemidir. Anılan Kanun Hükmünde Kararname'de performans değerlendirme sistemi aşağıdaki şekilde tanımlanmış ve performans değerlendirme sisteminin oluşturulması ve yönetimine ilişkin usul ve esasların yönetmelikle düzenleneceği belirtilmiştir.

“Performans değerlendirme sistemi, Vergi Müfettişlerinin mesleki yeterlik ve yetkinliklerinin objektif, nesnel ve mukayeseli bir şekilde değerlendirilmesi için görev yaptıkları süre içindeki sınavlarda elde ettikleri başarı derecesi, grup başkanlarının Vergi Müfettişlerinin iş performansına ilişkin değerlendirmeleri, düzenledikleri vergi inceleme raporları hakkında rapor değerlendirme komisyonları tarafından yapılan değerlendirmeler, düzenledikleri diğer inceleme, araştırma, görüş, denetim ve soruşturma raporları hakkında yapılan değerlendirmeler, lisansüstü eğitim düzeyleri ve benzeri kriterler esas alınarak oluşturulur. Vergi Müfettişlerinin performans değerlendirmesi takvim yılı itibarıyla yapılır.”

30/12/2011 tarihli ve 28158 sayılı 3'üncü Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan “Vergi Denetim Kurulu Performans Değerlendirme Sistemi Yönetmeliği” ile Vergi Müfettişlerinin mesleki yeterlik ve yetkinliklerinin objektif, nesnel ve mukayeseli bir şekilde değerlendirilmesi için “Performans Değerlendirme Sistemi” oluşturulmuştur. Performans değerlendirme sonuçlarına göre başarılı sayılabilmek için, genel performans değerlendirme puanlarının 100 tam puan üzerinden en az 70 puan olması gerekmektedir. Performans Değerlendirme Sistemi ile Vergi Müfettişlerinin çalışmalarında başarı ve yüksek performansı teşvik edilmekte, Vergi Müfettişlerinin mesleki yetkinlikleri ve iş verimliliklerinin yükseltilmesi amaçlanmaktadır (VDK, 2012, s.6-7).

31.10 2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” ile, birinci sınıf tüccarlar gruplara ayrılmıştır. Anılan maddede:

Birinci sınıf tüccarlar, vergi incelemesine tabi tutulma bakımından yıllık iş hacimleri, aktif ve öz sermaye büyüklükleri esas alınarak gruplara ayrılmaktadırlar. Bunlar:

Birinci Grup: Yıllık iş hacmi 50.000.000 TL, aktif büyüklüğü 40.000.000 TL veya öz sermaye büyüklüğü 15.000.000 TL'nin üzerinde olanlar ile bu tutarlara bakılmaksızın bankalar, sigorta şirketleri, finansal kiralama şirketleri, faktoring ve finansman şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile bireysel emeklilik veya sermaye piyasası faaliyetlerinde bulunmak veya 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanununda

yer alan faaliyet konularından en az birini yürütmek üzere kurulan kuruluşlar ve finansal holding şirketleri,

İkinci Grup: Birinci Grup dışında kalanları nitelemektedir.

Belirtilen tutarların, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle yeniden tespit edileceği, bu şekilde hesaplanan tutarların %5'ini aşmayan kesirlerin dikkate alınmayacağı Maliye Bakanlığı'nın, bu şekilde tespit edilen tutarları %300'üne kadar artırmaya veya %50'sine kadar indirmeye yetkili olduğu belirtilmiştir.

Anılan yönetmeliğin "Çalışmaların Puanlandırılması" başlıklı 20. maddesine göre Vergi Müfettişleri ve yetkili Vergi Müfettiş Yardımcıları yukarıda açıklanan "Birinci Grup" mükellefler nezdinde yaptıkları vergi incelemelerinde bitirdikleri her tam inceleme başına 20, her sınırlı inceleme başına ise 10 puan alacaklardır. "İkinci Grup" yani birinci grup mükellefler dışında kalan diğer mükellefler nezdinde yaptıkları vergi incelemelerinde bitirdikleri her tam inceleme başına 4, her sınırlı inceleme başına ise 2 puan alacaklardır.

Performans değerlendirme sisteminde esas itibarıyla bitirilen vergi incelemeleri önemli olsa da yani ağırlıklı olarak vergi incelemelerinden puan alınacak olsa da, bunun yanında yeterlik sınav puanı, rapor değerlendirme komisyonunun raporlar için yaptığı değerlendirmeler, grup başkanının yaptığı değerlendirme, vergi inceleme raporu dışında yazılan diğer raporlar ve yapılan diğer işler, uzlaşma veya sınav komisyonlarında görev alma, başkanlığın izni ile konferans veya toplantılara konuşmacı olarak katılma, kitap veya makale yazma, yüksek lisans-doktora programlarının tamamlanması gibi hususlardan da puan alınacaktır.

Performans Değerlendirme Sistemi Yönetmeliğine göre, Vergi Müfettişleri veya Vergi Müfettiş Yardımcılarının, yapılan performans değerlendirme sonuçlarına göre başarılı sayılabilmesi için, genel performans değerlendirme puanlarının 100 tam puan üzerinden en az 70 puan olması gerekmektedir. Performans Değerlendirme Sistemine göre başarılı olunması ya da yüksek puanların alınması şimdilik; Vergi Başmüfettişliğine atanmada, A Grubundan diğer gruplara geçişte (B,C ve Ç Grupları) ve A Grubunda görevlendirilen Vergi Müfettişleri için yer değiştirme taleplerinde önem arz edecektir.

Ancak; zamanla “Performans Değerlendirme Sistemi” revize edilip eksiklikleri giderilerek daha objektif bir değerlendirme yapılabilir hale getirildiği zaman Vergi Müfettişlerine ilişkin birçok konuda dikkate alınması mümkün olabilecektir. Performans Değerlendirme Sisteminin eksiklikleri, bununla ilgili yapılabilecekler gibi konular çalışmamızla doğrudan ilgisi bulunmaması ve ayrı bir çalışma gerektirmesi sebebiyle irdelenmeyecektir.

3.2.10. Yapılamayacak İşler ve Görevlendirme Yasağı

Yine 646 sayılı KHK ile getirilen önemli yeniliklerden birisi de Vergi Müfettişlerinin görevden ayrıldıktan sonra belli bir süre için yapamayacağı işlere ve bağımsız çalışmalarına katkıda bulunarak verimsiz işlere boğulmalarını engellemek üzere başka birimlerce görevlendirilemeyeceğine ilişkindir. İlgili KHK’da “Yapılamayacak İşler” ve “Görevlendirme Yasağına” ilişkin hükümler şu şekildedir:

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

Görevlendirme Yasağı: Kamu kurum ve kuruluşları kendi görev alanlarına giren konularla ilgili araştırma, inceleme, soruşturma, kontrol, tetkik, tahkik, denetim ve benzeri işler için Vergi Müfettişlerinin görevlendirilmesini talep edemez.

3.2.11. Vergi İnceleme Süreci

31.10 2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” ile, inceleme esnasında uyulacak usul ve esaslar mükellef haklarını da gözetecek şekilde düzenlenmiştir.

Yönetmelikte mükelleflerin risk analizi neticesinde riskli bulunmasa, haklarında ihbar veya şikâyet olmasa dahi incelemeye alınabileceği belirtildikten sonra 5. maddesinde inceleme sırasında uyulacak temel ilkeler belirtilmiştir.

a) Yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğini, mükellefin hak ve hukukunu da gözetmek suretiyle denetlemek.

b) Kanun hükümlerini uygularken kamu hak ve hukukunun korunmasında gerekli özeni göstermek.

c) Mükelleflere ve diğer şahıslara karşı nazik, ölçülü ve mesleki saygınlığın gerektirdiği şekilde tutarlı davranmak.

ç) Mensubu oldukları kurumun amaçlarına ve misyonuna uygun davranmak, mesleğin gerektirdiği itibar ve güvene layık olunduğunu davranışlarıyla da göstermek.

d) Görevin yerine getirilmesinde sürekli gelişimi, saydamlığı, tarafsızlığı, dürüstlüğü, kamu yararını gözetmeyi, hesap verilebilirliği ve öngörülebilirliği esas almak.

e) Tüm eylem ve işlemlerde yasallık, adalet ve dürüstlük ilkeleri doğrultusunda hareket etmek, tarafsızlıklarını engelleyecek herhangi bir etkiye izin vermemek.

f) Amacın, ödenmesi gereken vergi tutarını doğru olarak tespit etmek olduğunu daima göz önünde bulundurmak ve bu çerçevede inceleme sonucunda, gerekmesi halinde, mükellef lehine düzeltmelerin de yapılmasını sağlamak.

g) Görevlerini, unvanlarını ve yetkilerini kullanarak kendileri, yakınları veya üçüncü kişiler lehine menfaat sağlamamak.

ğ) Başkanlıkça belirlenen diğer ilke ve standartlara da bağlı kalmak.

Anılan yönetmelikte, inceleme görevinin verilmesinden itibaren, haklı bir mazeret bulunmaması halinde en geç on gün içinde işe başlanacağı ve en geç otuz gün içinde de incelemeye başlanacağı; ayrıca, incelemeye tabi olan nezdinde “İncelemeye Başlama

Tutanağı” düzenleneceği belirtilmiştir. Yine aynı yönetmelikte mükelleften defter ve belgelerin alınması ve geri teslimi sırasında da tutanak düzenleneceği belirtilmiştir.

Yine aynı yönetmeliğin 23. maddesinde incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, **tam inceleme** yapılması halinde en fazla bir yıl, **sınırlı inceleme** yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemenin bitirilmesi gerektiği, bitirilemeyeceğinin anlaşılması halinde inceleme elemanının talebi üzerine altı aya kadar ek süre verileceği ve bu durumun nezdinde inceleme yapılan mükellefe bildirileceği belirtilmiştir.

Burada belirtilen tam ve sınırlı incelemeler yönetmelikte şu şekilde açıklanmıştır:

Tam inceleme: Bir mükellef hakkında, bir veya birden fazla vergi türü itibarıyla bir veya daha fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde, yapılan vergi incelemesini,

Sınırlı inceleme: Tam inceleme dışında kalan vergi incelemesini ifade eder.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar gerek görmeleri halinde yazılacak raporlara veri teşkil edecek şekilde, ilgilinin varsa itiraz ve mülhazaları da dikkate alarak, vergilendirme ile ilgili olayları ve hesap durumlarını bir tutanak ile tespit ederler. Sonrasında inceleme elemanı gerekli raporları yazar ve yazılan raporları ilgili rapor değerlendirme komisyonuna gönderilmek üzere ilgili birime gönderir. Rapor değerlendirme komisyonu tarafından mevzuata uygun bulunan raporlar ilgili vergi dairesine iletmek üzere ilgili birime gönderilir.

Sürecin buradan sonraki kısmı, mükellefin “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma” talebine, uzlaşmanın vaki olup olmamasına, tarhiyatlara ve dayanağı vergi inceleme raporlarına karşı mükellef tarafından vergi mahkemesinde dava açılıp açılmadığına, açılan davanın sonucuna ve mükellef ya da idare tarafından temyizine bağlı olarak işleyecek ve tamamlanacaktır.

3.2.12. Rapor Değerlendirme Komisyonları

Vergi Usul Kanunu’nun 140. maddesinde yer alan Rapor Değerlendirme Komisyonları ile ilgili düzenleme esasen 6009 sayılı Kanunla getirilmiş sonrasında ise 646 sayılı KHK ile revizyona uğramıştır. Düzenlemenin son hali aşağıdaki gibidir.

“Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Mfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanla komisyon arasında uyuzmazlık oluşması halinde uyuzmazlığa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat nerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde bir Başkan Yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler.

...

Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları yaptıkları değerlendirme sırasında, verilmiş bir özelgenin 369 uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında olduğu kanaatine varmaları halinde, söz konusu zelge, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonundan  ye ile 413 üncü maddeye göre oluşturulan komisyondan iki üyenin katılımıyla oluşturulacak beş kişilik bir komisyon tarafından değerlendirilir. Bu komisyonca verilen kararlar, ilgili rapor değerlendirme komisyonu ile incelemeye yetkili olanı bağlar.”

31.10 2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle alışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” ile komisyonların çalışmasına ilişkin usul ve esaslara yer verilmiştir. Bu yönetmelikte göze çarpan en önemli hususlardan birisi 16. maddede düzenlenen, raporu yazan Vergi Müfettişi ile Rapor Değerlendirme Komisyonunun rapor konusunda uyuzamaması halinde, raporun değerlendirmek üzere Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu’na gönderilmesini düzenleyen “Olumsuz Değerlendirme” durumu; bir diğeri ise, “Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu” kararlarının, ilgili rapor değerlendirme komisyonu

ile vergi incelemesi yapmaya yetkili olanları bağlayacağı ve komisyon tarafından, bir özelgenin Kanununun 369 uncu maddesinin birinci fıkrası kapsamında olduğu sonucuna varılırsa, söz konusu özelgenin, Komisyon kararı dikkate alınarak değiştirileceğidir.

Düzenlemelerden önce de yazılan raporlar kıdemli bir denetim elemanı tarafından kontrol ediliyordu; ancak bu düzenlemeler ile hem raporların bir komisyon tarafından neler yönünden değerlendirileceği hem de bir uyuşmazlık halinde ne yapılacağı konusu açıklığa kavuşturularak yasal hale getirilmiş bulunmaktadır.

3.2.13. Vergi Kayıp-Kaçığıyla Mücadele ve Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2011–2013)

Vergi Denetim Kurulu 2012 Yılı Genel Çalışma Planında, 22/02/2010 tarih ve 27501 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan ve 2010/56 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kabul edilen “Saydamlığın Artırılması ve Yolsuzlukla Mücadelenin Güçlendirilmesi Eylem Planı” kapsamında sorumlu veya ilgili olduğu tedbirlere ilişkin çalışmalara katkı vereceğini beyan etmiştir.

Rekabeti engelleyerek ekonomik büyümeyi yavaşlatan, vergi gelirlerini azaltan, gelir dağılımını bozarak yoksulluğu artıran, kamu kaynaklarının israf edilmesine yol açan, kamu kurumlarına, yöneticilerine ve adalet sistemine duyulan güveni zedeleyen ve toplumda ahlakî bozulmaya neden olan yolsuzlukla etkin bir şekilde mücadele edilecektir (VDK, 2012, s.10).

Ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınarak vergilendirilmesi ve bu ekonomik büyüklüğün vergi, istihdam ve millî gelir boyutlarıyla da kavranmasına yönelik olarak hazırlanan “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2011–2013)” 21/12/2011 tarih ve 28149 sayılı Resmî Gazete’de 2011/21 sayılı Başbakanlık Genelgesi olarak yayımlanmıştır.

Söz konusu Planda yer alan 47 Eylem, mükelleflerin gönüllü uyumunun artırılması, denetim kapasitesinin güçlendirilmesi, yaptırımların caydırıcılığının artırılması, veri tabanı paylaşımı ve toplumsal farkındalığın artırılması şeklinde beş ana amaç çerçevesinde belirlenmiştir.

Eylem Planında, Vergi Denetim Kurulu, 1 ve 34 numaralı eylemlere ilişkin sorumlu kuruluş olarak belirlenmiştir.

1 numaralı eylem gereğince, 2013 yılı sonuna kadar “Mükellef Risk Yönetimi Projesi” nin tamamlanması ve vergi daireleri tarafından gerçekleştirilen işlemlerin bu projeye bağlı olarak yürütülmesi öngörülmektedir.

Vergi Denetim Kurulu ile Gelir İdaresi Başkanlığı'nın müştereken sorumlu olduğu 34 numaralı eylem gereğince de 2013 yılı sonuna kadar akaryakıt istasyonlarındaki satış verilerinin çevrimiçi olarak Gelir İdaresi Başkanlığına gönderilmesi için gerekli sistemin oluşturulması öngörülmektedir.

Ayrıca, “Tütün ve Tütün Mamulleri Kaçakçılığı ile Mücadele Eylem Planı (2011-2013)” çerçevesinde; suçun önlenmesi, vergi kaybının azaltılması ve tütün-tütün mamulleri piyasasının kontrol altında tutulması, tütün ve tütün mamulleri kaçakçılığında elde edilen suç gelirlerinin ve bu gelirlerin terör örgütlerinin finansmanında kullanımının tespitine ve engellenmesine yönelik çalışmaların yapılması, tütün ve tütün mamulleri kaçakçılığında kullanılan paravan firmaların ortaya çıkarılması, finansman kaynaklarının tespiti gibi konularda Vergi Denetim Kurulu diğer bazı kuruluşlarla birlikte sorumlu kuruluş olarak belirlenmiştir.

Vergi Denetim Kurulu, vergi kayıp ve kaçağı ile mücadele kapsamında esas itibariyle ilgili grup başkanlıklarında görevli müfettişlerce olmak üzere Vergi Müfettişlerince yapılacakları belirlemiştir (VDK, 2012, s.13-15).

Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıklarında görevli Vergi Müfettişleri tarafından yapılacaklar:

- Mükelleflerin Vergi Usul Kanunu'nun İkinci Kitabında yer alan ödevlere uyumunun tam olarak sağlanması yönünde çalışmalar yapmak,
- Vergi kayıp ve kaçağına neden olabilecek riskli alanlar ile risk unsurlarının tespiti yönünde araştırmalar yapmak ve bu kapsamda Başkanlığın bilgisi dâhilinde Bakanlığın ilgili veri tabanı ve ambarlarından yararlanmak,
- Vergi kayıp ve kaçağının önlenmesine ilişkin olarak mevzuat ve uygulamaya yönelik öneri geliştirme çalışmaları yapmak, raporlar hazırlamak,

- Organize ve sistematik vergi kayıp ve kaçığına neden olan alanlara ilişkin inceleme yöntem ve teknikleri geliştirme faaliyetlerinde bulunmak, bu amaçla rehberler ve inceleme rapor örnekleri hazırlamak,
- Vergi inceleme raporları ve vergi suçu raporları üzerinde yapacağı çalışmalarla vergi kaçırma türleri ve bunlarla mücadele yöntemleri konusunda tipoloji raporları oluşturmak,
- Vergisel boyutu da bulunan kaçakçılıkla mücadele alanında ilgili kamu kurum ve kuruluşlarıyla yakın işbirliği içinde olmak,
- Alanı ile ilgili eğitim, konferans, sempozyum taleplerinden Başkanlıkça uygun görülenleri karşılamak,
- Yukarıda belirtilen görev alanları ile ilgili strateji belgeleri, eylem planları ile yurtiçi ve yurtdışı gelişme ve toplantıları yakından takip etmek, Başkanlıkça belirlenen görevlendirmeler kapsamında bunlara katkıda bulunmak,
- Başkanlıkça uygun görülmesi durumunda ciddi organize vergi kaçakçılığı olayları ile ilgili inceleme faaliyetlerini yürütmek veya bu konuda gerekli koordinasyonu sağlamak,

Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığında görevli Vergi Müfettişlerince ise;

- 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 konularının,
- Çok uluslu şirketlerin vergisel yükümlülüklerini en aza indirmek adına yaptıkları işlemlerin,
- Mükelleflerin ortaklarından veya ortakları ile ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı yollardan temin ederek işletmede kullandıkları borçların,
- 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 çalışmaların,
- Vergi kaybının önlenmesi maksadıyla vergi planlaması ve vergi erteleme yöntemlerinin,

- Vergi sistemimizde vergi kaçırma ve/veya vergiden kaçınmada kullanılan ilişkili kişilerle yapılan işlemlerin,
- “Vergi Cennetleri” olarak nitelendirilen ülkelerde yerleşik kişilere çeşitli adlar altında yapılan ödemelerin,

araştırılacağı ve gereken vergi incelemelerinin yapılacağı belirtilmiştir.

Vergi Denetim Kurulunun faaliyetlerinin etkin ve verimli bir şekilde sürdürülmesi için bilgi ve iletişim teknolojilerinden mümkün olan en üst seviyede faydalanılabilmesi amacıyla fonksiyonel bir denetim bilgi sisteminin hayata geçirilmesi ve geliştirilmesine yönelik olarak, bünyesinde e-teftiş, e-denetim, e-inceleme ve benzeri bileşenlerin bulunduğu Vergi Denetim Kurulu Denetim Bilgi Sistemi (VDK DEBİS) geliştirilmeye devam etmekte olup, bu kapsamda Vergi Denetim Kurulu Bilgi Sistemi (VDK BİS) devreye alınmış bulunmaktadır.

Nispeten az sayıda mükellefi bulunan, toplam vergi gelirleri içerisindeki payı yüksek olan ve tek aşamada alınan Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) ile ilgili vergilendirme süreçlerinin takibi büyük önem arz etmektedir. Bu amaçla, VDK DEBİS kapsamında bir “ÖTV Takip Sistemi” kurulacaktır. Sistem, ÖTV mükelleflerinin çeşitli kurumlara verdiği bildirimler, beyannameler ve çeşitli bilgilerin tek merkezde toplanarak bunların kıyaslanması ve çapraz kontrollerinin yapılması suretiyle vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini amaçlayacaktır (VDK, 2012, s.19).

2012 Yılı Genel Çalışma Planında belirtildiği üzere; Vergi Denetim Kurulu, büyük ölçüde vergi kaybına neden olan, ticari hayatı ve Kurulun iş planlamalarını olumsuz etkileyen “Sahte Belge Düzenleme” ve “Sahte Belge Kullanma” içerikli incelemelere etkin çözüm üretilmesi amacıyla söz konusu mükelleflerin tespiti ve uygulanacak yasal yaptırımların belirlenmesine yönelik bir çalışma grubu oluşturmuştur.

SONUÇ

Vergi, devletin sahip olduğu ve vazgeçemeyeceği en önemli gelir kaynağıdır. Anayasanın gereği olarak toplumun ihtiyacını karşılamaya yönelik temel hizmetlerin görölmesi ve sosyal devlet ilkesinin gereği gibi yerine getirilmesi için devletin vergi gelirlerine önemli derecede ihtiyacı bulunmakta olup, vergi ödemek zorunda olanların da bu görevlerini gereği gibi yerine getirmesi önem arz etmektedir.

Vergi, mükellefler tarafından hazineye gönüllü olarak aktarılan bir para değildir. Çünkü vergi kişiler açısından harcanabilir geliri, kurumlar açısından ise karı azaltmaktadır. Bu nedenle her toplumda az veya çok vergiye karşı bir direnç oluşmuş ve mükellefler fazla vergi vermek istememişlerdir. Böyle bir ortamda bir tarafta kamusal hizmetleri yerine getirebilmek için daha fazla vergi almak isteyen devlet ile diğer tarafta karlarını artırmak için daha az vergi vermek isteyen mükellefler arasında sürekli bir mücadele yaşanmıştır. Bu nedenle verginin özünde, sınırları mevcut yasalarla belirlenmiş zor alım vardır.

Çağdaş vergi sistemlerinde olduğu gibi bizim ölkemizde de vergilerin önemli bir bölümü mükelleflerin kendi beyanlarına dayanmaktadır. Mükellefin ödeyeceği vergiyi bizzat kendisinin tayin ve tespit ettiği beyan sisteminde gelirin hiç beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi sonucunda vergi kayıpları ortaya çıkmaktadır.

İşletmeler karlarını azaltan önemli bir unsur olan vergiyi en aza indirmek isteyebilirler. Bu nedenle vergi yükünden tamamen kurtulmak veya bu yükü hafifletmek amacıyla birçok yolu kullanarak faaliyetlerin bir kısmı veya tamamını devletin bilgisi dışında gerçekleştirmek isteyebilirler.

İşletmelerin vergi yüklerini azaltmak için kullandıkları vergi kaçırma yollarını belli bir sayıyla sınırlamak mümkün değildir. Çünkü birçok işletmede başvurulması muhtemel artık klasikleşmiş sayılabilecek yöntemler yanında, günün şartlarına veya faaliyette bulunulan sektörün özelliklerine göre; ayrıca gelişen teknolojilerden de yararlanmak suretiyle bulunan, henüz yaygın bir şekilde başvurulmayan, vergi kaçırma yolları da bulunmaktadır. Hangi yöntemin kullanıldığı neticeyi değiştirmemekte, her durumda mutlaka vergi kaybı doğmaktadır.

Devleti oluşturan kurumların özellikle de vergi idaresinin etkinliği ölçüsünde mükellefler vergi borcunu ödemekten kaçınamayacaklardır. Ancak, kurumların etkinliği azaldıkça vergi kaçırmanın da yaygınlaşacağı yadsınamaz bir gerçektir.

Özellikle işletmelerin vergi kaçırmalarını önlemek amacıyla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda düzenlenen vergi güvenlik müesseselerini dört ana başlık altında toplamak mümkündür. Bunlar; “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı”, “Örtülü Sermaye”, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç” ve “Vergi Cennetleri” şeklinde sıralanabilir. Ayrıca, birçok vergi kanununda yer alan tevkifat (kesinti/stopaj) düzenlemeleri de önemli bir güvenlik müessesesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunların dışında yoklama, bilgi isteme ve vergi incelemesi gibi yöntemlerle yapılan vergi denetimi vergi kaçırmanın önlenmesi açısından en önemli güvenlik müessesesidir.

Belirttiğimiz bu vergi güvenlik müesseselerinin etkin bir şekilde çalışabilmesi için, özellikle uluslararası boyutu da olan “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı”, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” ve “Vergi Cennetleri” konusunda diğer ülkelerle işbirliğine gidilmesi ve vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi için ikili anlaşmaların yapılması şarttır. Bu konuda vergi cenneti olarak nitelendirilen ve genellikle işbirliğinden kaçınan ülkeler ayrı bir önem arz etmektedir. Bu nedenle bu ülkelerle ilgili olarak özel çalışma ekipleri oluşturulmalı ve eldeki tüm imkanlar kullanılarak bu ülkeler işbirliğine zorlanmalıdır.

Vergi denetiminin etkin olmadığı ülkelerde vergi kaçırmanın giderek yaygın hale gelmesi doğal ve kaçınılmazdır. Etkin bir vergi denetimi mükellefin vergi kaybı yaratmasına sebep olacak eğilimleri önleyecektir. Mükelleflerin bir gün denetlenebileceklerini bilmeleri vergi yasalarını çiğnemelerini engelleyecektir. Zira vergi denetimi vergi kaçırıcılar için ciddi bir risktir.

Vergi denetiminin en önemli yöntemi şüphesiz vergi incelemesidir. Vergi incelemesi sayesinde mükellefler kendilerini vergi ile ilgili düzenlemelere uymak zorunda hissetmektedirler. Bu sayede vergi incelemesi vergi kaçakçılığı ile mücadele ederek ödenmesi gereken vergiyi güvence altına almaktır.

İletişim teknolojisinde meydana gelen yenilikler ve hızla büyüyen elektronik ticaretin vergi idaresi bakımından bazı kısıtlamalar ortaya çıkararak vergisel açıdan birtakım

olumsuzluklar ortaya çıkarması mümkündür. Ancak e-ticaret alanında vakit kaybetmeden gerekli yasal düzenlemelerin yapılması, teknik altyapının güçlendirilmesi ve dijital denetim teknikleri ile sanal güvenlik tedbirlerinin geliştirilerek kullanılması gerekmektedir. Burada gözden kaçırılmaması gereken en önemli husus, klasik denetim yöntemlerinin mevcut haliyle e-ticaret denetiminde uygulanması mümkün olmadığından dijital ortam denetimine uygun yöntem ve yazılımların geliştirilmesi veya bu konuda bizden daha ileri olan ülkelerin gerek yasal gerek e-ticaret kontrol ve denetimine yönelik yazılımsal uygulamalarının ülkemize adapte edilerek uygulanması yerinde olacaktır. Maliye Bakanlığı ile diğer ilgili bakanlıklar ve konunun uzmanlarının katılımıyla e-ticaret konusunda bir konsey oluşturulmalıdır. Bu konsey e-ticaret konusunda uluslararası düzenlemeleri de dikkate alarak yapılması gerekenleri bir plan dahilinde ortaya koymalı ve yapılanları takip etmelidir.

6009 sayılı Kanun ile vergi denetiminde özellikle de vergi incelemesinde başlayan dönüşüm süreci, 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile vergi inceleme yetkisi bulunan Maliye Bakanlığı'nın tüm denetim elemanlarının tek çatı altına toplanarak iş bölümü ve uzmanlaşmaya dayalı ve vergi incelemelerinin tek bir merkezden yönetildiği Vergi Denetim Kurulunun kurulması ile devam etmiştir. Devrim niteliğindeki bu düzenlemeler ile vergi incelemelerinde çok önemli değişikliklere gidilmiş, birbirinden bağımsız bir şekilde vergi incelemelerini yürüten dört birimin denetim elemanları Vergi Denetim Kurulunda Vergi Müfettişi unvanı ile birleştirilmiştir. Yeni yapıda uygulamaya konulan, Risk Analiz Sistemi ile, vergi incelemesine alınacak mükellefler ile işlemler objektif kriterlerle göre belirlenecektir.

İşletmeler karlarını azaltan önemli bir unsur olan ödeyecekleri vergiyi azaltmak için sürekli yeni yollar ararken, devletin ise sosyal hayata daha fazla müdahalesiyle gelir ihtiyacı sürekli artmaktadır. Bu nedenle en temel amacı şüphesiz vergi kaçakçılığı ile mücadele ederek, ödenmesi gereken vergiyi; yani devletin en önemli gelir kaynağını güvence altına almak olan ve en önemli vergi güvenlik müessesesi olan vergi denetiminin önemi daha da artmaktadır. Dolayısıyla, vergi denetimlerini tek elden gerçekleştirmek ve etkin bir denetim sistemi kurmak amacıyla 646 sayılı KHK ile kurulan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın örgütlenmesini hızla tamamlayarak bir yandan elindeki denetim elemanlarını etkin bir şekilde kullanması diğer yandan ise denetim elemanı sayısını hızla artırması yerinde olacaktır. Ayrıca, teknolojik altyapının

geliştirilerek çağın gelişen imkanlarından en üst düzeyde yararlanılması ve bu imkanların denetimlerde etkili bir şekilde kullanılması oldukça önemlidir. Burada incelemelerin büyük bir kısmını oluşturan ve adeta kangren haline gelmiş olan “Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma” işlerine etkili çözümler üretilmesi, sınırlı sayıdaki denetim elemanının daha etkin kullanılmasına katkı sağlayacak; dolayısıyla Risk Analiz Merkezince objektif kriterlere göre seçilen mükelleflerin incelenmesi için önemli bir kaynak olacaktır.

Yeni yapıda uygulamaya konulan, yeniliklerden birisi de Performans Değerlendirme Sistemidir. Bu sistem ile Vergi Müfettişlerinin çalışmaları değerlendirilecektir. Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcılarının “Performans Değerlendirme Sistemi” çerçevesinde yapılan performans değerlendirmelerinin Vergi Denetim Kurulu’nun ve mensuplarının çalışmalarına olumlu katkılar sağlayabilmesi için öncelikle sistemin gözden geçirilerek objektif bir hale getirilmesi sonrasında ise daha etkili bir şekilde kullanılması gerekmektedir. Bu hususta yasal altyapısı oluşturularak maddi haklardan, yükselmeye, görevlendirmelerden, yurt dışına gönderilmeye kadar birçok konunun dikkate alınması mümkündür.

6009 sayılı Kanun ile başlayan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile devam eden ve vergi incelemelerinde gerek yapı, gerek usul ve gerekse diğer bazı hususlar yönünden önemli değişiklikler getiren bu düzenlemelerin olumlu olup olmadığı, vergi incelemelerine ne gibi katkılar sağlayacağı, vergi kaçırma konusunda caydırıcı olup olmayacağı, kayıt dışı ekonominin azaltılmasına katkı sağlayıp sağlamayacağı gibi konulardaki etkileri zaman içinde anlaşılacaktır. Çünkü çalışmamızın hazırlanması esnasında Vergi Denetim Kurulu örgütsel yapılanmasını henüz tamamlamış ve birinci yılını yeni doldurmuş durumdadır. Vergiden başka önemli bir gelir kaynağı bulunmayan ülkemizin geleceği için, yapılan tüm bu düzenlemelerin olumlu sonuçlar vermesi; dolayısıyla kayıt dışı ekonominin en önemli bölümü olan vergi kaçırmanın önlenmesi hiç olmazsa kabul edilebilir seviyelere indirilmesi beklenmektedir.

Bu çalışmanın, vergilere (Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Damga Vergisi gibi) göre ayrılarak yapılması da mümkündür.

KAYNAKLAR

Kitaplar

- Akar, Y. (1997). Kara Paranın Aklanması. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayını, Yayın No:90.
- Akdoğan, A. (1979). Vergi İncelemesi. Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını.
- Akdoğan, A. (1998). Kamu Maliyesi. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Aktan, C.C., D. Dileyici ve İ.Y. Vural (2005). Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Aydemir, Ş. (1995). Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi. İstanbul: Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.
- Bıyık R. ve A. Kıratlı (2005). Giderler ve İndirimler. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Doğrusöz, A.B. (1992). Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme “Stopaj”. İstanbul: İSMMMÖ Yayınları, 3.
- Donay, S. (2008). Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları. İstanbul: Beta Yayınevi.
- Edizdoğan N. (1998). Kamu Maliyesi 2. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Erginay, A. (1985). Kamu Maliyesi-Kamu Gelirleri-Kamu Giderleri-Devlet Bütçesi-Maliye Politikası-Kamu Borçları. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Erol, A. (2010). Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları. İstanbul: İSMMMÖ Yayını, Yayın No:133.
- Gökbel, D. (2011). Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi (1.Baskı). Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Hesap Uzmanları Derneği (HUD) (2004). Denetim İlke ve Esasları I-II, Ankara: HUD Yayını.
- İlgın Y. (1999). Kayıtdışı Ekonomi ve Türkiye’deki Boyutları. Ankara: DPT Yayınları, No:2492.
- Karlık R. (1991). Uluslararası Ekonomi. İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.
- Kırbaş, S. (1995). Kayıt dışı Ekonomi, Nedenleri, Boyutları ve Çözüm Yolları. İstanbul: Toplumsal, Ekonomik, Siyasal, Araştırmalar Vakfı (TESAV) Yayınları.
- Maç, M. (1996). Güncel Kurumlar Vergisi. İstanbul: Denet 2. Baskı.

- Nadaroğlu, H. (1996). Kamu Maliyesi Teorisi (9. Baskı). İstanbul: Beta Yayınları.
- Öncel, M. (1978). Sermaye Şirketlerinde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye. Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayını.
- Öncel, M., A. Kumrulu ve N. Çağan, (2008). Vergi Hukuku. Ankara: Turhan Kitapevi.
- Özbalcı, Y. (2006). Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları. Ankara: Oluş Yayıncılık.
- Özmen, M.A. (2008). Gelir Ve Kurumlar Vergisi Mevzuatında Vergi Güvenlik Müesseseleri. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Özsoylu, A.F. (1996). Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi. İstanbul: Bağlam Yayıncılık.
- Selimoğlu, S.K., M. Özbirecikli, Ş. Uzay, G. Kurt, A. Alagöz ve S. Yanık (2011). Muhasebe Denetimi (3. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Şengül, S. (1997). Bir Hurafe Kayıtdışı Ekonomi (Vergi İdaresinin İç Yüzü). Ankara: İmaj Yayınevi.
- Toptaş, Ü. (1998). Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Nedenleri. Ankara: Türkiye Esnaf-Sanatkar ve Küçük Sanayi Araştırma Enstitüsü (TES-AR) Yayınları.
- Turan S. (1982). Vergi Teorisi. İstanbul: Elektronik Ofset Matbaası.
- Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) (2002). Türk Vergi Sistemi, Sorunlar, Çözüm Önerileri. Ankara: Doğuşum Matbaacılık.
- Vergi Denetmenleri Derneği (VDD) (2007). Kamu Giderlerinin Finansmanı Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Denetimi. Ankara: Eğitim Yayınları Serisi:14.
- Yılmaz, G.A. (2006). Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları (1. Basım). İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMMO) Yayınları.
- Yücel, A.T. (2010). Genel Muhasebe. Ankara: Hesap Uzmanları Derneği Yayını.

Makaleler

- Akbulak, Y. ve A. K. Tahtakılıç (2003). “Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine Düşünceler”. Banka-Mali ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, 468, 19-37.
- Aslan, A. (1997). “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”. Vergi Dünyası Dergisi. 185, 3-7.
- Aydın, S. (2003). “Vergi Kaybı, Nedenleri Ve Yöntemleri”. Vergi Sorunları Dergisi, 178, 19-26.

- Aydın, S. (2006). "OECD Ülkelerinde Vergi İnceleme Sürecinin Karşılaştırmalı Değerlendirilmesi". Vergi Sorunları Dergisi, 218, 37-41.
- Batirel, Ö.F. (1996). "Vergi Kaçakçılığı ve Vergiye Gönüllü Uyum". Vergi Dünyası Dergisi, 175, 52-55.
- Bilici, N. (2004). "Vergi Cenneti Ülkeler, Türkiye'deki Vergi Kaçakçılığına Etkisi ve Soruna Çözüm Arayışları" E-Yaklaşım, 11.
- Cangir, N. (2000). "Vergide Rekabet ya da Vergi Politikasının Değişen İşlevi-I". Yaklaşım Dergisi, 91, 104-112.
- Ceran Y. ve R. Çiçek (2007). "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi Açısından Bir Değerlendirme". Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 14/1, 291-304.
- Çetintaş H. (2003). "Türkiye'de Kayıtdışılığın Fayda-Maliyet Analizi". Çimento İşveren Dergisi, 5(17), 4-15.
- Çevik, S. (2004), "Küreselleşen Dünyada Vergi Politikası: Vergi Politikasında Dönüşüm ve Küresel Sorunlar". Vergi Dünyası Dergisi, 23, 154-165.
- Demirci A. ve Z. Kartal (1999). "Vergi İncelemesi ve Kapsamı", Vergi Dünyası Dergisi, 211, 41-45.
- Doğanyiğit, S. (1996). "Vergi Kaybının Önlenmesinde Mükellefle Olan İlişkilerin Önemi". Yaklaşım Dergisi, 41, 85-88.
- Ejder H.L. (2004). "Kurumlar Açısından Kaynakta Vergilendirmenin Amaç ve Fonksiyonlarının İncelenmesi". Vergi Sorunları Dergisi, 184.
- Erimez, M.R. (1997). "Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi". Vergi Dünyası Dergisi, 188, 4-21.
- Gücenme, Ü. (2004). "Kayıtdışı Ekonomi ile Mücadele ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması". Muhasebe ve Finansman Dergisi, 23, 22-27.
- Günaydın, İ. (1999). "Vergi Cennetlerinin Özellikleri ve Kullanımları". Vergi Sorunları Dergisi, 126, 75-84.
- Günaydın, İ. (2000). "Elektronik Ticaretin Vergi Politikası ve Vergi İdaresi Üzerine Etkisi". Banka-Mali ve Ekonomik Yorumlar, 8, 3-25.
- Gündüz, Z. (2005). "Türkiye'de Vergi Nasıl Kaçırılıyor". Mali Çözüm Dergisi, 73, 24-35.

Heper F. ve Ş. Hoşyumruk (2002). “Vergi Cennetleri İle İlgili Çalışmalarda Son Durum-I.” *Yaklaşım Dergisi*, 116, 38-43.

Koyuncu, M. (1996). “Örtülü Sermaye Müessesesi”. *Vergi Dünyası Dergisi*, 177, 95-101.

Meriç A., A. Karabalık ve Ö. Durmuş. (2012). “Sahte Belge Nedir? Sahte Belge Sorununa Bakış, İrdelenmesi ve SMİYB Düzenleme/Kullanımı ile Mücadelede Çözüm Yolu Önerileri”, *Vergi Raporu Dergisi*, 149, 59-74.

Merks, P. (2006). “Tax Evasion, Tax Evodiance and Tax Planing”. *Intertax*, 34(5), 272-281.

Mutlu, A. ve M. Tuncer (2002). “Vergi Karmaşıklığının Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye”. *Vergi Sorunları Dergisi*, 164, 104-109.

Nadaroğlu, H. (1985). “Vergi Güvenlik Önlemlerinin Niteliği Ve Özellikleri”. *Vergi Sorunları Dergisi*, 20, 69-74.

Orhaner, E. (1999). “Türkiye’de 1987–1997 Döneminde Vergi Yüğü Değişmeleri”. *Vergi Sorunları Dergisi*, 135, 64-77.

Özkara M., (2004). “Vergi Harcamalarının Ekonomik Analizi: Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergilerinde Ölçülebilen Vergi İstisnaları ile İlgili Bir Araştırma”. *Vergi Sorunları Dergisi*, 194, 152.

Özyer, M.A. (1998). ”Değerleme Açısından Fire ve Zayı Olma” *Vergi Dünyası Dergisi*, 203, 23-38.

Pedük, T. (2006). “Vergi Cenneti Kullanım Şekilleri”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 26, 39.

Saraç M. (2005). “Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlaması ve Amerikan Vergi Sisteminde Bu Konudaki Düzenlemeler”. *Vergi Dünyası Dergisi*, 282, 88-94.

Saraçoğlu, F. (2000). “Vergi Erozyonu Açısından Gelir Vergisinde Yer Alan Müesseselerin Analizi”. *Gazi Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, 2(2), 79-96.

Saraçoğlu, F. ve E. Kaya (2006). “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”. *Vergi Sorunları Dergisi*, 216, 150-155.

Saraçoğlu, F., Ö. Çelik ve M. Gökkaya. (2008). “Vergi Kaçakçılığı-Denetim Olasılığı Ve Cezalar: Anket Sonuçlarının Analizi”, *Vergi Raporu Dergisi*, 103, 18.

Sarılı, M.A. (2002), “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Kayıtlı Hale Getirilebilmesi İçin Alınması Gereken Tedbirler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 167, 131-156.

Söyler, İ. (2006). “Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Analizi”, Vergi Sorunları Dergisi, 209, 37.

Şanlı A. (2001). “Yeminli Mali Müşavirlik Müessesesinin Vergi İncelemesine Katkısı Hakkında Eleştiri ve Öneriler”. Vergi Sorunları Dergisi. 152, 120-128.

Şeker, S. (2000). “Bağış ve Yardım İndirimine Esas Alınacak Kurum Kazancının Tespiti Sorunu”. Vergi Dünyası Dergisi, 225, 163-169.

Şenyüz, D. (2006). “Kontrol Edilen Yabancı İştiraklerin Kazancının Türk Kurumlar Vergisi Karşısındaki Konumu”. Yaklaşım Dergisi, 167, 25-27.

Şenyüz, D., (2008). “Peçeleme ile Muvazaanın Niteliği ve Arasındaki Farklar”. Yaklaşım Dergisi, 185.

Tekin, S. (2003). “Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Denetimi”. Vergi Sorunları Dergisi, 181, 69.

İnternet Kaynakları

Alptürk, E. (2009). “Bilanço Oyunları ve Muhasebe Hileleri”. http://www.xing.com/net/cem_malimuesavirler/vergi-icin-degil-bilgi-icinmuhasebe-205642/bilanco-oyunlari-ve-muhasebe-hileleri-21411045 (Erişim tarihi: 02.06.2012).

Arıkan, Zeynep ve H.A. AKDENİZ (2004-2005). “Küreselleşen Dünyada Vergi Cennetlerinin Ekonomik Analizi”, Review of Social, Economic & Business Studies, Vol.5/6, pp.285-338.
<http://fbe.emu.edu.tr/journal/doc/56/56Article14.pdf> (Erişim tarihi: 23.07.2012).

Aytekin, G. (1999), “Bilgi Teknolojisindeki Gelişmelerden Dolayı Ticari Faaliyetler İçin Türkiye’de Yapılan Çalışmalar”.
http://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=bilgi%20teknolojisindeki%20geli%20C5%9Fmelerden%20dolay%20C4%B1%20ticari%20faaliyetler%20%20i%20CC%87%20C3%A7in%20%20t%20C3%BCrkiye%20E2%80%99de%20yap%20C4%B1lan%20%20C3%A7al%20C4%B1%20C5%9Fmalar%20%20%20&source=web&cd=1&ved=0CEwQFjAA&url=http%3A%2F%2Farchive.ismmmo.org.tr%2Fdocs%2FSempozyum%2F04.SEMPOZYUM%2F2GUN2OTURUM%2F01-GULCINAYTEKIN171.doc&ei=eMfpT7H8CM_Jswb4lsTODg&usg=AFQjCNFEqL5tWbWxWmEyeuly38UBbwbGbw (Erişim tarihi: 23.06.2012).

Deloitte (2007). Kayıtdışı Ekonomi, Türkiye Serüveni. CEO Serisi.
http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/turkey-tr_ceo_kayitdisi_ekonomi_0702007.pdf (Erişim tarihi: 04.04.2012)

Eğilmez, M. (2001). “Anadolu’da Asur Ticaret Sömürüsü”. Garanti Dergisi, http://download.garanti.com.tr/garanti_dergisi/01/garanti_dergisi_1001.pdf (Erişim tarihi: 13.04.2012).

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) (2007). “Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi”. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/bevannamerehberi/tum_yonleriyle_vergi_incelemesi.pdf (Erişim tarihi: 30.07.2012)

Gündoğdu, B. (2007). “Türk Vergi Mevzuatında Vergi Cennetleri İle Mücadele”. http://www.alomalive.com/2007/burhan_gundogdu_vergi_cennet.htm (Erişim tarihi: 05.08.2012).

Hatunoğlu, Z. (2006). “Çok Uluslu Şirketler, Transfer Fiyatlaması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu”. Mali Çözüm Dergisi, 78, 117-134. http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/78malicozum/08_zevnep_hatunoglu.pdf (Erişim tarihi: 30.07.2012).

<http://www.e-ticaretmerkezi.net>

Işık, Hüseyin, (2005). Çok Uluslu İşletmelerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayını, 2005/370. <http://www.sgb.gov.tr/Kitaplar/%C3%87ok%20Uluslu%20%C5%9Eirketlerde%20%C3%96rt%C3%BCI%C3%BC%20Kazan%C3%A7%20ve%20%C3%96rt%C3%BCI%C3%BC%20Sermaye.pdf> (Erişim tarihi: 25.07.2012).

James, S. and C. Alley (2004). “Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration”. Journal of Finance and Management in Public Services, Volume 2, Number 2, 27-42. http://www.cipfa.org.uk/thejournal/download/jour_vol2_no2_c.pdf (Erişim Tarihi: 14.04.2012).

Kargı, N. ve E. Karayılmazlar (2009), “Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerindeki Etkinsizlik Etkisi”. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 14, 3, 21-37. <http://sablonsdu.edu.tr/fakulteler/iibf/dergi/files/2009-3-2.pdf> (Erişim tarihi: 29.12.2012)

Önder, İ. (2000-2001), “Kayıtdışı Ekonomi ve Vergileme”. İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, 23-24, 241-254. <http://www.iudergi.com/tr/index.php/siyasal/article/viewFile/11449/10710> (Erişim tarihi: 09.04.2012)

Prokhorov, A.B. (2001). “The World Unobserved Economy: Definition, Measurement and Optimality Considerations”. <https://www.msu.edu/~prohorov/a.pdf> (Erişim tarihi: 13.03.2012).

Seviğ, V. (2007). “Şerefiye veya Peştemallıkda Amortisman”. Referans Gazetesi (06.07.2007)
www.radikalreferansarsivi.com/haber.aspx?HBR_KOD=72315 (Erişim tarihi: 13.06.2012).

The World Bank (IBRD).
<http://www.worldbank.org/depweb/english/beyond/global/glossary.html> (Erişim tarihi: 23.03.2012).

Türk Dil Kurumu (TDK)
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.4fc762ea376a56.65615107 (Erişim tarihi: 31.05.2012).

Türk Dil Kurumu (TDK)
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.4fc762f1af75e6.90363063 (Erişim tarihi: 31.05.2012).

Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği (TÜSİAD) (2006). Kayıtdışı Ekonomi Ve Sürdürülebilir Büyüme AB Yolunda Değerlendirme ve Çözüm Önerileri. İstanbul: Tüsiad Büyüme Stratejileri Dizisi:8, TÜSİAD-T/2007-01/428.
http://www.tusiad.org/_rsc/shared/file/kayitdisi.pdf (Erişim tarihi: 08.04.2012).

Diğer Kaynaklar

Aydoğdu, F. İ. H. (2009). Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İzmir.

Bakır, G.B. (2009). Türkiye’de Vergi Denetiminin Vergi Kayıp Ve Kaçaklarını Önlemedeki Etkinliği. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.

Biçer, Y. (2006). Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Vergi Politikaları ve Değerlendirilmesi. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Isparta.

Bilici, K. (2008). Kayıtdışı Ekonominin Para Ve Sermaye Piyasalarına Etkileri: Gelişmiş Ve Gelişmekte Olan Ülke Örnekleri. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Para, Sermaye Piyasaları ve Finansal Kurumlar Anabilim Dalı. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.

Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) (2001). Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (2001-2005), Kayıtdışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu.

Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) (2007). Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013), Vergi Özel İhtisas Raporu.

Kılıç, E. (2011). Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi Ve Mücadele Yöntemleri. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye (Kamu Ekonomisi) Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara.

Kılıç, S. (2009). Tevkifat Uygulamasının Vergi Kayıplarını Önlemedeki Rolü Ve AB Ülkeleri İle Bir Karşılaştırma. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı. Doktora Tezi. Manisa.

Küçük, N. (2007). Ekonomik Ticaretin Vergi Kayıp Ve Kaçakları Üzerindeki Etkisi. Harran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Şanlıurfa.

Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (2012). 2012 Genel Çalışma Planı.

Öztürk, N.A. (2007). 1990 sonrası Türkiye’de Uygulanan Vergi Politikaları ve Kayıt Dışı Ekonomiye Önleme Etkisi. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Isparta.

Seviğ, V. (2002). “Kayıtdışı Ekonomi”. Dünya Gazetesi, (12.04.2002).

Tanzi, V. (1999). “Is There a Need for a World Tax Organization?”. In A. Razin and E. Sadka, eds. The Economics of Globalization: Policy Perspectives From Public Economist. New York: Cambridge University Press, 173-186.

Yereli, A.B. ve O. Karadeniz (2004), “Türkiye’de Kayıtdışı İstihdamın Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerine Etkisi”. 19. Türkiye Maliye Sempozyumu (Antalya): Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 180-204.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete)

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete)

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu (11.07.1964 tarih ve 11751 sayılı Resmi Gazete)

4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun (13.12.1994 tarih ve 22140 sayılı Resmi Gazete)

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (23.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete)

6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazete)

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete)

646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname (10.07.2011 tarih ve 27990 sayılı Resmi Gazete)

Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2011–2013). “Saydamlığın Artırılması ve Yolsuzlukla Mücadelenin Güçlendirilmesi Stratejisi (2010-2014)’ün Kabulü Hakkında 2010/56 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı” (22.02.2010 tarih ve 27501 sayılı Resmi Gazete)

Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete)

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete)

Vergi Denetim Kurulu Performans Değerlendirme Sistemi Yönetmeliği (30.12.2011 tarih ve 28158 (3. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete)

1 Seri No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete)

1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete)

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı, Soyadı: Oğuz Alp UYANIK
Uyruğu: Türkiye (TC)
Doğum Tarihi ve Yeri: 29 Aralık 1977, Kayseri
Medeni Durumu: Evli
Tel: +90 505 319 39 79
email: oauyanik@hotmail.com
Yazışma Adresi: Erciyes Vergi Dairesi 4. Kat Kocasinan/KAYSERİ

EĞİTİM

Derece	Kurum	Mezuniyet Tarihi
Yüksek Lisans	ERÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü	2013
Lisans	ERÜ İ.İ.B.F İşletme	2000
Lise	Kocasinan Atatürk Lisesi, Kayseri	1994

İŞ DENEYİMLERİ

Yıl	Kurum	Görev
2003- Halen	Maliye Bakanlığı	Vergi Müfettişi

YABANCI DİL

İngilizce