



**T.C.
ÖMER HALİSDEMİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU YÖNETİMİ ANABİLİM DALI
KAMU YÖNETİMİ BİLİM DALI**

**VERGİ KAÇAKÇILIĞININ ÖNLENMESİNDE VERGİ
DENETİMİNİN İŞLEVİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
Talha DEMİRTAŞ**

**Niğde
Mayıs, 2017**

**T. C.
ÖMER HALİSDEMİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYALBİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU YÖNETİMİ ANABİLİM DALI**

**VERGİ KAÇAKÇILIĞININ ÖNLENMESİNDE VERGİ
DENETİMİNİN İŞLEVİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
Talha DEMİRTAŞ**

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Taner DEMİRKOL

Üye : Doç. Dr. Mehmet AKINCI

Üye : Yrd. Doç. Dr. Hatice Sevgi ZENGİN

**Niğde
Mayıs, 2017**

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin İşlevi” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ve akademik kurallar çerçevesinde tez yazım kılavuzuna uygun olarak tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmamın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım. 09/05/2017

Talha DEMİRTAŞ

JÜRİ ONAY SAYFASI

Yrd. Doç. Dr. Taner DEMİRKOL danışmanlığında Talha DEMİRTAŞ tarafından hazırlanan “Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin İşlevi” adlı bu çalışma jürimiz tarafından Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Ana Bilim Dalında Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tarih: .../.../...

JÜRİ :

Danışman: **Yrd. Doç. Dr. Taner DEMİRKOL**

Üye : **Doç Dr. Mehmet AKINCI**

Üye : **Yrd. Doç. Dr Hatice Sevgi ZENGİN**

ONAY :

Bu tezin kabulü Enstitü Yönetim Kurulu'nun Tarih ve sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Tarih: .../.../...

ÖNSÖZ

Verginin Anayasa ya da kanunlarda açıkça belirlenmiş bir tanımı yoktur. Doktrinde, yargı kararlarında ve yazın dünyasında çeşitli tanımları yapılan vergi Anayasa Mahkemesinin birçok kararında “kamu hizmetlerinin karşılanması için özel kesimden kamu kesimine hukuki zorunluluk altında karşılıksız kesin parasal aktarımı” şeklinde tanımlanmıştır. Vergi kavramı devlet kavramından daha eskidir. Devletler henüz oluşmadan önce birlikte yaşayan insan toplulukları güvenlik vb. ihtiyaçlarını karşılamak için üst yapılar oluşturmuş ve bu yapılara vergi ödemiştir. Aynı şekilde vergi kaçakçılığı da vergi kadar eski bir kavramdır. İnsanoğlu devletler veya devlet öncesi üst yapılar oluşturduğundan beri vergi vermekle birlikte aynı zamanda vergi kaçırmanın da yollarını aramaktadır. Vergi, devlet aygıtının özellikle son yüzyıllarda sistemleşmesi, hizmetlerini çeşitlendirmesi sonucunda devletler için yaşamsal öneme sahip hale gelmiştir. Devletlerin, süreklilikleri, işleyişleri, vatandaşlarını memnun edebilmeleri çeşitli görevleri yerine getirmeleriyle mümkündür. Günümüz dünyasında sitemleri, ekonomik yapıları ne olursa olsun devletlerin yerine getirmekle mükellef oldukları asgari görevler vardır bunlar: adalet, diplomasi, güvenlik olarak sıralanabilir. Tabiidir ki bu hizmetlerin yerine getirilmesi mali anlamda bir kaynak gerektirir. Devletler kaynak ihtiyaçlarını karşılayabilmek için vergi almak durumundadırlar. Vergi toplanırken karşılaşılan güçlüklerin başında vergi kaçırma vb. faaliyetler gelir. Vergi kayıp ve kaçığını minimuma indirebilmek için vergi denetimi önemli bir enstrümandır. Bu çalışmanın amacı vergi kaçakçılığının nedenlerini araştırmak, vergi kaçakçılığının önlenmesinde vergi denetiminin fonksiyonunu irdelemek, etkinliğini ortaya koymak, denetimin nasıl daha etkin hale getirilebileceğini araştırmaktır.

Tüm eğitim hayatım boyunca benden desteklerini esirgemeyen bir birinden kıymetli hocalarıma, değerli dostlarıma, sevgili eşime ve aileme, tez çalışmamın planlanmasında, araştırılmasında, yürütülmesinde ve oluşumunda ilgi ve desteğini esirgemeyen, engin bilgi ve tecrübelerinden yararlandığım, yönlendirme ve bilgilendirmeleriyle çalışmamı bilimsel temeller ışığında şekillendiren Değerli Hocam Sayın Yrd. Doç. Dr. Taner DEMİRKOL'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Talha DEMİRTAŞ

ÖZET
YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİ KAÇAKÇILIĞININ ÖNLENMESİNDE VERGİ DENETİMİNİN İŞLEVİ

DEMİRTAŞ, Talha
Kamu Yönetimi Anabilim Dalı
Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Taner DEMİRKOL
Mayıs 2017 89 sayfa

Devletin varlığını devam ettirebilmesi, vatandaşların yararlanacakları kamu hizmetlerinin kalitelerinin artırılması ve kamu harcamalarının finansmanının sağlanmasındaki en önemli unsur vergilerdir. Ancak mükelleflerin vergileri boşa giden para, bedelsiz verilen ekonomik bir külfet olarak görmeleri devletten vergi kaçırmak için çeşitli yollara başvurmalarına neden olmaktadır. Literatürde de mükelleflerin vergi kaçırmalarına neden olan ekonomik, mali, sosyal, hukuki, ahlaki ve diğer unsurların incelenmesi sık sık araştırma konusu olmuştur.

Vergi kaçakçılığı oranları dünyanın birçok ülkesinde olduğu gibi ülkemizde de oldukça yüksektir. Bu durum ülkemizin vergiden elde etmesi gereken gelirlerin azalmasına neden olmaktadır. Bunun sonucunda da devlet kamu harcamalarını karşılamak için çeşitli kaynaklara başvurma ve borç alma yoluna gitmektedir. Dolayısıyla vergi kaçakçılığı ülkemizin ekonomisini ciddi anlamda yıpratmaktadır. Bu noktada vergi denetiminin önemi ön plana çıkmaktadır. Dünyanın birçok gelişmiş ülkesi son yıllarda vergi denetim sistemlerini önemli ölçüde geliştirmiş, vergi kaçakçılığı düzeyini minimize etmeye başlamıştır. Ülkemizde de son yıllarda vergi kaçakçılığının önlenmesine ilişkin önemli bazı önlemler alınmış, dağınık ve birbirinden bağımsız yapıda vergi denetimi yapan kurullar ve birimler Vergi Denetim Kurulu adında tek çatı altında birleştirilmiştir. Yapılan bu çalışmada da vergi kaçakçılığının önlenmesinde vergi denetiminin önemine ilişkin literatür taraması yapılmıştır.

Anahtar kelimeler: Vergi, vergi kaçakçılığı, verginin denetimi.

**ABSTRACT
MASTER THESIS**

THE FUNCTION OF TAX INSPECTION IN PREVENTING TAX EVASION

DEMİRTAŞ, Talha

Public Administration

Supervisor: Assistant Professor Taner DEMİRKOL

May 2017, 89 pages.

Tax is the most important element in perpetuation of the state, increasing the quality of public services for people, and financing the public expenditure. Yet, for taxpayers to think of tax as waste of money, or unreturned economic burden, causes them to appeal to ways of tax evasion. Economic, financial, social, legal, moral, and other reasons for taxpayer's evading the tax have often been subjected to research in the literature, as well.

Tax evasion rates are quite high in our country, just like it is in many other countries in the world. It naturally causes a decrease in the income of our country from tax. And that causes the state to appeal to various resources and borrowing money to be able to afford the public expenditure. Hence, tax evasion seriously wears our country's economy out. The importance of tax investigation comes forth at this point. Many advanced countries of the world have in recent years improved their tax investigation systems, and begun minimizing the levels of tax evasion. In our country, too, many important measures have been taken recently, and disorderly and detached institutions and units which investigates tax cases have been brought under one roof under the name Tax Investigation Board. This research is a literature survey concerning the importance of tax investigation to prevent tax evasion.

Keywords: Tax, tax evasion, tax investigation.

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ	iii
JÜRİ ONAY SAYFASI	iv
ÖNSÖZ	v
ÖZET	vi
ABSTRACT.....	vii
İÇİNDEKİLER	viii
TABLOLAR VE ŞEKİL LİSTESİ.....	xi
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xii
GİRİŞ.....	13

BİRİNCİ BÖLÜM

1.1. Problem Durumu.....	15
1.2. Araştırmanın Amacı.....	15
1.3. Araştırmanın Önemi	15
1.4. Araştırmanın Sınırlılıkları	16
1.5. Varsayımlar.....	16
1.6. Tanımlar	16

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ VE VERGİ KAÇAKÇILIĞI

2.1. Verginin Tanımı	18
2.1.1. Verginin İlkeleri.....	20
2.1.1.1. Genellik, Verimlilik ve Tasarruf İlkesi	21
2.1.1.2. Eşitlik İlkesi.....	21
2.1.1.3. Adalet İlkesi.....	23

2.1.1.4. Belirlilik ve Açıklık İlkesi	24
2.1.1.5. Yasallık İlkesi	25
2.2. Vergi Kaçakçılığı ve Vergiden Kaçınma Kavramları.....	25
2.2.1. Kayıt Dışılık ve Vergi Kaçakçılığının Boyutları	28
2.2.2. Vergi Kaçakçılığının Nedenleri	30
2.2.2.1. Kişisel Nedenler	31
2.2.2.2. Mali ve Ekonomik Nedenler	32
2.2.2.3. Hukuki Nedenler	36
2.2.2.4. İdari Nedenler.....	37
2.2.2.5. Siyasi ve Sosyal Nedenler	37
2.2.2.6. Vergi Sayısı ve Türünün Fazlalığı	38
2.2.2.7. Denetim Yetersizliği	39
2.2.3. Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Cezai Yaptırımlar.....	40
2.2.3.1. Ceza ve Güvenlik Tedbirleri.....	45
2.2.3.1.1. Türk Ceza Kanunundaki Cezalar	45
2.2.3.1.1.1. Hapis Cezaları	45
2.2.3.1.1.2. Hapis Cezasının Ertelenmesi.....	46
2.2.3.1.1.3. Seçenek Yaptırımlar	46
2.2.3.1.2. Güvenlik Tedbirleri	47
2.2.3.1.2.1. Belli Hakları Kullanmaktan Yoksun Bırakılma.....	47
2.2.3.1.2.2. Eşya Müsaderesi.....	48
2.2.3.1.2.3. Kazanç Müsaderesi	48

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİNİN DENETİMİ

3.1. Denetim Kavramı.....	50
3.2. Vergi Denetiminin Amaçları.....	53
3.2.1. Mali Amaçlar.....	54

3.2.2. Ekonomik Amaçlar.....	54
3.2.3. Sosyal Amaçlar.....	55
3.2.4. Hukuki Amaçlar	56
3.3. Vergi Denetiminde Olması Gereken Özellikleri	57
3.3.1. Tarafsız Olmak	57
3.3.2. Yaptırım Gücüne Sahip Olmak.....	58
3.3.3. Hukuki Olmak.....	58
3.4. Vergi Denetiminin Etkileri	59
3.4.1. Ekonomik Açıdan Etkileri.....	59
3.4.2. İşletmecilik Açısından Etkileri.....	60
3.4.3. Sosyal Açıdan Etkileri.....	60
3.5. Vergi Denetiminde Mükellefin Hakları ve Ödevleri	61
3.5.1. Mükellefin Hakları	61
3.5.2. Mükellefin Ödevleri.....	64
3.6. Türkiye’de Vergi Denetiminin Yapısı	66
3.6.1. Tarihçe	66
3.6.2. Mevcut Durum.....	68
3.6.3. Yoklama.....	72
3.6.4. İç Denetim.....	73
3.6.5. Vergi İncelemesi	73

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

SONUÇ VE ÖNERİLER

4. Sonuç ve Öneriler.....	75
KAYNAKÇA.....	84
ÖZGEÇMİŞ.....	89

TABLÖLAR ve ŞEKİL LİSTESİ

Tablo 1. <u>Türkiye’de Yıllara Göre Vergi Gelirlerinin Bütçedeki Oranı</u>	
Tablo 2. <u>Türkiye’de 2016 Yılı İçin Gelire Göre Verilmesi Gereken Vergi Tutarları</u>	
Tablo 3. <u>Bazı Ülkelerdeki Kayıt Dışı Ekonomi Oranları</u>	
Tablo 4. <u>Bütçe Gelirlerinin Kaynakları (Yıllara Göre Oransal/Rakamsal Milyon TL)</u> ...	
Tablo 5. <u>5904 Sayılı Kanunun Öncesinde Ve Sonrasında Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Cezaları</u>	
Tablo 6. <u>2015 Yılı İçin VUK 359 Kapsamındaki Fiiller Nedeniyle Açılmış Ceza Davalarının Sonuçları</u>	
Tablo 7. <u>646 Sayılı KHK’den Önce Vergi Denetiminde Yetkili Olan Görevliler</u>	
Tablo 8. <u>Maliye Bakanlığının İşlevsel Denetim Yapısı</u>	
Tablo 9. <u>646 Sayılı KHK Sonrası Vergi İncelemeleri İle İlgili İstatistikler</u>	
Şekil 1. <u>Vergi Denetiminin Ülke Ekonomisine Etkileri</u>	

KISALTMALAR LİSTESİ

- AB:** AVRUPA BİRLİĞİ
BSMV: BANKA SİGORTA MUAMELELERİ VERGİSİ
BSTS: BİLİM VE SANAT TERİMLERİ SÖZLÜĞÜ
ET: ERİŞİM TARİHİ
GİB: GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
GSMH: GAYRİSAFİ MİLLİ HÂSILA
GSYİH: GAYRİSAFİ YURTIÇİ HÂSILA
GVK: GELİR VERGİSİ KANUNU
KDV: KATMA DEĞER VERGİSİ
KDVK: KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
KHK: KANUN HÜKMÜNDE KARARNAME
KV: KURUMLAR VERGİSİ
ÖTV: ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ
S.: SAYFA
SGK: SOSYAL GÜVENLİK KURUMU
TCK: TÜRK CEZA KANUNU
TDK: TÜRK DİL KURUMU
TL: TÜRK LİRASI
TTK: TÜRK TİCARET KANUNU
TÜİK: TÜRKİYE İSTATİSTİK KURUMU
VB.: VE BENZERİ
VDB: VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
VDK: VERGİ DENETİM KURULU
VUK: VERGİ USUL KANUNU

GİRİŞ

İnsanoğlunun, doğal koşullarla birlikte mücadele etme mecburiyeti, bir araya gelmeyi, birlikte yaşamayı, toplumsal yaşamı zorunlu kılmıştır. Toplumsal yaşamsa birtakım kurallar belirleme, üst yapılar oluşturma zorunluğu doğurmuştur. Yerleşik yaşama geçilmesiyle bu kurallar ve yapılar daha sistematik hale gelmişlerdir. Başlangıçta bu yapılar insan topluluklarını sadece doğadan ve diğer insanlardan koruma amacıyla oluşturulmuştu. Sonraki dönemlerde insan ihtiyaçların değişmesi ve çeşitlenmesiyle bu yapılar ekonomi, eğitim, sağlık, tarım, ulaştırma gibi görevleri üstlenmişler, çeşitli aşamalardan geçerek günümüzdeki modern devletlere dönüşmüşlerdir. Devlet bu yapıların en karmaşık en fonksiyonel halidir. Devletin varlığı vergiyi zorunlu kılar ve yaşanan hiçbir değişim süreci bu gerçeği etkileyememiştir (Dilek, Aktan ve Saraç, 2002:137). Hangi sisteme ve ekonomik modele dayanırlarsa dayansınlar, devletler çeşitli görevler üstlenmiş, üstlendikleri bu görevleri yerine getirmek için farklı kaynaklara ihtiyaç duymuşlardır. Vergiler devletlerin yükledikleri görevleri yerine getirmede kullandıkları en önemli kaynaklardır. Aynı zamanda vergiler ülke kalkınmasında kullanılan finansmanların başında gelmektedir.

Vergilendirme işleminde egemenlik hakkını kullanan devlet, vergi alanındaki düzenlemelerde genellikle tek taraflı bir hak kullanmaktadır. Toplumlar için oldukça hayati bir durum olan bu konunun iki tarafı bulunmaktadır. Bu taraflardan ilki, doğal olarak anayasa ve kanun maddelerinde belirtilen, kanunlar kapsamında vergi alma hakkı bulunan devlettir. İkincisi, devletin alacağı vergiyi ekonomik durumlarına göre karşılayacak olan vergi mükellefleridir (Bodur, 2012: 1).

Vergilendirme işlemlerinde genellikle vatandaşların düşünceleri ve görüşleri dikkate alınmamaktadır (Ay, Şahin ve Soylu, 2010: 271). Vergi, mükelleflerden zorla alınması, kişilerin ödeme güçlerinde azalmaya neden olması gibi sebeplerle mükellefler her dönemde vergiye karşı tepki göstermişlerdir. Bu tepki bazen mükelleflerin vergi kanunlarında öngörülen kuralları ihlal etmeleri ile sonuçlanmaktadır. Bundan dolayı kamu giderlerini karşılayacak vergi gelirlerinin zamanında ve tam olarak tahsil

edilebilmesi için vergi gelirlerini azaltmaya yönelik davranışları önleyici düzenlemeler yapılmıştır (Aydoğdu, 2009: 7).

Vergilendirmenin hangi amaçla yapılması gerektiği sorusunun birçok cevabı olmakla birlikte bu cevapları üç ana başlık altında toplamak mümkündür. İlk görüşe göre vergi politikasının temel amacı, vergilerin sadece devlete kamu finansmanı sağlamasıdır. İkinci görüş ise vergi politikalarının sadece mali amaçları değil mali olmayan amaçları da izlemesi ve iktisadi politikanın aracı olması gerektiği düşüncesidir. Üçüncü görüş ise vergi politikasının, mali amaçların yanında mali olmayan amaçların da gerçekleşmesinde rekabet tarafsızlığı ve vergilemede adalet ilkelerinden ödün verilmemesi gerektiğidir (Yenigün, 2012: 10).

Vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılayamadığı dönemlerde devletlerin başvurduğu en kolay yöntemlerin başında borçlanma gelmektedir. Fakat söz konusu borçların nasıl ödeneceği veya kimler tarafından ödeneceği önemli bir sorundur. Devletlerin vergi yetersizliği nedeniyle yaptıkları borçları gelecek kuşağa aktarması durumunda gelecek kuşaklar olması gerekenden fazla vergi ödeyecektir. Ortaya çıkan bu durum da mevcut anayasal düzen ile de örtüşmeyecektir (Biberoğlu, 2006: 8).

Bir ülkenin ekonomik anlamda kalkınmasının temelinde mükelleflerden alınan vergilerin önemli bir yer tuttuğu söylenebilir. Ancak geçmişte kutsal bir görev, yerine getirilmesi gereken bir vazife, hatta bir ayrıcalık olarak görülen vergi mükellefliği anlayışı, günümüzde mükellefler açısından bir zorunluluk, gelirin ortaklık, anlayışına dönüşmüş ödenen vergiler boşa giden kaynak olarak görülmeye başlanmış ve çeşitli nedenlerle vergi kaçırma âdeta meşru bir uygulama halini almıştır. Bu da devletlerin ekonomik yönden zayıflamasına neden olmuştur. Bu nedenle ülkeler vergi kaçakçılığını en aza indirmek için çeşitli yöntemler geliştirmeye başlamışlardır. Vergi denetimi de söz konusu yöntemlerden birisidir. Literatürde yer alan çeşitli araştırmalar vergi denetimlerinin vergi kaçakçılığı üzerindeki etkilerinin tartışmalı olduğunu göstermektedir. Bu kapsamda yapılan bu araştırmada da vergi kaçakçılığının önlenmesinde vergi denetiminin önemi üzerinde durulmuştur.

Çalışmamızda öncelikle, vergi kavramı üzerinde durularak bu kavram ele alınmakta, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma kavramlarının tanımı yapılmakta, vergi kaçakçılığının nedenleri ele alınmakta vergi kaçakçılığının ortaya çıkış biçimleri ile ulaşılmış olduğu boyutlara yer verilmektedir. Bunları takiben denetim kavramı ve gerekliliği üzerinde durulmakta ve çözüm önerileri sunulmaktadır.

1.1. Problem Durumu

Günümüzde devletlerin kamu harcamalarını uygun bir biçimde yönetmeleri, topluma verdikleri kamu hizmetlerinin kalitesinin artırılmasında oldukça önemlidir. Kamu harcamalarının temel kaynaklarını mükelleflerden dolaylı veya doğrudan alınan vergiler oluşturmaktadır. Bu nedenle devletlerin vergi gelirlerinin yüksek olması ile kamu harcamalarının yeterliliği ve kalitesi arasında anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Ancak günümüzde insanların veya kurumların (mükelleflerin) vergi sorumluluklarını çeşitli nedenlerle yerine getirmekten kaçındıkları görülmektedir. Bu durum vergi kaçakçılığı sorununu ortaya çıkarmaktadır. Vergi sisteminin, mükelleflerin beyanlarına dayanması nedeniyle mükellefler çeşitli yöntemler ile vergi kaçırmakta, bu da iyi işleyen etkili bir vergi denetim sisteminin varlığını zorunlu hale getirmektedir. Literatürde yer alan çalışmalar incelendiği zaman hayatın birçok alanında sistemlerin düzgün işleminin denetim sistemi ile yakından ilişkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu bağlamda vergi sisteminde de denetimin vergi kaçakçılığını önlemedeki etkinliğinin araştırılması gereği ortaya çıkmıştır.

1.2. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı; vergi kaçakçılığının önlenmesinde vergi denetiminin fonksiyonunu irdelemek, etkinliğini ortaya koymak, ülkemizde vergi denetiminin yapısını, bu yapının daha fonksiyonel hale gelmesi için yapılabilecekleri, vergi denetiminin etkinliğini artırmaya yönelik neler yapılması gerektiğini araştırmaktır.

1.3. Araştırmanın Önemi

Devletlerin vatandaşlardan toplayacakları, vergi gelirlerini düşüren birçok faktör bulunmaktadır. Vergi kaçakçılığı da bu faktörlerin başında yer almaktadır. Yapılan araştırma sonuçlarına, devletin resmi kurumları tarafından sunulan raporla göre vergi kaçakçılığının boyutlarının oldukça yüksektir. Bu durum başta vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılamada yetersiz kalması ve Gayrisafi Milli Hâsıla (GSMH) düzeyinin düşmesi gibi birçok ekonomik ve mali probleme neden olmaktadır. Bu nedenle vergi kaçakçılığının önlenmesi için başta vergi denetimini artırmak olmak üzere devletlerin çeşitli önlemler almaları gerekmektedir. Bu bağlamda yapılan bu araştırma vergi kaçakçılığının önlenmesinde vergi denetiminin önemini ortaya koyacak olması, bu konuyla ilgili taraflara görüş sunacak olması ve toplumu bu konuda bilinçlendirecek olması hasebiyle önemlidir.

1.4. Araştırmanın Sınırlılıkları

1. Yapılan bu araştırma literatürde vergi kavramı, vergi kaçakçılığı ve vergi denetimi ile ilgili yapılan araştırma, derleme, rapor ve diğer yazılı dokümanlardan elde edilen bilgiler ile sınırlandırılmıştır.

2. Yapılan bu araştırma Türkiye'deki mevcut vergi düzenlemelerine ilişkin kanun, yönetmelik ve uygulamalar hakkında literatürde yer alan bilgiler ile sınırlandırılmıştır.

1.5. Varsayımlar

1. Literatür taraması (derleme) yöntemine göre hazırlanmış olan bu tez çalışmasında vergi kavramı, vergi kaçakçılığı ve vergi denetimine ilişkin kuramsal bilgilerin elde edildiği kaynakların gerçek bilgileri yansıttığı varsayılmıştır.

2. Türkiye'de vergi sistemi ve son yasal düzenlemelere ilişkin bilgilerin doğru kaynaklardan doğru bir biçimde alındığı varsayılmıştır.

1.6. Tanımlar

Bu bölümde tez çalışmasında yer alan çeşitli tanımlara yer verilmiştir. Aşağıda yapılan tanımların tamamı Türk Dil Kurumu (TDK) sözlüğünde ve ilgili mevzuatta yer alan bilgilerden yararlanılarak yapılmıştır.

Vergi: Kamu hizmetlerinin karşılanabilmesi için hükûmetin, yerel yönetimlerin yasalara göre doğrudan doğruya veya dolaylı olarak bazı malların fiyatlarının üstüne koyarak herkesten topladığı paraya vergi denir.

Kaçakçılık: Kaçakçılık genellikle ticari bir terim olarak kullanılmaktadır. Türk Dil Kurumu sözlüğüne göre kaçakçılık, bir devletin yasalarına karşı gelerek yapılan ticaret olarak açıklanmaktadır. Yasalarca cevaz verilmeyen iş ve işlemleri yapma durumu olarak tanımlanır.

Vergi Kaçakçılığı: Vergi kaçakçılığı kavramı, devlete vergi ödemek ile yükümlü olan kişi veya kurumların çeşitli yöntemler ile devlete ödeyecekleri vergileri devlete ödememe veya daha az miktarlarda ödeme yoluna gitmelerini ifade etmektedir.

Suç: Hukuk ve ahlak yasalarının dışına çıkılarak, söz konusu yasalara aykırı olarak yapılan her türlü hareket suç olarak tanımlanır.

Vergi Suçu: Vergi Usul Kanunu'nda ve diğer Vergi Kanun'larındaki yükümlölükleri yerine getirmeyen, yasakladığı davranışları yapan mükelleflerin işledikleri suçlar vergi suçu olarak değerlendirilmektedir.

Vergi Denetimi: Ödenmesi gereken verginin, doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla; mükelleflerin ve idarenin vergi kanunlarına uygun hareket edip etmediklerinin, kanun, tüzük, yönetmelik ve tebliğlerde belirtilen hüküm ve ilkelere uygun, uygulama yapıp yapmadıklarının belirlenmesi işlemidir.



İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ VE VERGİ KAÇAKÇILIĞI

2.1. Verginin Tanımı

Gaston Jeze verginin tanımını “herhangi bir hizmet sunmaksızın ve geri ödemeksizin kamunun harcamalarının karşılanması için bireylerden cebirle toplanan paradır” şeklinde yapmıştır. En geniş anlamda vergi kamunun ekonomik ihtiyaçlarının karşılanması için devlet ya da devlet ve kamu tüzel kişilerinin, kanunlar çerçevesinde karşılık olmaksızın gerçek kişilerin ya da tüzel kişilerin gelirleri, (tüzel kişiliği olmayan cemaatlerden de vergi alınır) servetleri ve harcamaları üzerinden nakit olarak ya da aynı olarak pay şeklinde tanımlanabilir. Buna göre verginin sahip olduğu beş temel özellik vardır. Bunlar;

- Vergi parasal bir yükümlülüktür.
- Vergi karşılıksızdır.
- Vergi hukuki bir güce dayanır ve zorunlu bir ödemedir.
- Vergi daha önceden belirlenmiş kurallara göre toplanır.
- Verginin amacı, kamu yararı için yapılan harcamaları karşılamaktır (Bodur, 2012: 5).

Piyasa şartlarının geçerli olduğu dünya ülkelerinde kamu gelirlerinin yaklaşık olarak %90-95’ini vergiler oluşturmaktadır (Tecim, 2008:39). Piyasa ekonomisinin tam oturmadığı ve devletin ekonomik bir aktör olarak piyasaya müdahale ettiği, gelişmekte olan ülkelerde bu oran biraz daha az olmakla birlikte, bütçe gelirlerinin çok büyük bir kısmını yine vergiler oluşturmaktadır. Devletlerin kamu hizmetlerini ve etkinliklerini sürdürebilmeleri, kamusal ihtiyaçlara cevap verebilmeleri için vergi olmazsa olmaz bir gelir kaynağıdır.

Tablo 1’de görüleceği üzere yıllara göre küçük farklılıklar olsa da Türkiye’de de bütçe gelirlerinin çok büyük bir kısmını vergi gelirleri oluşturmaktadır. Tek başına bu veriler bile vergi kavramının önemini anlatmak için yeterlidir.

Tablo 1. Türkiye’de Yıllara Göre Vergi Gelirlerinin Bütçedeki Oranı

Yıllar	Vergi Gelirlerinin Bütçe İçerisindeki Oranı
2000	80%
2001	78%
2002	80%
2003	86%
2004	84%
2005	80%
2006	83%
2007	84%
2008	84%
2009	84%
2010	87%
2011	89%
2012	87%
2013	88%
2014	87%
2015	88%
2016	87%

(www.gib.gov.tr, ET: 30.03.20.17)

Devlet ile kişilerin (mükelleflerin) arasındaki vergi ilişkisi çeşitli hukuki boyutları ile işlemektedir. Devlet ile mükellefler arasındaki vergi ilişkilerini düzenleyen, bu alandaki kuralları belirleyen hukuk dalına “vergi hukuku” denilmektedir (Hekim, 2013: 1). Bunun yanında vergi olarak yapılan mükellef ödemelerinin şartları, özellikle ölçüsü, türü, sebep ve zamanı; genel kanun hükümleri çerçevesinde olmak üzere genellikle otoriter şekilde, o ödemeleri kabul eden yani alan kamu makamları tarafından belirlenmektedir (Yenigün, 2012: 8).

Vergi kavramına ilişkin olarak yapılan bilimsel tanımlamaların yanında 1982 Anayasasının 73. maddesinde herhangi bir şekilde verginin tanımının yapılmadığı, buna karşılık bu maddenin “vergi ödevi” adı altında düzenlendiği görülmektedir. Anayasanın 73. maddesinde “herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne

göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır” hükümleri bulunmaktadır. Burada yapılan tanımda kapsamın vergi tekniği bakımından geniş tutulmaması eleştirilerek, verginin mali amaçlarının karşılanmadığı, günümüzde verginin sadece mali amaçları olmayıp, sosyal amaçlarının da önemli bir yeri olduğu dile getirilmiştir (Püren, 2012: 8). Bu nedenle vergi kanunlarına aykırı davranışlar sergileyen mükelleflere çeşitli yaptırımlar uygulanmasının genel amacı sosyal düzenin sağlanması, özel amacı ise devletin vergilendirme yetkisi ve vergi gelirlerinin korunmasıdır (Aydoğdu, 2009: 1). Vergi, sadece kamu ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla değildir. Bunun yanında sosyal ve ekonomik hayata da müdahalede bulunarak ekonominin aktivitelerin yönlerini değiştirme ya da daraltma için de önemli bir fonksiyona sahiptir (Püren, 2012: 7).

Verginin söz konusu fonksiyonlarını yerine getirebilmesi için etkin çalışan bir vergi sistemine gereksinim vardır. Etkin bir vergi sisteminin temel özelliklerini şu şekilde sıralamak mümkündür;

- Veri mevzuatının basit, açık, genel, eşitlik ilkesine dayanan, sıklıkla değiştirilmeyen ve makul, öngörülebilir düzenlemeleri içermesi,
- Vergi yönetiminin, mükellefleri uymak zorunda oldukları kanunları hakkında yeterli ölçüde bilgilendiren, onların vergi mükellefiyetle ilgili ödevlerini vaktinde ve olması gerektiği şekilde yapmalarını sağlayacak kolaylıkları sunması,
- Denetim biriminin mükelleflerin mevzuata uygun davranmasını sağlayacak, mevzuata uyulup uyulmadığını kontrol edecek, kaliteli inceleme elemanlarına sahip, denetimi objektif ve etkili bir şekilde yapacak şekilde olması,
- Mükelleflerin yürürlükteki mevcut vergi mevzuatına uyup uymadıklarını, sahip olduğu kaliteli vergi inceleme elemanlarıyla dış etkilerden uzak, tarafsız, objektif ve etkin bir şekilde denetleyen, mükelleflerin vergi mevzuatına gönüllü uyumunu artıran, eğitici ve caydırıcı güçlü bir vergi denetim birimi,
- Vergi ile ilgili dava ve şikâyetleri kısa sürede sonuçlandıran, adaletli bir vergi yargısı (Gökmen, 2012: 7-8).

2.1.1. Verginin İlkeleri

Hemen hemen tüm dünyada geçerli olan ve ülkelerin vergi düzenlemelerinde göz önünde bulundurmaları gereken bazı vergi ilkeleri vardır. Bu ilkeleri genellik,

verimlilik, tasarruf, eşitlik, adalet, belirlilik, açıklık ve yasallık olarak sınıflandırmak mümkündür.

2.1.1.1. Genellik, Verimlilik ve Tasarruf İlkesi

Vergilemede genellik ilkesi: Genellik ilkesine göre toplumdaki herkesin vergi kanunlarına göre vergilerini ödeme sorumluluğunu yerine getirmesi gerekir. Vergilendirme yapılırken herhangi bir sınıf ya da zümre, belirli bir ırk ya da inanca göre kişiler vergilendirmeden muaf tutulmamalıdır. Verimlilik ve tasarruf ilkelerine gelince; Verimlilik, verginin basit bir şekilde ve maliyet harcanmadan toplanmasıdır. Mükelleften alınan para hazineye aktarılırken hem zaman yönünden hem de para yönünden mümkün olduğu kadar az fark ile aktarılmalıdır. Buna ek olarak, devlet aldığı vergiyi kullandığı zaman oluşacak yararın/hizmetin vergi mükellefi kullanımında ortaya çıkacak olan yarardan/hizmetten daha yüksek olması da verimlilik ilkesinin kapsamındadır. Devlet, aldığı vergileri faydalı bir şekilde kullanmıyorsa, alınan vergiler yüksek düzeyde faydalar sağlamıyorsa devletin o vergileri almaması gerektiği düşüncesi ortaya çıkmaktadır. Bu durumda mükellefler vergi ödememe konusunda direnç gösterme eğilimine girmektedir (Aydemir, 1995: 42). Tasarruf, verginin devlete olan maliyetinin mümkün olduğu kadar düşük olmasıdır. Devlete olan maliyet deyiminden tarh ve tahsil giderlerinin yanı sıra vergi ile ilgili uyuşmazlıklardaki giderler ve mükelleflerin işlemlerini kaydetmek, defter tutmak gibi giderlerinin de anlaşılması gerekir.

2.1.1.2. Eşitlik İlkesi

Bireylerin ödeme gücüne göre vergi yükümlülüğüne katılma şekline eşitlik ilkesi adı verilmektedir. Bir başka deyişle, devletin mükelleflerden vergi alırken onların ödeme güçlerini dikkate alarak vergilendirme yapmasıdır. Vergilendirme yapılırken adaletin sağlanması için bu ilke oldukça büyük bir önem arz etmektedir. Bu ilke, vergilendirmenin mükellefler arasındaki bireysel, ailevi ve maddi durumlarına göre orantılı bir şekilde yapılmasını gerektirmektedir. Mükelleflerin hangi oranda vergiler ödeyeceği sorunu önemli hale gelmektedir (Gökbunar, 1998:10).

Vergi sisteminde adaletten bahsedilebilmesi için eşitlik ilkesinin bulunması şarttır. Aynı şartlara ve aynı ekonomik gelire sahip olan iki farklı mükellefin farklı oranlarda vergi ödemesi eşitlik ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Benzer şekilde farklı şartlara ve farklı ekonomik gelire sahip mükelleflerin de aynı oranda vergi ödemesi

eşitlik ilkesine aykırıdır. Bu iki durumun ortaya çıkması vergi ödemelerinde adalet duygusuna zarar verecektir (Çelik B.T. 2001:18). Ekonomik duruma göre verginin alınması, alınan verginin genellik ilkesiyle birlikte vergi sisteminde eşitlik ve adalet duygusunu sağlaması amaçlanmıştır (Biberoğlu, 2006: 9).

Mükellefler arasında verginin uyumlu olması vergi nispetleri, denetim ihtimali, para ve hapis cezaları, enflasyon oranı, vergi ahlakı, devlet ile vatandaş ilişkileri ve vergi idaresinin etkinliği gibi bir dizi ekonomik, sosyo-psikolojik ve vergi yönetimine ilişkin faktör tarafından belirlenmektedir. Söz konusu faktörler üzerinde değişiklik yapılması veya faktörler arası dengesizlik olması mükellefler açısından vergi eşitsizliğini ortaya çıkarabilir (Tunçer, 2002). Bu sebeple her mükellefin kazancı oranında vergi vermesi sağlanmalı, aynı zamanda vergi yükü oransal olarak da dengeli dağıtılmalıdır. Az gelir elde edenden daha az, fazla gelir elde edenden daha fazla vergi alınabilmesi için artan oranlı vergi tarifesinin uygulanması elzemdir. Tablo 2’de görüleceği üzere Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergi artan oranlı bir tarifeye tabidir. Vergi alınmayacak asgari bir tutar belirlenmemesi, istisna ve muafiyetlerin birçoğunun objektiflikten öte baskı ve çıkar gruplarının yönlendirmesiyle konulmasına rağmen dikey adalete sağlama açısından yerinde bir uygulamadır.

Tablo 2. Türkiye’de 2016 Yılı İçin Gelire Göre Verilmesi Gereken Vergi Tutarları

Gelir Düzeyi	Vergi Oranı
0-12.600 TL'ye kadar	% 15
30.000 TL'nin 12.600 TL'si için 1.890 TL, fazlası	% 20
69.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.370 TL, (ücret gelirlerinde 110.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.370 TL), fazlası	% 27
69.000 TL'den fazlasının 69.000 TL'si için 15.900 TL, (ücret gelirlerinde 110.000 TL'den fazlasının 110.000 TL'si için 26.970 TL), fazlası	% 35

(www.gib.gov.tr ET: 25.03.2017)

Vergilendirme sisteminin eşitlik ilkesine dayanmasının temelinde devletin anayasal yapıda olması yatmaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2009: 52). Vergi tahsilatında genel olarak mükelleflerden beyanname alınması da verginin eşitlik ilkesini ortaya

koymaktadır. Çünkü mükellefler elde ettikleri ve devlete beyan etmiş oldukları gelir üzerinden vergiye tabi tutulmaktadırlar (Aytaş, 2011: 1). Buna karşılık birçok alanda vergi yüklerinin kurumlar ve bireysel mükellefler arasında eşit olarak dağılmadığını savunan düşünceler bulunmaktadır (Öztürk ve Ozansoy, 2011: 198).

2.1.1.3. Adalet İlkesi

Vergi yükünün kişiler arasında adaletli olarak dağıtılmasını hedef olarak belirleyen vergi sisteminin, hangi mükelleften ne oranda vergi alınacağına, mükelleflerin bireysel durumları karşısında ölçünün hangi oranda olacağına ayarlanması oldukça önemlidir. Adalet kavramı bireyden bireye farklılıklar gösterdiği için tam olarak sınırlar çizilebilen bir kavram olmayıp, vergilemede adaletin sağlanabilmesi açısından vazgeçilmez bir ilkedir (Püren, 2012:13). Buna karşılık Türkiye’de, sadece Cumhuriyet döneminde değil Osmanlı’nın duraklama dönemine girdiği VXII. yüzyıldan günümüze kadar yaşanan ciddi sorunlardan birinin vergilendirmede etkinlik ve adaletin sağlanamaması olduğu kolaylıkla görülmektedir (Şaan, 2008: 1). Yapılan araştırmalarda da birçok ülkede mükelleflerin haklarını savunabilecekleri yasaların sınırlı olduğu, bu durumun da adalet ilkesini zedelediği belirtilmiştir (Gerçek, 2006: 122).

Herkesin elde ettiği gelire göre ve uygun oranda vergi vermesini amaçlayan adalet ilkesinin, vazgeçilmez ilkelerden biri olduğu ancak uygulanmasının neredeyse en güç olan ilke olduğu bilinmektedir. Bunun nedeni, adalet kavramının soyut olması, ölçülmesinin hemen hemen olanaksız olması, zaman, mekân, toplum unsurlarına göre değişiklik göstermesidir. Bu nedenle, vergi kanunlarının adalet ilkesine tam olarak uygun olması gerektiğini savunmak gerçekçi bir bakış açısı değildir. Buna rağmen vergilendirme yapılırken mümkün olan en adil şekilde yapılması için çaba gösterilmesi gerekmektedir. Toplumda az kazanan kişilerin az, daha çok kazanan kişilerin ise daha çok vergi ödemesi gerektiği görüşü vardır ve bu görüşe mümkün olduğu kadar uyulması gerekmektedir. Bu nedenle herkesin maddi gelirleri oranında vergi ödeyebileceği bir sistem oluşturmak, adalet ve ödeme gücü ilkesi ile uyumlu bir ortam yaratmak gerekir (Aydemir, 1995: 41).

Vergilendirme sisteminin mükellefler tarafından adil olmadığı düşünülmesi mükelleflerin vergi tutarını azaltmaya çalışmalarına neden olmaktadır. Bu yola yönelecek mükelleflerin önünde birkaç yol vardır. Bu yollardan en zararsız olanı bireyin daha az vergi ödemek için tüketim harcamalarını azaltmasıdır (Bodur, 2012: 6).

Vergilemede adalet ilkesi iki farklı şekilde incelenmektedir. Bunlar yatay adalet ve dikey adalettir. Aynı düzeyde gelir elde eden ve eşit ödeme gücüne sahip mükelleflerin eşit düzeyde vergi vermesi şekline yatay adalet, farklı gelir düzeyindeki mükelleflerin farklı düzeylerde vergilendirilmesi ise dikey adalet olarak bilinmektedir. Yatay ve dikey adaletin sağlanması esas olarak vergi dilim ve oranları ile sağlanabilmekte, ekonomik ve sosyal koşulların gerektirdiği özel durumlar, bazı gelir durumlarına uygulanan istisna ve düşük oranlar ile bir kısım mükelleflere tanınan muafiyetler en uygun genel vergi oran ve dilimlerine sahip vergi sistemini bile adalet ilkesinden uzaklaştırmaktadır (Aydemir, 1995: 41).

Vergilendirmede adaletin sağlanabilmesi için ilk önce kişinin ödeme gücünün saptanması gerekir. Bu ödeme gücünün saptanmasında gerekli kriterler, servet, harcama ve gelirdir. Hangi kriterlerin öncelikli olması gerektiği konusu ise tartışmalıdır. Bir görüşe göre, ödeme gücünün saptanmasında öncelikli olan gelirdir. Kişilerin gelirlerini nasıl kullandığı hiç önemli değildir. Diğer farklı bir görüşe göre, ödeme gücünün göstergesi, yapılan harcamalardır. Eğer kişiler elde ettikleri gelirleri orta ve uzun vadede topluma yararlı bir biçimde kullanamıyorsa, gelirini yatırıma ve üretime yönelmiyorsa, bu gelirler ödeme gücünün saptanmasında kullanılmalıdır. Her bir görüşün belli üstünlükleri ve zaaflarının olduğu bilinmektedir. Bu nedenle, vergilendirmede esas alınacak ödeme gücünün saptanmasında gelir, servet ve harcamaların belirli ölçüde ve ülkenin içinde bulunduğu genel duruma göre dikkate alınmalıdır. Öyle ki modern vergicilikte hem gelir, hem servet, hem de harcamalar farklı vergilerin matrahı olarak dikkate alınması gerektiği bilinmektedir (Aydemir, 1995: 41-42).

2.1.1.4. Belirlilik ve Açıklık İlkesi

Bu iki ilkeye göre; vergi mükelleflerin vergilerini ödeyecekleri tarihi ve vergilerini ödeme şekillerinin neler olduğunu bilmeleri gerekir. Bu nedenle vergi kanunları ve vergi uygulamaları kişileri belirli olmayan vergi ödeme ortamında bulundurmamalıdır. Vergilendirmede sürekli olarak yasal ve idari değişiklikler yapmak, kişilerde hoşnutsuzluk yaratmaktadır. Özellikle vergilerin konularının ve nispetlerinin değişmesi, ilave vergiler eklenmesi, belirli aralıklarla vergilere af getirilmesi ve vergi kanunlarının yapılarındaki karışıklığının mükelleflerin vergi ödeme çabalarını azalttığı bilinmektedir (Aydemir, 1995: 42-43). Belirlilik ilkesinin gerçekleşmesi; vergi sistemi ve münferit vergilerin basit olmasının yanı sıra çalışan idari personelin nitelikli ve ahlak

sahibi kişilerden oluşması, vergi kanunlarındaki dilin açık/anlaşılır olması, verginin ödeneceği tarih ve yer ile vergi borcunun miktar olarak belirli olup karmaşıklığa neden olmayacak türde olması, vergilerle ilgili kanunlar ve tebliğler konusunda yeterli düzeyde açıklamaların olması vb. şartlara bağlıdır (Turhan, 1998:207).

2.1.1.5.Yasallık İlkesi

Anayasamızın 73. maddesi bu konuyu açık bir şekilde düzenlemiş “Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” ibaresiyle kanun haricinde tüzük yönetmelik ve benzeri düzenleyici işlemlerle vergi konulamayacağını açık bir şekilde ifade etmiştir. Vergi hakkının korunması açısından son derece önemli bir düzenlemedir.

Bu ilkeye göre, vergilemeye ilişkin düzenlemelerin yasalarla yapılması gerektiği ve uygulamanın da yasalarda istendiği gibi olması gerekmektedir. Yasa ile konulmuş vergilerin tebliğ, iç genelge veya yargı kararı ile ortadan kaldırılması ya da farklı uygulamalar ile yasalarda olmayan vergisel yükümlülükler konulması, vergi ve hukuk sistemine olan inancı zayıflattığı bilinmektedir (Aydemir, 1995: 43).

2.2. Vergi Kaçakçılığı ve Vergiden Kaçınma Kavramları

Toplumdaki bireyler kamu hizmetlerini kullanırken, bu hizmetlerin finanse edilmesine katılım konusunda isteksizdir. Bu isteksizlik nedeniyle, bazı şekillerde vergi yükümlüğünün dışarısında olmak isterler. Toplumda vergi bilincinin olmaması, vergilerde bulunan oranların yüksek olması, vergi sistemi içerisinde denetim mekanizmalarının yetersizliği gibi faktörler, mükelleflerin vergi yükümlüğünün dışarısında kalma isteği göstermelerine sebep olmaktadır (Saraçoğlu, 2004: 1).

Vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma çoğu kez biri birlerine karıştırılan kavramlardır. Uluslararası geçerliliğe sahip bir tanımlama yapılamamakla birlikte vergiden kaçınmada yasal sınırlar içerisinde kalınmakta, vergi kaçakçılığında ise yasaların yapılmasını öngördüğü uygulamaları yerine getirmememe veyahut yapılmamasını öngördükleri uygulamaları yapmak şeklinde tezahür etmektedir. Çalışmanın bundan sonraki aşamasında da kavram kargaşasına yol açmamak adına bu kavramların tanımlarının yapılması elzemdir.

Vergiden kaçınma, kanunlara aykırı hareket etmeksizin vergiyi doğuran olaya neden olunmaması suretiyle vergi yükünün dışında kalma çabalarını ifade eder. Mükelleflerin vergiden kaçınma davranışı bilinçli olarak yaptıkları bir davranıştır.

Bireyin, üzerinde vergi bulunmayan bir ürünü alması işlemi, vergiden kaçınma olarak değerlendirilemez (Kıldış 2007: 123). Herhangi bir hukuki durumun ortaya çıkmasını engelleyerek vergi borcunun ortadan kaldırılması, çoğu zaman yasal boşlukların kullanılması ile gerçekleştirilir. Vergi kanunlarında karşılığında bir ceza tespit edilmemiş olan işlemlerin yapılması durumunda vergi suçu islenmemiş olacağından ortada da bir vergi suçu bulunmayacaktır. Bu bağlamda vergiden kaçınma aslında iki temel görünüme sahiptir: Mükelleflerin vergiyi doğuran olayla ilişkiye girmemeleri, kanuni boşluklardan yararlanmaları kanuni boşluklardan yararlanma çabası şeklinde olan vergiden kaçınma kavramını ele aldığımızda, kavram için yasaların sözüne uygun ancak özüne aykırı bir davranış şekli olarak bir tanım kullanmak da hatalı olmayacaktır. Vergi kaçakçılığının da birden çok tanımı yapılmıştır. Genel olarak vergi kaçakçılığı, ekonomik faaliyetler içerisinde olan mükelleflerin vergi dairelerine mükellefiyet kayıtlarını tesis etmemeleri veya mükellefiyet kayıtları tesis etmekle birlikte kanunlara göre mükelleflerin ödemekle sorumlu olduğu vergileri sahte ya da yanıltıcı belgeler ya da bir takım muhasebe hileleri ile vergiye esas olan evrakların bilinçli olarak yok edilmesi sonucu kayıtlarında göstermemeleri anlamına gelir (Tecim, 2008: 39).

Başka bir tanıma göre ise vergi matrahlarını gizlemek, matrahları küçültmek ya da verginin hesaplanmasına etki edebilecek olan bilgileri yanlış/hatalı vermek ve buna benzer yöntemler ile yasanın ödenmesini öngördüğü vergiyi olması gerekende daha az miktarda ödemektir. Vergi Usul Kanunu (VUK) değişmeden önce (2009 den önceki haliyle) 344. maddede Vergi Kaçakçılığının tanımını şu şekilde yapmıştır: Vergi kaçakçılığı suçu, mükellef ya da sorumlunun kasıtlı olarak vergi kaybına sebebiyet vermesidir. Kaçakçılığın oluşması kast ve vergi ziyarı unsurlarının birlikteliği halinde mümkün olmaktadır. Kast, en genel manada yapılan işin bilerek ve isteyerek yapılması olarak tanımlanırken, vergi ziyarı mükellefin ya da vergiyle ilgilenen sorumlunun yükümlü olduğu görevleri zamanında yapmaması ya da eksik yapması neticesinde verginin zamanından daha geç tahakkuk edilmesi ya da eksik olarak tahakkuk edilmesi anlamına gelmektedir. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun mevcut hali vergi kaçakçılığına bir tanımlama yapmamakla birlikte 359. maddede kaçakçılık suçlarını ve cezalarını saymıştır buna göre

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

1) “Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere

kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,”

2) “Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.”

b) “Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,”

c) “Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar olarak düzenlenmiştir.”

Eylemsel olarak vergi kaçakçılığı üç tür görünümle ortaya çıkabilir. Birincisi, yapılan işlem yasal ve kayıt altındadır; ancak işlemle ilgili ortaya çıkan vergi borcu kanunlara aykırı olarak ödenmemektedir. İkinci türde, yapılan işlem yine yasal bir işlemdir; ancak kayıtlı yapılmamaktadır. Ortaya çıkan vergi borcu ise yine kanunlara aykırı olarak ödenmemektedir. Üçüncü durumda ise yapılan işlem yasal değildir. Dolayısıyla resmi kayıtlarda izlenmemektedir. Yapılan işlemden dolayı ortaya çıkan vergi borcu da doğal bir sonuç olarak ödenmemektedir (Konukçu Önal, 2011:13-14).

Vergi kayıpları ve kaçakları devletlerin en büyük gelir kaynaklarından olan vergi gelirlerinde aşınmaya sebep olan bir durumdur ve bu durum yasal ya da yasal olmayan şekillerde olabilmektedir (Yonar, 2010: 90). Vergi kabahatleri, vergi düzenlemelerinin hukuki boyutlarına aykırı olan eylemler ve işlemlerin bir bölümüne verilen addır. Söz konusu vergi aykırılıklarının diğer bir bölümüne ise vergi suçları denilmektedir. Vergi kaçakçılığı da vergi suçları arasında en fazla karşılaşılan suç grubunu oluşturmaktadır. Vergi kaçakçılığı özellikle mükelleflerin vergileri yük olarak görmesinden kaynaklanmaktadır (Bodur, 2012: 1). Vergi kaçakçılığının meydana gelmesinde mükelleflerin geliri vergi sisteminin karmaşık yapısı, ekonomik ve mali

faktörler ile birlikte, mükellefin devlete bağlılığı, diğer mükellefler hakkındaki düşünceleri gibi psikolojik, vergi ahlakı gibi etik, faktörler de etkili olabilmektedir (Püren, 2012: 1). Yüksek düzeyde vergi kaçakçılığı bulunması vergiler aracılığıyla elde edilen kamu gelirlerinin azalmasına, dolayısıyla kamu hizmetlerinin sunumunun olumsuz etkilenmesine, böylece hem ekonomik hem de sosyal yaşamı olumsuz yönde etkileyen ve aynı zamanda vergilerin etkinliğinin azalmasına kadar geniş bir açıda olumsuzluklar yaratmaktadır (Öz, 2011: 2). Vergi mükelleflerinin vergi kaçırmalarından dolayı devletin vergilerden elde edeceği kazançların azalması sonucunu doğuracak ve bu durum da ekonomi üzerinde olumsuz etki yaratacaktır (Sivrekli Demircan, 2003).

2.2.1. Kayıt Dışılık ve Vergi Kaçakçılığının Boyutları

Kayıt dışı ekonomi en geniş manada yasal veya gayri yasal yollarla elde edilen ancak resmi kayıtlarda ya da milli hasılda yer almayan ekonomik faaliyetler olarak tanımlanabilir. Kayıt dışı ekonomi, literatürde farklı tanımlarla ifade edilmektedir. Bunların başlıcaları paralel ekonomi, ikincil ekonomi, yer altı ekonomisi gölge ekonomi ve nakit ekonomi ifadeleridir. Kısaca kayıt dışı ekonomi, elde edilen gelirin resmi kayıtlarda bulunmaması ve buna bağlı olarak devletlerin bu gelirlerden doğan vergiden mahrum olmasına sebep olan ekonomik faaliyetleri kapsamaktadır. Örneğin bir harcama yapıldı. Bu harcamanın yapıldığına dair fiş ya da faturanın alınmaması durumunda KDV ve ÖTV gibi vergiler devlete ödenmeyecektir. Buna ek olarak satışı yapan işyeri/firma elde ettiği geliri Gelir Vergisi ya da Kurumlar Vergisi olarak ödemeyecektir. Bu durumda vergi kaçakçılığı ortaya çıkmış olacaktır (www.kutlusah.com, ET: 20.11.2016).

Gizli veya kayıt dışı ekonomik faaliyetler; vergi kaçakçılığı, faturasız alışveriş, kıymetli maden ve silah kaçakçılığı, haksız olarak muafiyetlerden ve istisnalardan ya da sübvansiyonlardan faydalanma, terörizm, haraç alma, organize suçlar, sigortasız çalışma, sigortasız adam çalıştırma, ikinci bir işte çalışma, kaçakçılık, uyuşturucu ticareti, falcılık, tefecilik, çek ve senet tahsilâtı, bireyin organlarını satması veya yasa dışı olarak organ ticareti yapılması gibi yasaya aykırı faaliyetler olabileceği gibi; çiftçilerin ürettiğinden tohumluk ve geçimlik olarak ayırdığı kısım, komşuya yardım, ev kadınının kendi çocuğuna bakması, ev işlerinin yapılması ve aile içi ekonomik üretim gibi yasal faaliyetleri de kapsayabilir (Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi: 2007: 45-46).

Kayıt dışılığın düzenli vergi ödeyenler açısından vergi yükünün artması, dolaylı vergilerin artırılması, vergi oranlarının yükseltilmesi gibi sonuçlara neden olabileceği aşikârdır. Ekonomide uygulanan vergi oranlarının yüksek ya da düşük olması tartışılabilir, fakat ekonomi içerisinde kayıt dışı ekonomi problemi var ise vergi oranları konusunda tartışma yapmak anlamlı olmayacaktır. Belirlenmiş olan vergi oranlarıyla vergilerini ödeyen mükellefler, kendileriyle benzer işi yapan ancak vergi kaçırarak diğer mükelleflerden daima daha yüksek oranda vergi ödemektedir, bu durumda vergi ödeyen mükelleflerin ödedikleri vergi oranı yüksek kabul edilir. Kayıt dışı ekonominin büyüklüğü arttıkça, vergi ödeyen mükellefler için de vergi oranı o kadar büyümektedir. Maliye Bakanlığı verileri kayıt dışı ekonominin azaldığını ancak Gayrisafi yurt içi hasıladaki (GSYİH) büyüme göz önüne alındığında kayıt dışı ekonominin tutarının arttığını göstermektedir. Kayıt dışı ekonominin 2003 yılında GSYİH oranı %32,2'dir. Bu oran 2013 yılında %26,5'e kadar gerilemiştir. Bununla birlikte 2003 ile 2013 yıllarındaki ekonomimizdeki büyümeyi de dikkate alırsak, 2003 yılında 304 milyar dolar olan tutar, 2013 yılında 858 milyar dolardır. Kayıt dışı ekonominin büyüklüğü 2003 yılında 98 milyar dolardır. Ancak 2013 yılında 227 milyar dolar seviyesine gelmiştir. 2003'den 2013'e kadar GSYİH %182 artış göstermiştir ancak kayıt dışı ekonomideki oran yalnızca %6 kadar düşmüştür. Türkiye, Avrupa ülkeleri ile kıyaslandığında en büyük kayıt dışı ekonomilerden birine sahiptir. Avrupa'da kayıt dışı ekonomi oranı %18,4'dür. Yapılan sıralamada Türkiye kayıt dışı ekonomide 6.sırada yer almaktadır. Türkiye'nin kayıt dışı ekonomi dolayısıyla vergi kaybı AB ortalamasının 3 puan üzerindedir. Türkiye'de kayıt dışı ekonomi nedeniyle yaklaşık olarak %5,7'lik bir vergi kaybı meydana gelmektedir. Bu durum, vergi ödeyen mükelleflere %5,7'lik bir yük binmesi demektir. Kayıt dışı ekonominin en büyük etkisi budur. Bu etki, rekabetteki avantajın vergisini ödeyen mükellef aleyhine bozulmasına neden olmaktadır. Bu nedenle kayıt dışı ekonomi oranı ve/veya miktarı büyüdükçe vergiler her zaman yüksek olmaya devam edecektir (www.muhasabetr.com, ET: 14.10.2016).

GİB verilerine göre 2014 yılı kayıt dışı ekonominin GSYİH'ye oranı %26'dır. 10. Kalkınma planına (2014-2018) göre GİB'in program koordinatörü olduğu diğer kamu kurumlarının da birleşen olarak dâhil olduğu kayıt dışı ekonominin azaltılması programı eylem planı, kayıt dışı ekonominin %5 azaltılmayı hedeflemesi bu konuda çalışmalar yürütmesi olumlu gelişmelerdir. Plan dâhilinde 2018 yılında kayıt dışı ekonominin GSYİH'ye oranının %21,5'e düşürülmesi hedeflenmektedir. Gelişmiş

lkeler baz alındığında bu oran bile çok yüksektir. Dünya bankası verilerine göre kayıt dışılığın en az olduğu ülkeler %8,3 ile İsviçre, %8,6 ile ABD, % 9.6 ile Lüksenburg - tur. Kayıt dışılığın ve vergi kaçakçılığının fazla olması devletleri genelde dolaylı vergileri artırma yoluna yönlendirmekte, herkesten aynı miktarda alınan tabana en fazla yayılabilen dolaylı vergiler vergi adaleti bakımından olumsuz sonuçlar doğurmakta, vergi bilincini olumsuz etkilemektedir.

Kayıt dışılığın bazı olumlu yönlerinin de olduğu yadsınamaz bir gerçektir. Kayıt dışılık özellikle bazı sektörlerde istihdamı artırıcı unsur olarak öne çıkmaktadır. Tam manasıyla kayıt altına alınamayan tarım gibi sektörlerdeki kayıt dışı istihdam gelir dağılımlında çok az da olsa iyileşmeye neden olmaktadır. Ayrıca kayıt dışı bırakılan kazançların, ödenmeyen vergilerin şirketlerin ya da bireylerin kullanılabilir gelirlerini artırdığı bunun oto finansman da kullanılması ya da yatırıma dönüşmesi halinde ekonomiye olumlu katkı sağlayacağı tabiidir.

2.2.2. Vergi Kaçakçılığının Nedenleri

znesinin insan olduğu hemen hemen hiçbir durum tek bir nedene dayandırılmaz, hele de söz konusu bir ülkenin en önemli konularından biri olan vergi ve vergi kaçakçılığı ise nedenleri birden çok başlık altında araştırılmalıdır. Vergi kayıp kaçaklarının minimize edilebilmesi için buna sebep olan faktörlerin iyi ve doğru tespit edilmesi çözüm üretebilmek adına son derece önemlidir.

Faydalarını sürekli olarak maksimize etmek isteyen kişiler vergi ödemekten kaçınmaktadırlar. Ortaya çıkan bu durum, bireyin bakış açısına göre doğru bir tepki olarak değerlendirilebilir. Fakat toplum boyutunda ele alındığı zaman, bireyin tepkisi toplumun olumlu ya da olumsuz olarak değiştirmeye çalışması da kaçınılmaz bir durumdur. Toplumun vergi kaçakçılığı davranışlarını neden gerçekleştirdiği üzerine çeşitli araştırmalar yapılmıştır. Yapılan araştırmalarda mükelleflerin vergi kaçakçılığına yönelme nedenlerinin çeşitlilik gösterdiği belirtilmiştir (Ömürbek, H.G. iek ve S. iek 2007: 104).

Devletlerin üstlendikleri toplumsal ihtiyaçları karşılama fonksiyonu, finansman kaynağı sorununa neden olmaktadır. Finansman kaynağı konusunda çeşitli sıkıntılar yaşayan devletler bu açığı kapatabilmek için vergilerin sayısı ya da oranlarında artışa gitmektedirler. Bu durum vergi vermekle yükümlü olan mükelleflerin tepkilerine neden olmaktadır. Söz konusu mükellef tepkilerinden en fazla başvurulan yöntem ise vergi kaçakçılığıdır. Mükelleflerin vergi kaçakçılığı suçunu algılama şekilleri vergi

kaçakçılığı suçunu işlemelerinde önemli bir faktördür. Bundan dolayı öncelikli olarak mükelleflerin vergi kaçakçılığı suçunu algılama biçimlerinin bilinmesi gerekmektedir. Çünkü vergi mükelleflerin vergi kaçakçılığı suçunu algılama düzeylerinin iyi bilinmesi aynı zamanda bu suçu azaltmaya ya da engellemeye yönelik çözümler üretilebilmesi açısından oldukça önemli bir konudur (Püren, 2012: 1).

Vergi kaçakçılığının temel nedenlerini kişisel nedenler, ekonomik ve mali nedenler, hukuki nedenler, idari nedenler, siyasi ve sosyal nedenler ve denetim yetersizliği olarak sıralamak mümkündür.

2.2.2.1. Kişisel Nedenler

Devletler tarafından mükelleflerden kayıtsız şartsız ve yüksek oranlarda vergi alınması mutlaka bir direnç kaynağı oluşturmaktadır (Uçkan, 2010: 1; Demir, 2009: 2). Mükellefler yaptıkları vergi ödemeleri ile kamuya fayda sağlarken kendilerinin satın alma güçlerinden vazgeçerler. Bu sebeptir ki mükellefler vergi sisteminde eşitsizlik olduğunu düşünür ve bu yönde bir karine oluşursa vergi kaçırarak eşitsizliği gidermeye çalışırlar. Eğer, mükellef hissettiği eşitsizliği dezavantaj olarak görüyorsa, kaçıracağı vergi miktarını artırmaktadır. Bununla birlikte eğer vergi sistemindeki eşitsizliği avantaj olarak görüyorsa, mükellef kaçıracağı vergi miktarını azaltmaktadır. Bu noktada önemli olan şey, vergi mükellefinin kendisini vergi sistemi içerisinde eşitsizliğe uğramış olarak görüp görmediğidir. Mükellef kendisini eşitsizliğe maruz kalmış ve bu durumda kurban olmuş olarak görüyorsa öfkesi artacaktır. Bu öfke, mükellefin daha fazla vergi kaçırmaya neden olacak ve kaçıracağı verginin miktarını artıracaktır (Spicer ve Becker, 1980: 172-174).

Vergi kaçakçılığını etkileyen kişisel faktörlerin başında mükelleflerin sahip oldukları bazı demografik özellikler gelmektedir (Aygün, 2012: 88). Söz konusu özellikler eğitim düzeyi, meslek dalı ve gelir düzeyi, yaş, medeni durum, cinsiyet olarak sıralamak mümkündür (Püren, 2012: 36).

Cinsiyet faktörünün vergiyi algılamada çeşitli farklılıklar oluşturduğu bilinmektedir. Literatürde yer alan çalışmalarda kadın mükelleflerin vergi uyum düzeylerinin daha yüksek olduğu üzerine bulgular mevcuttur. Özellikle erkek mükellefler ile kıyaslandığı zaman kadınların daha itaatkâr bir yapıda olmaları ve vergileme karşısındaki vicdani sorumluluklarını daha fazla hissetmeleri bu sonucu doğurmuştur (Yenigün, 2012: 4).

Yaş faktörü açısından ele alındığı zaman, genç insanlar hayatlarını kurmak, hedeflerini gerçekleştirmek ve isteklerine ulaşabilmek için gelir azaltıcı bir unsur olan vergiyi ödememek istememe eğiliminde olabilirler. Bununla birlikte insanların yaşları arttıkça isteklerinin bir kısmına ulaşıldığından isteklerinin şiddeti de yavaş yavaş azalmaya başlayacak ve vergiye karşı gösterdiği tepkinin boyutu azalarak vergi ödeme konusundaki uyumu artacaktır (İnanç, 2012: 32).

Bekâr bireyler herhangi bir konuya ilişkin tutum ve davranışlarını oluştururken ilk olarak aile içerisinde anne ve babanın davranışını kendine örnek alırlar. Bu nedenle bireyin evlilik hayatında karşılaşacağı bir durum karşısında takınacağı tavırda ailenin etkisi büyük ölçüde görülebilir. Bekârlarla kıyaslandığı zaman evli bireylerin daha fazla sorumluluk üstlenmeleri ayrıca evlendikten sonra yaşamış oldukları sosyal çevrenin de bir ölçüde değişmesi bazı değerlerin (utanma, suçluluk, eşit yaşam standardı beklentileri vb.) daha fazla önemsenmesini gerektirebilir. Bu noktada evli ve bekâr mükelleflerin vergiye karşı belirleyeceği tutumu da etkileyebilir (İnanç, 2012: 36).

Eğitim açısından değerlendirildiği zaman, eğitim düzeyi belirli seviyenin üzerinde olan ülkelerde vatandaşların vergiye, vergilendirmeye karşı bilincinin yüksek olması sebebiyle vergi gelirlerinin de yüksek olması beklenmektedir. Buna karşılık yine eğitim düzeyi belirli seviyenin üzerinde olan toplumda kanunlardaki açıkların tespit edilmesinden dolayı vergilerden elde edilen gelirlerde azalmaya neden olabilmektedir (Demir, 2009: 4).

Mükelleflerin psikolojik özellikleri de vergi kaçakçılığını etkilemektedir. Zaman zaman yeni vergiler sisteme girmekte ya da mevcut vergilerin oranlarında değişikliğe gidilmektedir. Bunlara ek olarak vergi istisnaları ve muafiyetleri de ortaya çıkabilmektedir. Vergilendirme sisteminde oluşan tüm bu değişiklikler için mükellefler kendilerini ilgilendiren durumlara yönelik fikirler oluşturmaktadırlar. Bu fikirler olumlu veya olumsuz yönde olabilmektedir (Öz Yalama ve Gümüş, 2013: 78). Olumsuz fikirler vergi kaçakçılığını artırmakta olumlu fikirler ise azaltmakta etki oluşturmaktadırlar.

2.2.2.2. Mali ve Ekonomik Nedenler

Ülkenin ekonomik yapısı, tarım, sanayi, hizmet sektörleri arasında üretimin ve istihdamın dağılımı; kâr, ücret, faiz, rant geliri payları açısından milli gelir oluşumu, ekonomik faaliyetin iç ve dış pazar arasındaki bileşimi başta olmak üzere çeşitli ölçeklerden oluşmaktadır. Bu göstergeler ülkelerin gelişmişlik düzeyleri ile ilgili

yapılan karşılaştırmalarda temel belirleyicilerdir. Bir ülkenin gelişmişlik düzeyi ise vergi kaçakçılığının neden ve boyutlarını geniş ölçüde etkilemektedir. Genel olarak az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde tarımsal üretim ve istihdamın yüksekliği ve bu sektörde çalışan fertlerin vergi ödeme güçlerinin belirlenmesindeki zorluklar, kişi başına reel gelirdeki düşüklüğe bağlı olarak tasarruf ve yatırım hacminin arzu edilen seviyelerin altında gerçekleşmesi, sermaye birikiminin yetersizliği nedeniyle vergi kaçakçılığının daha düşük boyutlarda kaldığı büyük teşebbüs ve şirketlerin sayısındaki azlık ve gelir dağılımındaki ciddi boyuttaki çarpıklıklar, gelişmiş ülkelerle vergi kaçakçılığı açısından yapılan karşılaştırmalarda, gelişmekte olan ülkelerin en büyük problemleri arasında gösterilmektedir(Konukcu Önal, 2011: 47). Ekonomik faktörlerden vergi ödemelerini etkileyen en önemli faktörlerin başında ülkenin milli gelir seviyesi gelmektedir milli gelir düştükçe vergi ödemeleri azalmaktadır. Milli gelir arttıkça ve artan milli gelir toplumda adaletli şekilde dağıtıldıkça vergi mükelleflerin vergilerini ödeme güçleri de yükselir (Yaraşlı, 2005:114)

Kayıt dışı ekonominin büyüklüğü ve vergi kaçakçılığı ekonomik rekabetin önündeki en büyük engellerden biridir. Rekabet edilen işletmelerin vergi kaçırdığı durumlarda rekabet edebilmek için vergi kaçırmak zorunluluk haline gelmektedir. Çünkü vergi işletmeler için önemli bir maliyet unsurudur ve fiyatları doğrudan etkilemektedir (Aydoğdu, 2009: 15).

Devletin topladığı vergilerde önemli miktarda aşınmaya sebep olan kayıt dışı ekonominin bazı ülkelerdeki boyutları Tablo 3.'te gösterilmiştir.

Tablo 3. Bazı Ülkelerdeki Kayıt Dışı Ekonomi Oranları

Ülkeler	GSMH/Kaçakçılık Oranı
ABD	%8,8
Almanya	%16,3
Kanada	%16,4
Gana	%38,4
Fransa	%15,3
Yunanistan	%28,6
Avustralya	%15,3
Arjantin	%25,4
Güney Afrika	%28,4
Hindistan	%23,1
İtalya	%27,0
Bolivya	%67,1
Türkiye	%32,1

(Bağdınlı, 2006: 29)

Tablodaki istatistiksel veriler göz önüne alınırsa gelişmiş ülkelerde kayıt dışılık gelişmemiş veya gelişmekte olan ülkelere nazaran daha düşüktür. Ülkemizde kayıt dışı ekonominin boyutları da azımsanamayacak derecede yüksektir.

Milli gelir düzeyinin düşük olmasının vergi kaçakçılığını artıran bir ekonomik unsur olduğu bilinmektedir (Aygen, 2003: 29). Püren (2012: 38-39)'e göre, aynı gelir düzeyinde iki mükellef düşünüldüğü zaman ailesindeki kişi sayısı fazla olanla ailesindeki kişi sayısı az olan arasında vergi yükünün eşit şekilde paylaşıldığı söylenemez. Şöyle ki ailedeki kişi sayısı arttıkça ailenin harcayabileceği gelir daha fazla kişi tarafından paylaşılacak ve vergi ödemek için mükellefin gelirinden ayıracağı pay azalmış olacaktır. Bundan dolayı da ailesindeki kişi sayısı fazla olan mükellefin ödeme gücü daha düşük olacaktır. Bu da vergi kaçakçılığına zemin hazırlayacaktır.

Mali nedenleri ise vergi sayılarının ve oranlarının yüksek olması, vergi indirim istisna ve muafiyetlerinin fazlalığı, vergi yükü dağılımındaki adaletsizlik başlıkları altında inceleyebiliriz. Vergi sayı ve oranlarının yüksek olması mükellefin daha fazla vergi ödeyeceği anlamına gelmektedir. Ödenen fazla vergi mükellefin tasarruf veya

harcama miktarının azalması demektir bunun doğal sonucu olarak da mükellef imkân bulduğu ölçüde vergi kaçırma cihetine gidecektir. Vergi kanunlarına göz atıldığında kanunların ilk maddelerinin verginin konusu, mükellefleri hemen akabinde vergiden istisna ve muafiyetler şeklinde devam ettiği görülmektedir. Vergi istisnası vergiye tabi konuların vergi dışı bırakılması olarak tanımlanırken vergi muafiyetleri ise vergiye tabi kişilerin çeşitli sebeplerle vergi dışı bırakılması olarak tanımlanır. İstisna, durumlar üzerine bina edilirken örneğin Gelir Vergisinde Ticari Kazanç Zirai Kazanç istisnası gibi istisnalar. Muafiyet ise kişiler üzerine kuruludur esnaf muafılığı diplomat muafılığı gibi muafiyetler. Objektif kriterlerden uzak baskı ve çıkar gruplarının isteklerine göre şekillenen sayısı çok fazla olan istisna ve muafiyetler mükelleflerin faaliyetlerini bu alanlara kaydırması veya o alanlarda faaliyet göstermiş gibi davranarak gerçekte başka alanda faaliyet yaparak vergi kaçakçılığına neden olmaktadır. Vergi dağılımındaki adaletsizliğin en temel göstergesi vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin fazla olmasıdır, gelişmemiş ya da gelişmekte olan ülkelerde bu oran yüksektir. Mükellefin gelirine, servet durumuna bakılmadan, geçim durumu, ödeme gücü benzeri sübjektif öğeler göz ardı edilerek tek kıstasın harcama olduğu, herkesten aynı miktarda alınan dolaylı vergiler özellikle zorunlu ihtiyaçların temininde vatandaş vergi kaçakçılığına yönlendirmektedir. Aşağıdaki Tablo 4'te de görüleceği üzere Türkiye'de bütçe gelirlerinin önemli bir kısmı dolaylı vergilerden oluşmaktadır ve bu durum artma eğilimindedir.

Tablo 4. Bütçe Gelirlerinin Kaynakları (Yıllara Göre Oransal/Rakamsal Milyon TL)

Yıl	2013		2014		2015		2016	
Gelir Vergisi	18,04%	65.484	18,10%	73.289	18,75%	85.038	19,70%	101.674
Kurumlar Vergisi	8,83%	32.044	8,37%	33.892	8,62%	39.087	7,69%	40.814
Dahilde Alınan Kdv	16,54%	60.051	15,62%	63.250	16,54%	75.017	16,64%	88.264
Özel Tüketim Vergisi	22,94%	83.246	22,13%	89.582	20,82%	94.431	22,08%	117.091
İthalde Alınan Kdv	16,87%	61.216	16,01%	64.828	16,56%	75.103	16,38%	86.906
Diğer Vergi Gelirleri	12,63%	45.850	13,13	53.175	12,87%	58.373	13,14%	69.702
Vergi Dışı Diğer Gelirler	8,83%	15.070	6,63%	33.892	5,85%	26.520	4,89%	25.953

(www.gib.gov.tr, ET: 10.03.2017)

2.2.2.3. Hukuki Nedenler

Devletlerin vergileme sistemini yasal dayanaklar üzerine yerleştirmelerinin temel nedeni de vergilerin düzenli ve amacına uygun alınmasını sağlamak ve borçlanma yoluna gitmemektir. Her verginin temel dayanağı yasa ve kanunlardır. Buna karşılık bir verginin dayanağının kanunlar olması o vergiyi kusursuz kılmamaktadır (Aytaş, 2011: 13). Vergi mevzuatının karmaşık ve anlaşılmaz bir yapısı olduğu bilinen bir gerçektir. Vergi mevzuatının sahip olduğu söz konusu karmaşıklık ve anlaşılmazlığının tek nedeni vergi kanunlarındaki sık sık yapılan değişiklikler değildir. Bunun yanında hukuki düzenlemelerle idareye verilen yetkiler sonucunda çok sayıda idari düzenleme (Bakanlar Kurulu Kararı, Genel Tebliğ, Sirküler vb.) yapılmaktadır. Hem vergi kanunları hem de vergi kanunlarına ait olan ayrıntılı açıklamalar içeren idari düzenlemelerin fazlalığı, bazı durumlarda idari düzenlemelerin kanunları aşması gibi unsurlar vergi mevzuatının takibini zorlaştırmakta, mükelleflerin vergiye uyumunu önlemektedir. Vergi afları da vergi cezalarının uygulanabilme düzeyini ve etkinliğini azaltarak vergi ödeme bilincinin oluşmasını engellemektedir. Sık sık vergi affının yapılması belirli bir süre sonra mükelleflerde yeni bir af beklentisi oluşturmakta ve bunun sonucunda mükellefler elde ettikleri gelirleri beyan etmemekte veya beyan etseler bile ödeme yükümlülüğünü yerine getirmemektedirler (Aydoğdu, 2009:16).

2.2.2.4. İdari Nedenler

Vergi yasaları ne kadar mükemmel olursa olsun onları uygulayacak birimler yeterli, bilgi birikimine, eğitimli personele sahip değilse uygulamada önemli sorunlar çıkacaktır. İdari yapılanmada öteden beri var olan sorunlar, bürokrasinin çözüm üretmek yerine sorun çıkarma anlayışı, vatandaşa tepeden bakan yaklaşımlar istenilen düzeyde bir vergi idaresinin oluşmadığını bununda vergi kaçakçılığını artırdığı gözlemlenmektedir. Ayrıca vergilerin toplanmasında ve harcanmasında şeffaflık ilkesinin gereklerinin yerine getirilmeyişi mükellefin idareye karşı olumsuz tavırlar içine girmesine neden olmaktadır. Vergi idaresinin etkin bir yapıya kavuşturulmaması, vergilendirme sürecindeki aşamalarda vergi idaresi ile mükellefin ilişkilerinde meydana gelen kopukluklar ve yetersizliklerin olması, vergi istihbarat birimlerinin yetersiz oluşu, vergi idaresinin yeni teknoloji olanaklarından yeterince yararlanamaması, vergi idaresinde çalışan personelin ücret yetersizliği, personellerin atanmaları, yükselmeleri ve değerlendirilmelerinde objektif kriterlerin kullanılmaması ülkemizde vergi idaresindeki mevcut sorunların bazılarıdır. Vergi idaresi kendi içerisinde sorunlar bulunması nedeniyle etkin bir şekilde çalışmamakta ve görevlerini tam olarak yerine getirememektedir. Bunun doğal bir sonucu olarak kayıt dışı ekonomide artış meydana gelmektedir. Vergi idaresi sadece vergi toplandıktan sonra değil, vergi toplamadan önce de görevlerini yerine getirmelidir. (www.akademikiktisat.net, ET: 10.09.2016).

Vergi ilişkisinin taraflarını vergi borçlusu olan mükellef ve vergi alacaklısı olan devlet oluşturmaktadır. Devletin soyut bir kavram olduğu ve hak ve ödevlerini organları aracılığıyla yerine getirdiği göz önüne alındığında vergi ilişkisinde devlet kavramını somutlaştırmak, yani devletin alacaklarını tahsil etme ve buna ilişkin davalarda onu temsil etme görevi Maliye Bakanlığına verilmiştir. Vergi idaresi kavramı da bu bakanlığı ve bakanlık bünyesinde örgütlenmiş birimlerle birlikte, yerel yönetimlerin vergiyle ilgili görev yapan birimlerini kapsamaktadır (Kırbaş, 2004: 157). Mükellefle idare arasındaki borç-alacak ilişkisinde idarenin takındığı tavır önemli olmakta ve vergi kaçırma eğilimini etkilemektedir (Öz, 2011:58).

2.2.2.5. Siyasi ve Sosyal Nedenler

Siyasi iktidarın tutumu, mükelleflerin kayıp ve kaçak konularındaki davranışları üzerinde etkisi olan en önemli tutumdur. Türkiye'deki siyasi iktidarlar, baskı

gruplarının isteklerine uyarak kararlar almaktadırlar ve bu kararlar içerisinde vergilendirmeden vazgeçmek ya da vergi yükünü belirli zümrelere yüklemek gibi kararlar da bulunmaktadır. Buna ek olarak muhalefet partilerinin de vergi konusunda farklı talepleri bulunmaktadır. Bu nedenle özellikle seçim dönemlerinde mükelleflerin beklentileri ortaya çıkmaktadır. Vaat edilen projelerin çokluğu, ciddi ve/veya istikrarlı bir vergilendirme politikasının olmadığı izlenimini yaratmaktadır. Bu nedenle vergi yükümlüleri kendi kişisel çıkarlarını koruma adına kararlar almaktadır (Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi:14, 2007: 61).

Türkiye’de sıklıkla vergi affı yapılmaktadır. Bu afflar dürüst mükellefleri olumsuz yönde etkilemekte ve devleti aldatan mükelleflere ayrıcalık tanındığı yönünde algı ortaya çıkarmaktadır. Dürüst olduğu için zarar gördüğünü düşünen mükellefler de zamanla vergi sistemine uygun davranmamaya başlamaktadır. Dürüst olan mükellef kitlesi de gelecekteki vergi uygulamalarını gözden geçirmekte ve af beklentisi içerisinde girmektedir. Böylece vergi kaçakçılığında artış meydana gelmektedir. Ülkemizde vergi affları siyasi bir araç haline dönüşmüştür ve vergiden beklenen sosyal yararlar da gerçekleşmemeye başlamıştır (http://w3.gazi.edu.tr/web/fatihsaracoglu/dosyalar/Akademik_Calismalar/Makaleler/Makale_14.pdf, ET: 07.05.2016).

2.2.2.6. Vergi Sayısı ve Türünün Fazlalığı

Vergi kaçakçılığının diğer bir nedeni olarak da vergi sayısındaki fazlalık gösterilebilir. Vergi sayısının fazla olması mükellefte doğal bir vergi kaçırma refleksine dönüşebilmektedir, ayrıca yapılacak işlemlerin, işlemlerin denetiminin girift hal almasına neden olmaktadır. Ülkemizde devlet tarafından alınan vergilerin bir kısmını şu şekilde sıralamak mümkündür;

Gelir Vergisi: Gerçek kişi mükelleflerin, kolektif şirket ortaklarının, adi ortaklığın tabii olduğu yıllık kazanç üzerinden alınan kazanç çeşididir.

Kurumlar Vergisi: Sermaye şirketlerinin ve kimi tüzel kişilerin sorumlu olduğu vergi türüdür.

KDV: Mal ve hizmet tesliminden alınan vergidir. Mükellefi mal ve hizmet teslimini yapan kişi ya da kurumdur.

Damga Vergisi: Akitler, ticari işlemlerle ilgili kâğıtlar, kararlar, kâğıtlar, mazbatalar, makbuzlar verginin konusudur.

İlan Reklam Vergisi: Her türlü el ilanı, pankart ve afişler verginin konusunu oluşturur.

Eğlence Vergisi: Sahne sanatları, spor karşılaşmaları, oyun ve yarışlar verginin konusunu oluşturduğu bilinmektedir.

Haberleşme Vergisi: Belediye sınırları içindeki posta idaresinin (teleks, faks, telefon, data vb.) hizmetleri verginin konusunu oluşturmaktadır.

Elektrik ve Havagazı Vergisi: Elektrik ve havagazı tüketimi verginin konusunu oluşturmaktadır.

Motorlu Taşıt Vergileri: Her türlü motorlu taşıt verginin konusunu oluşturmaktadır.

Özel Tüketim Vergisi: Belirli mallar üzerinden maktu veya oransal olarak alınan vergi türüdür.

Özel İletişim Vergisi: Cep telefonu sahiplerinden alınan bir vergi çeşididir.

Muhtasar (Stopaj) Vergisi: Kaynakta kesilen vergilerin topluca beyanını esas alan bir vergi çeşididir. Serbest meslek kazancında, ücret gelirlerinde vergi mükellefi olmayan kişilere yapılan ödemelerin, ödeme yapan şahıs tarafından kaynakta vergilenmesi unsuruna dayanır.

Banka Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV): Bu vergi türüne hizmet vergisi ya da gider vergisi de denir. Mükellefleri bankalar ve sigorta şirketleri oluşturur. Bankalar faiz komisyon adı altında aldığı gelirler, sigorta primleri bu vergiyi oluşturmaktadır.

Emlak Vergisi: Ülkemizde bulunan bina, arsa ve arazilerden belediyelerce alınan bir vergi türüdür.

İstanbul Mali Müşavirler Odası 2011 yılı faaliyet raporuna göre: Tanımları ile birlikte verdiğimiz vergilerle birlikte ülkemizde 46'sının ceza, 22'sinin harç, 20'sinin fon ödemesi toplamda 299 çeşit vergi olduğu göz önüne alınırsa vergi mükelleflerinin vergiye direnç konusunda haksızda olmadıkları söylenebilir (www.istanbulsmmmmodasi.org.tr ET:10.04.2016).

2.2.2.7. Denetim Yetersizliği

Denetim kelimesi TDK'de "Kamu veya özel kuruluş hakkındaki bilgilerin belirli kriterlere uygun olup olmadığının belirlenmesi ve raporlanması amacıyla uzman birim aracılığıyla delil toplanması ve değerlendirilmesi süreci" olarak tanımlanmıştır (www.tdk.gov.tr ET: 06.02.2017). Ülkemizde vergilemede diğer birçok ülkede olduğu gibi beyan esaslı geçerlidir. Yani mükellefler yaptığı işlemler sonucunda elde ettikleri kazancı beyannamelerle vergi idarelerine bildirmektedirler. Bu sistem beyanların doğru yapılıp yapılmadığının kontrolü için etkili bir vergi denetim sistemini zorunlu kılmaktadır.

Mükelleflerin ve idarenin vergi kanunlarında saptanan ilkeler çerçevesinde hareket edip etmediklerini, yaptıkları işlemlerin gerçeği yansıtmayı yansıtmadığını, kârın ve buna bağlı olarak hesaplanan vergilerin gerçeğe uygun bir şekilde belirlenip belirlenmediğini ortaya koymak amacıyla yapılan vergi denetimleri vergi kayıp ve kaçaklarının asgariye indirilmesinde önemli rol oynar (Şeker,1994: 7; Aygen 2003: 31). Vergi kaçakçılığının, denetimlerle ortaya çıkarılma ve ceza kesilme ihtimalinin yüksek olması elbette ki mükellefin vergi kaçırma riskini artırır. Denetimlerin sadece devam eden takvim yılı için değil geçmişe dönük olarak da yapılacak olması mükellefin risk almasını engelleyecek faktörlerdendir. Vergi yönetimince izlendiğine ve vergi incelenmesine tabi tutulacağına inanmayan mükellefler, iş ve işlemlerinin faaliyetlerinin birçoğunu kayıt dışında yürütür. Ülkemizde vergi denetimi yetersiz şekilde yapıldığı için mükellefler sıklıkla kayıt dışı işlemler yapmaya çalışmaktadırlar. Denetim; sadece ödenmesi gereken verginin tespiti değil aynı zamanda vergi konusunda bir bilincin oluşması, vergi sisteminde hak ve eşitlik ilkelerinin oluşması, mükelleflerin eğitimi gibi amaçlara da sahiptir. Mükelleflerin faaliyetlerinin, bir gün vergi idaresince denetlenebileceklerini bilmeleri, kendilerinde bu yönde kanaat oluşması yasalara uygun davranma eğilimlerini artırmaktadır. Vergi doğuran olayı takip eden yılbaşından itibaren (5 yıl) içinde zamanaşımına uğraması her mükellefin en azından bir defa incelenmesi gerektiği noktasından hareketle, % 20 olması gereken inceleme oranı ülkemizde yıllık olarak % 3-4'lerde kalmaktadır. Buradan hareketle ülkemizde vergi inceleme riski oldukça azdır (Koç, 2009: 81). Bu durum vergi yasalarına uyumu zorunlu hale getirmekten çok uzaktır.

2.2.3. Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Cezai Yaptırımlar

Ülkelerin ekonomik sürekliliklerini sağlamaları açısından önemli olan vergilendirme sisteminin yanında, söz konusu sistemi düzenleyen sisteme uyulmaması sonucunda cezai müeyyideler öngören ceza yasaları da bulunmaktadır. Vergi uygulamalarına aykırı davranışlarda bulunulmasının cezai bir yaptırım gerektirmesi temelde devletin zor kullanma yetkisini elinde bulundurmasının sonucudur. Vergi kaçakçılığı suçları vergi suçlarının hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacak suç bölümünü oluşturmaktadır (Hekim, 2013: 1-8). Bu noktada devletin vergi denetimlerini etkin bir biçimde yapması oldukça önemlidir. Yerinde ve zamanında yapılan kaliteli bir vergi denetiminin sonucu olarak mükellefler üzerinde oluşturulan denetlenebilirlik

orkusu ve baskısı vesilesiyle mükellefler yaptıkları faaliyetlerle ilgili beyanlarını gerçekçi bir şekilde sunmak durumunda kalacaklardır (Demir, 2009: 7).

Vergi ceza sistemi, özünde vergi kanunlarının gerektiği biçimde uygulanmasına olanak sağlamak üzere, yükümlüler üzerinde bir baskı unsuru oluşturmaya yönelik yaptırımlardan oluşan bir bütündür. Vergilemeden beklenen temel amaçlarını gerçekleştirmeye olanak sağlayacak şekilde tasarlanan vergi ceza sistemi, gerçek anlamda dâhil olduğu ceza hukukunun kural ve ilkelerine uygun biçimde hayata geçirilmek durumundadır. Nitekim vergi ceza sistemi, vergileme alanında, verginin yöneldiği kamu finansmanını temin etme fonksiyonu bakımından, mali güç kriterine göre ve zorunluluk esasına dayalı olarak, bireylere yönelmiş olan vergi ödevine, yükümlülerin uyumunun sağlanması için ceza hukukunun ilkelerine bağlı ceza araçlarının kullanılmasından oluşmaktadır. Bu yaklaşım nedeniyle vergi cezaları, kendi özgün amacı içinde, ceza hukuku ilkelerine bağlı araçlardan oluşmaktadır. Bu yönü ile Vergi Hukuku içinde yer alan cezai nitelikteki düzenlemeler vergileme işlevinin gereği gibi yerine getirilmesi bağlamında, kendi içinde birey ve toplumun menfaatlerini koruma anlamında da bir denge unsuru taşımaktadır (Demirdizen, 2010: 21).

Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin cezai yaptırımlara yer verilmiştir. Söz konusu kanun maddesinde şu hükümler yer almaktadır;

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

1) “Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,”

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

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

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

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

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

Vergi kaçakçılığı suçu için öngörülen cezalar 5904 sayılı Kanunla değiştirilmiş olup, söz konusu kanunun 03.07.2009 tarihinde yürürlüğe girmesinden önceki ve sonraki hali olmak üzere Tablo 5’te gösterilmiştir (Öz, 2011: 32).

Tablo 5. 5904 Sayılı Kanunun Öncesinde ve Sonrasında Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Cezaları

Vergi Usul Kanunu 359 Uyarınca Kaçakçılık Suçu	5904 Sayılı Kanun Öncesinde Uygulanan Ceza (03.07.2009 Öncesi)	5904 Sayılı Kanun Sonrasında Uygulanan Ceza (03.07.2009 Sonrası)
Vergi Kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan;	Hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolünür.	Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolünür.

<p>Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,</p> <p>Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya içeriği itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,</p>		
<p>Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan;</p> <p>Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,</p>	<p>Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis cezası hükmolunur.</p>	<p>Hakkında üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası hükmolunur.</p>
<p>VUK hükümlerine göre Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar,</p>	<p>Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis cezası hükmolunur.</p>	<p>Hakkında iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası hükmolunur.</p>

Tablo 5'ten de anlaşılacağı üzere yapılan kanun değişiklikleriyle kaçakçılık suçu için verilecek cezalar artırılmıştır. Muhasebe hilesi yapanlara, ikinci ya da yedek

defter tutanlara, ilgisiz kişiler adına hesap açanlara ve defter belgelerde tahrifata sebep olanlara verilecek cezanın alt sınırının 18 ay olarak belirlenmesi, bakanlıkla anlaşması olmadığı halde belge basanlara yönelik cezanın alt sınırının 2 yıla çıkarılması üst sınırında 5 yıl olarak artırılması, defter belgeleri yok edenler, sahte belge düzenleyenler hakkındaki verilecek cezanın alt sınırının 3 yıla çıkarılıp üst sınırının da 5 yıl olarak artırılması caydırıcılık bağlamında önemli gelişmelerdir. Cezaların caydırıcılığında fazla olmaları kadar kati şekilde uygulanmaları önemli bir etkidir.

Vergi kaçakçılığını önleme konusunda birçok yöntem bulunmaktadır ancak sadece cezai yaptırımlar uygulamak vergi kaçakçılığını önlemede yeterli değildir. Ceza konması ve cezaların artırılması, kaçakçılığa neden olan sebepleri ortadan kaldırmak için önlemler alınmadığı müddetçe suç ve suçlu sayısının azalması mümkün değildir. Ayrıca cezaların etkinliğinin sağlanabilmesi yüksekliklerine değil uygulanabilir olmalarına bağlıdır. Bundan dolayı ceza maddelerinde sık sık değişiklik yapılmaması ve af kanunları çıkarılmaması gerekmektedir (Aydoğdu, 2009: 18). Tablo 6.'da Vergi Usul Kanunu 359. maddede tanımlanan suçlarla ilgili 2015 yılında açılmış ceza davalarının sonuçları yer almaktadır.

Tablo 6. 2015 Yılı İçin VUK 359 Kapsamındaki Fiiller Nedeniyle Açılmış Ceza Davalarının Sonuçları

İLGİLİ MADDE/FIKRA- BENT	MAHKÛMİYET		BERAAT		HÜKMÜN AÇIKLANMASININ GERİ BIRAKILMASI		DİĞER KARARLAR	
	SAYI	YÜZDE	SAYI	YÜZDE	SAYI	YÜZDE	SAYI	YÜZDE
359/A-1	349	%45	214	%28	102	%13	108	%14
359/A-2	3.425	%40	1.803	%21	2.466	%29	847	%10
359/B	15.793	%67	4.679	%20	596	%3	2.589	%11
359/C	21	%57	5	%14	5	%14	6	%16
TOPLAM	19.588	%59	6.701	%20	3.169	%10	3.550	%11

Yukarıdaki verilere göre, sayı olarak en çok mahkûmiyet sahte belge düzenleme ve kullanmaya ilişkin fiillere ilişkindir. Bu fiillerde mahkûmiyet oranı %67'dir. Buna karşın, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma fiillerinde mahkûmiyet oranı %40'lardadır. 359 uncu madde kapsamına giren tüm fiillere ilişkin mahkûmiyet rakamları toplu olarak dikkate alındığında, hakkında vergi

kaçakçılığında dolayı ceza davası açılanların %59'u mahkûm olmaktadır. Yüzde onu hakkında hükmün ertelenmesi yönünde, %11 hakkında ise diğer kategorisinde hüküm tesis edilmektedir. Beraat oranı ise sadece %20 seviyesindedir (www.vergidosyasi.com ET: 06.04.2017).

2.2.3.1. Ceza ve Güvenlik Tedbirleri

Vergi inceleme elemanlarının yaptıkları incelemeler sonucunda hazırlanan raporlar doğrultusunda mükelleflerin ödemesini yapmadıkları vergiler alınmaya çalışılmaktadır. Maliye bakanlığının bir takım görevlileri tarafından yoğun olarak vergi denetimleri yapılmaktadır. Bu denetimlerin amacı vergi incelemelerine destek olmaktır. Bunun yanında Bakanlık tarafından birtakım idari düzenlemeler yapılmakta ve vergi kaçakçılığının önlenmesine yönelik tedbirler alınmaktadır (Çelik, C. 2005: 2).

Şüphesiz ki, VUK'a muhalefet suçundan ceza mahkemelerinde yargılananlar genellikle halk arasında "gariban" olarak tanımlanan küçük vergi mükellefleridir. Çünkü vergi mevzuatımız ne yazık ki, büyük çaplı vergi kaçakçılığını önleyebilecek yeterince önlem almamıştır. Ceza kanununun tek suça tek ceza mantığı VUK'a muhalefet edenler için pek de geçerli değildir. Çünkü vergi suçluları hem parasal cezaya muhatap kalarak haklarını vergi mahkemelerinde aramak durumunda kalmakta hem de haklarında ceza mahkemelerinde dava açılmaktadır. Yani bir suça iki ceza uygulanmasının söz konusu olduğu bilinmektedir. Vergi toplayamadığımız ve topladığımız vergileri yerli yerinde kullanamadığımız sürece mahkemelere intikal eden vergi suçlarının artmasının iç ve dış borçların çoğalmasının kaçınılmaz olduğu bilinmektedir (Güçlü, 2001:1).

2.2.3.1.1. Türk Ceza Kanunundaki Cezalar

5237 sayılı Türk Ceza Kanununun (TCK) 45. maddesi cezayı suç karşılığında uygulanan yaptırım olarak tanımladıktan sonra cezaları hapis cezaları ile adli para cezaları olarak iki gruba ayırmıştır. Türk ceza kanunundaki cezalar aşağıda ayrıntılı olarak belirtilmiştir.

2.2.3.1.1.1. Hapis Cezaları

5237 sayılı Kanunun 46. maddesine göre hapis cezaları süreli hapis cezası, müebbet hapis cezası ve ağırlaştırılmış müebbet hapis cezalarıdır. Aynı kanunun 49. maddesine göre süreli hapis cezası, kanunda aksi belirtilmemişse bir aydan az, yirmi

yıldan fazla olamaz. Hükmedilen cezanın bir yıl veya daha kısa süreli olması durumunda hapis cezası kısa süreli hapis cezası olarak adlandırılmaktadır.

2.2.3.1.1.2. Hapis Cezasının Ertelenmesi

Türk Ceza Kanunu madde 51-1 fıkrasına göre iki yıl veya daha az bir süreyle hapis cezasına mahkûm edilen kişinin cezası ertelenebilir. Bu sürenin üst sınırı, fiili işlediği sırada on sekiz yaşını doldurmamış veya altmış beş yaşını bitirmiş olan kişiler bakımından üç yıldır. Ancak kanun ertelemeye bazı şartlar getirmiştir. Mezkûr kanunun aynı maddesine göre ertelemenin uygulanabilmesi için; Suçu işledikten sonra yargılama sürecinde gösterdiği pişmanlık dolayısıyla tekrar suç işlemeyeceği konusunda mahkemede bir kanaatin oluşması, Daha önce kasıtlı bir suçtan dolayı üç aydan fazla hapis cezasına mahkûm edilmemiş olması, durumunda ertelenebilir.

Bu şartların sağlanmasının yanı sıra cezanın ertelenmesi için mağdurun veya kamunun uğradığı zararın aynen iade, suçtan önceki hale getirme veya tazmin suretiyle tamamen giderilmesi koşullarının sağlanmasına bağlı tutulabilir.

2.2.3.1.1.3. Seçenek Yaptırımlar

Türk Ceza Kanunu'nun madde 50' ye göre kısa süreli hapis cezası (ki kısa süreli haptisten kasıt bir yıl veya daha az süreli hapis cezalarıdır) suçlu olan mükellefin kişiliğine, yargılama sürecinde duyduğu pişmanlığa, sosyal ve ekonomik durumuna ve suçun işlenmesindeki özelliklere göre çeşitli yaptırımlara çevrilebilmektedir. Buna karşılık suç tanımında hapis cezası yaptırımı ile adlî para cezasının seçenek olarak öngörüldüğü hallerde, hapis cezasına hükmedilmiş olması durumunda, hükmedilen ceza artık adlî para cezasına çevrilemez. Geçmiş yıllarda hapis cezasına mahkûm edilmemiş olmak şartıyla, mahkûm olunan otuz gün ve daha az süreli hapis cezası ile fiili işlediği tarihte on sekiz yaşını doldurmamış veya altmış beş yaşını bitirmiş bulunanların mahkûm edildiği bir yıl veya daha az süreli hapis cezası, seçenek yaptırımlardan birine çevrilebilir. Cezai hüküm kesinleştikten sonra Cumhuriyet savcılığınca yapılan tebligata rağmen otuz gün içinde seçenek tedbirin gereklerinin yerine getirilmesine başlanmaz veya başlanıp da devam edilmez ise, hükmü veren mahkeme kısa süreli hapis cezasının tamamen veya kısmen infazına karar verir ve bu karar derhal infaz edilir. Hükmedilen seçenek tedbirin hükümlünün elinde olmayan sebeplerden dolayı yerine getirilememesi durumunda, hükmü veren mahkemece tedbir değiştirilebilir (Aydoğdu, 2009: 21-22).

Türk Ceza Kanunu'nun 52. maddesinin birinci fıkrasına göre adli para cezası, beş günden az ve kanunda aksine belirtilmiş hüküm olmayan hallerde yedi yüz otuz günden fazla olmamak üzere belirlenen tam gün sayısının, bir gün karşılığı olarak takdir edilen miktar ile çarpılması suretiyle hesaplanan meblağın hükümlü tarafından Devlet Hazinesine ödenmesidir. Adli para cezasının miktarı, kişinin ekonomik ve diğer şahsi halleri göz önünde bulundurularak takdir edilir bir günün karşılığı en az 20 en fazla 100 TL olarak belirlenir.

2.2.3.1.2. Güvenlik Tedbirleri

Türk ceza kanununda vergi kaçakçılığını ilgilendiren güvenlik tedbirlerini üç başlık altında inceleyebiliriz bunlar:

1. Belli hakları kullanmadan yoksun bırakılma,
2. Eşya müsaderesi,
3. Kazanç müsaderesidir.

2.2.3.1.2.1. Belli Hakları Kullanmaktan Yoksun Bırakılma

Türk ceza kanununun 53. maddesine göre kişi kasten işlemiş olduğu suçtan dolayı hapis cezasına mahkûmiyetin kanuni sonucu olarak;

- a) Sürekli, süreli veya geçici bir kamu görevinin üstlenilmesinden; bu kapsamda, Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeliğinden veya devlet, il, belediye, köy veya bunların denetim ve gözetimi altında bulunan kurum ve kuruluşlarca verilen, atamaya veya seçime tabi bütün memuriyet ve hizmetlerde istihdam edilmekten,
- b) Seçme ve seçilme ehliyetinden ve diğer siyasi hakları kullanmaktan,
- c) Velayet hakkından; vesayet veya kayyımlığa ait bir hizmette bulunmaktan,
- d) Vakıf, dernek, sendika, şirket, kooperatif ve siyasi parti tüzel kişiliklerinin yöneticisi veya denetçisi olmaktan,
- e) Bir kamu kurumunun veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşunun iznine tabi bir meslek veya sanatı, kendi sorumluluğu altında serbest meslek erbabı veya tacir olarak icra etmekten, yoksun bırakılır.
- f) Kişi, işlemiş bulunduğu suç dolayısıyla mahkûm olduğu hapis cezasının infazı tamamlanıncaya kadar bu hakları kullanamaz.

2.2.3.1.2.2. Eşya Müsaderesi

Türk ceza kanununun 54. maddesine göre iyiniyetli üçüncü kişilere ait olmamak koşuluyla, kasıtlı bir suçun işlenmesinde kullanılan veya suçun işlenmesine tahsis edilen ya da suçtan meydana gelen eşyanın müsaderesine hükmolunur. Suçun işlenmesinde kullanılmak üzere hazırlanan eşya, kamu güvenliği, kamu sağlığı veya genel ahlak açısından tehlikeli olması durumunda müsadere edilir. Eşyanın, ortadan kaldırılması, elden çıkarılması, tüketilmesi veya müsaderesinin başka bir surette imkânsız kılınması halinde; bu eşyanın değeri kadar para tutarının müsaderesine karar verilir.

2.2.3.1.2.3. Kazanç Müsaderesi

Türk Ceza Kanunu'nun 55. maddesine göre suçun işlenmesi ile elde edilen veya suçun konusunu oluşturan ya da suçun işlenmesi için sağlanan maddi menfaatler ile bunların değerlendirilmesi veya dönüştürülmesi sonucu ortaya çıkan ekonomik kazançların müsaderesine karar verilir. Müsadere kararı verilebilmesi için maddi menfaatin suçun mağduruna iade edilememesi gerekir.

Ceza ve güvenlik tedbirlerini vergi kaçakçılığı bağlamında değerlendirdiğimizde;

a) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydederler, Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya içeriği itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hakkında verilecek cezalarının alt limitinin 18 ay üst limitinin 3 yıl olması,

b) Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar için alt limitin iki yıl üst limitin beş yıl olması nedeniyle, cezaların alt limitten verildiği takdirde, hapis cezasının diğer şartların da taşınması halinde ertelenebileceği, ancak üst sınırlardan verilmesi halinde hapis cezasından başka bir alternatif olamayacağı aşikârdır.

c) Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar için alt limitin 3 yıl üst limitin 5 yıl olması cezalar açısından önem atfeder çünkü cezanın alt sınırdan bile verilmesi halinde erteleme veyahut adli para cezasına söz konusu

olmamaktadır. Alt veya üst sınırdan verilmesi hapis cezasından başka bir yaptırım uygulanmasına cevaz vermemektedir.

Vergi kaçakçılığı için öngörülen hiçbir cezanın seçenek yaptırımlara çevrilemeyeceği kanun lafzından açıkça anlaşılmaktadır. TCK madde 75'e göre ön ödemenin uygulanabilmesi için cezanın adli para cezası veya hapis cezasının üst sınırının üç ayı geçmemesi gerekmektedir, bu sebeple bu yaptırım da uygulanamayacaktır.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİNİN DENETİMİ

3.1. Denetim Kavramı

Denetim kavramını, teftiş, soruşturma, inceleme kavramları ile birlikte ele almak, vergi denetimini, vergi denetimi ile ilgili kurumları ve bu konuda yetkili kişileri inceleyeceğimiz safhada bize yardımcı olacaktır. Türk Dil Kurum'u sözlüğünde denetleme kavramı "Bir işin doğru ve usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek" olarak tanımlanmıştır, yani denetim kavramı diğer kavramları da içeren bir üst kavram olarak karşımıza çıkmaktadır (www.tdk.gov.tr ET: 10.02.2017).

Genel olarak denetim, belirli bir plan, program veya projenin yapısı, ya da bir kurum veya kuruluşun işleyişi ve çıktılarının önceden belirlenmiş olan standartlara uygunluk derecesinin araştırma, sorgulama, gözlemlene, gibi yöntemlerle tespit edilmesi ve elde edilen bulguların objektif ve sistematik bir biçimde değerlendirilerek ilgili taraf veya taraflara iletilmesi süreci olarak tanımlanabilir (Köse 2007: 5).

Temel olarak denetim, işletme veya yönetim biliminin ana fonksiyonlarından birisidir. İşletmenin fonksiyonları ele alındığı zaman, denetim söz konusu işlevlerin en sonunda bulunmaktadır. Bunun yanında denetim, işletmenin diğer fonksiyonlarının gelişimini, sonucunu ve bazı zamanlarda da geleceğini izleyen, sorgulayan ve kestirimde bulunmasını sağlayan bir özelliğe sahiptir (Erol, 2011: 74). Genel olarak vergi denetimi ise; vergi idaresi ve mükelleflerinin kanunlara uygun davranıp davranmadıklarının belirlenmesidir (Tekin ve Çelikkaya, 2007: 43).

Vergi Denetim Kurulunun Müfettiş Yardımcılarına yönelik olarak dağıttığı eğitim ders notlarında denetim ve teftiş kavramları aşağıdaki gibi tanımlanmış ve biri birlerinden farklı noktaları açıklanmıştır. Denetim, idarenin eylemlerini ve işlemlerini belirlenen amaçlar doğrultusunda, belirlenen ilkelere ve kurallara uygunluğunun tespitidir. Denetimin amacı, idarenin amaçlarının ve hedeflerinin gerçekleştirme düzeyini tespit etmek, idarenin etkinliğini, ekonomik ve verimlilik seviyesini artırmak ve geliştirmektir. Denetimin bu tanımı kamusal bir bakış açısıyla yapılmıştır. Denetimin insan faktörüne öncelik vermesi, genel anlamda cari hareketleri kapsamaması, buna bağlı

olarak da ortaya çıkan hataların hızlıca önlenmesi, kamusal yetkinin sadece kamu kurumlarında kullanılmakla kalmayıp özel sektörde de kullanılması, yerindelik içermesi, genel bir faaliyet olduğundan dolayı geniş bir kapsamının olması, en üst düzeydeki yöneticinin adına yapılmak gibi bir zorunluluğu olmaması ve görevini meslek olarak yapan kişiler tarafından yapılma zorunluluğu bulunmaması nedeniyle teftiştten ayrılmaktadır. Teftiş ise Arapça kökenli olup “fets̄” kökünden gelmektedir. Teftiş, bir şeyin aslının ne olduğunu, doğrusunu ya da işin iyi bir şekilde yürüyüp yürümediğini tespit etmek amacıyla yapılan inceleme anlamındadır. Bir başka tanımla teftiş; mali, idari ya da hukuki açıdan soruşturma, belirli durumlarda işten el çektilmesi, delillere el konulması ya da suç duyurusunda bulunulması açısından daha geniş çaplı bir içeriğe sahiptir. Teftişin geçmiş işlemleri kapsamı, insan faktörüne öncelik vermesi, geçmişe öncelik vermesi dolayısıyla hataların önceden fark edilip önlenememesi, kamu yetkisinin sadece kamu kurumlarından kullanılması, yerindelik denetimine sahip olması, içerisinde özel durumları barındırdığından dolayı dar kapsamlı olması, belirli bir zamanda değil, istenildiği zaman yapılması, teftiş yapacak birim açısından yıllık plan içerisinde yer alıp, teftiş edilecek birim için zamanının belirli olmaması, idarenin eylemleri ve işlemlerini ilgili yasalar, tüzükler, yönetmelikler ve diğer mevzuatlara uygunluğunu kontrol etmek amacıyla uygunluk denetimini içermesi, en üst düzey yöneticinin adına yapılması, görevini meslek olarak yapan kişiler tarafından yapılması nedenleri dolayısıyla denetimden ayrılmaktadır.

Mezkûr notlarda soruşturma ve inceleme kavramları aşağıdaki gibi tanımlanmıştır. Soruşturma, tahkik ya da tahkikat olarak da adlandırılan soruşturma kavramı, bir sorunu ortaya çıkarmak adına idarenin ya da adli makamların ilgililerden ya da olay tanıklarından bilgi toplanması ve konunu incelenmesi işlemidir. BSTS Yönetim bilimleri sözlüğüne göre ise soruşturma; Bir konu, durum ya da olayı tanıklara ve belgelere başvurarak ayrıntılarıyla kovuşturmadır. İnceleme, 178 sayılı Maliye Bakanlığının 20’nci maddesinde belirtilen teftiş ve soruşturma dışındaki görevler kapsamına giren konular veya her hangi bir hususta gerçekleştirilen “tetkik”i kapsar.

Günümüzde vergiler daha çok vergi mükellefleri tarafından verilen beyannameler üzerinden ödeyecekleri verginin, kendilerince belirlenmesi ve belirlenen tutarların vergi idarelerine bildirilmesi ve bu beyannamelerin gelir idaresince kontrol edilmesi şeklinde olmaktadır. Bu yöntem beyan usulü olarak tanımlanmaktadır. Vergi bilincinin yerleşmediği mükelleflerde vergi kapmasında olması gereken bazı gelirler vergi dışarısında bırakılabilmektedir. Bu durum vergi kaçakçılığı riski oluşturmaktadır.

Bundan sebeple mükellefler tarafından yapılan beyanların vergi idaresince incelenmesi gerekliliği ortaya çıkmaktadır (Tecim, 2008: 55; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2007: 7; Daştan, 2011: 181). Vergi denetimleri de bu konuda yasa ve kanunlarla yetkili kılınmış kişi ve kuruluşlar tarafından yapılır. Tablo 7.'de 2011 yılında 646 Sayılı KHK ile değişiklik yapılmadan önce vergi incelemeye yetkili olan görevliler.

Tablo 7. 646 Sayılı KHK'den Önce Vergi Denetiminde Yetkili Olan Görevliler

Maliye Müfettişleri, Maliye Müfettiş Yardımcıları

Hesap Uzmanları, Hesap Uzman Yardımcıları

Gelirler Kontrolleri, Stajyer Gelir Kontrolleri

Vergi Denetmenleri, Vergi Denetmen Yardımcıları

Vergi Dairesi Başkanları/Defterdarlar

Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez ve Taşra Teşkilatında Müdür Kadrolarında Görev Yapanlar

Vergi Dairesi Müdürleri

Söz konusu yasal değişiklikle VUK'un 135. maddesine hali hazırda vergi incelemeye yetkili olan görevliler ve bu görevlilerin istihdam edildiği idareler şu şekildedir.

- 1-Vergi Denetim Kurulu bünyesinde görev yapan Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları,
- 2- Şehrin en büyük maliye memuru (Defterdar, Vergi dairesi başkanlıklarının olduğu illerde Vergi Dairesi Başkanı) veya vergi dairesi müdürleri,
- 3-Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar.

Günümüzde vergi denetiminin tarafları giderek artmış taraflar salt idare ve incelenen mükellef olmaktan çıkmıştır. Vergi denetimi sadece devleti ilgilendiren vergi kayıp ve kaçaklarını ve tespit etmekten ziyade, piyasadaki diğer ekonomik birimlerin de ilgilendiği bir alana dönüşmüştür. Örneğin; vergisel boyutuyla sakıncalı eylemler içinde olan, vergi denetimi sonucu özel esaslara tabi olan bir şirketler ile bu durumu bilen diğer şirketler ticari faaliyette bulunmakta tereddüt etmektedirler. Bu ve buna benzer nedenlerden ötürü vergi denetimi hem devlet hem de diğer ekonomik karar

vericiler açısından büyük önem arz etmekte ve vergi denetim sistemindeki aksaklıklar piyasada adeta bir domino etkisi yaratmaktadır (Ergen ve Kılınçkaya, 2014: 283).

3.2. Vergi Denetiminin Amaçları

Vergi denetimi, maliye idaresinin hem mükelleflerin hem de idarenin vergi kanunlarına uygun hareket edip etmediklerini, yanlış uygulamalar varsa bunların düzeltilmesini, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi sağlamak amacıyla yaptığı işlemlerin tamamıdır (Tecim, 2008: 55). Bu bağlamda vergi denetiminin temel amacının ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması ve tespit edilmesi olduğu söylenebilir (Nas, 2012: 1307). Vergi sisteminin mükelleflerin beyan esasına dayanması da vergi denetimini zorunlu kılmaktadır (Ergen ve Kılınçkaya, 2014: 281).

Vergi denetiminin en temel mali amacı, devletin ihtiyaç duyduğu gelirlerin karşılanmasıdır. Bu nedenle vergi denetimi ile görevli olan kurum ve kuruluşların temel amacı, vergi kayıplarının ve vergi kaçaklarının azaltılmasında önemli bir rol üstlenmek ve devletin vergilerden gelecek gelir kapsamındaki kaybını önlemektir. Vergi kaybına uğrayan devletin borçlanmaya gitmesi ve bu borçlanma sonrasında da faizlerde artış meydana gelmesi kaçınılmazdır. Ayrıca vergi kayıp ve kaçakları enflasyonun da yükselmesi gibi olumsuz sonuçlar doğurmaktadır. Bu durum da devletin ekonomik anlamda istikrarsızlaşmasına neden olmaktadır. Bu bağlamda vergi denetiminin ekonomik bir amaç için yapıldığı görülmektedir. Vergi denetiminin diğer amacı olan sosyal amaç ise, mümkün olduğunca tüm vergi mükelleflerinin vergisini öderken vergi adaletinin sağlanmasıdır. Bunun için gelir dağılımına göre vergilendirmenin yapılması gerekmektedir. Eğer adalet sağlanamazsa, bazı mükellefler kayıt dışı kalacaklar ve gelir dağılımında vergi kaçırıcılar lehine bozulma meydana gelecektir. Vergi denetiminin amaçlarından olan hukuki denetim, devletin saygınlık seviyesini ilgilendirmektedir ve vergi yasalarının uygulanmasını sağlamaktır. Kayıt dışı ekonominin vergi ile ilgili boyutunun önüne geçilmesi için vergi denetimi oldukça önemlidir. Vergi denetiminin etkin bir şekilde yapıldığına inanıldığında mükellefin kayıt dışı kalmaması sağlanacak ve vergi ödemelerinde daha dikkatli olmasına katkı sağlayacaktır. Bu nedenle kayıt dışı ekonomi içerisinde yer alan vergisel boyutun etkili ve verimli bir şekilde denetlenmesi gerekmektedir (Rakıcı, 2011: 347).

3.2.1. Mali Amaçlar

Veri denetiminin mali bakımından temel amacı, doğruyu yansıtan ve gerçek olan rakamlarla vergilerin alınmasını sağlamaktır. Etkili bir vergi denetiminin etkin olarak yapılması gerekmektedir. Eğer devlet vergi denetimini etkin bir şekilde yapmıyorsa, yaşadığı gelir kaybını önlemek için yeni vergiler koyma, mevcut vergilerin oranlarını artırma ya da borçlanma yoluna gidecektir. Gerek yeni vergilerin konulması, gerek mevcut vergilerin oranlarının gerekse de borçlanmaya girilmesi hem ekonomiyi hem de toplumu olumsuz yönde etkileyecektir. Yapılan vergi incelemelerinde kayıp ve kaçak verginin önüne geçilmesi sağlanacak, bu sayede vergi gelirlerinde artış meydana gelecektir. Yapılan denetimler sonucunda denetim dışında kalan mükelleflerin vergi beyanları artmakta, belge kullanım nispetlerinde, belgelerdeki düzenlilikte olumlu farklar oluşmaktadır (Tecim, 2008: 56).

Yapılan denetimler sonucunda vergi kaçırdığı ve devletin kayba uğramasına sebep olan mükellefler tespit edildiğinde, mükelleflerden alınan vergi ve cezalar devlete ek gelir kaynağı oluşturmakta ve bu sayede vergi denetiminin de mali amacını gerçekleştirdiği bilinmektedir. Bu durumlar sonucunda yapılan etkili denetimler potansiyel vergi kaçırma eğilimlerini de en aza indirerek ikincil bir mali etki daha sağlayabilmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2007: 44).

3.2.2. Ekonomik Amaçlar

Vergi denetimiyle genel vergi kayıpları ve kaçakları en aza indirildiği için toplam vergi geliri de artırılmaktadır. Genel olarak vergi denetimindeki ekonomik amaç; ülkenin belirlenen maliye politikası hedeflerine ulaşmasını sağlamak, bu sayede devletin hedeflediği ekonomik istikrar ve büyümeyle birlikte kalkınmasını sağlamaktır. İç ve dış borç ödemeleri, bütçe açıklarının kapatılması ile dolaylı olarak enflasyonun önlenmesi düzenli vergi ödenmeleri ile mümkündür. Bu nedenle ülkelerin ekonomik yapılarının korunması ve geliştirilmesinde vergi denetimi son derece önemlidir. Mükelleflerin her an denetlenebileceğini bilmesi gerekir. Böylece mükellefler gerçeğe aykırı beyanda bulunmaktan kaçınacaklardır ve bu sayede devletin toplam vergi geliri artacaktır. Buna karşılık, vergi denetimi etkin bir şekilde yapılmadığı takdirde, mükellefler vergi ödememek için vergiden kaçınma yoluna gidecekler ve dolayısıyla devletin vergi gelirlerinde azalma meydana gelecektir. Bunun sonucu olarak da devlet, yeni vergiler koyma, mevcut vergi oranlarını artırma ya da borçlanma gibi yollara başvurarak açığı kapatmaya çalışacaktır (Tecim, 2008: 58).

Vergi denetimi ekonomik bakımdan kaynak kullanımında ve kaynak yaratılmasında etkinlik sağlarken işletmecilik bakımından kayıt ve belge düzeninin tesis edilmesine yardımcı olmakta ve böylece ekonominin kayıt altına alınmasına katkı sağlamaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2007: 48).

Vergideki kayıpları ve kaçakları önlemek, kayıt dışı ekonomiyi azaltmakta ve bu sayede verginin tabana yayılmasına imkân hazırlamaktadır. Vergi kayıp ve kaçakları önlendiği takdirde vergi oranlarının yüksek olmasının da önüne geçilmiş olacaktır. Bu da vergisini ödeyen mükellefler için ekonomik bir katkı sağlayacaktır (Tecim, 2008: 59). Ekonomik anlamda vergilerden kaynak sağlanmasında vergi denetiminin bazı işlevlerini şu şekilde sıralamak mümkündür; Vergi denetiminin kaynakların optimal dağılımını sağlamaya yardımcı olma unsuru özellikle vergi yoluyla sağlanan teşviklerin kullanımında ortaya çıkmaktadır. Vergi denetiminin bu özelliği, özel sektörü özendirerek nitelikte planlama etkinlikleri yapan ülkelerde daha da önem kazanmaktadır. Söz konusu ülkelerde uygulanan vergi politikaları ile bazı sektörlerin vergi oranları azaltılmakta ve hatta tamamen kaldırılmaktadır. Burada amaç belirli sektörleri ekonomik anlamda korumak ve geliştirmektir. Ancak yapılan bu vergi indirimi desteğinin anlam kazanması için vergi indirimi yapılmayan sektörlerin de vergi yüklerini kayıp kaçak ile azaltmalarının önüne geçmek gerekir, aksi durumda vergi destek faaliyetlerinden ve buna bağlı olarak amaçlanan ideal düzeydeki kaynak kullanımından bahsedilemez. Bu nedenle vergi yükünün gerçekten uzak olmasını önleme konusunda vergi denetimine büyük iş düştüğü bilinmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2007: 48).

Vergi denetimi, sadece kaynakların optimum düzeyde kullanılmasını sağlamayıp, kaynak yaratma konusunda da etkin olarak rol almaktadır. Vergilerin zamanında ve gerçek miktarları üzerinden alınması, kaynak sıkıntısı bulunan ülkelerde iç talebin çok azının karşılanmasına sebep olmaktadır. Bu şekilde sağlanan tasarruflar kamu ya da özel sektör desteğiyle birlikte yeni yatırımlara kaynak oluşturmaktadır. Bu manada vergi denetiminin kaynak yaratılmasında olumlu katkı sağladığı bilinmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2007: 48).

3.2.3. Sosyal Amaçlar

Gelir dağılımının adaletli bir biçimde yapılabilmesi vergi denetimleri ile mümkündür. Yüksek gelir düzeyine sahip mükelleflerden daha fazla oran ve miktarda vergi alınması ve bu verginin düşük gelir düzeyine sahip insanların temel ihtiyaçlarında

kullanılması, bir anlamda dolaylı olarak düşük gelire sahip kişilerin gelirlerinin artırılmasına katkı sağlayacaktır. Bu kapsamda vergi denetimlerinin sosyal amacı, devletteki sosyal devlet anlayışı kapsamında sosyal adaleti ve gelirlerin adaletli dağıtılmasını, sosyal refah gibi sorumluluklarını yerine getirmesini sağlamaktır. Devletin elde ettiği vergilerin yükü sermaye ve kurumlar vergisi mükelleflerinden ziyade emek geliri elde eden çalışan üzerinden ise söz konusu vergi sisteminde sosyal devlet anlayışından söz edilemez. Vergi denetiminin etkin bir şekilde yapılması, ülkedeki kayıp ve kaçak vergilerin oranını azaltacak ve bu sayede adil bir şekilde gelir dağılımının yapılma oranı da yüksek olacaktır. Bu sayede toplumdaki sosyal barış ortamı ve sosyal refah düzeyi artacaktır (Tecim, 2008: 57). Verginin sosyal fonksiyonu, verginin toplum genelindeki gelir ve servet dengesizliklerinin giderilmesini sağlamanın yanında uyuşturucu ve alkol kullanımının azaltılması, çevre düzenlemesi vb. yönünde kullanılmasını da kapsamaktadır (Aygen, 2003).

Vergi yükünün vergi kaçırma imkânının bulunmadığı düşük veya sabit gelir seviyesindeki mükellefler üzerinde olması durumunda, zaten hali hazırda mevcut olan gelir dağılımındaki olumsuzlukları daha da üst düzeye çıkaracaktır. Vergi kaçırılmasını önlemek amacıyla yapılan vergi denetimi, etkin olarak uygulandığı zaman sosyal adaletin sağlayıcısı olabilecektir (Tecim, 2008: 58).

3.2.4. Hukuki Amaçlar

Hukuk devleti, devlet içerisinde bulunan bütün organların eylemlerinin ve işlemlerinin hukuk kuralları dâhilinde gerçekleştirildiği, yönetilen kitleye geniş çaplı hukuki güvencenin sağlandığı, kişilerin temel haklarının ve özgürlüklerinin korumaya alındığı, uluslararası hukuk kurallarına saygı göstererek hukuki düzenin adaletli olarak uygulandığı devlet şeklidir (Biberoğlu, 2006: 7).

Vergilendirmenin hukuki yönü ve düzenlenmesi ile ilgili kanunlar vergi hukukunu oluşturmaktadır. Bu kapsamda vergileri kapsayan hukuki kurallar, bu kurallar sonucunda ortaya çıkan uyuşmazlıklar ve bunların çözümlenmesi vergi hukukunun temel konusudur. Vergi hukukunda yapılan tanımlamalar vergi kavramından hareket etmektedir ve verginin özellikleri temel alınarak oluşturulmaktadır. Vergi ödevi, bu ödevin yerine getirilmesi ya da getirilmemesi sonucunda ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümü, mükellefin hakları, mükellefin vergi borcunun ortaya çıkması ve bu borcun sona ermesi konularında ilişkin maddi ya da şekli hukuk kuralları aracılığıyla varılmak istenilen adalet-hak duygusunu vergi hukuku

olarak tanımlamak mümkündür. Vergi denetimi gücünü devletin anayasası ve kanunlarından almaktadır. Devletin vergi kanunlarında gösterilen şekilde vergi alması daha güçlü ve daha saygın olmasına katkı sunmaktadır. Bu kapsamda vergi denetiminin hukuki amacı; vergi, resim, harç gibi mali sorumlulukların anayasada belirtildiği şekilde kanunlar ile oluşturulup, kanunlar ile değiştirilip, kanunlar ile ortadan kalkacağı ve yine kanunlar ile belirlenen usul ve esaslar dâhilinde tahsilatının yapılmasını sağlamaktır. Vergi denetim faaliyetlerinin ne biçimde gerçekleştirileceği, vergi denetimlerinde hangi usul ve esaslara uyulacağı ve vergi denetimi sonuçlarında mükelleflerin veya idarenin hangi hukuki işlemlere tabi olacağı, başvuru yollarının nereler olacağı belirlenmesi, hukuki amacın göstergesidir. Bu nedenle vergi ile ilgili kanunların uygulanması gerek devlet gerekse vergi mükellefi ilgili kanunlara uymada ve bu kanunları uygulamada azami özeni göstermek zorundadırlar (Tecim, 2008: 60).

3.3. Vergi Denetiminde Olması Gereken Özellikler

Vergi denetiminin tarafsız olmak, yaptırım gücüne sahip olmak ve hukuki olmak gibi temel özellikleri bulunmalıdır. Bunun yanında etkin bir vergi denetiminin özelliklerini şu şekilde sıralamak mümkündür;

- Vergi mevzuatı, vergi denetimi konusunda görevli yetkililer dış etkilerden uzak, tarafsız ve objektif, bir şekilde uygulanmalıdır.
- Hazinenin çıkarlarına dikkat edilirken, mükelleflerin hukuki hakları da göz ardı edilmemelidir, vergi incelemeleri yapmakla görevli kamu görevlileri mali savcı gibi davranmalıdırlar.
- Vergi Denetimi, sürekli yenilenen teknolojik imkânlardan daha fazla yararlanılarak planlı, hızlı ve verimli çalışmalıdır.
- Vergi incelemeleri yapmakla görevli kamu görevlileri, ahlaki değerlere bağlı iyi bir kurum kültürüne sahip olmalı ve aralarında iyi işleyen bir otokontrol sistemi kurulmalıdır.
- Vergi Denetimi, yasal olanaklar dâhilinde şeffaf olmalı ve hesap verebilir şekilde yapılmalıdır (Gökmen, 2012: 9).

3.3.1. Tarafsız Olmak

Vergi denetiminin amacı sadece hazineye gelir sağlamak değildir. Çünkü vergi denetimi hazineye gelir sağlamanın yanında kamu ve mükellef yönünden de tarafsız

olmayı amaçlamaktadır. Bu nedenle ilgili kanunlarda bu amaç doğrultusunda düzenlemeler bulunmakta, vergi denetimi bittikten sonra mükelleften alınan fazla verginin iadesi veya terki sağlanabilmektedir. VUK'a göre, denetim elemanlarının temel prensibi hazineyi düşünmek değil, mükelleflere karşı adil ve tarafsız olmaktır. Vergi tespitini vergiyi ortaya çıkaran işlemlerin gerçek tutarına göre yapmalıdır. Denetim sonunda elde edilen tespitler mükellefe yeni vergi ödevleri yükleyip aleyhine olabileceği gibi tersi bir durumda gerçekleşmesi halinde ise idarenin de aleyhine olabilecektir. Bu durumun oluşmasını sağlayabilecek en önemli faktörlerin başında da vergi denetiminin tarafsızlığı gelmektedir (Tecim, 2008: 62).

3.3.2. Yaptırım Gücüne Sahip Olmak

Vergi mükellefleri genellikle bir karşılık olmaksızın ödedikleri vergiyi ödemek istemediklerinden dolayı vergi kaçırma yoluna giderler ya da vergiden kaçınma düşüncesiyle hareket ederler. Bu durum, vergi denetimleri sırasında gerçek dışı beyanlarda bulunan matrah farkını ve bunun sonucunda ortaya çıkan vergi, vergi ziyanı cezası, verginin gecikme faizi, vadesi geçen borçlar için gecikme zammının ortaya çıkması söz konusudur. Ortaya çıkan bu gecikme zamlarını devletler yasal yollar ile tahsil etme hakkına sahiptir. Dolayısıyla uygulama aşamasında sadece vergi ziyanı cezaları, gecikme faizleri, gecikme cezalarına ek olarak hapis cezaları da bulunabilir (Tecim, 2008: 62).

Vergi denetimi, kamu hukuku kapsamında yapılmaktadır ve kamusal bir denetim türüdür. Yapısı itibarıyla vergi denetimi bir tür kamusal dış denetim türüne girmektedir. Diğer bir ifade ile ülkeyi yöneten hükümetin kamu harcamalarını karşılamak amacıyla vergi veren mükelleflerin vergi ödevlerini yapıp yapmadıklarını, defter ve belgelerinin, hesaplarının ve kayıtlarının doğruyu yansıtacak şekilde, tutulup tutulmadığı vergi denetimi ile gerçekleştirir (Erol, 2011: 45).

3.3.3. Hukuki Olmak

Vergi denetimi, devletlerin kanuni yetkilerine dayanarak yaptığı bir faaliyettir. Anayasa başta olmak üzere, kanunlarda vergilerin, resim, harç ya da buna benzer türdeki mali yükümlülüklerin konulması, bunların değişimi ya da kaldırılması ve uygulamaların nasıl yapılacağı konusunda düzenlemeler yapılmıştır. Vergi verme işleminin yasal yetkiler kapsamında olması, kanunlarla belirlenen usul ve esaslara dayanarak uygulanması, hem mali hem de cezai sonuçlar içermesi bakımından hukuki

olma özelliği taşımaktadır. Devlet içerisinde yapılan işlemlerin yasal bir dayanağının bulunması, işlemlerin yasal denetiminin yapılması devletin hukuk devleti olduğunun önemli bir göstergesidir. Bundan dolayı devlet içerisinde önemli bir unsur olan vergi denetiminin yasal dayanağının olmaktadır (Tecim, 2008: 61-62)

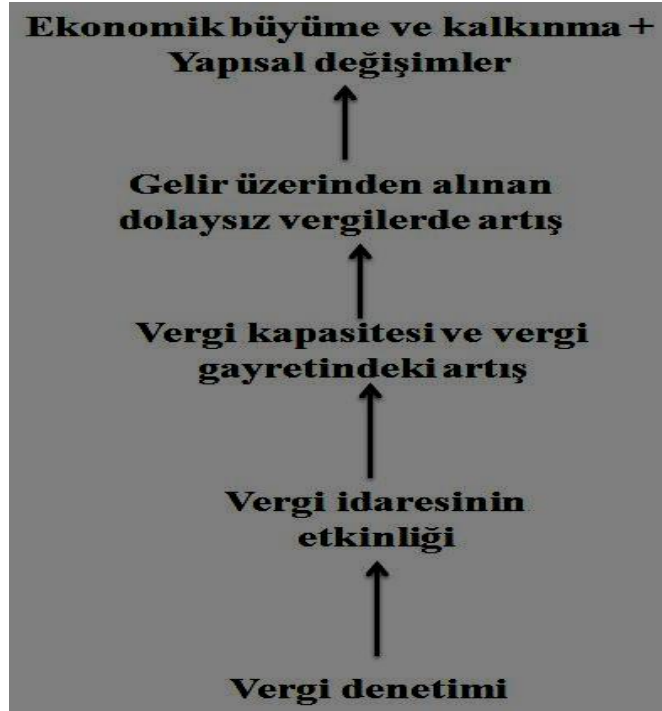
3.4. Vergi Denetiminin Etkileri

Vergi denetiminin etkilerini birçok başlık altında incelememiz mümkündür. Denetimin sonuçlarını somut ve taraflar açısından değerlendirdiğimizde en genel şekilde vergi denetimi ekonomik açıdan, işletmecilik açısından ve sosyal açıdan sonuçlar doğuracaktır.

3.4.1. Ekonomik Açıdan Etkileri

Vergi denetiminin ekonomik etkilerinin başında ülkenin kalkınması gelmektedir. Yapılan araştırmalarda vergi denetiminin çeşitli şekillerde ülkenin ekonomik olarak kalkınmasına katkı sağladığı (Şekil 1.), bunun yanında kişi başına düşen milli gelir düzeyinde artış sağladığı belirtilmiştir (Demircan, 2003: 108)

Şekil 1. Vergi Denetiminin Ülke Ekonomisine Etkileri



Devletler ekonomik açıdan büyüme kaydetmek, gelir dağılımını adaletli bir biçimde sağlamak gibi amaçlara ulaşmak için vergilerden yararlanmaktadır. Söz konusu amaçlara ulaşabilmenin yolu ise vergi politikalarının etkin bir biçimde uygulanmasından geçmektedir. Vergi kaybından dolayı hedeflenen gelirlerin elde edilememesi sonucunda devlet; borçlanma, emisyon gibi çeşitli yollara başvurumaktadırlar. Devletlerin yaptıkları bu tür uygulamalar ise bütçe açıklarının büyümesine, enflasyonun hızlanmasına, paranın değer kaybetmesine ve bunların doğal sonucu olarak da ekonomik dengenin bozulmasına neden olmaktadır. (Şaan, 2008: 41). Bu nedenle vergi denetiminin ekonomik açıdan önemli katkıları olduğu söylenebilir.

3.4.2. İşletmecilik Açısından Etkileri

İşletme açısından denetimin temel faydası, modern işletmecilik bakımından gereken durumlara hemen geçilmesini sağlamaktır. Vergi yasalarıyla birlikte belge toplanması ve defter tutulması konularında zorunluluk getirilmiştir. Bu zorunluluk da muhasebe düzenini zorunlu yapmaktadır. Muhasebe, sadece işletmenin yönetiminin düzenli bir haberleşme kaynağı değil, planlama süreci, koordinasyon ve kontrol açısından da faydalıdır. VUK madde 171'e göre defter tutulması zorunludur. Burada amaç, mükelleflerin vergi kapsamına giren servetleri ve sermayeleri ile hesap durumlarının faaliyetleri ile hesap neticelerini tespit etmektir. Ayrıca yapılan hesap kontrolleri ve hesap kayıtlarının yardımlarıyla üçüncü kişilerin vergi durumlarının incelenmesi amaçlanmaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2007: 49).

3.4.3. Sosyal Açıdan Etkileri

Ülkenin sosyal refah düzeyinin artırılması, tüm vatandaşların belirli bir gelir düzeyine ulaşmaları ile mümkündür. Vergiler hem yapıları hem de uygulamaları sebebiyle gelir dağılımının dengelenmesinde bir etken oluşturmaktadır. Vergi mükelleflerinin vergi kaçırmalarının önüne geçmek amacıyla yapılan vergi denetimlerinin sosyal anlamda adaleti sağlama amacı da bulunmaktadır. 1982 Mali yılı Bütçe Kanun Tasarısının Müzakeresi'nde de vergi yüklerinin adil bir dağılıma sahip olmasının sağlanması açısından etkili bir vergi denetiminin sürekli olarak yapılması gerektiği ifade edilmiştir. Verginin sosyal amaçlı politikalarla kullanılması, verginin mükelleflerin ödeme güçlerine göre alınması ve onların gelir dağılımlarını olumlu yönde etkilemesi açısından gereklidir. Bu amacın sağlanabilmesi için de vergi ile ilgili

kanunlara uygun hareket edilmeli ve etkili bir vergi denetiminin yapılması gereklidir (Şaan, 2008: 42).

3.5. Vergi Denetiminde Mükellefin Hakları ve Ödevleri

Vergi Usul Kanuna göre mükellef, vergi yasalarına göre vergi borcu ödemekle yükümlü olan tüzel kişi ya da gerçek kişidir. Vergi sorumlusu, alacaklı olan vergi dairesine karşı sorumluluğu bulunan kişidir. Aynı zamanda mezkûr kanuna göre "mükellef" tabiri vergi sorumlularını da kapsamaktadır. Vergi denetiminin bir idari işlem olduğu düşünüldüğünde, idari işlemlerin kanuna veya diğer hukuki düzenlemelere dayanması gerektiği hukuk devletinin vazgeçilmez ilkelerindedir. Bu bağlamda vergi denetimine tabi olan mükellefe Anayasa, Vergi Usul Kanun'u ve diğer kanunlar bir takım haklar vermiş ve sorumluluklar yüklemiştir.

3.5.1. Mükellefin Hakları

Türkiye’de vergi denetim sürecinde vergi mükelleflerinin sahip oldukları birtakım haklar bulunmaktadır. Ergen ve Kılınçkaya (2014: 288-290), vergi denetimleri süresince mükelleflerin sahip oldukları hakları şu şekilde sıralamışlardır;

İnceleme Elemanının Kimliğini Görme Hakkı: Mükelleflerin defter belgelerini inceleyen kamu görevlisinin kimliğini görme hakkı Vergi Usul Kanunu madde 136’da “hüviyet ibrazı” adı altında düzenlenmiştir. Yükümlü kişi, inceleme görevi için gelen kamu görevlisinin kimliğini görme hakkına sahiptir. Bu kurula uygun olarak vergi incelemesi yapan kişilerin görev yerlerinde göreve başlamadan önce fotoğraflarının da bulunduğu çalışmaları ile ilgili belgeyi göstermeleri zorunlu olmaktadır. Bu uygulama sayesinde yükümlü kişilerin idareye olan güveni sarsılmaz ve dolandırıcılık olayları en aza indirgenmiş olmaktadır.

İncelemenin Kendi İşyerinde Yapılmasını İsteme Hakkı: İncelemenin kendi işyerinde yapılmasını isteme hakkı Vergi Usul Kanunu madde 139 gereğince uygulanmaktadır. Bu kurala göre vergi incelemesi incelemenin yapıldığı işyerinde olmalıdır. Yalnızca işyerinin uygun olmadığı zorunlu sebeplerle incelemenin yerinde yapılması mümkün olmaz veya yükümlü kişilerce incelemenin dairede yapılması istendiği durumlarda bu hak kullanılmaz. Bu hakkın kullanımını tamamen yükümlüye aittir. Buna bağlı olarak da incelemenin dairede yapılması düşüncesi de mükellefin hakkı olmaktadır.

İnceleme Konusunu Öğrenme Hakkı: Bu hak Vergi Usul Kanunu Madde 140'ta "incelemede uyulacak kurallar" başlığı altında toplanmıştır. Bu hak gereğince incelemeye başlamadan önce inceleme yapacak kişilerin bunun konusunu açık bir şekilde anlatmaları ve mükellefi tedirgin etmemeleri. Endişeye düşürmemeleri için yapılması gereken en önemli husus olmaktadır.

İnceleme İşyerinde Yapılıyor ise Mesai Saatleri Dışında İncelemenin Devam Etmemesini İsteme Hakkı: Vergi Usul Kanunu madde 140 gereğince inceleme yapanların yanında inceleme yapılanın onayı olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapılamayacağı anlamına gelmektedir. Emniyet tedbirlerinin alınmasında tutanak düzenlenmesi ve incelemeler hükmün istisnasını oluştursa da bu tedbirler incelemenin yapıldığı yerde herhangi bir olumsuz etki yaratmayacak şekilde uygulamalarının zorunlu olduğu bilinmektedir.

İncelemenin, İşyerinin Faaliyetini Engellememesini İsteme Hakkı: Bu hak Vergi Usul Kanunu madde 140'a göre incelemeler işyerinde yapılırken gerekli ölçüde güvenlik önlemlerinin alınacağı ama bu incelemenin yapıldığı işyerinin faaliyetinde herhangi bir aksaklığa yol açmaması gerektiği hükme bağlanmıştır.

İnceleme Bitirildiğinde, İncelemenin Yapılıp Bittiğine Dair Belge İsteme Hakkı: VUK'un 140. maddesine göre inceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesikanın nezdinde inceleme yapıldığına verilmesi zorunludur. İnceleme sonucunda, vergi salma ve/veya ceza kesme söz konusu ise bir rapor yazılmaktadır. Bu rapor da VUK'un 35. ve 366. maddeleri gereğince ihbarnamenin ekinde tebliğ edilmektedir. Ancak vergi tarhiyatı yahut ceza gerektirecek herhangi bir husus yoksa mükellefin elinde inceleme yapıldığına dair bir belge olması açısından bu tutanağın verilmesi zorunludur.

Tutanakları İhtirazi Kayıtlı İmzalama Hakkı: Vergi Usul Kanunu, 141. maddede inceleme tutanaklarını düzenlemiştir. Mezkûr maddeye göre, vergi incelemeleri sırasında düzenlenen tutanaklarda varsa ilgililerin itiraz ve mülahazaları kaydedilmelidir.

Tutanağı İmzalamadan İmtina Hakkı: Vergi Usul Kanunu'nun 141. maddesinde, tutanakların imzalanmama durumlarının da olabileceği açıklanmaktadır. Tutanağı imzalamaktan imtina edinenlere uygulanacak cezai yaptırım da yine aynı maddede düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, imtina edene mükellefe defter ve belgeler verilmeyecek ve vergi dairesinde saklanacaktır.

Vergi Miktarının Doğru Tespit Edilmesini İsteme Hakkı: Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesinde incelemenin amacının ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu

tespit etmek ve sağlamak olduğu belirtildiği için, mükellefin doğru vergi miktarının bulunmasını isteme hakkı vardır. Bu kapsamda, inceleme elemanının sadece devlet lehine değil varsa mükellef lehine de tespitler yapma zorunluluğu bulunmaktadır.

Vergi Mahremiyetine Uyulmasını İsteme Hakkı: Vergi Usul Kanunu'nda vergi mahremiyetine uymak zorunda olan kişiler belirtilmiştir. Bu kişiler arasında vergi incelemesi yapanlar da bulunmaktadır. Vergi incelemeleriyle uğraşan kimseler mükelleflerin belge ve defterlerine belki de en çok hâkim olan kimseler oldukları için bu kimselerin vergi mahremiyetine uyması mükellef için ticari hayatı açısından hayati önem taşımaktadır.

Defter ve Belgeleri Kayıtlı Bir Şekilde Teslim Etme Hakkı: Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 12. maddesine göre, vergi mükelleflerin defter ve belgelerinin düzenlenecek bir tutanakla teslim alınması gerekir. Bu husus mükellefin hem vergi mevzuatında hem de diğer kanunlarda yer alan yükümlülüklerinin bir sonucudur. Örneğin defterlerini muhafaza etmeyen ve gerektiği zamanlarda ibraz etmeyen mükelleflere; 506 Sayılı SSK'nın 140. maddesine göre idari para cezası verilir, 1994 tarih ve 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanunun 17/1-d bendine göre süreli para cezası verilir. Eğer mükellef tüccar ise defter ibraz etmemenin yaptırımını daha ağır olmaktadır. Çünkü mahkemeye defterini ibraz etmeyen tüccar, Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 85. maddesine göre aynı kanunun 86. maddesine göre karşı tarafın defterlerinin aleyhine delil olması tehlikesi ile karşı karşıya kalmaktadır. Mali belge ve defterler mükellef için bu kadar önemli iken tutanakla alınması gerekli bir zorunludur. Çünkü mükellefin defter ve belgelerine diğer kurumların da istemesi nedeniyle ihtiyaç duyması halinde, elinde defter belgelerinin kendisinde olmadığına incelenmek üzere ibraz ettiğine dair belge olması gerekir.

Eşit, Rekabeti Koruyucu Bir Şekilde İşlem Görme Hakkı ve Toplu İnceleme Yapılmasını İsteme Hakkı: Ülkemizde Verginin toplanması ile görevli olan Gelir İdaresi Başkanlığının 5345 sayılı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 1. maddesi “gelir politikalarını tarafsız ve adil bir biçimde uygulamak” hususunu kanunun amaçları arasında saymıştır. Bunun yanında 1982 Anayasası'nın 10. maddesi herkesin düşünce, din, dil, ırk vb. ayırım gözetmeksizin kanun önünde eşit olduğunu belirtmiştir. Mezkûr maddenin son fıkrasında ise devlet organlarına ve idari makamlara bütün iş ve işlemlerinde bu ilkeye uymak zorunda olduklarını bildirmiştir. İdare yaptığı/ yapacağı bütün işlemlerde olduğu gibi verginin denetiminde de eşitlik ilkesini gözetmek zorundadır. Aksine durumlar ticari hayatta rekabet eşitliğini bozmaktadır.

İnceleme İsteme Hakkı: Mükelleflerin VUK'un 116-126 maddeleri kapsamında çözülmeyen hem matrah hem de vergi hataları nedeniyle inceleme isteme hakları bulunmaktadır. Bunun yanında vergi iadeleri durumunda da mükelleflerin inceleme isteme hakları mevcuttur. Vergi idaresinin söz konusu talepleri VUK'un 134. maddesi gereği yerine getirmesi gerekmektedir.

Susma ve Aleyhine Delil Göstermeye Zorlanmama Hakkı: 1982 Anayasası'nın 38. maddesinin 5. Fıkrasında "susma hakkı" temel haklar arasında düzenlenmiştir. Anayasal güvence altına alınan bu haktan idarenin diğer işlemlerinde olduğu gibi vergi incelemesi sırasında da yararlanılabilir. Anayasada yer alan bu hak, vergi incelemelerinin genel olarak mali ve bazı durumlarda ise adli soruşturma niteliği taşımasının bir sonucudur.

3.5.2. Mükellefin Ödevleri

Verilen hakların beraberinde bazı yükümlülükler getirmesi tabiidir. Vergi denetimi sürecinde vergi vermekle yükümlü olan mükelleflerin sahip oldukları hakların yanı sıra yapmakla yükümlü oldukları bazı ödevleri vardır. Bu yükümlülükleri aşağıdaki gibi şekilde sıralamak mümkündür;

- Ödenmesi gereken verginin doğru olarak hesaplanabilmesi için matrahın doğru tutarda beyan etmek ve ödenmesi gerekli vergileri vadesinde ödemek;
- 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü hakkındaki kanuna göre; mükellefler çıkması muhtemel vergi alacağının güvence altına alınabilmesi için istenilen teminatları sağlamak, teminatı sağlayamazlarsa kefil göstermek;
- VUK madde 257 'ye göre işyerinin durumuna göre; vergi incelemesi yapmakla görevli kamu görevlilerine, incelemenin sıhhatli bir şekilde yapılabilmesine uygun bir çalışma yeri göstermek ve resmi çalışma saatleri içerisinde müessesede çalışmasına izin vermek;
- VUK madde 257 'ye göre; vergi incelemesi yapmakla görevli kamu görevlisine incelemenin gerektirdiği her türlü izahatı vermek (izahat verme zorunluluğu hem iş yeri sahibini, hem de bu işletme çalışanlarını kapsar);
- VUK madde 257 'ye göre gereken durumlarda incelemeyi yapmakla görevli kamu görevlilerinin işyerinin her tarafını gezip görmesine izin vermek;
- VUK madde 257/5'e göre incelemeyi yapmakla görevli kamu görevlileri tarafından işletmede VUK madde 134. gereğince envanter yapılmasının gerekli

olması halinde araç, gereç ve personeliyle bu işlemlerin yapılabilmesi için gereken yardım ve kolaylığı göstermek;

- VUK madde 148'e göre; inceleme yapmakla görevli kamu görevlilerinin talep edecekleri her türlü bilgiyi vermek (Mükellefler özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten imtina edemezler)(VUK madde 151'de belirtilenler hariç olmak üzere,)
- VUK madde 127/c'ye göre; yapılan yoklama sırasında tutulması zorunlu defter ve belgeler dışında, vergi kaybına neden olacak şekilde tutulan ikinci defter, ve benzeri delillerin tespit edilmesi halinde, bunlara yoklama yetkisine haiz elemanlarca alıkonulmasına karşı çıkmamak;
- VUK madde 141/2'ye göre; vergilendirmeyi ilgilendiren olay ve hesap kayıtlarını içeren tutanakları imzalamaktan imtina ettikleri durumlarda, bunların dayanak oluşturan defter, belge ve kayıtların inceleme yapmakla görevli kamu görevlilerince alıkonulması konusunda zorluk çıkarmamak (Söz konusu defter ve belgeler, inceleme sonucunda ortaya çıkan vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar idarece muhafaza edilir, geri verilmez. İlgililer, bu defterlerin suç delili olmaması şartıyla, her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve vesikaları geri alabilirler.);
- VUK madde 144'e göre; yoklama sırasında inceleme süresince veya aramalı inceleme sonucunda defter ve belgeler vergi incelemesi yapmakla görevli kamu görevlilerince alıkonulmuş muhafaza edilmiş olsa dahi, vergi kanunlarında belirlenen ve süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini yerine getirmek. (Mükellefler gerek duyulması halinde beyannamesini düzenlemek için ihtiyaç duyduğu bilgileri alıkonulan defter ve vesikalardan inceleme yapanın huzurunda çıkarabilir.)
- VUK madde 172'ye göre; tutmak zorunda oldukları defterlerden, aynı kanuna göre tasdike tabi tutulanlarını zamanında tasdik ettirmek, tutmakla yükümlü oldukları defterleri ve bunların dayanağını oluşturan diğer belgeleri usulüne uygun bir şekilde tutmak ve ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmek. (Muhafaza ödevi Ticaret Kanunu'na göre on yıl SGK mevzuatına göre ise 2008 öncesi beş 2008 sonrasında ise on yıldır.)

- VUK'un 232. 234. ve 235. maddeleri uyarınca defter tutmak zorunda olmayanların almak zorunda oldukları fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile düzenlemek tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmek
- VUK madde 256'ya göre; Mükelleflerin muhafaza etmekle yükümlü oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri, muhafaza süresi içerisinde (ki bu süre işlemin yapıldığı yılı takip eden takvim yılı başından başlamak suretiyle 5 yıldır) vergi incelemesi ile görevli kamu görevlileri ve diğer yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek. (Ergen ve Kılınçkaya, 2014: 291-292; Berçin, 2011: 74-75).

3.6. Türkiye'de Vergi Denetiminin Yapısı

Hemen hemen gelişmiş tüm dünya ülkelerinde olduğu gibi vergilerin denetimi ülkemizde de Maliye Bakanlığının görevleri arasında sayılmıştır. 178 Sayılı Maliye Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Kanun hükmünde Kararname'nin 2. maddesine göre Vergi incelemesi ve denetimine ilişkin temel politika ve stratejileri belirlemek ve uygulanmasını sağlamak Maliye Bakanlığının görevleri arasında sayılmıştır. Vergi denetimi ile ilgili sorumlu yetkili en üst mercii Maliye Bakanlığıdır.

3.6.1. Tarihçe

Mevcut mali sistemimizin ve denetim müesseselerimizin daha iyi anlaşılabilmesi ancak tarihi gelişimin bilinmesiyle olanaklıdır.

Mali sistemimizin geçmişi XIV. Yüzyıla dayanmaktadır. Mali teşkilatımızı Osmanlılarda ilk olarak I. Murat (1359 - 1389) döneminde kurulmuştur. Fatih Sultan Mehmet ve Kanuni Sultan Süleyman dönemlerinde imparatorluğun sınırlarındaki gelişmelere paralel olarak hem gelirlerinde hem de giderlerindeki önemli artışlar olmuş bununla birlikte idari yapı da geliştirilmiştir. Osmanlılarda tam anlamıyla bir Maliye Bakanlığı'nın kurulması 1838 yılındadır. Bu tarihe kadar, mali işlerle uğrasan teşkilatın başında "Nazır" yerine "Birinci Sınıf Muhasip" veya "Defterdar" olarak adlandırılan bir memur bulunmaktadır. 1838 yılında yayınlanan bir Hattı-Hümayun' la devlet

teşkilatı içinde resmen bir Maliye Nezareti kurulmuştur (www.gib.gov.tr, ET: 20.08.2016).

Tarihi süreci daha iyi idrak etmek açısından Maliye Bakanlığı kronolojisindeki önemli gelişmelere göz gezdirmenin yararlı olacağı kanaatindeyim.

(1879)- Maliye Teftiş Kurulu kuruldu.

(1886)- Maliye Nezaretine bağlı Hukuk Müşavirliği kuruldu.

(1910)- İlk Muhasebe-i Umumiye Kanunu kabul edildi. Genel ve katma bütçeli idarelerde Maliye Nazırına bağlı muhasebe müdürlükleri (Bütçe Dairesi Başkanlıkları) kuruldu. Fransız Genel Muhasebe Kararnamesinden alınan bu kanun gayrisafi hasılat esasını kabul etmekte idi. Söz konusu kanun yerine 1927 yılında yürürlüğe giren 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu 2006 yılına kadar uygulamada kaldı.

(1920)- I. Meclis tarafından seçilen ilk hükümette maliye, gümrükler ve tapu ile görevli Maliye Vekâleti kuruldu.

(1927)- Kefalet Sandığı kuruldu.

(1932)- Gümrük ve İnhisarlar Bakanlığı kuruldu, gümrük ve tekel teşkilatı Maliye Bakanlığından ayrıldı.

(1936)- Maliye Vekâleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında 2996 sayılı Kanun kabul edildi. Bu kanunla; merkez ve taşra teşkilatının görevleri tespit edildi. Maliye Tetkik Kurulu, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Genel Müdürlük Kontrolörleri ve Defterdarlık Kontrol Memurları (Denetmenler) kuruldu.

(1943)- 4353 sayılı Kanunla Hukuk Müşavirliği, Başhukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü haline getirildi.

(1945)- 4709 sayılı Kanunla Hesap Uzmanları Kurulu kuruldu.

(1946)- 4910 sayılı Kanunla Maliye Vekâleti Maliye Bakanlığı olarak değiştirildi. Vasıtasız Vergiler ve Vasıtalı Vergiler Genel Müdürlükleri kaldırılarak Gelirler Genel Müdürlüğü kuruldu. “Zat İşleri Müdürlüğü” “Özlük İşleri Müdürlüğü ”ne dönüştürüldü.

(1950)- 5655 sayılı Kanunla Tahsilât Genel Müdürlüğü, Gelirler Genel Müdürlüğünün merkez ve taşra teşkilatı ile birleştirildi. İl merkezleri ile büyük illerde Vergi Dairesi Müdürlükleri kuruldu. Gelir, Kurumlar ve Esnaf Vergileri ile Vergi Usul Kanunu yürürlüğe girdi. Kazanç Vergisi terk edilerek Gelir Vergisi rejimine geçildi.

(1982)- Maliye Bakanlığına bağlı Vergiler İtiraz ve Temyiz Komisyonları kaldırılarak vergi uyuşmazlıklarına bakmakla görevli Vergi Mahkemeleri ile Bölge İdare Mahkemeleri kuruldu.

(1993)- Gümrük Teşkilatı Başbakanlığa bağlı bir müsteşarlık halinde teşkilatlandı ve Maliye Bakanlığından ayrıldı.

(1998)- Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (VEDOP) yapıldı.

(2003)- Muhasebe-i Umumiye Kanunu yürürlükten kaldırılarak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kabul edildi.

(2004)- Vergi Konseyi kuruldu. Maliye Bakanlığına bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu kuruldu.

(2005)- Maliye Bakanlığına bağlı olarak Gelir İdaresi Başkanlığı kuruldu. Gelirler Genel Müdürlüğü kaldırıldı.

(2006)- Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı kuruldu. Maliye Bakanlığı merkez teşkilatında ana hizmet birimi olarak Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü kuruldu. Maliye Bakanlığına bağlı Emekli Sandığı ile SSK ve BAĞ-KUR, Sosyal Güvenlik Kurumu çatısı altında birleştirildi.

(2011) Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kuruldu. Maliye Teftiş Kurulu Hesap Uzmanlar Kurulu Gelirler Kontrolörlüğü Vergi Denetmenleri unvanları kaldırıldı. Vergi denetimi tek çatı altında toplandı (www.maliye.gov.tr, ET: 17.09.2016).

Maliye Bakanlığı kronolojisinin çıkarılabilecek en önemli tespit kanımızca şudur: Ülkemizde zamanın ve ülkenin şartlarına, değişen ihtiyaçlara göre yeni birimler kurulmuş, ihtiyaçlara cevap vermeyen, misyonunu tamamlayan birimleri ise ilga edilmiştir. Bakanlığın bulunduğu konum yüklendiği görevler itibarı ile statik bir düzende devam edemeyeceği dinamik ve aktif bir yapıya sahip olması gerektiği aşikârdır.

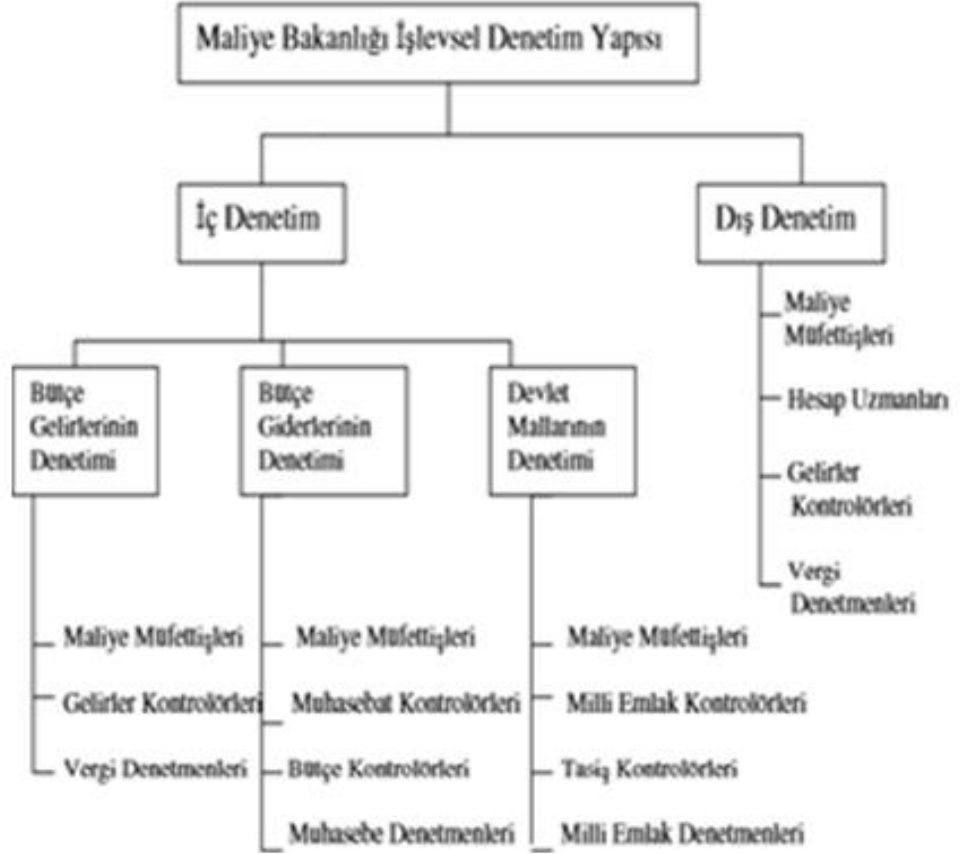
3.6.2. Mevcut Durum

Türk Vergi Sistemi; harcamalar, gelir ve servet üzerinden alınan birtakım vergilerden oluşmaktadır. Vergi sisteminde bulunan katma değer vergisinde vergi indiriminin neden olduğu çıkar çatışması otokontrol sağlamanın yanında, belgeli çalışmayı zorunlu hale getirmesi nedeniyle, belge ve kayıt düzeninin yerleşmesine yardımcı olarak gelir vergisi ve kurumlar vergisi hasılatlarında artışa katkı sağlamaktadır.

2011 öncesinde vergi denetimi farklı farklı birimler tarafından yapılmaktaydı. Bu çok başlılık hem planlama açısından hem de denetimlerin etkinliği açısından vergi denetimini olumsuz etkilemekteydi. Sonuç olarak da vergi denetim oranları istenilen

seviyenin çok altında kalmaktaydı. Mezkûr tarihten önce Tablo 8.'de görüleceği üzere Maliye Bakanlığının denetim yapısı çok karışık ve fonksiyonel olmaktan çok uzaktı. Bu durum ülke çapında bütüncül bir bakış açısı ile planlanma ve yapılmasına engel teşkil etmekteydi.

Tablo 8. Maliye Bakanlığının İşlevsel Denetim Yapısı



(Şaan, 2008:55)

2011 yılından önce kaleme alınmış, inceleme fırsatı bulduğumuz birçok kitap, dergi, makale vb. kaynakta vergi denetiminin tek elden planlanması gerektiği, bunun vergi denetimlerinin sayısını ve kalitesini artıracak yönünde adeta görüş birliği hakimdi, bu görüşlerin sonucu olarak vergi denetimlerinin tek elden planlanması ve uygulanması için 2011 yılında yasal değişiklikler yapılmıştır.

646 sayılı KHK ile birlikte, Türkiye’de vergi denetimine ilişkin önemli yenilikler ortaya çıkmıştır. 10 Temmuz 2011 tarihinde, 27990 sayılı Resmi Gazete “de yayımlanarak yürürlüğe giren 646 Sayılı KHK’de Vergi Denetim Yapısını değiştiren önemli değişiklikleri şu şekilde sıralamak mümkündür (Rakıcı, 2011: 351-352);

1. 178 sayılı Maliye Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 19. ve 20. maddesinde değişiklik yapılmıştır vergi incelemeleri ile görevli "Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı" kurulmuştur.

2. "Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, doğrudan Bakana bağlı olarak Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Müfettişleri (Vergi Müfettişi; Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş yardımcısı)"den oluşur şeklinde düzenlenmiştir. Yeni yapılanmada denetim birimlerinde görevli kamu görevlileri "Vergi Müfettişi" adı altında faaliyet gösterecektir.

3. "Kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde, uzmanlaşma ve iş bölümünün sağlanması amacıyla uygun görülen yerlerde Bakan onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere" grup başkanlıklarının kurulabileceği hükmüne yer verilmiştir.

Söz konusu grup başkanlıkları;

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'dır

4. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Görev ve yetkileri şu şekilde belirlenmiştir.

a) Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak.

b) Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek.

c) Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve 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.

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

ı) Vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak.

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

k) Bakan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak.

5. Vergi incelemesinde bulunanların yapamayacakları işlerde şu şekilde belirlenmiştir. “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”.

6. Belli konularda vergi inceleme elemanlarına görevlendirme yasağı getirilmiştir. Söz konusu hüküm, “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” şeklindedir.

Vergi denetiminin yapısına ilişkin önemli değişiklikler getiren 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin (KHK) yeni yapının yukarıda özetlenen ana hatları yanında, denetim birimlerinin mesleğe seçilmesi, atanması, yer değiştirmesi ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına yapılacak devirler konusunda da düzenlemeler yapılmıştır. Yapılan bu düzenlemeler vergi denetiminin etkinliği bağlamında neticesini vermiştir. Tablo 9.'da görüleceği üzere incelenen mükellef sayısında tarhi önerilen vergi miktarında ve kesilmesi önerilen ceza miktarında ciddi artışlar olmuştur.

Tablo 9.646 Sayılı KHK Sonrası Vergi İncelemeleri İle İlgili İstatistikler

YILLAR	İNCELENEN MÜKELLEFLER SAYISI	TARHI ÖNERİLEN TUTARI	VERGİ	KESİLMESİ ÖNERİLEN CEZA
2011	16.267	3.926.153.961		6.540.331.412
2012	46.845	4.535.523.091		8.776.095.415
2013	71.352	8.561.313.250		19.086.884.477

(Kocayılmaz, 2014:19)

Türkiye’de vergi denetimi hukuki kurallar çerçevesinde yürütülmektedir. Vergi sisteminin dayandığı hukuki ilkeler doğrultusunda vergi denetim türleri üç başlık altında yapılmaktadır. Bunlar; yoklama, yaygın yoğun denetim ve vergi incelemeleridir.

3.6.3. Yoklama

Vergi mükelleflerinin ve bunlarla ilgili maddi faaliyetlerin ve kayıtların vergi idaresi tarafından yetki verilen memurlarca araştırılması ve tespitidir. VUK madde 127’de de yoklamanın mükelleflerinin ve bunlarla ilgili maddi faaliyetlerin ve kayıtların vergi idaresi tarafından yetki verilen memurlarca araştırılması ve tespiti amacı olduğundan söz edilmektedir. Yoklama sadece mükellefin işe başlaması, işi bırakması ya da iş değişiklikleriyle sınırlı kalmayıp, vergiyi ortaya çıkaran faktörleri tespit etmeyi de amaçlar. Yoklama servisleriyle, vergi mükellefiyeti tahsis edilmemiş kişilerin vergiye tabi tutulmayan kaynaklarının vergiye tabi tutulması için araştırılmasına katkı sağlamaktadır. Böylece vergi gelirleri artırılmakta ve ticaret piyasasında rekabet ile sosyal adalet sağlanmasına katkıda bulunmaktadır. VUK madde 130’a göre yoklamalar, ilgili mükellefe haber verilmeden belirsiz zamanlarda yapılmaktadır. Bu bağlamda yoklama ile denetim herhangi bir zamanda yapılabilir. Yoklama ile vergi mükelleflerinin maliyede görünen bilgi ve verileri kontrol edilmektedir. Özellikle ticaret alanında sahte fatura düzenleyen mükelleflerin tespit edilmesi bakımından yoklama oldukça önemlidir (Ergen ve Kılınçkaya, 2014: 284).

Vergi Usul Kanunu yoklamanın amacını mükelleflerin ve bunlarla ilgili maddi faaliyetlerin ve kayıtların tespit edilmesi ve araştırılması olarak belirledikten sonra yoklama yapabilecek görevlileri aşağıdaki şekilde sıralamıştır.

- Yoklama memurları,
- Gelir uzmanları,
- Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler,
- Vergi dairesi müdürleri,
- Vergi incelenmesine yetkili olanlar.

Yoklama ile yapılan denetimler belirlenen bir zamanda mükellefin mevcut durumunu belirlemektedir. Bu nedenle yoklama yapacak memur ya da memurlar adil, tarafsız olmalı ve vergi sistemi içerisindeki aksaklıkları tespit edebilecek bulgulara ulaşmaları önem arz etmektedir. Bundan dolayı, yoklama yapmakla görevlendirilen

personellerin alacağı eğitim ve personellerin sahip oldukları koşullar oldukça önemlidir (Ergen ve Kılınçkaya, 2014: 284-285). Bunun yanında vergi mükelleflerinin, yoklama görevi için gelen memurlara işletmeye ne amaçla geldiklerini, ne kapsamda geldiklerini, yetki ve görev belgelerini görmek istemeleri hukuki haklarıdır. Bundan dolayı da vergi yoklama görevlilerinde eğitim oldukça önemli bir yere sahiptir (Erol, 2011: 77).

3.6.4. İç Denetim

Vergi idaresi personellerinin vergi sisteminde belirtilmiş ve tanımları yapılmış olan kurallara uygun davranışlarının olup olmadığını belirleme, vergi denetim uygulamalarında yapılan hataları düzeltme, söz konusu hataları ortaya çıkan etmenlerin tasfiyesini amaçlayan çalışmaların tamamını iç denetim adı verilmektedir. İç denetimin yapılması teftiş yetkisine ve soruşturma yetkisine sahip olan memurlar tarafından olmaktadır. İç denetim, vergi denetiminde önemli bir araçtır. İç denetim vasıtasıyla vergi ile ilgili olan yasaların her mükellefe adil bir şekilde uygulanıp uygulanmadığı tespit edilmekte ve denetim personelinin de işlemleri doğru bir şekilde yapmaya yönlendirilmesi sağlanmaktadır (Ergen ve Kılınçkaya, 2014: 285; Berçin, 2011: 69).

3.6.5. Vergi İncelemesi

Vergi Kanunlarının anayasası sayılan Vergi Usul Kanunu vergi incelemesi tanımı yapmamakla birlikte incelemenin maksadını şöyle yapmıştır “Vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gerekli olan vergilerin doğruluğunu tespit etmektir”. Burada dikkat edilmesi gereken husus şudur ki vergi incelemesinin amacı vergi borcu çıkarmak, mükellefi devlete borçlandırmak değildir ve inceleme iki yönlüdür bir yönüyle kamuya dönükken diğer yönüyle de mükellefe dönüktür. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’e göre vergi incelemesi, inceleme yapma yetkisi olan görevliler tarafından, ödemesi yapılması gereken vergilerin doğruluğunun tespitinin yapılması faaliyeti şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi incelemesinde iki inceleme türü mevcuttur. Bunlardan biri araştırma diğeri önleme olmak üzere iki ayrı çeşidi olduğu bilinmektedir. Vergi incelemesinin ilk amacı ödenecek olan vergi miktarının doğruluğudur. Araştırma öncelikli olarak incelemeye alınan kişilerin defter ve diğer tutanaklarında bulunan hataları ya da hileleri ve buna istinaden ödenecek olan vergini tutarının doğruluğu saptamaya yönelik defterlerin kayıtlarını ve belgeler ya da bunların haricinde verilerin toplanması anlamına gelmektedir. Vergi incelemesi sonucunda hatalar tespit edilmesi durumunda

mükellefe cezai işlem uygulanabilecektir. Bu durum da mükellefin hileli yollara yönlendirilmesinin önüne geçebilecek bir unsurdur (Berçin, 2011: 70).

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte inceleme tarifleri aşağıdaki gibi yapılmıştır. Tam inceleme: Mükellefin bir ya da birden fazla döneme ait olan matrahını, bir ya da birden fazla vergi türünü, tüm iş ve faaliyetlerini, bütün matrahını kapsayacak şekilde yapılan incelemedir. Sınırlı inceleme ise, tam incelemenin haricinde kalan incelemeyi ifade etmektedir.



DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

SONUÇ VE ÖNERİLER

Literatürde vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde denetimin rolü oldukça tartışmalı bir konudur (Çürük ve Tüm, 2011: 23). Bunun temelinde denetim unsurunun pek çok alanda sistemlerin daha verimli ve fonksiyonel çalışmalarına katkı sağlaması yatmaktadır. Ancak vergi denetiminin vergi kaçakçılığının önlenmesindeki rolünün sürekli olarak tartışılmasının temelinde denetimlerin uygun ve yeterli yapıma düzeyinin kuşkulu olması yatmaktadır. Ülkemizde de vergi denetimlerinin yeterliliği ve fonksiyonelliği hala önemli bir tartışma konusudur.

Vergi denetimlerinin amacına uygun ve etkin bir biçimde gerçekleştirilmesinde vergi denetim mekanizmalarının düzgün çalışması oldukça önemlidir. Örneğin vergi mekanizmalarında olan “arama” müessesesi vergi kaçırdığı ihbar veya tespit edilen mükellefler ile ilgili işlem yapmayı gerektirmektedir. Ancak arama müessesesi bazı güçlüklerle karşılaşılması veya mükelleflerin toplum nezdinde olumsuz etkilenme olasılıkları göz önünde bulundurulduğu için sağlıklı işlememektedir. Bu durum vergi denetimlerinin amacına uygun bir biçimde gerçekleşmesini engellemektedir. Sağlıklı bir vergi denetiminin sağlanmasında vergi mekanizmalarından “bilgi toplama” mekanizmasının da sağlıklı çalışması oldukça önemlidir. Sağlıklı bir bilgi toplama mekanizması ile mükelleflerin vergi ödevlerini gerçeğe uygun olarak yerine getirip getirmediği tespit edilebilmektedir (Akdoğan, 2001: 44-45).

Ülkemizde vergi uygulamalarının ve yasalarının yerli yerine oturmamış olması, yasaların sürekli değişmesi vergi alanına bir karmaşaya sebep olmaktadır. Özellikle kayıt dışı ekonominin yaygınlığı, toplanan vergilerin yolsuzluğa meze edildiği inancı vergi suçlarını son yıllarda artırdığı bilinmektedir (Güçlü, 2001: 1). Özellikle vergi sisteminde denetim unsurunun dışındaki diğer birçok ögenin de henüz yeterince işlevsel olmaması mükelleflerin çeşitli yollardan vergi kaçırmalarında artışa neden olmuştur. Bu nedenle vergi kaçakçılığına paralel olarak artış gösteren kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin en aza indirilmesi için vergi denetimlerinin artırılmasının yanında vergi sistemine ilişkin diğer sorunların da hızlı bir biçimde çözülmesi gerekmektedir.

Vergi denetimine faaliyet kazandırmak ile kayıt dışı ekonominin kaydedilmesi arasında anlamlı ilişki olduğu bilinmektedir. Denetimin etkinliği ne kadar ise kayıt dışılık ve buna bağlı olarak vergi kaçırma durumu o kadar azdır. Vergi denetimi, yasalara dikkat etmeyen kişiler için ciddi bir risk olmadıkça vergi kayıplarını önlemek pek de mümkün olmayabilir. Öncelikli olarak beyana bağlı olan vergi sisteminin, beklenen sonuçlara ulaşabilmesi için bazı güvenlik müesseselerini de içinde barındırması gereklidir. Vergiye karşı direnç, mükellefleri, zaman zaman yanlış beyan vermeye yönlendirebilir. Vergi ödeyenlerin, yanlış beyan verip vermediğinin belirlenmesi ve eğer yanlış beyan verildiyse, eksik beyan edilen verginin bulunarak mükelleften istenebilmesi için en etkin yöntem vergi denetimidir (Aydemir, 1995: 234). Burada üzerinde önemle durulması gereken noktalardan birisi kayıt dışı işlemler ve vergi kaçakçılığının zararları konusunda vatandaş bilincinin sağlanması zorunluluğudur. Etkin bir vergi denetim mekanizması mükelleflerin de vergi bilincinin sağlanması ile daha verimli çalışmaktadır (Turgut, 2015: 32).

Her toplumda, toplum yapısına ve şartlarına göre şekillenen vergi kayıp ve kaçaklarının belirli miktarlarda var olduğu bilinmektedir. Günümüzde, tamamen ortadan kaldıramayacak olsa da yapılacak denetim çalışmalarının, vergi kayıp ve kaçaklarını en aza indirilebileceği kabul edilmektedir (Aygen, 2003: 20). Bunun yanında toplumda denetim yoksa yapılan en iyi yasalar ve idari işleyiş şekli sistemin bozulmasını engelleyememektedir. Denetimin yapılması idarenin başarısını artırdığı gibi yasaların istediği uygulamaların yapılmasına da durum hazırlamaktadır. Başka bir tanımla denetim sistemin güven içinde işlemesinin sigortası olmaktadır. Eğer denetim işleyişi sağlam değilse bu sistem zaman içinde yasal faktörlerin dışına çıkmaktadır. Bunun sonucunda eğer denetim etkin değilse, yasalara uymamak giderek doğal hale gelmektedir (Aydemir, 1995: 45).

Vergi miktarının belirlenmesinde vergiye tabi gelirler gerçek usul ile belirlenmektedir. Bu bir vergi idaresi ilkesi olmakla beraber, gelirin belirlenmesi için elde edilen kazanç ve ücretlerin daima kayıt altına alınması gerekmektedir. Diğer bir ifade ile vergiye tabi tutulacak olan gelirin belirlenmesi az veya çok muhasebe düzeni gerektirmektedir. Bunun yanında gelir kavramı vergiyi doğuran bir olgu olarak değerlendirilmektedir. Gelirin elde edildiği zamanın iyi tespit edilmesi gelirin vergiye tabi tutulabilmesi için gereklidir (Edizdoğan ve Özker, 2002: 22-24). Bu nedenle vergiye tabi tutulacak gerçek gelirin düzgün bir biçimde kayıt altına alınmasında, buna paralel olarak vergi kaçakçılığının en aza indirilmesinde vergi denetiminin önemli bir

yere sahip olduğu söylenebilir. Buradan hareketle vergi denetimlerinde gerçek gelirin tespitine yönelik çalışmalara ağırlık verilmesi gerektiği ifade edilebilir.

Vergilendirme ve vergi kaçakçılığı alanında meydana gelen sorunların büyük bir bölümü toplumsal ve teknolojik yaşamda meydana gelen dönüşümlerden kaynaklanmaktadır. Başta teknolojik gelişmeler olmak üzere insan yaşamındaki farklı dinamiklere bağlı olarak sosyal, iktisadi ve siyasi düzlemde değişim meydana gelmesi vergisel yükümlülüklerin de nitelik açısından farklılaşmasına zemin hazırlamıştır. Bu unsurlara bağlı olarak devletlerin en önemli kamusal finans kaynakları olan vergi gelirlerini korumalarında bazı sorunlara neden olmuştur. Günümüzde küreselleşme süreci devam ettiği için vergisel anlamda söz konusu sorunların devam ettiği ve giderek arttığı belirtilmektedir. Bu nedenle ulusal düzlemde karşılaşılan vergi sorunlarının en aza indirilmesi için küreselleşme sürecine uygun teknolojik alt yapılardan yararlanılması zorunluluğu ortaya çıkmaktadır (Saraç, 2006: 82-83).

(Dönmez ve Çavuşoğlu, 2015: 35) tarafından yapılan araştırmada, küreselleşen dünyada şirketlerin iş hacimlerinin büyüdüğu, buna paralel olarak finansal işlemlerin arttığı ve muhasebe sistemlerinin karışık hale geldiği belirtilmiştir. Bu duruma paralel olarak mali denetimlerin zor hale geldiği, mevcut ortamın finansal işlemlerde hilelere açık hale geldiği vurgulanmıştır. Bu kapsamda özellikle vergi kaçakçılığının yüksek oranlarda olduğu ölkemizde vergi denetimlerinin daha etkin bir biçimde gerçekleştirilmesi için vergi sistemlerine yönelik teknolojik imkânlardan daha fazla yararlanılması gerektiği söylenebilir.

Ölkemizde vergi kaçakçılığının en aza indirilmesinde vergi denetimlerinin etkinliği kadar vergi denetimlerinin sıklığı da önemlidir. Vergi mükellefleri üzerinde yapılan bir araştırmada mükellef görüşlerine göre devletin yaptığı vergi denetimlerinin düşük sıklıkta gerçekleştiği belirlenmiştir. Aynı araştırmada vergi mükelleflerinin görüşlerine göre vergi denetimlerinin arttığı iş yerlerinde kayıt dışı faaliyetlerin azaldığı belirlenmiştir. Bunun yanında yapılan araştırmada vergi denetimlerinin sıklığı kadar vergi denetimlerini gerçekleştiren görevlilerin de yeterliliklerinin vergi kaçakçılığının önlenmesinde önemli bir yere sahip olduğu belirtilmiştir. Buna karşılık vergi denetimlerini gerçekleştiren personelin yetersiz olduğunu düşünen mükelleflerin oranının %43.2 gibi ciddi bir düzeyde olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Dumlupınar ve Yardımcıoğlu, 2015: 14-15). (Oral Gediz, Arpazlı Fazlılar ve Koç 2015: 140) tarafından yapılan araştırmada vergi mükellefleri vergi denetimlerinin sayısı düşük olduğu için yakalanma risklerinin düşük olduğunu düşünmektedirler. Bu durum

mükelleflerin kayıt dışı faaliyetlere yönelmesine zemin hazırlamaktadır. Aslında bu durum vergi denetimlerinin artması halinde vergi kaçakçılığının azalacağını göstermektedir. Çünkü artan vergi denetimleri mükelleflerin vergi uyumlarını da artıracaktır. Mükellefler üzerinde vergi denetimlerinin artırılması da vergi denetiminde görevli personel sayısının artırılması ile mümkün olacaktır.

Vergi denetimlerinde görevli olan personelin mükelleflerin vergiye yönelik tutumları üzerinde önemli bir belirleyici olduğu literatürde yer alan bazı araştırma bulguları ile desteklenmektedir. Sağlam ve Aytaç (2015: 145) tarafından yapılan araştırmada vergi denetim elemanlarının gerçekleştirdikleri vergi denetimlerinde sergiledikleri tutum mükelleflerin vergiye yönelik algılarını olumlu yönde etkilemektedir. Özellikle vergi denetim elemanının adil bir vergi denetimi yapması mükelleflerin vergiye yönelik olumlu tutumlarını artırmaktadır. Buna paralel olarak mükelleflerin vergiye ilişkin olumlu algıları devlete olan vergi bağlılıklarını da güçlendirmektedir.

Vergi denetiminin en temel amacı vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlamak ile vergi gelirlerinin artırılmasını ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamaktır (Tecim, 2008: 56). Yapılan araştırmalarda vergi denetim oranlarının yüksek, cezaların da caydırıcı olmasının vergi kaçakçılığını önleme konusunda oldukça etkili olduğu tespit edilmiştir (Bodur, 2012: 1; Aygen, 2003: 32). Bu kapsamda yasaların düzenli şekilde işlenmesi, mükelleflerin denetlenme korkusu ile uygun davranmalarını sağlamaktadır. Etkili bir vergi incelemesinin sonucunda vergisini zamanında ödemeyenler için ciddi bir riski unsuru oluşturmaktadır. Vergi incelemesinin kişiler üzerinde caydırıcı etkisinin ne düzeyde olduğunu belirleyen unsurda bu risk durumunun büyüklüğüdür. Eğer risk fazla ise mükellefler gelirlerini kayıt dışında tutmaya pek cesaret edemeyecekleri için vergi kaçakçılığı en aza indirilmiş olacaktır (Aydemir, 1995: 60). Literatürde yer alan bu bilgiler ışığında vergi kaçakçılığını önlemek etkin bir vergi denetimi oluşturabilmek için, mükellefler, vergi mevzuatı, vergi denetiminin yapısı, vergi denetim elemanlarının durumları ile ilgili şu önerilerde bulunulabilir;

Mükelleflerin vergi kaçakçılığına yönelmelerini etkileyen ekonomik, mali, psikolojik, sosyal, ahlaki ve hukuki nedenleri belirlemeye yönelik araştırmalar yapılmalı. Araştırmalar sonucunda elde edilen bulgular ışığında mükelleflerin vergi kaçakçılığına yönelmelerini önleyici yeni tedbirler alınmalıdır. Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlayacak somut tedbir ve teşvikler uygulanmalı, mevzuata uygun hareket eden, sorumluluklarını yerine getiren, vergisini zamanında ve tam ödeyen

mükelleflere vergi oranlarında indirim, idari işlemlerinde kolaylık sağlanmalı vergi mevzuatı bu yönde düzenlenmelidir.

Mükelleflerin yaklaşık %93,75'i idare ile arasında güven ilişkisinin sağlanmadığını düşünmekte ve %83,75 'i aradaki güven ilişkisi sağlandığında denetimlerin etkinliğinin artacağını savunmaktadırlar. Mükelleflerin %91,25'i ülkemizde kayıt dışı ekonomiyi önleme konusunda yeterli çalışma yapılmadığını düşünmektedir. Aynı zamanda mükelleflerin % 92,75'i ülkemiz vergi denetim sisteminin etkin şekilde işlemediği görüşüne sahiptir (Kocayılmaz, 2016:65-66). Bu algının değiştirilmesi için süratle önlemler alınmalıdır. Vergi toplamakla görevli kamu kurumları mükelleflerle ilişkilerini, merkeze mükellefi koyarak güven tesis edecek şekilde yeniden düzenlemelidir. Vergi incelemeleri yapan görevliler mükellefleri vergi mevzuatı konusunda bilgilendirmeli yol gösterici bir rol üstlenmelidirler. Yine bu görevlilerce vergi incelemeleri ve diğer vergi denetimler sonucunda kanunlara aykırı şekilde işlem tesis edenlerin, ciddi yaptırımlarla maruz kaldıklarını, vergi kanunlara aykırı fiillerin hapis dâhil cezası olduğu incelemesi yapılan mükelleflere izah edilmelidir.

Devletin henüz vergiye tabi tutmadığı, ancak ekonomik alanda sermaye sahiplerine büyük paralar kazandıran ve büyük meblağda kâr elde edilen bazı alanların vergilendirmeye dâhil edilmesiyle vergi gelirleri artırılabilir. Döviz alım-satım işlemlerinden elde edilen gelirlerden vergi alınmamakta keza Forex gibi sistemlerde de alış veriş yapılmasına kar elde edilmesine rağmen vergi alınmamaktadır çünkü bahsi geçen işlemler gelir vergisinin konusu dışında kalmaktadır. Bu noktada bunlar ve bunlara benzer faaliyetlerden elde edilen gelirlerin vergiye tabi tutulması için gerekli yasal düzenlemeler yapılmalıdır. Aksi halde benzer sektörlerde faaliyet gösterip vergi ödemekle yükümlü kılınan kişilerde vergilendirmeye karşı direnç oluşacaktır, ayrıca bu durum vergilendirmedeki eşitlik ilkesine aykırıdır. Bu ve benzeri uygulamalar toplumda “çok kazanan bir grubun vergi vermediği, buna karşın çok az gelir elde edenlerden vergi alındığı” yönünde algı oluşacaktır ki bu da vergilendirmeye karşı vatandaşın refleks geliştirmesine neden olur.

Mükelleflerin %87,50'si ülkemiz vergi mevzuatının anlaşılır olmadığından yakınmaktadır. Bununla birlikte mükelleflerin yaklaşık %93,75'i ülkemiz vergi mevzuatının daha basit ve anlaşılır bir hale getirilmesini istemektedir (Kocayılmaz, 2016:65).Bu yakınmaların önüne geçmek için vergi mevzuatlarındaki gri alanlar düzeltilmeli, vergi kanunları açık anlaşılır ve sade yeniden şekilde düzenlenmelidir. Vergi ile ilgili kanunlar konulurken uzun vadeli düşünülmesi buna uygun kurallar

uygulamaya konmalıdır aksi halde günden güne değişen mevzuata uyum güçleşecek aykırı uygulamalar artacaktır. Vergi kanunla koyulur ve kaldırılır ilkesine uygun hareket edilmelidir. Günümüzde vergiler âdete ikincil mevzuatla (tebliğ, sirkü ve özelge) ile idare eliyle konulmakta ve kaldırılmaktadır. İkincil mevzuatla zaman zaman kanun maddelerindeki hükümlerine aykırı düzenlemeler yapılmakta kanunun öngördüğü sınırlar daraltılmakta veya genişletilmektedir.

Vergi Kanunlarının genel sistematigi incelendiğinde kanunlar ilk maddelerinde verginin konusunu, akabinde mükelleflerini belirlemektedir. Hemen sonraki maddelerinde ise muafiyet ve istisnaları sıralamaktadır. Ekonomik ve sosyal hayattan bağımsız birtakım baskı ve çıkar gruplarının yönlendirmesi ile hak etmeyen konu ve kişilere yönelik oluşturulan muafiyet ve istisnalar vergi bilincini zedelemekte vatandaşın devlete olan güveni sarsmaktadır. İstisna ve muafiyetler toplumun dar ve düşük gelir gruplarına yönelik olarak yeniden düzenlenmeli, mümkün olduğunca minimize edilmelidir.

Vergi kanunlarının ekonomik hayattaki gerçek veya tüzel kişilerin kararlarını etkilediği yadsınamaz bir gerçektir. Vergiler ekonomide müteşebbislerin ve firmaların üretim ve yatırım kararlarını, kişilerinse çalışma kararlarını etkiler. Ayrıca vergiler tasarrufu, büyümeyi ve gelir dağılımını da etkilemektedir. Bu nedenle vergi kanunları söz konusu kararları olumsuz şekilde etkilemeyecek mümkünse de olumlu etki oluşturacak şekilde düzenlenmelidir.

Vergi kanunlarında sahte belge düzenlenmesine yönelik önleyici tedbirler artırılmalı bu suça yönelik cezalar daha da ağırlaştırılmalıdır. Uygulamada sahte belge düzenleyiciler düşük metrekaresi, içerisinde birkaç sandalye ve masa olan dükkânlar kiralarak, depo vb. yerler kullanmadan, herhangi bir eleman dahi çalıştırmadan trilyonlarca liralık satış yapmış gibi fatura düzenlemektedirler. Düzenlenen bu faturalar bilerek veya bilmeden diğer mükelleflerce kullanılmakta bu yolla giderler artırılarak Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi matrahları aşındırılmakla birlikte, ödenecek KDV çıkmasının da önüne geçilmektedir. Sahte belge düzenleyenlerin vergi incelemeleri sonucunda tespit edilmesi halinde kullanıcılara ulaşılmakta tespit edilememeleri durumunda ise kamu zararı ciddi boyutlara ulaşmaktadır. Vergi incelemesinden önceki aşamalarda sahte belge düzenleme amacıyla olan bu kişilerin açılış yoklamaları, yaygın yoğun denetim vb. uygulamalarla mükellefiyet tesis etmesi önlenmeli mükellefiyet tesis ettirilmişse derhal terkin ettirilmelidir.

Vergi kaçakçılığı ile etkili mücadelede vergi denetimlerinin sayılarının artırılmasının yanında denetimlerin işlevselliğinin de artırılması vergi kaçakçılığını önlemede önemli bir rol üstlenir. Vergi denetiminin kendinden beklenen sonuçlara ulaşabilmesi, işlevsel biçimde yapılabilmesi, mükelleflerin tüm yönleri ile incelenmesini gerekli kılar. İnceleme süresince inceleme elamanlarınca mükelleflerin defter belgelerinin yanı sıra gelir, servet ve harcama durumlarına ilişkin tüm verilerine hızlı bir şekilde ulaşabileceği bir teknik alt yapı ve kurumlar arası iletişimi sağlayacak bir sistem kurulmalıdır. Özellikle durumlarda incelenen mükellefin yanı sıra birinci ve ikinci derece yakınlarının hatta ilgili ve/veya ilişkili olduğu kimselerin bilgilerine ulaşılmasına izin verecek yasal düzenlemeler yapılmalıdır.

Her türlü etkiden uzak, bağımsız ve tarafsız, bürokrasiye boğulmayan, mükellef odaklı modern bir anlayışla hareket eden bir Vergi Denetim Kurulu vergi kaçakçılığının önlenmesi için olmazsa olmaz şartlardan birisidir. 2011 646 sayılı KHK ile yapılan değişiklikle vergi denetiminin ve Maliye Bakanlığı denetim birimlerinin tek çatı ve unvan altında toplanması fevkalade yerinde bir karardır. Vergi denetiminin tek elden planlanmasına, denetim gücünün birleşmesine vesile olmuş bunun neticesinde 2012 ve 2013 yıllarında incelenen mükellef sayısında, tarhı önerilen vergi tutarlarında ve kesilmesi önerilen ceza tutarlarında önemli miktarda artış sağlanmıştır. Aşağıdaki istatistiksel veriler bu görüşü destekler niteliktedir.

2012 yılında, bir önceki yıla göre incelenen mükellef sayısında %188, tarhı önerilen vergi tutarında %15, kesilmesi önerilen ceza tutarında %34 artış sağlanmıştır. 2013 yılında ise incelenen mükellef sayısında %52, tarhı önerilen vergi tutarında %88, kesilmesi önerilen ceza tutarında ise %117 artış sağlanmıştır. Sıklıkla af çıkarılması mükelleflerin %97,50'si tarafından vergi kaçırmaya zemin hazırlandığını ortaya koymaktadır (Kocayılmaz, 2014:18).Kanunun tek çatı altında toplanmasına yönelik amel hükmüne, yasa koyucunun bu yöndeki amacına rağmen, yönetmeliklerle ve idari tasarruflarla, fiili olarak ayırımın devam ettirilmeye çalışılması aynı ünvanlı denetim elamanlarının arasında mali ve idari açıdan farklı uygulamalara gidilmesi Vergi Müfettişleri arasında çatışmaya yol açmakta, iş barışını bozmaktadır. Bu durum doğal olarak olumsuz yönde vergi denetimlerine yansıtılmaktadır.

Vergi Denetim Kurulu dört grup başkanlığı dört grup başkanlığından müteşekkildir 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'dır Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı, Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı faaliyetleri yok denecek kadar az olan grup başkanlıklarıdır. Müfettişlerin büyük bir kısmı Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığında görev yapmakta küçük ve orta ölçekli mükelleflerin denetlenme oranı büyük mükelleflerin çok üzerinde olmaktadır. Vergi Denetim Kurulu incelemelerin cihetini küçük mükelleflerden ziyade orta ve büyük özellikle büyük ölçekli mükelleflere yönlendirilmelidir, bu toplumda var olan büyük mükelleflerin denetlenmediği algısını değiştirecektir. Her yıl diğer incelemelerin yanında bir sektör seçilerek o yıl seçilen sektörün faaliyetlerinin incelenmesi üzerinde durulmalıdır. Bahsedilen değişikliklerin yapılabilmesi için mevcut Grup Başkanlıklarının yerine

1. Vergi İncelemeleri Grup Başkanlığı
2. İade İncelemeleri Grup Başkanlığı
3. Teftiş ve Soruşturma Grup Başkanlığı

kurulmalıdır. Bu başkanlıklar Ankara İstanbul İzmir gibi büyükşehirlerde hizmet vermeli yerel baskılardan uzak kalınabilmesi adına diğer şehirlerdeki inceleme teftiş ve soruşturmalar turne esasına göre yapılmalıdır. Denetim elamanları iş yüküne, kıdem, başarı ve taleplerine uygun olarak bu grup başkanlıklarında görevlendirilmelidir. Her denetim elamanı bağlı olduğu Grup Başkanlığının görevleri çerçevesinde uzmanlaşmalıdır. Bu yapılanma ile çok sayıda mükellef sağlıklı bir şekilde incelenebilecek Vergi Denetim Kurulu vergi incelemesi ve diğer görevlerini daha yüksek bir hizmet kalitesi ile yerine getirebilecektir.

Vergi Denetim Kurulu vergi incelemesi, teftiş, soruşturma yapan Maliye Bakanlığının danışma ve denetim birimidir. Gelir İdaresi Başkanlığı ise Maliye Bakanlığınca belirlenen devlet gelir politikasını uygulayan ve devlet gelirlerini (özellikle vergiyi) tahsil eden kurumdur. Bu iki birimin görev alanları çoğu zaman çakışmakta muhatapları büyük oranda aynı kişiler olmaktadır. 2011 yılında çıkarılan 646 sayılı KHK ile Gelirler Kontrolörlerinin Vergi Müfettişi unvanı ile Vergi Denetim Kuruluna bağlanması neticesinde Gelir İdaresi Başkanlığında teftiş, soruşturma ve vergi incelemesi yapacak nitelikli personel ve kadro kalmamış bu görevler de vergi müfettişlerince yerine getirilmeye başlanmıştır. Sağlıklı bir vergi inceleme planı oluşturulması ve bu planın uygulanabilmesi için iki kamu idaresi arasında üst düzeyde eşgüdüm ve koordinasyon sağlanmalıdır.

Organizasyonlar görev ve sorumlulukları yerine getirmek için maddi kaynağa, binalara, teknolojiye ve insan gücüne ihtiyaç duyarlar. Amaçlarına ulaşmak isteyen organizasyonlar belirli kurallar dâhilinde hareket etmek zorundadır. Organizasyonların başarılı olmasındaki en önemli faktör insan gücüdür. Hangi sistemi kurarsak kuralım, hangi kuralı getirirsek getirelim bunları uygulacayacak yeterliliğe, bilgi birikimine, eğitime, ahlak ve adâba sahip kişiler yoksa yapılanlar değişikler olumlu sonuçlar doğurmayacaktır. Diğer faktörlerin eksikliklerini kapatabilecek, sebep olabilecekleri zararların önüne geçebilecek tek faktör insandır. Vergi denetiminde de bu durum geçerlidir. Vergi denetim elamanlarının başarısı vergi denetiminin başarısında başat rol oynar. Bu sebeple vergi denetim elamanlarının iş güvencelerine, özlük haklarına ve mali durumlarına yönelik iyileştirmeler yapılmalıdır. Çalışma ortamlarının fiziki şartları iyileştirilmeli, liyakatlerine göre yükselme ve kariyer imkânları artırılmalıdır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, A. (2001), *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Üçüncü Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Ay, H. Şahin M.Ü. ve Soylu, H. (2010), “Mükellef İle Vergi Dairesi İlişkilerinde Yönetişimin Rolü ve Karaman İli Örneği”, *CÜ İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, c. 11, s. 1: 271-288.
- Aydemir, Ş. (2005). *Türkiye’de Kayıt dışı Ekonomi*, 1. Baskı. İstanbul: Acar Matbaacılık.
- Aydoğdu, F.İ.H. (2009), “Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası”, *Yüksek Lisans Tezi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü; İzmir.
- Aygen, F. (2003), “Vergi Kayıp Ve Kaçakçılığının Nedenleri ve Bunların Önlenmesinde Denetimin Rolü”, *Yüksek Lisans Tezi*, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Aygün, R. (2012), “Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi”, *Vergi Dünyası*, s. 369: 88-92.
- AYKIN, H. (2017). Vergi Kaçakçılığı Suçundan Dolayı Bir Yılda Kaç Kişi Yargılanıyor? Mahkûmiyet ve Beraat Oranları Nasıl Gerçekleşiyor? <https://vergidosyasi.com/2017/04/04/vergi-kacakciligi-sucundan-bir-yilda-kac-kisi-yargilaniyor-mahkumiyet-oranlari-nasil/>
- Aytaş, U. (2011), “Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Kurumunun Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesindeki Rolü”, *Yüksek Lisans Tezi*, Çanakkale On sekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.
- Bağdınlı, İ. H. (2006), “*Kayıt Dışı Ekonomi İle Mücadelede Gelir İdaresi Ve Vergi Denetiminin Yeniden Organizasyonu*”, **21. Türkiye Maliye Sempozyumu Bildiri Kitabı**. Çanakkale: Biga İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları.
- Berçin, A. (2011), *Muhasebe ve Vergi Denetimi*, İstanbul: Kriter Yayınevi.
- Biberoğlu, E.(2006), “Türkiye’de Gönüllü Vergi Uyumunu”, *Yüksek Lisans Tezi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Bodur, Ş.(2012), “Vergi Suçlarının Ortaya Çıkmasında Mali ve Sosyolojik Faktörler, Tokat Örneği”, *Yüksek Lisans Tezi*, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tokat.

- Çelik, B.T. (2001), *Vergilemede Müdahale İlkesi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık
- Çelik, C. (2005), “Vergi Kaçakçılığı İle Mücadelede Alınması Gereken Önemli Tedbirler”, *Vergi Dünyası*, s. 284: 1-8.
- Çevik, S. (2012), “Mükellefin Devlet ve Toplumla Etkileşimi, Bireysel Normlar ve Vergi Ahlakı”, *Maliye Dergisi*, s. 163: 258-289.
- Çürük, T. ve Tüm K. (2011), “Denetim Birimi Olarak YMM’lerin Vergi Kaybına Etkisi: YMM’ler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma”, *Çukurova Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, c. 15, s. 2: 19-57
- Daştan, Abdülkerim (2011), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesindeki Rolü: Doğu Karadeniz Bölgesine Yönelik Bir Araştırma” *İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, c. 25, s. 2: 181-206.
- Demir, Müslim (2009), “Toplumun Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Etkileyen Faktörler”, *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi*, s. 18: 1-10.
- Demircan, Sivrekli E. (2003), “Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, s. 21: 97-116.
- Demirdizen, Özer (2010), “Türkiye’de Vergi Ceza Sisteminin Etkinliğine İlişkin Algılamalar (Manisa Örneği)”, *Yüksek Lisans Tezi*, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Dileyici, D. Aktan C. C., Özgür S. (2002), *Vergi, Zulüm ve İsyân*, Ankara: Phoenix Yayınevi.
- Dönmez, A. ve ÇAVUŞOĞLU K. (2015), “Hilelerin Ortaya Çıkarılması Bakımından Bağımsız Denetim İle Adli Muhasebenin Karşılaştırılması” *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, c. 1, s. 3: 34-67.
- Dumlupınar, S. ve Yardımcıoğlu F. (2015), “Vergi Denetimlerinin Kayıt dışı Ekonomi Üzerine Etkisi: Trabzon İli Örneği”, *Maliye Araştırmaları Dergisi*, c. 1, s. 1: 1-16.
- Edizdoğan, N. Özker A. N. (2002), *Türk Vergi Sistemi Gelir Vergisi*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Ercan, M. (2006), *Kayıt Dışı Ekonomi ve Hızlı Tüketim Malları Sektörü*. Ankara: Nurol Matbaacılık.

- Erdal, D. (2011), “Sosyo-Psikolojik Yönden Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri”
Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Ergen, Z. ve Kılınçkaya L. (2014), “Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi”, *Sosyo Ekonomi Dergisi*, s: 281-303.
- Erol, A. (2011), *Vergi Felsefesi (Devlet ve Vergi)*, İstanbul: İSMMMO Yayınları.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2007), *Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi*, Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayınları.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2013), *Vergilendirme Bülteni*, Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı Yayınları.
- Gerçek, A. (2006), “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, *Vergi Sorunları*, s. 209: 121-149.
- Gök, A. K. (2007), “Vergi Direncinin Gelişimi”, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, c. 22, s. 1: 143-163.
- Gökbunar, A.R. (1998), “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme”, *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, c.4 s.10
- Gökmen, N. (2012), “Vergi Denetiminde Yeniden Yapılanmaya Şimdi Daha Fazla İhtiyaç Var”, *Vergi Dünyası*, s. 360: 6-13.
- Güçlü, F. (2001), *Ülkemizde Vergi Kaçakçılığı ve Uygulamaları (Yargıtay ve Danıştay Kararları Işığında)*, Ankara: Detay Yayıncılık.
- Hekim, C. (2013), “Vergi Kaçakçılığı Suçları”, *Yüksek Lisans Tezi*, Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- İnanç, M. (2012). “Vergi Ahlakını Şekillendiren Faktörlerin Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçırma Üzerindeki Etkisi: Biga Örneği”, *Yüksek Lisans Tezi*, Çanakkale On Sekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.
- Kapusuzoğlu, A. (2008), “Vergi Kaçakçılığı ve Kayıt Dışı Ekonominin Vergi Kaçakçılığının Oluşumundaki Rolü”, *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, c. 9, s. 6: 124-142.
- Karakoç, Y. (2012), *Vergi Hukukuna İlişkin Genel Bilgiler*. R. Dönmez (Editör). Genel Vergi Hukuku, Eskişehir: Açık Öğretim Fakültesi Yayınları.
- Nas, A. (2012), Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi. *AÜHFD*, c. 61, s. 4: 1307-1336.
- Kıldış, Y. (2007). “Türk Vergi Sisteminde Vergiden Kaçınma”, *Vergi Dünyası Dergisi*, c.3 s.123

- Kocayılmaz, Ş. (2014), “Vergi Kaçakçılığı, Denetimi ve Engellenmesi Türkiye’deki Durum” , *Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Konukçu Önal D. (2011), “Türkiye’de ve Avrupa Birliği’nde Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma, Vergi Denetimi ve Analizi”, *Doktora Tezi*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Köse, H. Ö. (2007), *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*. T.C. Ankara Sayıştay B Başkanlığı Yayınları.
- Oral Gediz B. Arpazlı Fazlılar T. ve Koç E. Ö. (2015), Kayıt dışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Bir Öneri: Vergi Denetim Üst Kurulu. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, c. 20, s. 2: 119-149.
- Ömürbek, N. Çiçek H.G. ve Çiçek S. (2007), “Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları”, *Maliye Dergisi*, s. 153: 102-122.
- Öz Yalama, G. ve Gümüş E. (2013), “Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörler: Eskişehir’den Bulgular”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, c. 9, s. 20: 77-97.
- Öz, G. (2011), “Vergi Kaçırma Eğilimini Belirleyen Faktörler Üzerine Bir Çalışma” *Yüksek Lisans Tezi*, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Öztürk, İ.ve Ozansoy A. (2011), “Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi” *Maliye Dergisi*, s. 161: 197-214.
- Püren, S. (2012), Vergi Kaçakçılığının Farklı Nitelikteki Suçlar İle Karşılaştırılması: Zonguldak İlinde Bir Araştırma, *Yüksek Lisans Tezi*, Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak.
- Rakıcı, C. (2012), “Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıtdışı Önleme Fonksiyonu” *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, c. 7, s. 14: 345-361.
- Sağlam, M.ve Aytaç D. (2015), “Vergi Mükelleflerinin Vergi Denetimi Algıları: Çorum Örneği”, *Sosyoekonomi*, c. 23, s. 25: 127-147.
- Saraç, Ö. (2006), *Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları Türkiye Değerlendirmesi*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Saraçoğlu, F. (2004), “Verginin Vergiyle Denetimi ve Ücretlilere Vergi İadesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, s. 270: 1-13.

- Savaşan, F. Altundemir M. E. ve ULUPINAR A. (2012), “Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarının Nitel Araştırma Yöntemleriyle Karşılaştırılması”, *Maliye Dergisi*, s. 162: 126-144.
- Şaan, A. (2008), “Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği”, *Yüksek Lisans Tezi*, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- Tecim, B.ve Han A. (2008). “Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi”, *Yüksek Lisans Tezi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Tekin, F. ve Çelikkaya A. (2007), *Vergi Denetimi*, İkinci Baskı. Seçkin Yayıncılık: Ankara
- Tekin, F. ve Çelikkaya A.(2009), *Vergi Denetimi*, Üçüncü Baskı. Seçkin Yayıncılık: Ankara
- Tunçer, M. (2002). “Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye” *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, c. 57, s. 3: 107-128.
- Turgut, M. (2015), “Kayıt Dışı Ekonomi ve Denetim”, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, c. 14, s. 55: 32-44.
- Turhan, S. (1998), *Vergi Teorisi ve Politikası*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Türk Ceza Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr>.
- Uçkan, S. (2010), “Türkiye’de Vergi İncelemesi”, *Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (2013), *Vergi İncelemelerinde Mükellef Hak ve Yükümlülükleri*, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Başkanlığı Yayınları.
- Yenigün, Y. (2012). Vergi Bilinci ve Vergi Uygulamaları Karşısında Mükelleflerin Davranışları: İstanbul Örneği, *Yüksek Lisans Tezi*, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Yetim, S. (1999), *Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı ve Kayıt Dışı Ekonomi*, Ankara: Türkiye Bankalar Birliği Yayınları.
- YARAŞLI, G.Osman (2005), Türkiye’de Vergi Reformu, Ankara: Başbakanlık Basımevi.
- Yonar, U. (2012), “Gelir İdaresinin Bağımsızlığının Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerindeki Etkisi”, *Yüksek Lisans Tezi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı ve Soyadı: Talha DEMİRTAŞ

Doğum Yeri ve Tarihi: Palu 1984

Medeni Hali: Evli, 1 Çocuk Sahibi

İletişim Bilgileri : talhademirtas@yahoo.com 0532 776 4523



EĞİTİM 1988-1992

Elazığ Anadolu İmam Hatip Lisesi 1998-2002

Fırat Üniversitesi Yerel Yönetimler 2004-2006

Anadolu Üniversitesi Kamu Yönetimi 2006-2008

Anadolu Üniversitesi Adalet 2012-2014

Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Kamu Yönetimi Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Programı 2011-2017

İŞ DENEYİMİ

2006 – 2014 T.C. Posta Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü

2014 - T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu

YABANCI DİL

İngilizce KPDS: 66,25 YDS:58,75