

**T.C.  
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
İŞLETME YÖNETİMİ BİLİM DALI**

**VERGİ KAÇAKÇILIĞI , DENETİMİ VE ENGELLENMESİ**

**TÜRKİYE'DEKİ DURUM**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hazırlayan  
Şule KOCAYILMAZ**

**Tez Danışmanı  
Yrd. Doç.Dr Tevfik Ercüment İSTEMİ**

**İSTANBUL- 2014**





T.C.  
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

**Yüksek Lisans Tez Onay Belgesi**

Enstitümüz İşletme Ana Bilim Dalı İşletme Yönetimi Tezli Yüksek Lisans Programı Y1212.120022 numaralı öğrencisi **Şule KOCAYILMAZ**'ın "**VERGİ KAÇAKÇILIĞI, DENETİMİ VE ENGELLENMESİ TÜRKİYE'DEKİ DURUM**" adlı tez çalışması Enstitümüz Yönetim Kurulunun 29.05.2014 tarih ve 2014/13 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından ..... ile Tezli Yüksek Lisans tezi olarak **Kabul** edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi :20/06/2014

1)Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Tefik Ercüment İSTEMİ

2) Jüri Üyesi : Yrd. Doç. Dr. Mustafa ÇANAKÇIOĞLU

3) Jüri Üyesi : Yrd. Doç. Dr. Ramazan KURTOĞLU

*İstemi*  
.....  
*Mustafa Çanakçioğlu*  
.....  
*Ramazan Kurtuluş*  
.....

Not: Öğrencinin Tez savunmasında **Başarılı** olması halinde bu form **imzalanacaktır**. Aksi halde geçersizdir.

## ÖN SÖZ

Bu çalışmam süresince her türlü yardım ve fedakârlığı sağlayan, bilgi, tecrübe ve güler yüzü ile çalışmama ışık tutan, ayrıca bana bu çalışmayı vererek kendimi geliştirmeye yönelik de birkaç adım ileride olmamı sağlayan, tez danışmanım Sayın Hocam Yrd. Doç. Dr. Tevfik Ercüment İstemî'ye, Lisans, yüksek lisans eğitimim süresince bölüm başkanım olan Prof .Dr Salih Güney'e,

Tezimin hazırlanması sırasında manevi destek sağlayan değerli arkadaşlarım Krystyna Barbanova ,Soner Girgin ,Maide Teke Arıç ,Salih Dinçel 'e teşekkürü bir borç bilirim.

Bu çalışmayı, yetiştirilmemde emeği geçen ve benden maddi, manevi hiçbir desteği esirgemeyen aileme ithaf ederim.

## İÇİNDEKİLER

ÖN SÖZ.....	i
GİRİŞ.....	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	3
1 VERGİ KAÇAKÇILIĞI VE VERGİ KAÇAKÇILIĞINI OLUŞTURAN EYLEMLER .....	3
1.1 Vergi Kaçakçılığı .....	3
1.2 Vergi Kaçakçılığı Suçlarını Oluşturan Eylemler .....	4
1.2.1 Muhasebe ve Hesap Hileleri Yapma, Gerçeğe Aykırı Hesap Açma veya Çift Defter Tutma .....	4
1.2.1.1 Muhasebe Ve Hesap Hilesi Yapma .....	4
1.2.1.2 Çift Defter Tutma.....	5
1.2.2 Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etme, Gizleme veya Muhteviyatı İtibari ile Yanıltıcı Belge Düzenleme ya da Kullanma	<b>Hata! Yer işareti tanımlanmamış.</b>
1.2.2.1 Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etme	<b>Hata! Yer işareti tanımlanmamış.</b>
1.2.2.2 Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme .....	6
1.2.3 Defter, Belge ve Kayıtlarda Sahtecilik .....	9
1.2.3.1 Defter, Kayıt Belgeleri Yok Etme veya Defter Sayfalarını Yok Ederek Yerine Başka Yaprak Koyma ya da Hiç Yaprak Koymama .....	9
1.2.3.2 Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen Veya Kısmen Sahte Olarak Düzenleme Ya da Bu Nitelikteki Belgeleri Kullanma.....	11
İKİNCİ BÖLÜM.....	13
2.TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİ.....	13
2.1 Türkiye'de Vergi Denetim Sisteminin Tarihçesi.....	13
2.1.1 Cumhuriyet Öncesi Dönemde Vergi Denetimi .....	13

2.1.2 Cumhuriyet Dönemi Vergi Denetimi .....	14
2.2 Türkiye'de Vergi Denetimi Yapmaya Yetkili Kuruluşlar .....	15
2.2.1 Vergi Denetim Kurulu Öncesi Denetim Yapısı.....	16
2.2.2 Vergi Denetim Kurulu'nun Kuruluşu .....	16
2.2.3 Vergi İncelemesi .....	17
2.2.4 Teftiş.....	19
2.3 Türkiye'de Vergi Denetim Sisteminin Türleri .....	20
2.3.1 Yükümlülük ve Beyanname Tetkiki:.....	21
2.4 Verginin Kavramı .....	23
2.5 Vergilerin Sınıflandırılması.....	23
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM.....	29
3 DENETİMİN VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARINI ÖNLEMEDEKİ ETKİSİ	29
3.1 Denetim Kavramı ve Denetimin Genel Özellikleri: .....	29
3.2 Vergi Denetimi Kavramı.....	30
3.3 Vergi Denetimini Gerektiren Nedenler .....	34
3.3.1 Mali Nedenler .....	35
3.3.2 Ekonomik Nedenler .....	36
3.3.3 Hukuki Nedenler.....	39
3.3.4 Sosyal Nedenler .....	41
3.4 Vergi Denetiminin Özellikleri: .....	42
3.4.1 Hukuki Bir Denetim Olması: .....	42
3.4.2 Yaptırımcı Bir Denetim Olması .....	43
3.4.3 Hesap Denetimini de İçeren Bir Denetim Olması .....	43
3.4.4 Tarafsız Bir Denetim Olması: .....	44

3.4.5	Vergi Kayıp ve Kaçağı İle Kayıt Dışı Ekonomi İlişkisi .....	45
3.5	Türk Vergi Denetim Sisteminin Sorunları .....	46
3.5.1	Vergi Denetiminde Temel İlke ve Stratejilerin Belirlenmemiş Olması .....	46
3.5.2	Vergi Denetiminin Örgütsel Yapısından Kaynaklanan Sorunlar	47
3.5.3	Vergi Denetiminde Planlama ve Koordinasyon Eksikliği Sorunu	48
3.5.4	Vergi Denetim Elemanlarının Dış Etkilere Maruz Kalmaları: ....	49
3.5.5	Vergi Denetim Birimleri Arasındaki Yetki Sınırlarının Belirsizliği	50
3.5.6	Denetim Elemanı Erozyonu:.....	52
3.5.7	Vergi Denetim Birimlerinin Performans Ölçümü ve Denetiminin Yapılmaması .....	53
3.5.8	Vergi Denetiminde Bilgi Elde Edilmesinde Kullanılan Teknolojilerin İstenilen Düzeyde Olmaması.....	54
3.5.9	Uzlaşma Müessesesinin Varlığı .....	57
3.5.10	Vergi Denetim Elemanları Sayısının Yetersizliği Nedeniyle Vergi Mükelleflerinin Denetlenme Oranının Düşük Olması.....	57
3.5.11	Vergi Mevzuatından Kaynaklanan Sorunlar .....	57
3.5.12	Vergi Bilincinin Düşük Bir Seviyede Olması: .....	58
3.5.13	Vergi Afları .....	60
3.6	Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemek İçin Vergi Denetiminin Etkinliğinin Arttırılmasına Yönelik Çeşitli Öneriler.....	60
3.6.1	Kayıtdışı Ekonominin Varlığı Mümkün Olduğunca Azaltılmalıdır	53
3.6.2	Vergi İdaresinin Durumu Düzeltmeli ve Vergi Denetiminin Yeterliliğini Arttırmak İçin Çalışmalara Ağırlık Verilmelidir .....	54
	SONUÇ.....	64

KAYNAKÇA.....	67
ÖZET.....	60
ABSTRACT.....	61



## GİRİŞ

Gün geçtikçe dünyadaki gelişmelere paralel olarak, devletlerin de ekonomik alanda fonksiyonları artmakta ve kapsam bakımından çeşitlilik arz etmektedir. Dolayısı ile devletlerin bu fonksiyonlarını yerine getirebilmeleri, kamusal harcama yapmalarına bağlıdır.

Türkiye de dünyadaki gelişmeleri günbegün takip etmekte, sosyal devlet anlayışı çerçevesinde kamusal alandaki görevlerini ifa ederken, gelişmiş ülkelerde olduğu gibi en sağlıklı finansman yöntemi olan "vergi"ye başvurmaktadır. Sosyal devlet anlayışının bir gereği olarak devlet, sosyal refahı sağlamak adına, ekonomik alana müdahale etmektedir. Günümüz modern devletlerinin kamusal harcamalarını karşılamak için başvurduğu en büyük kaynak vergilerdir. Devletler için ekonomik gücün göstergesi olan vergi kavramı şu şekilde tanımlanabilir: Devletlerin kamusal alandaki harcamalarını karşılamak için, toplumu meydana getiren kişi ve kuruluşlardan; ödeme güçlerine göre, karşılıksız ve cebren topladığı ekonomik değerlerdir.

Modern ülkelerde olduğu gibi, ülkemizde de vergilerin hemen hemen tamamı beyan esasına dayalı bir sistemle yürütülmektedir. Ancak, verginin cebren ve karşılıksız olarak alınması, mükellefin vergiye karşı direnç göstermesine neden olmaktadır. Bununla birlikte, mükellefin beyan ettikleri vergi matrahlarının doğruluğu vergi denetiminin etkinliğine bağlıdır.

Çağdaş ülkelerin vazgeçilmezi olan beyan sisteminde, matrah ve vergi ile ilgili tüm bilgiler mükellef tarafından belirlendiğinden, mükelleflerin vergi kaçırmaya yönelik eğilimleri artmaktadır. Dolayısıyla beyan edilen vergilerin doğruluğunun tespiti için, vergi denetim müessesesi kaçınılmaz bir hale gelmiştir. Tüm bu nedenlerden dolayı, modern devletlerin hukuk sistemlerinde olduğu gibi, ülkemiz hukuk sisteminde de vergi denetimi kavramı yer almaktadır.

Verginin, kamu gelirleri içindeki bu önemi nedeniyle, etkin bir şekilde toplanabilmesi gerekir. Çünkü vergiler, karşılıksız ve zorla alındığı için, kişiler daha az vergi ödeme eğilimindedirler. Hatta kişiler bu nedenle vergi kayıp ve kaçakçılık yollarına başvurmak suretiyle, vergi ödemekten tamamen kurtulmak istemektedirler.

Vergi kayıp ve kaçaklarının ortaya çıkması, bunlarla mücadeleyi ortaya çıkarmış ve dolayısıyla vergi suç ve cezaları önem kazanmıştır. Bu yüzden devlet vergi kanunları ile bir takım kurallar koymuştur. Bu kurallara aykırılık vergi suçu oluşturmakta, bunlar için öngörülen yaptırıma da vergi cezası denmektedir.

Vergi kanunlarına aykırı hareket edilmesi durumunda verilen cezaların, vergi kayıp ve kaçaklarını önlemesi durumunda anlam kazanacağını söylemek mümkündür. Bu durumda vergi cezalarının etkinliği devreye girer. Bu nedenle vergi cezalarının etkinliğinin belirlenmesi büyük önem arz etmektedir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### 1 VERGİ KAÇAKÇILIĞI VE VERGİ KAÇAKÇILIĞINI OLUŞTURAN EYLEMLER

#### 1.1 Vergi Kaçakçılığı

Vergi kaybı geniş anlamda değerlendirildiğinde vergi kaçakçılığı kavramını da kapsadığı için, bu kavrama da değinmek gerekir.

Aslında vergi kaçakçılığı, vergi kaçırma olarak nitelendirilmekte ve yükümlünün vergi kanunlarına ve usul hükümlerine aykırı faaliyette bulunması suretiyle vergi matrahını azaltması nedeniyle vergi kaybına sebep olmaktadır.<sup>1</sup>

Kanundışı yollarda vergi kaçırma ülkeden ülkeye, dönemde döneme değiştiği gibi vergiden vergiye de farklılık gösterebilmektedir.<sup>2</sup> Vergi kaçakçılığı kuramsal açıdan vergi ahlakına, kültür seviyesine, gelişmişlik düzeyine, milletlerin iktisadi ve sosyal yapısına, vergi ödeme eğilimlerine bağlı olarak karşımıza çıkmaktadır.<sup>3</sup> Her ne kadar toplumsal gelenek, ahlak ve alışkanlıklar veri olarak düşünülse de, vergi kaçırmanı belirleyen iki temel unsur vardır. Bunlar; vergi kaçırmanın riski ve kaçırmanın çekiciliğidir.

Vergi kaçırmanın çekiciliği bir yandan kaçırılacak matrahın büyüklüğüne, diğer yandan marjinal vergi oranına göre değişir. Risk ise uygulanan cezalar ve yakalanma olasılığı büyüdükçe artar. Bu nedenle, vergi

---

<sup>1</sup> Nihat Edizdoğan, **Kamu Maliyesi**. 10. Baskı. Bursa: Ekin Kitabevi, 1998, s.123.

<sup>2</sup> Özhan Uluatam, "**Kamu Maliyesi**", Ankara: İmaj Yayıncılık, 1999, s.309

<sup>3</sup> Saygın Mercan, "Vergi Adaleti ve Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi", **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi SBE, 2006, s.15

kaçırma girişimlerini azaltmaya yönelik herhangi bir vergi politikasında, dikkatlerin bu unsurlar üzerinde toplanması gereklidir.

## **1.2 Vergi Kaçakçılığı Suçlarını Oluşturan Eylemler**

### **1.2.1 Muhasebe ve Hesap Hileleri Yapma, Gerçeğe Aykırı Hesap Açma veya Çift Defter Tutma**

#### **1.2.1.1 Muhasebe Ve Hesap Hilesi Yapma**

Yasadışı işlemleri örtbas etmek, vergi matrahını olandan az göstererek vergilendirmenin doğru olarak yapılması engellemek amacıyla defter ve kayıtlar üzerinde gerçekleştirilen hileli hareketler muhasebe ve hesap hilelerine konu eylemlerdir. Bu eylemler kanunda sayılı şekilde belirtilmemişlerdir. Bunun sebebi teknolojik gelişmelerin ve insan zekasının muhasebe ve hesap hileleri yapmak konusunda durmadan yeni yöntemler geliştirmeye açık olmasıdır.

Kaçakçılık türleri arasında en sık başvurulan yöntemlerden birisi muhasebe ve hesap hilesi yapmak suretiyle vergi kaçaklığıdır. Giderler ve gelirlerle ilgili hileler ve bilanço üzerinde yapılan hileler genellikle matematiksel işlem hileleri, kayıt ve nakil hataları gibi hileli işlemlerle gerçekleştirilmektedir. Buradaki amaç gerçek matrahın ortaya çıkmasını önleyerek doğru vergilendirme yapılmasına engel olmaktır.<sup>4</sup>Suçun konusunu, saklama ve ibraz zorunluluğu bulunan defterler oluşturur. Madde 359/b'de yer alan "gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak" ifadesinden anlaşılacağı üzere suçun iki seçimsel hareketi vardır. Fail, defter ya da kayıtlarında gerçekte var olmayan kişiler adına hesap açtığına ya da var olsa bile kayda konu edilen

---

<sup>4</sup> M. Kaşıkçı, **Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ethemler Yayıncılık, 2007, s.274

işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açtığına suçun hareket unsurunu gerçekleştirmiş olur.<sup>5</sup>

4369 sayılı Kanun öncesinde 334. maddede yer alan bu suç “defterlerde mevhum adlara hesap açmak” şeklinde düzenlenmiştir. Mevhum sözcüğü gerçekte olmayan, uydurma anlamlarına gelir.<sup>6</sup>

Bu suça örnek olabilecek fiiller, işyerinde gerçekte çalışmayan kişilerin çalışıyor gibi gösterilerek bu kişiler adına ücret bordroları düzenlenmesi, stok malı gerçekte var olmayan ya da olan kişilere satılmış gibi göstermek, olmayan müşteriler adına emtia satışı göstermek ve bu hesabı alacak şeklinde göstererek kapatmak gibi eylemlerdir. Bu suretle işlenen kaçakçılık suçlarının manevi unsurunu genel suç kastı oluşturur. Suçun işlenmesi birbirini takip eden eylemlerle gerçekleştirilecekse suç teşebbüse konu olabilecektir.

### 1.2.1.2 Çift Defter Tutma

Suçun oluşması için öncelikle tutulması zorunlu defterler ve bu defterlere kaydı gereken hususların varlığı gereklidir. Aksi halde bu suç tipinin konusu oluşmayacaktır. Defter tutmak ve muhafaza etmek mecburiyetinin olmadığı durumlarda suçun işlenmiş olmasından söz edilemez. Örneğin bir tacirin veya mali müşavirin ev ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik mutfak, elektrik, su vb. masrafları için ayrı bir defter tutması çift defter tutmak anlamına gelmez. Çünkü bu masraflar tacirin veya mali müşavirin işletmesiyle ilgisi olmayıp, yasal defterlere kayıt mecburiyeti bulunan

---

<sup>5</sup> Kaşıkçı, a.g.e., s.274

<sup>6</sup> Kaşıkçı, a.g.e., s.275

masraflardan değildir.<sup>7</sup> Ayrıca vergi tutma yükümlülüğü olmayan mükellefler bu suçun faili olamazlar.

### 1.2.1.3 Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme

Gizlemek, varlığı noter onay kayıtları veya diğer yollar ile sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve kayıtların ibraz edilmemesidir.<sup>8</sup> Buna göre belge, defter ve kayıtların gizlenmiş olması için, öncelikle söz konusu defterlerin varlığından söz edilebilmesi gerekir. Vergi incelemesi sırasında yetkililer tarafından ibrazı istenen defter kayıt ve belgelerin noter tarafından tasdikli kayıtları bulunmalıdır. Madde 359/2'de söz konusu belge ve defterlerin varlığının noter kayıtları ve sair suretlerle ortaya konmasından bahsedilmektedir. Bu ifadeden bunların varlığını ortaya koymaya yarayacak hukuka uygun kanıtlardan söz edildiği anlaşılır.

Tahrif etme kapsamına defter, belge ve kayıtlar alınmışken maddenin gizlemeyi tanımlayan hükmünde defter ve belgelerin gizlenmesine yer verilmiş kayıtların gizlenmesine verilmemiştir. Çünkü defterin ibraz edilmemesinin kayıtların gizlenmesini de içereceği düşünülmüştür.<sup>9</sup>

Vergi incelemesinin yasal koşullara uygun olmadığı durumlarda gizlemek eylemi suç teşkil etmeyecektir. Yasal koşullara uygunluk şartı VUK

---

<sup>7</sup> Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları**, 6.Baskı. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2012, s.461

<sup>8</sup> Kaşıkçı, a.g.e., s.280

<sup>9</sup> Şenyüz, a.g.e., s.471

md.139'da yer bulmaktadır. Anılan maddeye göre gizlemek fiili, vergi incelemesi sırasında incelemeye yetkili kişilerce istenen defterlerin ibraz edilmemesi durumunda ortaya çıkan bir sonuçtur. Vergi incelemesi dışında veya incelemeye yetkili olmayan kişilerce istenildiği durumda defterlerin ve belgelerin ibraz edilmemesi durumunda gizleme suretiyle kaçakçılık suçunun oluştuğundan söz edilemez.<sup>10</sup>

Madde 139/1'e göre vergi incelemelerinin işyerinde yapılması esastır. Ancak anılan maddede sayılan zaruri nedenlerle işyerinin müsait olmaması sebebiyle mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme ve ibraz dairede yapılabilir.

Suçun oluşumu için bütün defterlerin ve belgelerin ibraz edilmemesine gerek yoktur. İbrazı gereken defter ve belgelerden sadece birinin ibraz edilmemesi suçun gerçekleşmesi için yeterlidir. Ancak gizleme suçu işlendikten sonra aynı döneme ait defter ve belgelerin yeniden ibrazının istenmesi durumunda gizleme yeni bir suç oluşturmaz.

Saklama süresi içinde zayı olan defter ve belgelerle ilgili VUK'ta bir düzenleme bulunmamakla birlikte TTK md. 68/son'a göre zayı belgesi almak ispat açısından en geçerli yoldur.<sup>11</sup> Anılan maddeye göre tacirlerin saklamakla yükümlü oldukları belge ve defterlerin su baskını, yangın, deprem gibi afetlerle zayı olması durumunda mahkemeden buna ilişkin belge verilmesi talep edilebilir. Konuyla ilgili Yargıtay kararında (...istenen defter ve belgelerin evin bodrumunda çıkan yangın sonucu ibraz edilemediğine ilişkin savunmanın, yangın raporu ve soruşturma yapılmış ise dosyası celbedilip incelenerek değerlendirilmesi...) şeklinde ifade edilmiştir.

---

<sup>10</sup> Kaşıkçı, a.g.e., s.280-282

<sup>11</sup> Şenyüz, a.g.e., s.469

Defter ve belgelerin saklanma zorunluluğu süresi 253. maddede beş yıl olarak düzenlenmiştir. İbraz zorunluluğu defter, kayıt ve belgelerin saklanma süresi içinde yetkili makam ve memurlarca istenilmesi halinde söz konusu olur.

Kapsamı itibariyle yanıtıcı belge düzenlemek, meydana gelen işlem veya durumun belgeye aktarılırken belgede yer alması gereken nicelik veya niteliklerin ve içeriğin gerçeği yansıtmayacak şekilde gösterilmesidir.<sup>12</sup> Belgeye konu işlem gerçeğe dayalı olmalıdır. Yanıtlıcılık miktar ve içerikte söz konusudur.

Yanıtıcı belge düzenleme fiili belgenin düzenlenmesi sırasında işlenebilir. Yanıtıcı belge, gerçekleşmiş bir olayı veya işlemi gerçekte olduğundan farklı gösteren belgedir. Bu farklılık belgeye konu işleme, emtianın niteliğine, miktarına ve tutarına ilişkin olabilir. Bu nedenle de gerçekleşmemiş bir olayı gerçekleşmiş gibi gösteren sahte belgeden farklıdır.<sup>13</sup>

Belge düzenlendikten sonra belgenin niteliğine yapılan müdahaleler tahrifat olarak kabul edilmelidir. Kapsamı itibariyle yanıtıcı belge düzenleme suçunun faili mükellef sıfatına sahip kişilerdir. Mükelleflerin dışındaki kişilerin düzenledikleri belgeler sahte belge niteliğinde değerlendirilir.<sup>14</sup>

Kapsamı itibariyle yanıtıcı belge düzenlemede belgedeki cins, fiyat, miktar olması gerekenden farklı yazılır. Belgenin doğru taraflar arasında doğru içerikte olması gerekir. Yanıtlıcılık belgedeki bilgilerde miktar olarak ve işlemin farklılığı a içerik olarak yer almalıdır. İşlem gerçek, içerik doğru fakat

---

<sup>12</sup> Şenyüz, a.g.e., s.477

<sup>13</sup> Kaşıkçı, a.g.e., s.285

<sup>14</sup> Şenyüz, a.g.e., s.478



tarafalarda yanıltıcılık varsa belgenin yanıltıcılığı değil sahteliği söz konusudur.<sup>15</sup>

Yalnızca VUK kapsamındaki belgeler kapsamı itibariyle yanıltıcı belge olarak düzenlenebilir. Belgedeki bilgilerin gerçeği yansıtan kısmı gelir vergileri olarak dikkate alınabilir.

Yanıltıcı belgeyi düzenlemek kadar kullanmak da suç fiilini oluşturan bir eylemdir. Aynı yanıltıcı belgeyi düzenleyen ve kullananlar ayrı mükellefler ise iki ayrı suçun meydana geldiğinden bahsedilebilir.

Kapsamı itibariyle yanıltıcı olarak düzenlenmiş belge vergi makamlarına karşı, vergi saiki ile kullanıldığı zaman bu suç oluşur. Yanıltıcı nitelikte bile olsa vergi idaresi dışındaki makamlara karşı kullanılıyorsa özel evrakta sahtecilik suçu oluşur.<sup>16</sup>

## **1.2.2 Defter, Belge ve Kayıtlarda Sahtecilik**

### **1.2.2.1 Defter, Kayıt Belgeleri Yok Etme veya Defter Sayfalarını Yok Ederek**

#### **Yerine Başka Yaprak Koyma ya da Hiç Yaprak Koymama**

VUK md. 359/b kapsamına giren fiillerden ilki defter, kayıt ve belgeleri yok etmek eylemidir. Anılan madde yok etme fiilinin tanımına yer vermeyerek, yok etme veya ortadan kaldırma neticesine yol açacak her türlü

---

<sup>15</sup> M. Öncel, A. Kumrulu, ve N. Çağan, Vergi Hukuku. 19. Bası. Ankara: Turhan Kitabevi, 2010, s.248

<sup>16</sup> Şenyüz, a.g.e., s.480

eylemin bu suçta neden olabileceği anlamını doğurur. Dolayısıyla bu suç tipinin serbest hareketli bir suç olduğundan söz edilebilir. Yok edilmeye konu defterlerin vergi kanunlarınca düzenlenmesi, saklanması ve ibraz zorunluluğu bulunan defter, belge ve kayıtlardan olması ve mükellefin de defter tutma ve düzenleme yükümlülüğü altındaki kişilerden olması gereklidir.<sup>17</sup>

Yok etme fiilinin gerçekleşmesi için belge ve defterlerin kısmen yok edilmiş olması yeterlidir. Esas olarak icrai hareketlerle işlenen yok etme fiili bazı durumlarda ihmali olarak da işlenmiş sayılır. Yok edilme fiili ispat edilmediği müddetçe gizleme suçunun varlığından söz edilir. Defterlerin kaybolma veya yok olma iddiasının ispatı gerekir. Defter ve belgelerin elde olmayan nedenlerle yok olması halinde Ticaret Mahkemesinden alınacak zayi belgesiyle tespiti gereklidir.<sup>18</sup>

Defter sayfalarını yok ederek yerine başka yaprak koymak veya hiç yaprak koymamak fiilini 359/b ayrı bir suç fiili olarak düzenlemiştir. Suçun oluşması için tutulması zorunlu defterlerden birinin sayfalarını koparmak yeterlidir. Yok edilen sayfaların yerine yenisinin konulması veya konulmaması suç sayılma vasfında bir değişiklik yaratmaz. Bu suç tipiyle ilgili önemli bir husus da koparılan sayfaların defterlerle birlikte ibraz edilmesi halinde suçun işlenmemiş sayılacağıdır. Koparılan sayfalar, defterlerle birlikte ibraz edildiği halde, sayfaların yalnızca defterden koparılması suç sayılmaz.

---

<sup>17</sup> Kaşıkçı, a.g.e., s.287-288

<sup>18</sup> Şenyüz, a.g.e., s.482

### **1.2.2.2 Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen Veya Kısmen Sahte Olarak Düzenleme Ya da Bu Nitelikteki Belgeleri Kullanma**

Bu suçta konu belgeler vergi işlemlerinde kullanılmak üzere sahte olarak düzenlenmiş olmalıdırlar. Düzenlenen ve kullanılan bu belgeler vergi kanunlarına göre kullanılması gereken belgelerin dışında belgelerse vergi kaçakçılığı suçlarının oluştuğundan söz edilemez.

Kanun söz konusu belgelerin düzenlenmiş olmasını suçun gerçekleşmiş olması için yeterli saymıştır. Sahte belgeyi düzenlemek ve kullanmak suçun seçimlik hareketleri olarak verilmiştir.

359. maddeye göre gerçek bir durum olmadığı halde varmış gibi düzenlenen belge sahte belgedir. Belgeleri sahte olarak düzenlemek ve kullanmak bu suçun seçimlik hareketleri olarak verilmiştir. TCK'ya göre vergi uygulamalarında kullanılan belgeler özel evrak niteliğindedir ve özel evrakta sahtecilik suçunda belgenin düzenlenmesi yeterli olmayıp kullanılması da şarttır. Ancak VUK açısından suçun oluşumu için belgelerin düzenlenmesi yeterlidir.<sup>19</sup>

Sahte fatura düzenlemek ve bunları kullanmak fiillerinin ayrı suç oluşturduğunu Yargıtay kararlarında “.saniğin davaya konu üç adet sahte faturayı düzenleyip vermek fiilinin, bu faturaları kullanmak suçundan ayrı ve bağımsız suç oluşturduğu.” Açıkça ifade etmiştir.

Sahtecilik amacıyla düzenlenen belgeler biçim açısından hukuka uygun düzenlenir. Karşı tarafı mal ve hizmet hareketi olmadığı halde varmış gibi gösterecek şekilde düzenlenen, gerçekte hiç olmayan bir ilişkiyi gerçek

---

<sup>19</sup> İsmail Polat, Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Suçunun Ceza Yargılaması ve Yargı Kanunları Kapsamında Değerlendirilmesi, **Mali Hukuk Dergisi**, 9 (102), 2013, s.15-33

kişiler arasında var gibi gösteren belgeler bu nitelikteki belgelere örnek olarak gösterilebilir. Sahtecilik yasal belgeler üzerinde de, sahte olarak düzenlenmiş belgelerle de işlenebilir. Sahtecilik fiili kısmen de işlenebilir. Örneğin satış için düzenlenen faturaya gerçekte olmayan bir satışın eklenmesi kısmi sahtecilik olarak değerlendirilebilir.<sup>20</sup>

Bu düzenlemede sahte olarak basılmış belgeyi kullanmada suçun oluşabilmesi için bilmek koşulunun aranmasının düzenlemeye eklenmesi yerindedir. Ancak aynı ibarenin sahte olarak basılmamış, ancak içeriği yönünden sahte belgeleri kullananlar için eklenmemiş olunması uygulamada bu tür sahte belgeleri kullananlarda sahteliği bilme koşulunun aranmayacağı sonucunu doğuracaktır. Bilmeden de suç işlenebileceği sonucunu doğuracak bu hususu, ceza hukuku ilkeleriyle bağdaştırmak bizce de güçtür.

Vergi hukukuna ilişkin sahte belge veri makamları dışındaki idari makamlara karşı kullanılmak üzere düzenlendiğinde TCK anlamında sahtecilik suçu oluşur.

Sahte belge düzenleme veya kullanma eylemi gerçekleştiğinde suç işlenmiş sayılır. Yargıtay “213 sayılı Kanun’un 359. Maddesinde 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle vergi kaçakçılığı suçlarında vergi ziyanının suç unsuru olmaktan çıkarıldığı, gerçek bir mal karşılığında düzenlenmesi gereken bir faturanın alıcı yerine bir başkası adına yasal şekline uygun olarak düzenlenmesiyle suçun tamamlanacağı.” ifadesiyle sahte belge düzenleme ve kullanmada vergi ziyaı aramayacağını belirtmiştir.<sup>21</sup>

---

<sup>20</sup> Şenyüz, a.g.e., s.488

<sup>21</sup> M. Taş, Vergi Kaçakçılığı Suçu Ve Naylon Faturada Cezanın Sorumluları. Yaklaşım Dergisi. (130), 2003, s.21

## İKİNCİ BÖLÜM

### 2 TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİ

#### 2.1 Türkiye'de Vergi Denetim Sisteminin Tarihçesi

##### 2.1.1 Cumhuriyet Öncesi Dönemde Vergi Denetimi

Ülkemizde vergi denetimi örgütü Osmanlı Devleti'nden devralınmış ve sistem ana hatları ile Cumhuriyetin ilk yıllarından da varlığını sürdürmüştür.<sup>22</sup>

Bu nedenle, Osmanlı İmparatorluğu döneminde, çağdaş anlamda bir maliye teşkilatı olmadığı için XIX. yy. başlarına kadar bir denetim teşkilatı oluşturulmamıştır. Ancak XIX. yy sonlarına doğru, devletin tüm mali işlemlerini denetim altına almak amacıyla bir denetim örgütü kurulması ihtiyacı doğmuştur. Bu ihtiyaç doğrultusunda, dönemin maliye nazırı (bakanı) tarafından hazırlanan ve devrin padişahı tarafından uygun görülen 25 Temmuz 1879 tarihli İrade-i Seniye'ye dayanılarak çıkarılan "Teftiş Muamelatı Maliye Nizamnamesi" ile "Heyet-i Teftiş-i Maliye "(Maliye Teftiş Kurulu) kurulmuştur.<sup>23</sup>

Maliye Teftiş Kurulu'nun (Heyet-i Teftiş-i Maliye) oluşturulmasında başlıca iki zorunluluk rol oynamıştır. Bunlardan birincisi, yapısal nitelikte ve Tanzimat'tan, özellikle Meşrutiyetten sonra devlet yönetiminde beliren merkeziyetçi sistemin bir karşılığıdır. Diğerisi ise, bu doğrultuda umur-u maliyenin tanzim ve ıslahı ile genel maliye teşkilatının, ülke içerisindeki iyileştirilmesine yönelik olarak projeler üretmek; devlet örgütünün çalışmalarındaki eksiklikleri her an görüp, bakanın adına bakanın vekili

---

<sup>22</sup> Fazıl Tekin ve Ali Çelikkaya, **Vergi Denetimi**, 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2007, s.45

<sup>23</sup> Mustafa Ali Sarılı, **Türkiye'de Gelir İdaresi İle Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri ve Yeniden Yapılandırılması**, İstanbul: İTO Yayınları, Yayın No: 2003/41, s.84

olarak çözüme kavuşturmak ve bu eksikliklere neden olanlar hakkında gereken her türlü işlemleri yapmaktır.<sup>24</sup>

Fransa'daki Maliye Teftiş Kurulu örnek alınarak kurulan Maliye Teftiş Kurulu, kurulduğu ilk yıllarda sadece Osmanlı Ordusunun harcamalarını denetlemeye yetkiliyken, bu yetki zamanla genişletilmiş ve devletin tüm gelir ve giderlerini denetleme yetkisi bu kuruluşa verilmiştir.

### 2.1.2 Cumhuriyet Dönemi Vergi Denetimi

Bu dönemde vergi denetiminin ilk kez bir müessese olarak uygulanmaya başlanması Aşar'ın kaldırılması ile gerçekleştirilmiştir. Ancak Aşar'ın kaldırılması ile büyük bir gelir kaybı oluşacaktı. Bu nedenle oluşacak gelir kaybını telafi etmek amacıyla 1926 yılında 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu yürürlüğe konmuştur. Aslında Aşar'ın kaldırılması Cumhuriyet döneminin ilk ve en önemli vergi reformları arasında sayılmaktadır. Kazanç vergisi kanununun ile vergi beyannamelerinin incelenmesi görevi Tahakkuk Teftiş Memurlarına verilmiştir. Tahakkuk Teftiş Memurları ülkemizde ilk vergi denetimi görevini üstlenmiş inceleme elemanlardır.

Mükellef sayısının artması sonucu, vergi inceleme ve denetime olan ihtiyaç artmış, kazanç vergisi hesap mütehassıslığı ile muamele vergisi hesap mütehassıslığı adı ile iki ayrı inceleme örgütü kurulmuştur. 1940 yılında ise hesap mütehassıs muavinliği kadrosu ihdas edilmiş, hesap mütehassısları başlangıçta defterdarlıklara bağlı bir baş hesap mütehassısı yönetimi altında çalışmışlardır. Daha sonra 28.03.1945 tarih 4709 sayılı kanunla, hesap mütehassıslığı kaldırılarak yerine, Maliye Teftiş Kurulunun yapısı esas alınarak, Hesap Uzmanları Kurulu kurulmuştur. Hesap Uzmanları

---

<sup>24</sup> Ahmet Erol, Devlet ve Denetim, **Mükellefin Dergisi**, Haziran 1998, s.88

kurulduğu yıl olan 1945 ile 1950 yılı arasında kazanç vergisi ve muamele vergisi beyannamelerinin incelenmesinde görev almışlardır.<sup>25</sup>

Ayrıca Cumhuriyet döneminde, her ne kadar çağdaş bir vergi sistemi kabul edilmiş olsa da, denetim mekanizmaları istenilen düzeyde işletilememiştir. Bu süre içerisinde, büyüyen yerli firmaların ve yabancı firmaların bu yöndeki ihtiyaçlarını gidermek üzere yabancı sermayeli denetim kuruluşları da ülkemizde faaliyet göstermeye başlamışlardır. Bu dönemde gerek devletin denetleme kuruluşlarında gerekse özel sektörde yeterli ve nitelikli elemanlar yetişmiş olmasına rağmen, gerekli yasal düzenlemelerin yapılamaması nedeniyle denetim mekanizmalarına duyulan ihtiyaca rağmen vergi denetimi etkin bir şekilde gelişmemiştir. Bu nedenle, 1989 yılında 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu getirilmiş ve bu durum gerekli yasal düzenlemeye kavuşturularak bağımsız denetçilik kavramı, vergi sistemimiz içerisindeki yerini almıştır.<sup>26</sup> Tarihsel gelişim süreci içerisinde tüm dünyada, ekonomik hayat içindeki fonksiyonu ve önemine uygun olarak saygın ve güvenilir meslek kuruluşu olarak kabul edilen, Yeminli Mali Müşavirlik Kurumu ülkemizde de yasal düzenlemeye tabi tutularak disipline edilmiş, vergi denetiminin etkinliğinin artmasına yardımcı olmuştur. Böylece vergi denetiminde kamu denetçilerinin yanında bağımsız denetçilerde denetimdeki yerini almıştır

## 2.2 Türkiye'de Vergi Denetimi Yapmaya Yetkili Kuruluşlar

Maliye Bakanlığı merkez teşkilatı bünyesinde doğrudan Maliye Bakanına bağlı olarak faaliyet gösteren denetim birimidir. Vergi Denetim Kurulu (kısaca VDK).

---

<sup>25</sup> Sarılı, a.g.e., s.105

<sup>26</sup> Adnan Çavuş, "Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları", **Yayınlanmamış Doktora Tezi**, Marmara Üniversitesi SBE, 2006, s.24

Asli görevi, vergi denetimi olmakla birlikte teftiş, soruşturma gibi faaliyetleri de yürütür. İnsan kaynağını Vergi Müfettişleri oluşturur. Maliye Bakanlığı'nın farklı denetim birimlerini tek çatı altında toplayan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin Resmi Gazete'de yayınlanması ile 10 Temmuz,2011'de kurulmuştur.<sup>27</sup> VDK'nın amacı vergi incelemelerinde çok başlılığı önlemek, uzmanlaşmayı sağlamak ve Maliye Bakanlığı'nın denetim ihtiyacını karşılamaktır.<sup>28</sup>

### 2.2.1 Vergi Denetim Kurulu Öncesi Denetim Yapısı

VDK'nın kurulmasından önce Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkezi denetim birimi Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve taşra denetim birimi Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıklarından oluşan çoklu bir denetim yapısı söz konusuydu. Ülkemizde Maliye Bakanlığı'nın fonksiyonlarının artması ve yaygınlaşması gerekçesiyle artırılan denetim birimlerinin sayısı, bir yandan mükerrer denetime ve kaynak israfına, diğer yandan da denetim kargaşasına ve denetim birimleri arasında koordinasyonsuzluğa sebep olduğu gerekçesiyle eleştirilmekteydi.<sup>29</sup> Dokuzuncu Kalkınma Planı Vergi İhtisas Komisyonu Raporunda vergi denetiminin etkinsizliği, kayıt dışı ekonomiyi besleyen faktörlerden biri olarak gösterilmiş ve vergi idaresinin denetim etkinliğinin güçlendirilmesi gerektiği görüşüne yer verilmiştir.<sup>30</sup>

Vergi denetiminde etkinliği artırma ve koordinasyonu sağlama amacına dönük olarak 2010'da Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu

<sup>27</sup> "646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname". Resmi Gazete. Erişim tarihi: 05.03.2014.

<sup>28</sup> "Vergi müfettişleri mükellefe nazik olacak". hurriyet.com.tr. 29.12.2011. Erişim tarihi: 04.03.2014.

<sup>29</sup> Mesut HASTÜRK, Türkiye'de Vergi Denetiminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, 2010, sf. 88

<sup>30</sup> DPT, "Dokuzuncu Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu", Ankara, 2006.



kurulmuştur. <sup>31</sup> Düzenlemeyle oluşturulan kurulun dışında bırakılan Vergi Denetmenleri, yeni yapıya karşı çıkmıştır. <sup>32</sup>

### 2.2.2 Vergi Denetim Kurulu'nun Kuruluşu

646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 27990 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanması ile 10.07.2011 tarihi itibarıyla Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelir İdaresi Başkanlığı Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları lağvedilerek VDK kurulmuştur. Lağvedilen birimlerde görev yapan denetim elemanları VDK çatısı altında toplanmıştır. Birleşme sonucu Gelirler Kontrolörleri, Maliye Müfettişleri, Vergi Denetmenleri ve Hesap Uzmanları kadroları kaldırılarak Vergi Müfettişliği adı altında tek bir kadro oluşturuldu. <sup>33</sup> VDK, Maliye Bakanlığı merkez teşkilatında "danışma ve denetim birimi" olarak doğrudan bakana bağlanmıştır. Kurul faaliyetlerini merkezde Başkan, Başkana bağlı 6 Başkan Yardımcısı ve Başkan Yardımcılarına bağlı toplam 20 şube müdürlüğü vasıtasıyla yürütmektedir. Diğer taraftan Kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde, uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması amacıyla Bakan onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere 29 ilde toplam 40 adet Grup Başkanlığı oluşturulmuştur. <sup>34</sup> Yeni yapı, bir kısım denetim elemanlarınca eğitimi, bilgi birikimini ve deneyimi göz ardı ettiği, merkez ve taşra arasında yetki kademelendirmesine gidilmediği gibi gerekçelerle eleştirilirken; <sup>35</sup> başka bir kısım tarafından denetimde etkinliği sağlayacağı,

---

<sup>31</sup> "6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun". Resmi Gazete. Erişim tarihi: 06.03.2014.

<sup>32</sup> "Vergi denetmenlerinden protesto". hurriyet.com.tr. Erişim tarihi: 06.03.2014.

<sup>33</sup> "Vergi denetmenlerinden protesto". hurriyet.com.tr. Erişim tarihi: 06.03.2014.

<sup>34</sup> "Vergi Denetim Kurulu 2012 Faaliyet Raporu". Vergi Denetim Kurulu. Erişim tarihi: 06.03.2014.

<sup>35</sup> Hesap Uzmanları Derneği Başkanı Necdet GÖKMEN, Vergi Denetimin Yeniden Yapılanmaya Şimdi Daha Fazla İhtiyaç Var, Vergi Dünyası, Sayı:360, sf.6

<sup>35</sup>Vergi Müfettişleri Derneği Genel Başkanı Aykut Güleç, "Vergide yeni yapı ZİHNİYET DEVRİMİ", 27.09.2011, yenisafak.com.tr. Erişim Tarihi: 06.03.2014

meslek taassubunu ve bürokratik kast sistemini ortadan kaldıracacağı düşünüülerek savunulmuş ve zihniyet devrimi olarak nitelendirilmiştir.<sup>36</sup>

### 2.2.3 Vergi İncelemesi

Vergi incelemesi, ödenmesi gereken verginin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanmasına yönelik faaliyetlerdir. Türkiye gibi beyan esasına dayalı vergi sistemlerinde mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun araştırılması gerekmektedir. Devletin kamu hizmetini sunmak üzere ihtiyaç duyduğu mali kaynaklara ulaşabilmesi, piyasayı düzenlemesi, gelir dağılımında adaleti sağlaması, piyasada eşit koşullarda rekabeti sağlaması ve güvence altına alması gibi ekonomik, mali ve sosyal amaçları gerçekleştirebilmesi için düzgün işleyen bir vergi sistemi gerekmektedir. Vergi denetimi, sağlıklı işleyen bir vergi sisteminin sağlanması açısından önem arz etmektedir. Bu doğrultuda VDK'nın temel amacı, etkin ve verimli vergi denetimi yapmak, kayıt dışı ekonomi ve yolsuzlukla mücadele etmek, teftişlerde etkinliği artırmaktır.<sup>37</sup>

Aşağıdaki tabloda, son üç yılda yapılan vergi incelemelerin sonucuna yer verilmiştir. İstatistiklere göre; 2012 yılında, bir önceki yıla göre incelenen mükellef sayısında %188, tarhi önerilen vergi tutarında %15, kesilmesi önerilen ceza tutarında %34 artış sağlanmıştır. 2013 yılında ise incelenen mükellef sayısında %52, tarhi önerilen vergi tutarında %88, kesilmesi önerilen ceza tutarında ise %117 artış sağlanmıştır.

---

<sup>36</sup> Vergi Müfettişleri Derneği Genel Başkanı Aykut Güleç, "Vergide yeni yapı ZİHNİYET DEVRİMİ", 27.09.2011, yenisafak.com.tr. Erişim Tarihi: 06.03.2014.

<sup>37</sup> "Vergi Denetim Kurulu 2012 Faaliyet Raporu". Vergi Denetim Kurulu. Erişim tarihi: 06.03.2014.

Yıllar	İncelenen Mükellef Sayısı	Tarhı Önerilen Vergi Tutarı	Kesilmesi Önerilen 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

#### 2.2.4 Teftiş

Teftişin amacı, teftişe tabi birimin, gerek asli ve mali işlemlerini, gerekse teşkilat yapısı ile insan ve maddi kaynaklarını; yerindelik/amaca uygunluk, hukuka uygunluk ve performans bakımından, risk analizleri çerçevesinde değerlendirmek, sorunların çözümü ve iyi yönetişimin başarılması konusunda idareye yardımcı olmaktır.<sup>38</sup> VDK tarafından yapılan teftişlerde, otomasyon programları üzerinden yapılan "e-teftiş" uygulamalarına ağırlık verilmektedir.

Bilindiği üzere vergi denetimi, geniş anlamıyla idarenin ve vergi mükelleflerinin kanunlarla belirlenen ilkeler çerçevesinde hareket edip etmediklerinin tespit edilmesi olarak tanımlanabilir. Bu anlamda denetimi, vergi idaresinin teftişi olarak da ifade edilebilecek iç denetim ve vergi incelemesi olarak ifade edilebilecek dış denetim olmak üzere ikiye ayırmak mümkündür.

<sup>38</sup> "Vergi Denetim Kurulu 2012 Faaliyet Raporu". Vergi Denetim Kurulu. Erişim tarihi: 06.03.2014.

### 2.3 Türkiye'de Vergi Denetim Sisteminin Türleri

Kamusal hizmetlerin finansmanında çok çeşitli kamu gelirlerinden yararlanmak mümkün olsa da, kamusal hizmetlerin finansmanı noktasında, çok çeşitli kamu gelirleri yerine vergilere ağırlık verildiği görülmektedir. Kamu hizmetlerinin finansmanında, büyük katkısı olan vergilerin etkin bir şekilde kontrol altında tutulması gerekmektedir.

Daha önce de belirtildiği gibi çağdaş vergicilik anlayışı çerçevesinde vergi sistemleri; mükellefin gelirini ve bu ticari işlemlerini kendilerinin beyan etmelerini ve bu beyanlar üzerinden vergilendirilmesine dayanmaktadır.<sup>39</sup> Türk Vergi Hukukunda, vergilendirmede, kural olarak, yükümlünün beyanı esas alınmaktadır. Bu çerçevede, yükümlü süresi içinde ve usulüne uygun olarak vergiyi doğuran olayı ve matrah üzerinden hesaplanan vergiyi vergi dairesine bildirmekte ve vergilendirme işlemleri bu beyana dayalı olarak gerçekleştirilmektedir. Ancak, yükümlünün beyan ödevini hiç yerine getirmemesi, eksik yerine getirmesi, hatta yükümlülüğünü ya da yükümlülüğünü etkileyen durumları gizlemesi de mümkündür.

Vergi idaresine, vergiyi doğuran olayı ve yükümlülüğe etkili olguları ortaya çıkarmak, yükümlülerin yaptıkları beyanların doğruluğunu araştırmak ve belirlemek üzere tanınan hukuki imkanlar, yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplamadır (VUK m.127-152). Vergi İdaresi yükümlülerin vergi kanunlarına uyup uymadıklarını bu hukuki araçları kullanarak yerine getirmektedir. Vergi kanunlarında düzenlenen yaptırımların uygulanmasına dayanarak olacak bulgular, bu denetim yollarından yararlanılarak belirlenmektedir.<sup>40</sup>

---

<sup>39</sup> Hakan Ay, Tunç Baran, "Türkiye'de ve AB'de Vergi Denetimi" , **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:237, (Haziran 2008), s. 214

<sup>40</sup> Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 3. Baskı, Ankara: Yetkin Basımevi,2004, s.222

### 2.3.1 Yükümlülük ve Beyanname Tetkiki

Vergi Usul Kanununun 127. maddesine göre, yoklama, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları, belgeleri ve mevzuatları araştırmak ve tespit etmeye yönelik bir araştırma işlevidir(VUK mad.127) . Aynı madde 3239 sayılı kanunun 12. maddesiyle değiştirilerek hasılat tespitleri, belge ve kayıt düzeni kontrolleri gibi maddi kontroller de yoklama kapsamına dahil edilmiştir. Dolayısıyla yoklama bir nevi mükelleflerin yaptığı işlemleri tümüyle yansıtmaktır. Bir diğer şekilde yoklama, vergi denetimini daha etkili kılmak amacıyla, mükelleflerle vergisel olayların meydana gelmesi sırasında, doğru, tam, düzenli ve sürekli bir şekilde kayıtlara alınıp alınmadığının tespit edilmesi olarak da ifade edilebilir. Böylelikle yoklamanın hedefi, vergilendirmeyi etkileyen ve vergi idaresinin bilgisi dışında kalan olgu ve bulguları ortaya çıkarmaktır.

Aslında vergi denetimi yoklama ile başlamaktadır. Yoklama yapılmadan, işyeri ve ekonomik faaliyetler saptanmadan vergi denetimi etkin bir şekilde yapılamaz.<sup>41</sup> Örneğin, mükellefler işe başlamalarını, işyeri adres değişikliklerini, şube işyeri açılışlarını, işi terklerini, işçi çalışmalarını ve buna benzer vergilendirmeyi etkileyen maddi olayları bir bildirimle Vergi Dairesine haber vermek zorundadırlar. Vergi dairesi tarafından bu bildirim doğruluğu yerine görülerek tespit edilir. İşte bu tespit, yoklamadır.<sup>42</sup>

Yoklamaya yetkili olanlar VUK'nun 128. maddesi belirtilmiştir. VUK'nun 128. maddesine göre;

- Vergi Dairesi Müdürleri,

---

<sup>41</sup> Münevver Katkat, "Muhasebede Vergi Yönünden Denetimin Kayıt Dışı Ekonomi Üzerindeki Başarısı", (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Erzurum Üniversitesi SBE,2007), s.183

<sup>42</sup> Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, 7. Basım, İzmir, 2006, s.143

- Yoklama memurları,
- Yetkili makamlarca yoklama işi ile görevlendirilenler,
- Vergi incelemesine yetkili olanlar,
- Gelir uzmanları, yoklamada yetkilidirler.

Bu madde hükmüne göre vergi incelemesine yetkili olan denetim elemanları tarafından gerektiğinde yoklama yapılabilir. Denetim elemanları, yoklama sayesinde vergisel işlemlerle ilgili maddi olayları tespit ederek kayıt altına alınmasını sağlamaktadırlar. Böylece, vergiyi doğuran olayların vuku bulunduğu anda yapılan yoklamalar, vergi denetimlerinin daha gerçekçi temellere oturtulmasını sağlamaktadır.

Uygulamada kayıt nizamı ve belge düzeni denetimi, cari denetim veya yüzeysel denetim olarak da adlandırılan ve kamuoyunca yaygın ve yoğun vergi denetimi olarak bilinen bu denetimin amacı, vergi kaybı ile ilgili delil ve izler ortadan kalkmadan, anında yapılacak denetimlerle, vergiyi doğuran olayların maddi bünyesi ile kayıtlar arasındaki ilişkiyi belirleyebilmek ve vergi kaybına neden olan suçların zamanında önlenmesini sağlamaktır.<sup>43</sup>

Dolayısıyla bu denetim şekli bir anlamda vergi idaresinin mükellefe yardım şeklinde algılanmakta ve mükelleflerin ileride daha az ağır cezalarla karşı karşıya kalma olasılığı büyük ölçüde bertaraf edilmiş olmaktadır.

Yaygın ve yoğun vergi denetimi yoklama ile iç içe girmiş bir yöntem olmasına rağmen, yoklama ile arasındaki önemli fark bulunmaktadır. Yaygın

---

<sup>43</sup>Sami Kazıcı, "Vergi Kaçakçılığına Teorik Yaklaşım Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi İstihbarat Arşivi Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:146, 1993, s.33

ve yoğun vergi denetiminde genelde vergi kanunlarına uyum denetlenirken, yoklamada daha çok mükellefiyet ile ilgili hususların tespiti söz konusudur.

Yaygın ve yoğun vergi denetimlerinin etkin bir şekilde yürütülmesi denetime katılan memurların bilgi ve becerilerinin yüksek olmasına bağlıdır. VUK'nun127.maddesine göre yoklamaya yetkili olanların mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmenin yanında vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak aşağıdaki yetkileri de bulunmaktadır.

Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin işyerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek, kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almaktır.Nakil vasıtalarını Maliye Bakanlığı'nın belirlediği özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden, yolcu listesi veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek ve buna benzer görevleri kapsam dahilindedir.<sup>44</sup>

Aşağıdaki tabloda 2008-2012 yılları arasında yapılan yaygın ve yoğun vergi denetimi sonuçları yer almaktadır:

---

<sup>44</sup> Serdar Aytekin, "Türkiye'de Vergi Gelirleri ile Vergi Denetimi Arasındaki Nedensellik İlişkisi",('Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, SBE, 2007), s.38

Tablo 2: Türkiye Genelinde Yapılan Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi Sonuçları (2008-2012)

Yıllar	Vergi Denetmeni Sayısı	Yoklama Yetkisi Verilen Memur Sayısı	Denetime Katılan Personel sayısı	Denetlenen Mükellef Sayısı	Kesilen Usulsüzlük Cezası (TL)
2008	187	4.320	4.507	2.903.111	65.443.280
2009	295	4.554	4.849	3.176.412	64.262.698
2010	208	3.571	3.779	3.342.798	98.775.956
2011	219	3.720	3.939	3.778.146	100.149.000
2012	211	6.109	6.320	4.513.740	134.235.029

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr/>

Tablo yıllar bazında incelenirse, genel olarak denetime katılan personel sayısı, 2008 yılından 2009 yılına artış göstermiş ve denetlenen mükellef sayısı da bu doğrultuda artmıştır. Kesilen usulsüzlük cezası ise 2009 yılında bir nebze azalmıştır.

2009 ve 2010 yıllarında denetime katılan personel sayısı azalarak 2011 yılında 3.939'a inmiştir. Ancak bir önceki yıla göre denetlenen mükellef sayısı artmıştır ve 2010 yılında kesilen usulsüzlük cezası 98.775.956 olarak gerçekleşmiştir. 2011 yılında ise kesilen usulsüzlük cezası bir önceki yıla



göre artarak 100.149.000TL olduğu görülmektedir. 2012 yılında ise denetime katılan personel sayısı 6.320 olarak en yüksek seviyede yer almıştır. Yine aynı sene içerisinde denetlenen mükellef sayısı 4.513.740 olarak tespit edilmiş ve kesilen usulsüzlük cezası 134.235.029 TL olarak tekrar en yüksek seviyesine, bu yıl içerisinde ulaşmıştır. Sonuç olarak, yapılan denetimler sonucu kesilen usulsüz cezalarının göstermiş olduğu rakamlar devlete bir ek gelir sağlamak açısından önemli bir role sahiptir. Bu denetimler sonucu elde edilen gelir kaynağı 2012 senesinde 134.235.029TL'dir.

## 2.4 Verginin Kavramı

Vergi; devletin ekonomik, mali ve sosyal amaçlı kamu giderlerini finanse etmek üzere gerçek ve tüzel kişilerden mali güçlerine göre, karşılıksız olarak ve belirli kurallar dâhilinde alınması zaruri olan ekonomik değerlerdir.<sup>45</sup>

Ricardo' ya göre vergi, ödeyenlerin gelir ya da servetlerinden yaptıkları bir fedakârlıktır . Vergi, kamu giderlerini karşılamak üzere gerçek ve tüzel kişilerden alınan ekonomik değerlerdir ve bir tarafta vergi alacaklısı, diğer tarafta vergi borçlusu olmak üzere iki tarafı bulunmaktadır. Bu ilişki esas itibariyle bir alacak borç ilişkisidir ve taraflara bazı görev, yetki ve sorumluluklar yüklemektedir.

Vergi, "devletin kamu harcamalarının finansmanını karşılamak üzere toplumu meydana getiren fert ve kurumlardan ödeme güçlerine göre, karşılıksız ve zorunlu olarak aldığı ekonomik değerdir" şeklinde tanımlanmaktadır.<sup>46</sup>

---

<sup>45</sup> Fevzi Devrim, **Kamu Maliyesine Giriş**, İzmir: İlkem Ofset, 2002, s.190.

<sup>46</sup> Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2004, s. 108

## 2.5 Vergilerin Sınıflandırılması

Vergiler çok çeşitli şekillerde sınıflandırılabilir. Ancak uygulamada en fazla görülen sınıflandırma dolaylı-dolaysız, spesifik-ad valorem, kişisel-nesnel, gelir-servet-harcamaları üzerinden alınan vergiler şeklinde yapılmaktadır. Bu sınıflandırmalar aşağıda başlıklar halinde kısaca açıklanmıştır.<sup>47</sup>

**Dolaysız vergiler**, vergi mükellefi ile ödeyicisinin aynı olduğu, kişi ve kurumlardan elde ettikleri gelir düzeyine göre alınan vergilerdir. Bu vergilerde vergi mükellefinin, kendisine düşen vergi yükünü başkalarına yansıtma olanağı bulunmamaktadır. Gelir vergisi, emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi dolaysız (doğrudan) vergilere örnektir.<sup>48</sup>

**Dolaylı vergiler**, mal ve hizmet kullanımından kaynaklanan vergilerdir. Vergiye tabi mal ve hizmetlerden yararlanan herkes, gelir düzeyi ne olursa olsun aynı oranda vergi öder. Bu vergilerde vergi mükellefi ile ödeyicisi farklıdır. KDV ile özel tüketim vergisi, dolaylı vergiler arasında yer alır.<sup>49</sup>

**Servet**, zenginliği meydana getiren ekonomik değerlerin toplamına denir. Servet vergilerini kendi içinde sınıflandırabiliriz.

Servet Vergileri kendi içerisinde servet sahipliğinden alınan vergiler, servetin el değiştirmesinden alınan vergiler ve servet değer artışından alınan vergiler olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

---

<sup>47</sup> Kenan Bulutoğlu, **Kamu Maliyesi**, Sermet Matbaası, İstanbul , 1996, s.25-27.

<sup>48</sup> <http://www.ikv.org.tr/sozluk2.php?ID=1053>

<sup>49</sup> <http://www.ikv.org.tr/sozluk2.php?ID=1053>

Servet vergisini matrah açısından, genel ve özel olarak 2'ye ayırırız. Genel servet vergisi, mükelleflerin varlıklarının tamamı üzerinden alınır. Özel servet vergisi ise mükelleflerin servetinin bir kısmından alınır.

- Motorlu Taşıtlar Vergisi

Motorlu hava ve kara taşıtlarından alınmaktadır. Spesifik matrah uygulanır. Özel bir vergidir. Gayrişahsîdir. Dolaysız bir vergidir. Tahakkuk zamanaşımı olmaz.

- Emlak Vergisi

Belediyelerin emlak sahiplerinden aldığı bir vergidir. Özel bir vergidir. Gayrişahsîdir. Dolaysız bir vergidir. Bina ve arsa -arazi vergisi olmak üzere ikiye ayrılır.

Eğer vergi servetin el değiştirmesi nedeniyle vergi alınıyorsa, servet transferinden alınan vergi söz konusudur. Veraset ve intikal vergisi örneğinde olduğu gibidir.

- Veraset Vergisi

Ölen kişinin bıraktığı mirasın vergilendirilmesi. Şahsi bir vergidir.

- Tereke Vergisi

Bırakılan mal varlığına tereke denir. Miras dağıtılmadan, tamamı üzerinden vergilendiriliyorsa buna denir. Gayrişahsîdir.

- Miras Payı Vergisi

Bırakılan miras, mirasçılara dağıtıldıktan sonra herkes kendi payına düşen miras üzerinden vergilendiriliyorsa denir. Ülkemizde uygulanmaktadır. Şahsidir.

- İntikal Vergisi

Ölüm dışındaki karşılıksız mal intikallerinin vergilendirilmesine denir. Gayrişahsîdir bir vergidir.

Bir dönemde servetin değerinde ortaya çıkan artış ta vergilendirilebilir. Ülkemiz de uygulaması yoktur. Ancak servetin satılması esnasında bir değer artışı olmuş ise gelir vergisinin diğer kazanç ve iratlara ilişkin hükümlerine göre vergilendirilir.

Harcamalar üzerinden alınan vergiler de kendi arasında Genel Harcama Vergisi ve Satış Vergileri olarak ikiye ayrılmaktadır. Satış Vergileri de kendi içerisinde çeşitli ayrımlara tabi olmaktadır.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### 3 DENETİMİN VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARINI ÖNLEMEDEKİ ETKİSİ

#### 3.1 Denetim Kavramı ve Denetimin Genel Özellikleri:

Genel olarak denetim, işlemlerin bilimsel, yasal ve düşünsel kurallara uygunluğunu araştırmak amacı ile uygulama sırasında, öncesinde veya sonrasında yapılan incelemeler olarak tanımlanmaktadır. Denetimden söz edilebilmesi için öncelikle ortada bir işlem ve bu işlemin kurallara uygun olup olmadığına yönelik bir incelemenin bulunması gerekmektedir. Bu inceleme işlem tamamlandıktan sonra yapılabileceği gibi uygulama esnasında hatta uygulamadan önce de yapılabilecektir.<sup>50</sup>

Diğer bir ifade ile denetim; bir kişi, bir kurum veya iktidarın değişik yönlerden görünümünün, yapısının işlerliğinin ve uğraşlarının, yanlışlık, çelişki tutarsızlık veya eksiklik içerip içermediğinin, yasalar, tüzükler, yönetmelikler, kararlar kurallar ve akılcı yaklaşımlar çerçevesinde ölçülmesi, gözlenmesi ve izlenmesi için yapılan tüm uğraşlardır.<sup>51</sup> Türkiye'de denetleme veya denetim kavramı daha çok "kontrol, murakabe, teftiş ve revizyon" kavramları ile eş anlamlı kullanıldığı için öncelikle bu kavramların tanımlanması gerekmektedir.

**Kontrol:** Latince kökenli olup "contra" ve "rotulus" sözcüklerinin birleşmesiyle oluşmuştur. Karşıt liste, mukabil defter anlamlarına gelen contra-rotulus kelimesi zamanla bugünkü biçimini almıştır. Pek çok yazar kontrol kavramını denetim kavramı ile açıklamaktadır. Bunun kaynağında kontrol kavramının, içerisine denetim kavramını da içine alan çok geniş bir

---

<sup>50</sup> Süleyman Timur, "Türkiye'de Vergi Denetiminde Etkinlik"( **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi SBE,1998),s.2

<sup>51</sup> Figen Altuğ, **Mali Denetim**, Bursa: Ezgi Kitabevi, 2000, s.3

anlam ifade etmesinde yatmaktadır. Revizyon, teftiş ve denetleme terimlerinin tümü "kontrol" anlamını içermektedir.

**Murakebe:** Arapça "rakb" kökünden gelen bu sözcük bakıp gözetme, gözaltında bulundurma anlamını taşır.<sup>52</sup>

Kısaca, yapılan işlemlerin bir takım kurallara uygun olarak yapılıp yapılmadığının araştırılmasını içeren bir süreç olarak ifade edilen denetim kavramına genel olarak değindikten sonra, vergi ve vergi denetimi kavramından bahsetmek yerinde olacaktır.

### 3.2 Vergi Denetimi Kavramı

Toplum hayatı, birey için vazgeçilmez bir durumdur. İnsan toplum içinde doğar, büyür ve ölür. Toplum hayatı vazgeçilmez bir gerek olunca toplumsal ihtiyaçların kurulup yönetilmeleri için tesis olunan "Devlet" varlığına ihtiyaç vardır ve olacaktır. Devletler, kuruluş biçimi hangi türde olursa olsun kişilerin ortak ihtiyaçlarını amacıyla kurulurlar. Bu nedenle, değişen ve gelişen dünya şartları içerisinde toplumun sürekli artan ekonomik, sosyal ve kültürel ihtiyaçlarına paralel olarak devletin doğrudan yürütücü ve yönlendirici ve teşvik edici fonksiyonları da giderek önem kazanmaktadır.

Çağdaş devlet anlayışının bir sonucu olan bu gelişme, bütün ülkelerde devletin milli ekonomi içerisindeki payını önemli ölçüde arttırmıştır. Ancak, devlet söz konusu işlevlerini, sahip olduğu mali kaynakları ölçüsünde gerçekleştirebilmektedir. Bu nedenle, kamu gelirlerinin devlet yönetiminde

---

<sup>52</sup> Organ, a.g.e., s.1-2

yeri ve önemi oldukça büyüktür. Çağımızda kamu gelirlerinin büyük bir bölümünü vergiler meydana getirmektedir.<sup>53</sup>

Zamanımızda kamu gelirleri içerisinde önemli bir yere sahip olan verginin literatürde çeşitli tanımlarının yer alması ile birlikte, vergiyi kısaca şu şekilde tanımlayabiliriz; devletin egemenlik gücüne dayanarak kamu giderlerini karşılamak üzere elde edilen ekonomik değerlerdir.

1982 Anayasasınının 73. maddesinde ise "Vergi Ödevi" başlığı altında şöyle bir tanım mevcuttur: "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Anayasamızın bu tanıma göre:

- \* Verginin amacı kamu giderlerini karşılamaktır,
- \* Vergi ancak kanun ile alınacaktır.
- \* Verginin miktarı ödeyenin mali gücü ile orantılı olacaktır.

Verginin tanımı zamanın gereklerine ve tanımı yapanın kişisel yargılarına göre değişmektedir. Günümüz anlayışına uygun düşecek bir tarzda vergiyi şöyle tanımlamak mümkündür: Vergi, devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla ve yasal esaslara uymak kaydıyla hukuki cebir altında özel bir karşılık vaadi olmaksızın geri vermemek üzere gerçek kişilerle gerçek olmayan kişilerden aldıkları para tutarlarıdır.<sup>54</sup>

---

<sup>53</sup> Organ, **a.g.e.**, s. 35-36

<sup>54</sup> Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 9. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 1996, s.216-217

Günümüzde vergi sistemleri çoğunlukla mükellefe güven ilkesine dayalı beyan esasına dayanmaktadır. Bir ülkede uygulanan maliye ve vergi politikalarının olumlu sonuç vermesi, beyanların doğruluğuna ve tahakkuk eden vergilerin zamanında ödenmesine bağlıdır.<sup>55</sup> Beyan sistemi ise yapısı itibariyle bir takım riskler taşımaktadır. Çünkü vergi mükellefleri ekonomik, sosyal ve psikolojik nedenlerle genellikle vergi vermeme eğilimindedirler. Vergi vermeme eğilimi, ödenen vergiler ile devletin sunduğu hizmetler arasında doğrudan ve aynı zaman diliminde ilişki kurulamamasından ve vergi yükünün kişisel tasarruf etme ve harcama yapma potansiyelini daraltması gibi ekonomi nedenlerden kaynaklanabileceği gibi, içinde bulunulan toplumda vergi kaçırmanın ahlaka aykırı sayılmaması gibi inançların az olması gibi sosyal ve psikolojik nedenlere dayanmaktadır.<sup>56</sup> İşte bu noktada vergi denetiminin önemi şu şeklide kendini göstermektedir: Kanunen ödenmesi gereken vergi borcunun zamanında ve eksiksiz olarak ödettirilmesini sağlamak amacıyla gelir idaresinin ve mükelleflerin vergi kanunlarından doğan yükümlülüklerini yerine getirip getirmediklerinin tespit edilmesi için en etkin yol vergi denetimidir.

Vergi denetimi, devletin yetkili organları tarafından gerçekleştirilen, ödenmesi gereken vergilerin zamanında ve eksiksiz olarak ödenmesini sağlayan, bunun içinde kendi içerisinde çeşitli teknikleri bulunduran bir kavramdır.

Diğer bir ifadeyle vergi denetimi, ödenmesi gereken verginin, doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla; mükelleflerin vergi kanunlarına uygun hareket edip etmediklerinin, vergi uygulaması

---

<sup>55</sup> Yusuf Kıldış, "Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal - Uluslar arası Boyutu ve Çözüm Önerileri", Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:2,Sayı:',2000, s.18

<sup>56</sup> **Vergi Denetmenleri Derneği**, Türk Vergi Yönetiminde Etkinlik Arayışları Kapsamında Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması Raporu, **2003, Ankara, s.26**



yapanların ise, kanun, tüzük, yönetmelik ve tebliğlerde belirtilen hüküm ve ilkelere uygun, uygulama yapıp yapmadıklarının belirlenmesi ve saptanmasıdır. Söz konusu tanımlar incelendiğinde, vergi denetimini hem iç denetim hem de dış denetimi kapsayan geniş bir kavram olduğu görülmektedir. Vergi denetimi ile bir taraftan vergi mükelleflerinin beyanlarının doğru olup olmadığı (dış denetim), diğer taraftan vergi idaresinin merkez ve taşra teşkilatındaki görevlilerin yaptıkları işlemleri kanuni düzenlemeler çerçevesinde yerine getirip getirmediikleri incelenmektedir.<sup>57</sup>

Daha önce de belirttiğimiz üzere, ülkemizde ve çağdaş vergi sistemlerinde beyan esaslı kullanılmaktadır ve vergi denetimi beyan esasının ayrılmaz bir parçasıdır. Her yükümlünün ayrıntılı olarak denetlenmesi beyan sisteminin gerekliliği ile bağdaşmamaktadır. Buradan da anlaşılmaktadır ki, vergi denetimi hem mükellef üzerinde hem de vergi idaresi üzerinde yapılması gerekmektedir.

Bu nedenle, vergi denetimini vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle başlayıp tahsil ile sonuçlanan vergilendirme sürecinde vergi mükelleflerinin ve vergi idaresinin kanunlara uygun hareket edip etmedikleri hususunda gerekli delillerin toplanması ve deliller çerçevesinde değerlendirme yapılması olarak da tanımlamak mümkündür.

Vergi idaresinin işlevsel açıdan etkinliğinin artırılmasından ve vergi güvenliğinin sağlanmasında, vergi denetim mekanizmalarının geliştirilmesi büyük önem taşımaktadır. Bunun için de vergi denetiminin yaygınlaştırılması, denetim mekanizmalarının geliştirilmesi gereklidir.<sup>58</sup>

---

<sup>57</sup> Organ, a.g.e.,s.37

<sup>58</sup> M. Bülent Aydın, "Kayıt Dışı Ekonomide Vergi Denetiminin Önemi", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, 2005), s.25

### 3.3 Vergi Denetimini Gerektiren Nedenler

Bilindiği gibi, çağdaş vergi sistemleri beyan esasına dayanmaktadır. Bir ülkede uygulanan vergi politikalarının olumlu sonuç vermesi beyanların doğruluğuna ve vergilerin tam olarak ödenmesine bağlıdır. Bu çağdaş sistemde ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu ve denetimini sağlayan en önemli idari fonksiyon ise tartışmasız vergi denetimidir.

Bir ülkenin ekonomik ve sosyal yapısına uygun kanunlar yürürlükte bulunsa bile, vergi denetimini yapılmaması veya gereken etkinlikte denetimin yapılmaması halinde sistemin zaman içinde bozulması ve doğru işlememesi kaçınılmaz hale gelecektir. Vergi denetimi, mevcut sistemin işlemlerini güvence altına alarak bozulmasını önlediği gibi uygulanmak istenen maliye politikalarının başarısını da arttırmaktadır.<sup>59</sup>

Aynı zamanda, vergi idaresinin görevlerini yerine getirmesinde etkin bir şekilde çalışmıyor olması, toplumdaki vergi kaçırma eğilimini arttırmaktadır. Burada vergi denetimi, vergi mükelleflerinin bilinçli veya bilinçsiz vergi ödevlerini doğru biçimde yerine getirmeme ve vergi kaçırma eğilimlerin azaltarak vergi idaresinin daha etkin çalışmasını sağlamaktadır.

Diğer yandan, vergi mevzuatının birçok alanı kapsamaması ve vergi mevzuatında sonradan yapılan düzenlemelerle içinden çıkılmaz hal alması, teşvik ve istisna uygulamalarının kapsamının geniş olması vergi oranlarının mükelleflerin ekonomik planlarını olumsuz etkileyecek derecede yüksek olması ve vergi sistemimizin beyan esasına dayalı olması toplumdaki vergi kaçırma eğilimini arttırmaktadır. Ayrıca vergi idaresinin mükellefiyetin tespiti, matrahı belirlenmesi ve tahsilat gibi temel işlemleri yerine getirirken, verimli

---

<sup>59</sup> Topçu, a.g.e., s.12

ve etkin çalışmıyor olması, vergi dairelerindeki mükellefe yaklaşım tarzı toplumun vergiye gönlü uyumu olumsuz etkilemektedir.<sup>60</sup>

Buraya kadar yapılan açıklamalardan anlaşılmaktadır ki, vergi denetiminin iki temel amacı bulunmaktadır. Birincisi, öncelikle yönetimi düzenli ve kanunlara uygun bir biçimde çalışmaya yönlendirmek ve mükellefleri doğru beyanda buldurmaya yöneltmek vergi kaybını önlemektir.<sup>61</sup> İkincisi ise, vergi denetimi ile mükelleflerin eğitilmesi, vergi bilincinin yerleştirilmesi, vergi adalet ve eşitlik ilkelerinin gerçekleştirilmesi ve sosyo-ekonomik amaçlara ulaşılmasıdır.

Ancak vergi denetiminin yukarıdaki amaçlarının dışında, mali, ekonomik, sosyal ve hukuki amaçları da vardır. Bu amaçlar aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

### 3.3.1 Mali Nedenler

Vergi denetimi her şeyden önce mali nedenlerle yapılan bir uygulamadır. Var olan vergi potansiyelinin tam olarak değerlendirilmesi, özellikle kanunsuz şekilde vergi dışı tutulmuş ve önemli potansiyele sahip kaynakların ortaya çıkartılması önem kazanmıştır. Çünkü günümüzde devletler, güvenliğin sağlanması, adalet dağıtma ve vergi toplama gibi klasik görevlerine ek olarak, eğitim, sağlık ve sosyal güvenlik gibi alanlarda yeni ekonomik ve sosyal görevler üstlenmiştir. Giderek genişleyen bu görevler devletleri, sürekli artan kamu finansmanı ihtiyacı içinde bulundurmaktadır. Devletin artan bu gelir ihtiyacı ise;

- Mevcut vergilerin oranlarının arttırılması,

---

<sup>60</sup> Topçu, a.g.e., s. 13

<sup>61</sup> Kamil Mutluer ve Diğerleri , **Vergi Hukuku**, 4. Baskı, Eskişehir: Web-Ofset Tesisleri, 2006, s.188

- Yeni vergiler getirilmesi,
- Vergi tabanının genişletilmesi,
- Vergi kayıp ve kaçığının azaltılması ile karşılanabilmektedir<sup>62</sup>

Bu yöntemler arasında mükellefler tarafından en az tepkiyle karşılanan ve vergi otoritelerinin sık sık başvurduğu yöntem, vergi denetimleri yoluyla vergi kayıp ve kaçaklarının en aza indirilmesi ya da yok edilmesidir. Yapılan denetimler sonucunda mükelleflerden alınan vergi, ceza ve fer'i alacaklar devlet için bir ek gelir oluşturmaktadır. Dolayısıyla vergi denetimlerinin mali etkisi, bir yandan hâlihazırda mevcut olan diğer taraftan da oluşması muhtemel vergi kayıp ve kaçığını önlemek şeklinde tezahür etmektedir. Ayrıca, denetimler sonucu elde edilen gelir miktarı ilave bir finansman kaynağı olarak devleti mali yönden rahatlatırken, denetlenen ve denetlenmeyen mükellefler bundan sonraki beyanlarını olumlu anlamda etkilemesi söz konusudur.<sup>63</sup>

### 3.3.2 Ekonomik Nedenler

Bilindiği üzere, devlet ekonomik kalkınmayı sağlamak, gelir dağılımını düzenlemek gibi hedeflerine ulaşabilmek için vergilerden yararlanmaktadır. Ancak bu amaçlara ulaşmanın ilk koşulu ise, vergilerin etkin bir şekilde kullanımıdır.

Diğer taraftan günümüz modern devlet anlayışı gittikçe artan sosyal ve kültürel ihtiyaçların karşılanması ve ülke ekonomisinde düzenleyici etkiler

---

<sup>62</sup> Mehmet Akbay, Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi, "1990 Yılına Girerken Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği" Konulu Sempozyum, Ankara : Maliye Gümrük Araştırma Koordinasyon Kurulu, Yayın No: 1990/308 , 1990, s. 213

<sup>63</sup> Organ, a.g.e,s.39

yaratılması açısından klasik devlet anlayışından farklı olarak çeşitli misyonlar yüklenmiştir. Devletin bu görevlerini ifa edebilmesi ise mali kaynakların yeterliliğine bağlıdır. Devletin mali açıdan en önemli kaynağının vergi olması ise tartışılmazdır.<sup>64</sup> Vergi bir ülkedeki tüm kesimlerin ekonomik, sosyo-politik faaliyet ve hareketlerinin odak noktasıdır. Söz konusu fonksiyonların yerine getirilmesi bakımından vergilerin taşıdığı özel önem vergi kaybı sorunu üzerinde durma gereksinimini ortaya çıkarmaktadır. Ekonomik dengeyi bozucu eğilimlerin varlığı vergilerin amaca uygun bir şekilde sağlanması ve kullanılması gerekliliğini ortaya koymaktadır. Bu ise, vergi kaybının en az düzeye indirilmesini zorunlu kılmaktadır.<sup>65</sup>

Vergi kayıp ve kaçaklarının olduğu toplumlarda enflasyonist, baskıyı arttırıcı, gelir dağılımını ve istikrarı bozucu etkiler söz konusu olmakta ve bu durumda vergi disiplini açısından da olumsuzluklar yaratmaktadır. Vergi kayıp ve kaçakları nedeniyle yeterli gelir elde edilememesi bütçe açıklarını doğurmakta, devlet faiz karşılığında borçlanma yoluyla gelir sağlamaya çalışmakta; bu da, faiz oranlarını arttırıcı etki yaratarak yatırımları olumsuz yönde etkimektedir.<sup>66</sup>

Ülkemizde bütçe kaynakları arasında en önemli yerin vergi gelirlerince doldurulduğu göz önünde bulundurulursa, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi suretiyle kaynak - harcama dengesizliğinin diğer bir ifadeyle, enflasyonist etkiler yaratıcı bütçe açıklarının önlenmesi mümkün olabilecektir. Etkin bir vergileme ve denetim sürecinin bulunmaması ise, devletin vergi olarak alınması gereken meblağları, iç borçlanma yoluyla ve faiz külfetiyle sağlaması zorunluluğunu doğurmakta, bu durum ise para ver sermaye piyasalarını olumsuz etkilemekte, faizlerin gelir dağılımındaki

---

<sup>64</sup> Topçu, **a.g.e.**, s. 15

<sup>65</sup> Topçu, **a.g.e.**, s. 18

<sup>66</sup> Timur, **a.g.e.**, s.5

adaletsizliğin artması ve kamu-özel sermaye yatırımlarının azalması sonucunu beraberinde getirmektedir.

Vergi kayıp ve kaçakçılığı ile vergi denetimi yoluyla mücadele etmeyi gerekli kılan diğer bir neden ise, vergi kayıp ve kaçığının ekonomide kaynak kullanımını üzerinde yarattığı olumsuz etkiyi ortadan kaldırmaktır.<sup>67</sup> Bazı faaliyetler ise, sosyal faydaları ne kadar yüksek olursa olsun, vergi kaçakçılığından yararlanılarak ferdi karlılığı yükseltmek olanağı vermediğinden girilmemektedir. Bu bakımdan vergi kaçakçılığı, yarattığı iktisadi etkiler nedeniyle, üretim faktörlerinin optimal dağılımını bozmaktadır. Vergi denetimlerinin vergi kaçığının yüksek alanlara yönelmesi durumunda vergi kaçığının yarattığı olumsuz etkiler azalacaktır.<sup>68</sup>

Sonuç olarak, vergi kayıp ve kaçağı nedeniyle kamu gelirlerinin giderleri karşılayamaması sonucu, borçlanma yapılması, emisyonla gidilmesi, vergi oranlarının artırılması ya da yeni vergiler konulması, ülke ekonomisini değişik biçimlerde etkilemektedir. Bu bakımdan, ekonomik dengenin sağlanması ve istenilen etkilerin gerçekleştirilebilmesi için vergilerin amacına uygun bir biçimde alınması ve kullanılması gerekmektedir. Bu ise vergi kaybı ve kaçağı sorunu üzerinde durmayı dolayısıyla vergi denetiminin üzerinde durmayı gerekli kılar. Buradan vergi kaçakçılığının meydana getirdiği ekonomik etkilerin, ekonominin genel dengelerini de bozmakta olduğu anlaşılmaktadır.<sup>69</sup>

---

<sup>67</sup> Organ, **a.g.e.**,s.40

<sup>68</sup> Vergi Denetmenleri Derneği, **a.g.e.**,s.27

<sup>69</sup> Topçu, **a.g.e.**, s 16

### 3.3.3 Hukuki Nedenler

Vergi denetiminin diğerk bir amacı da vergi kanunlarının uygulanmasını sağlamaktır. Bu her açıdan önemli olduğu gibi devletin saygınlığı ve gücünün göstergesi olması bakımından da son derece önemlidir. Zira vergi toplamayı sadece devlete vergi toplama gayreti olarak algılamak ve düşünmek kesinlikle yanlıştır. Vergi denetimi vergi toplamanın yanında devletin hâkimiyetini de gösteren önemli bir unsurdur. Çünkü devlet yükümlülük haline getirdiği vergi kanunlarının uygulanmasını sağlamak zorundadır ki bu durum verginin hukuksal bir niteliğidir. Diğerk yandan hukuk devlet olmanın bir gereği olarak kanunların vatandaşlara eşit uygulanması şarttır. Bütün bunların sağlanması da yukarıda ifade edildiği gibi vergi kanunlarının tam ve doğru olarak uygulanması ile mümkündür. Vergi kanunlarına herkesin uymasını sağlamanın bir yolu da bunu denetim ile desteklemekten geçmektedir.<sup>70</sup>Bu ifadelerden de anlaşılmalıdır ki gerek vergi mükelleflerinin vergi kanunlarında belirtilen ödevleri yerine getirmesi, gerekse vergi idaresinin mükelleflerin hak ve özgürlük alanlarına denetim aracılığı ile müdahale etmeleri hukukun çizdiği çerçeve içerisinde mümkün olabilmektedir.<sup>71</sup>

Diğerk yandan hukuk devleti olmanın bir gereği olarak kanunların vatandaşlara eşit uygulanması şarttır. Bütün bunları sağlanması da yukarıda ifade edildiği gibi vergi kanunlarının tam ve doğru olarak uygulanması ile mümkündür. Vergi kanunlarına herkesin uymasını sağlamanın bir yolu da bunu denetim ile desteklemekten geçmektedir.<sup>72</sup> Nitekim eşitlik ilkesi 1982 Anayasasının 10. maddesinde şu şekilde ifade edilmiştir: " Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri

---

<sup>70</sup> Tekin ve Çelikkaya, **a.g.e.**, s.45

<sup>71</sup> Organ, **a.g.e.**, s.42

<sup>72</sup> Tekin ve Çelikkaya, **a.g.e.**, s.46

sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar".<sup>73</sup>

Ayrıca adil bir vergi düzenin sağlanabilmesi için yatay ve dikey eşitlik kavramına özen gösterilmesi gerekmektedir. Vergilemede yatay eşitlik ödeme gücü açısından eşit durumda olanların aynı miktarda vergi ödemeleri olarak adlandırılmaktadır. Buna göre aynı düzeyde gelir elde eden vergi mükelleflerinin aynı vergiyi ödemeleri gerekmektedir. Vergilemede dikey eşitlik ise, ödeme gücü yönünden farklı durumda olanların farklı vergi ödemeleri olarak tanımlanmaktadır. Diğer bir ifadeyle, farklı düzeyde gelir elde eden vergi mükelleflerinin farklı miktarda vergi ödemelidirler. Bu ilkeye göre gelir düzeyi, yüksek olan bir kimsenin gelir düzeyi daha düşük olan bir mükellefe göre daha fazla vergi ödemesi gerekmektedir.

Vergi kayıp ve kaçakçılığı yollarına yönelerek, kendilerine hukuk dışı avantajlar yaratan vergi mükelleflerinin bu davranışları önlenemediği sürece, vergi adaletinden söz edilmez. Vergilemede yatay adalet eşit durumdaki mükelleflerin eşit, dikey adalet ise vergi ödeme gücü fazla olan mükelleflerin daha fazla (oransal olarak) vergi ödemelerini gerektirir. Bilerek ya da bilmeyerek vergi kayıp ve kaçacağına yol açan mükellefler hiç vergi vermemek ya da kendileri ile eşit durumda olanlara göre daha az vergi vermek suretiyle, vergi adaletinin gerçekleşmesi için öngörülen hedefleri bütünüyle alt üst edebilirler. Bu bozucu etkilerin önlenmesi ve giderilmesin de, hiç şüphesiz vergi denetimleri ile sağlanmaktadır. Yapılan vergi denetimleri sonucu ortaya

---

<sup>73</sup> A. Şeref Gözübüyük, **T.C.1982 Anayasası**, 6. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2003,s.29



çıkan uyuşmazlıklar, kanunun hukuki kurallar içinde çözümlenmesini sağlamış olacaktır.<sup>74</sup>

### 3.3.4 Sosyal Nedenler

Sosyal devlet devletin sosyal barışı ve sosyal adaleti sağlamak amacıyla sosyal ve ekonomik hayata aktif müdahalesini gerekli ve meşru gören bir anlayıştır.<sup>75</sup> Çağımız devlet anlayışı içerisinde yerleşmiş olan en önemli devlet yapılarından biri sosyal devlet anlayışıdır.<sup>76</sup>

Günümüzde sosyal devlet ya da refah devleti anlayışının bir sonucu olarak, herkesin insan haysiyetine yaraşır bir şekilde yaşamını sürdürebilmesi ilkesi benimsenmiş olmakla birlikte, bu ilkenin bir gereği olarak herkesin belirli bir gelir düzeyine ulaştırılması amaçlanmıştır. Bir başka yönden bakılırsa, gelir dağılımı ile ilgili olan bu sorun üzerinde, vergilerin gerek yapıları ve gerekse uygulamaları nedeniyle büyük etkileri olmaktadır.<sup>77</sup>

Devletin gelir dağılımında adaletin sağlanmasında kullanacağı en önemli araç vergilerdir. Vergilerin sosyal fonksiyonu, verginin gelir dağılımında adaletin sağlanmasında bir araç olarak kullanılmasını ifade eder.<sup>78</sup>

---

<sup>74</sup> LatipaKulmanova, "Vergi Denetiminin Etkinliği (Türkiye Uygulaması)", (**Yüksek Lisans Tezi**, Uludağ Üniversitesi, SBE,2006), s.9

<sup>75</sup> [http://tr.wikipedia.org/wiki/Sosyal\\_Devlet](http://tr.wikipedia.org/wiki/Sosyal_Devlet),(07 Mart 2014)

<sup>76</sup> Nadaroğlu, a.g.e,s. 96

<sup>77</sup> Akdoğan, a.g.e., s. 7

<sup>78</sup> Osman Pehlivan, **Kamu Maliyesi**, Trabzon: Cepleler Matbaacılık, 2001, s. 126

### 3.4 Vergi Denetiminin Özellikleri:

Vergi denetiminin genel olarak hukukilik, yaptırımcı olma, tarafsızlık, hesap denetimini içermesi ve dış denetime tabi tutulması olmak üzere beş özelliği mevcuttur.

#### 3.4.1 Hukuki Bir Denetim Olması:

Bilindiği gibi vergi denetimi, kanunun vermiş olduğu yetkiler doğrultusunda vergi idaresince belirlenen yetkili elemanlar tarafından yapılmaktadır. Nitekim, vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin konulması değiştirilmesi kaldırılması ile ilgili uygulamalar başta anayasa olmak üzere bir dizi kanunla düzenlenmiştir. Anayasamızın vergi ödevi başlığı altında 73. maddesinde bu durum şu şekilde ifade edilmiştir: "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir".<sup>79</sup>

Hukuk devletinin en önemli özelliği; devletin yapmış olduğu her türlü idari eylem veya idari işlemin yasal bir dayanağının olması ve bu yapılan idari eylem veya idari işlemlerin yargı denetimine tabi olmasıdır.<sup>80</sup>Yürürlüğe giren bir verginin gereği gibi uygulanması devletin gücünü ve saygınlığını temsil eder. Başka bir neden olmasa dahi vergi kanunun hiçbir şekilde kuşkuya yer bırakmayacak şekilde uygulanması için denetim gereklidir.

---

<sup>79</sup> Gözübüyük, a.g.e., s.97

<sup>80</sup> Burak Ali Han Tecim, "Kayıtdışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, 2008), s.61-62

### 3.4.2 Yaptırımcı Bir Denetim Olması

Vergi denetiminin en önemli özelliklerinden birisi de yaptırımcı bir niteliğe sahip olmasıdır. Bu özellik aynı zamanda vergi denetiminin hukuki yönünü de ortaya koymaktadır. Şöyle ki; yapılan vergi denetimi esnasında, mükelleflerin öngörmüş olduğu usul ve esaslara uymadığı tespit edilirse, bu usul ve esaslara uymadığı tespit edilen mükellefler, kanunun öngörmüş olduğu cezai işlemlere tabii tutulacaklardır.

Vergi denetimi sırasında, mükellefin ödemesi gerektiğinden az vergi ödemesi veya hiç ödememesi durumun tespit edilmesi halinde, devlet zor alım gücüne dayanarak eksik ödenen veya hiç ödenmeyen vergilerin, gecikme faizi ve cezalarıyla birlikte mükelleften 6183 Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun hükümleri uyarınca cebren tahsiline gidecektir.

### 3.4.3 Hesap Denetimini de İçeren Bir Denetim Olması

Vergi denetimi; hesap denetimini de içeren kapsamlı bir özelliği olduğundan, uygulanışı bakımından bir hesap denetimi özelliği göstermektedir; fakat yapılan her hesap denetimi ise vergi denetimi olmamaktadır.<sup>81</sup>Aslında vergi denetimi hesap denetiminden çok daha kapsamlı olup işletmenin dönem karını etkileyen tüm işlemlerin incelenmesini kapsar. Nitekim, Vergi Usul Kanununun 30. maddesinde vergi matrahının tamamen veya kısmen defter kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak, tespitine imkan bulunmayan hallerde, inceleme elemanına vergi matrahının tayini konusunda geniş yetkiler verilmiştir. Bu nedenle, vergi denetimi hesap denetiminin ötesinde hesapların (kayıtların) dayanağını teşkil eden olayların gerçek olup olmadıkları da araştırılmaktadır. Doğaldır ki,

---

<sup>81</sup> Tecim, a.g.e., s.63

yürütülen vergi denetiminde yaşanan ekonomik şartlar, işletmecilik prensipleri, muhasebe ilkeleri ile ülkenin hukuki ve mali mevzuatına uygunluk da aranmaktadır.

Netice itibariyle vergi denetimi, hesap denetimini de içeren daha kapsamlı bir niteliğe sahip olup sadece ticari karın mali kara dönüşümünü sağlayan bir revizyon değil aynı zamanda bir hukuki denetimdir.<sup>82</sup>

#### **3.4.4 Tarafsız Bir Denetim Olması:**

Vergi denetiminin en önemli özelliklerinden birisi de tarafsızlık özelliğine sahip olmasıdır. Vergi denetimi kamu yönetimince yapılmasına karşın tarafsız olmalı ve denetim yetkisini elinde bulunduranlar tam bir adalet içerisinde hareket etmelidirler. Yani vergi denetiminin amacı sadece hazineye gelir sağlamak olmamalı, hem kamu hem de mükellefe tarafsız davranıp, yasal olmayan bir yöntemle başvurmamalıdır.

Bu anlamda denetim elemanlarının denetim faaliyetlerini yürütürken gerçek hazine yararından ziyade tarafsız davranmaları ve vergiyi doğuran olayın gerçek durumunu ortaya çıkarmaları gerekmektedir. Bu durum mükellefin idarenin lehine olabileceği gibi mükellefin de lehine olabilmektedir. Nitekim vergi yasalarımızda bu yönde düzenlemeler var olup, denetim sonucunda fazladan tarh ve tahsil edildiği anlaşılan verginin mükelleflere iadesi ve terkinin söz konusu olabilmektedir.<sup>83</sup>

---

<sup>82</sup> Tekin ve Çelikkaya, **a.g.e.**, s.47

<sup>83</sup> Tekin ve Çelikkaya, **a.g.e.**, s.46

### 3.4.5 Vergi Kayıp ve Kaçağı İle Kayıt Dışı Ekonomi İlişkisi

Vergisel anlamda kayıt dışı ekonomi, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma içgüdüğü ile vergi idaresinin bilgi alanı dışında bırakılmış olan faaliyetlerin tümü olarak ifade edilebilir.<sup>84</sup>

Hiçbir ülkede sıfırlanamayan, ülkemizde de önemli boyutlara ulaşan ve vergi kayıp ve kaçaklarının nedenleri arasında da gösterilebilen kayıt dışı ekonominin nedenlerini şu şekilde sıralayabiliriz

- Mali ve ekonomik nedenler: Ekonomideki enflasyonist süreç, gelir dağılımındaki adaletsizlik ve vergi adaletinin olmayışı.
- Hukuki nedenler: Yasaların basit ve açık olmaması, sık değişikliğe uğraması, vergi oranlarının yüksek oluşu, istisna ve muafiyetler, üniter yapının bozulması, defter tutma hadleri.
- İdari nedenler: Vergi idaresinin organik yapısı, teknik yapı, personel yapısı ve denetim mekanizması.
- Sosyal nedenler: Vergi ahlakı, mükellef psikolojisi ve tarihsel nedenler
- Siyasal nedenler ve baskı gruplarından kaynaklanan nedenler olarak sıralanabilir.<sup>85</sup>

---

<sup>84</sup>Selahattin Tuncer, "Kayıtdışı Ekonomi İle Mücadelede Yeni Çalışmalar", **Yaklaşım Yayınları**, Sayı:163 (Temmuz 2006), s.16

<sup>85</sup> Tuncer, a.g.e., s.85

### **3.5 Türk Vergi Denetim Sisteminin Sorunları**

Bir devletin üstlendiği görevleri gereği gibi yerine getirebilmesi, çeşitli kaynaklardan elde ettiği finansman gelirlerine bağlıdır. Bu anlamda en sağlıklı finansman geliri vergidir. Daha önce de vurgulandığı gibi vergi, devletin veya devletten vergilendirme yetkisi alan diğer kamu idarelerinin, kamu harcamalarını karşılamak amacıyla kanuna dayanarak ve usulüne uygun olarak, gerçek ve tüzel kişilerden, hukuki cebir altında, karşılıksız olarak ve geri vermemek üzere aldıkları paralardır. Bu gelirin tahsil edilmesi birçok nedene bağlı iken tahsili yolunda karşılaşılan sorunların giderilmesi ve vergi sistemi ve idaresinin yeniden yapılandırılması, ülke ekonomisi, gelir dağılımının adaletleştirilmesi ve birçok sorunun çözülmesinde son derece önemlidir.

Ülkemizde vergi denetiminin yapısından kaynaklanan bazı nedenler ile tahsil edilen vergi gelirlerinin toplanabilir vergi gelirlerinden çok daha az olması vergi denetiminde yaşanan sorunların bir göstergesidir. Bu sorularda vergi denetiminin etkinliğini azaltmaktadır. Aşağıda Türkiye'nin vergi denetiminin etkinliğini azaltan mevcut sorunlar ortaya konmaya çalışılacak ve bu sorunlara yönelik neler yapılması gerektiğinin üzerinde durulacaktır.

#### **3.5.1 Vergi Denetiminde Temel İlke ve Stratejilerin Belirlenmemiş Olması**

Türkiye'de vergi denetiminin temel ilke ve stratejileri belirlenmiş değildir. Vergi kaçağı bulunma riski yüksek olan alanların neler olduğu, coğrafik olarak nerelerde yoğunlaştığı, hedeflenen vergi inceleme oranını ne olduğu, belirlenen alanların mevcut inceleme kapasitesi ile hangi sürede vergi incelmeye tabi tutulabileceği, incelemelerin bölgesel dağılımının ne olacağı, incelemelerin hangi sıklıkta tekrarlanacağı gibi hususlarda

oluşturulmuş ve kamuoyu ile paylaşılan bir vergi denetim stratejisi bulunmamaktadır.

### 3.5.2 Vergi Denetiminin Örgütsel Yapısından Kaynaklanan Sorunlar

Bir ülkede istenildiği kadar vergi adaleti gerçekleştirilsin, vergi gelirlerini arttırmak için vergi sistemlerinin yapısı içerisinde gerekli önlemler alınsın, vergi iadesi iyileşsin, vergi denetimi çok etkili olsun; fakat bunu uygulayacak vergi idaresi sağlam olarak kurulamamışsa vergide başarıya ulaşmak mümkün değildir. Buna rağmen ülkemizde en çok ihmal edilen noktalarda biri de vergi idaresidir.

Çağdaş bir vergi idaresinden bahsedebilmek için bu yapının etkin, hızlı ve adil hizmet üreten bir yapı taşıması gerekmektedir. Bu hizmet yapısı, görevinin gerektirdiği caydırıcılığı ve vatandaşlarla kurulan ilişkide güven ve karşılıklı saygıyı koruyan bir yapı arz etmektedir.<sup>86</sup>

Bu anlamda ülkemizde vergi mekanizmasının temelinde yer alan Maliye Bakanlığı, çok karmaşık ve koordine olması zor bir yapılanma içerisinde. Bakanlığın vergi denetim organizasyonunun birinci kısmı mahalli olan denetimi içermektedir. Esas olarak gelirler bölge müdürlükleri emrinde çalışan vergi denetmenleri mahalli vergi denetimini yapmaktadırlar. Faaliyete geçmeyen bölge müdürlükleri kapsamındaki vergi denetmenleri ise defterdarlıklara bağlı olarak çalışmaktadırlar. Mahalli düzeyde inceleme ve teftiş amacıyla istihdam edilmiş olan vergi denetmenlerinin vergi denetimi kapsamında bile değerlendirilemeyecek lüzumsuz işlerle işgal ettirilmesi bu kurumun verimliliğini yok etmektedir.

---

<sup>86</sup> Bozkır ve Tekin, a.g.e., s.131

Bakanlığın vergi denetim organizasyonunun en önemli bölümünü ise merkezi denetim birimleri oluşturmaktadır. Maliye müfettişleri, gelirler kontrolörleri ve hesap uzmanlarından oluşan üç denetim birimi ülke sathında vergi inceleme yetkisine sahiptir. Ayrıca maliye müfettişleri ve gelirler kontrolörleri iç denetim olarak nitelendirilen teftiş ve soruşturma yetkisine haizdir. Hesap uzmanları ise sadece vergi inceleme yetkisine haizdir. Her üç birimin mensupları da son derece titiz bir şekilde mesleğe alınmakla beraber, uzun ve zor bir eğitim sürecinin sonucunda yeterlik sınavı almaktadırlar.

Vergi incelemesi anlamında tamamen aynı yetkiye sahip olan, mesleğe alınış, çalışma sistem ve esasları özlük hakları bakımından hiçbir farklılığı bulunmayan bu üç kurulun farklı çatılarda değişik isimlerle görev yapmaları vergi inceleme organizasyonunu bozmakta, kaynak israfı yaratmakta ve kurullar arası çekişmeler nedeni ile devlet zarar görebilmektedir.<sup>87</sup>

### **3.5.3 Vergi Denetiminde Planlama ve Koordinasyon Eksikliği Sorunu**

Vergi idaresi bünyesinde çalışan vergi inceleme elemanları, merkez ve taşrada örgütlenmişlerdir. Merkezde ve taşrada örgütlenmiş inceleme elemanlarının gösterecekleri yıllık faaliyetlerinin planlanmasına ve koordinasyonuna ilişkin vergi idaresinde sistematik olarak hazırlanmış denetim stratejisi ve politikasına ilişkin bir çalışma, saptanmış ilkeler ve yayımlanmış yönergeler bulunmamaktadır. Bu eksiklik, her birimin bizzat kendisi tarafından hazırlanan yıllık planları ile bir ölçüde giderilmeye çalışılmıştır. Ancak vergi yönetiminin en etkili yönetim aracı olan vergi incelemesini planlama ve koordine etme konusunda yeterli titizliği gösterememiştir. Bu nedenle, her birimin diğer birimlerle gerekli

---

<sup>87</sup> Acar, a.g.e., s.179



koordinasyonu sağlamaksızın müstakil hareket etmeleri bir çok sorunu da beraberinde getirmektedir.<sup>88</sup>

#### **3.5.4 Vergi Denetim Elemanlarının Dış Etkilere Maruz Kalmaları:**

Vergi denetiminin en önemli prensiplerinden biri objektif olmasıdır. Bu durum, vergi denetim birimlerinin dış müdahalelerden etkilenmemesi, vergi uygulamasında hem mükellefin hem de gelir idaresinin haklarını koruyacak şekilde tarafsız olmasını ifade etmektedir. Yani, denetim elemanları hazinenin menfaati kadar mükelleflerin haklarını da korumak durumundadır. Ancak ülkemizde, vergi denetim birimleri yeterince objektif bir yapıya kavuşturulamamıştır.<sup>89</sup>

Türkiye'de vergi denetimi Maliye Bakanlığına bağlı merkez ve taşra teşkilatında görev yapan denetim birimleri tarafından gerçekleştirilmektedir. Maliye Bakanlığı hem siyasi hem de idari statüsü olan bir makamdır. İdari olarak devletin vergi ve benzeri alacaklarının tahsiline ilişkin işlemlerin yürütülmesinden sorumludur. Ancak, Maliye Bakanı olması milletvekili nedeniyle bir siyasi kimliğe sahip olarak halk tarafından seçilen bir kişidir. Dolayısıyla vergi alacağının tahsiline ilişkin işlemlerin yapılması sırasında, Bakanın siyasi kimliğinden etkilenme söz konusu olabilmektedir. Nitekim uygulamada bu yönden yapılan eleştiriler dikkat çekmektedir.

Bu bağlamda, üzerinde durulması gereken önemli bir husus da şudur: Vergilendirme işleminin usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığının denetlenmesi amacı ile oluşturulan denetim birimleri, idari örgüt olarak Maliye Bakanlığına bağlı olarak çalışmaktadırlar. Örneğin, Maliye Bakanı bu denetim elemanlarına doğrudan emir ve talimat verebilir. Her ne kadar

---

<sup>88</sup>Ender Bozkır ve Selçuk Tekin, "Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması", **Yaklaşım Yayınları**, Sayı:128 (Ağustos 2003), s.131-132.

<sup>89</sup> Sarılı, **a.g.e.**, s.125

kanunlar hazırlanırken Maliye Bakanının hukuk dışı emir ve talimat vermeyeceği düşünülmüş olsa da, uygulamada aksine bir fiilin olmayacağını iddia etmek oldukça zordur. Uygulamadaki kişisel tecrübelerde de bilinmektedir ki; Maliye Bakanlığı ile bu konuda hem fikir olmayan denetim elemanlarının- özellikle de taşra teşkilatında çalışma denetim elemanları- cezalandırma saikiyle başka yerlere tayinleri yapılabilmektedir.

Vergi denetimi, ciddi riskler içeren, üstün moral değerlere ihtiyacı olan ve kararlılık isteyen bir iştir. Denetim elemanının düzenleyeceği rapora göre mükelleften zamanında ödemediği vergileri ödemesi istenmektedir. Dünyanın her yerinde vergiye karşı direnç vardır ve vergi incelemesi mükellef açısından tatsız bir olaydır. Böylesine bir atmosferde, zaman zaman mükellefler tarafından denetim elemanına yönelik olarak; taciz, tehdit ve politik baskılardan, uygunsuz ve gayri kanuni tekliflere kadar denetimi engelleyici birçok yola başvurulmaktadır. Denetim elemanlarının bütün bu olumsuzluklara direnerek, kanunların kendisine verdiği yetkiyle kendinden beklenenleri gerçekleştirebilmesi için, devletin denetim elemanına dış etkilere maruz kalmayacak şekilde koruması gerekmektedir. Buna karşın vergi denetim elemanlarının, özellikle taşrada görev yapanların, dış etkilere karşı, incelemelerinde tarafsız ve objektif davranmalarını sağlayacak, yeterli güvenceye sahip olduklarını söylemek mümkün değildir.<sup>90</sup>

### **3.5.5 Vergi Denetim Birimleri Arasındaki Yetki Sınırlarının Belirsizliği**

Türkiye'de vergi inceleme birimleri arasında işbölümü ve uzmanlaşma esaslarını gözeten bir yetki belirlemesi yapılmamış olduğundan, inceleme yetkisi konusunda herhangi bir farklılaşma bulunmamaktadır. Mevcut haliyle vergi inceleme birimleri; mükellef büyüklükleri, sektörel farklılıklar veya kaçakçılık suçları gibi konularda uzmanlaşmaya dayalı yetki ve görev

---

<sup>90</sup> Organ, a.g.e., s.157-158

ayrımına değil, bölge veya ülke düzeyinde inceleme yapabilmeyi esas alan bir yetki ve görev dağılımına sahiptir. Bu durum, tüm inceleme birimlerini görev alanları dahilindeki bütün işletmeleri ve faaliyetleri inceleyebilmeleri anlamına gelmektedir. Her ne kadar belli bir büyüklüğün üzerindeki vergi iadesi incelemeleri ile bazı vergi incelemelerinin merkezi denetim elemanlarınca yapılması konularında i düzenlemeler bulunsa da, merkezi denetim elemanı sayısının yeterli olmaması nedeniyle, bu türden incelemeler, vergi denetmenlerince de yürütülmektedir.

Diğer taraftan denetim birimleri açısından "merkezi" ve "yerel" ayrımının yapılması, vergi incelenmesinde iş bölümü ve uzmanlık bakımından oluşma bir farklılaşmayı değil, bu birimlerin merkez ve taşra rgt içinde bulunmasını ifade etmektedir. Zira incelenecek vergi mükellefleri açısından "merkezi yada yerel vergi mükellefi" diye bir ayrım yapılması mantıklı değildir.

Gelişmiş bazı ülkelerde bu kriterler arasında işletme büyüklükleri, vergi türleri, sektörel farklılıklar ve vergi kaçakçılığı konularının yer aldığı görülmekte olmasına karşın ülkemiz açısından temel ayrım; inceleme elemanının il, bölge ya da ülke düzeyinde inceleme yapabilme yetkisine sahip olması şeklindeydir. Ülkemizde, vergi inceleme birimlerinde sektörel farklılıklar ve işletme büyüklükleri bakımından iş bölümü ve uzmanlaşmaya gidilmemiş olması da incelemenin etkinliğini azaltmaktan bir başka yndr. Mükellefin faaliyet gösterdiği sektör ya da işletme büyüklüğü ne olursa olsun, aynı denetim elemanınca incelenebilmesi, uzmanlaşmayı etkilemekte, her bir faaliyet konusu için inceleme öncesi ön araştırma yapılması sonucu incelemenin süresi uzamakta ve raporların düzenlenmesi sırasında standart oluşturma imkanı azalmaktadır.

### 3.5.6 Denetim Elemanı Erozyonu

Bir ülkede vergi kayıp ve kaçaklarını en aza indirmek ve istenilen bir noktaya getirmek, daha iyi çalışan güçlü bir vergi idaresi ve etkin bir vergi denetimi yapısının oluşturulmasına bağlıdır. Vergi kayıp ve kaçaklarını engelleyecek temel unsur ise denetim gücüdür. Bu noktada denetim elemanlarının önemi tartışılmazdır.

Maliye Bakanlığı denetim elemanları gerçekten oldukça zor ve meşakkatli bir eğitim sürecinden geçmektedirler. Yapılan yeterlilik sınavlıları, kamudaki diğer sınavlardan çok farklıdır. Denetim elemanlarının mesleğe alınması ve stajyerlik döneminde geçirdikleri zorlu ve sıkıntılı süreç; stajyerlik kalktıktan sonraki görev sürecinde de yılın belirli dönemlerinde turneye çıkma aileden ayrı yaşama gibi olumsuzluklar olarak devam etmektedir.

Özellikle, 1989 yılında yürürlüğe giren 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun, merkez denetim birimlerinden istifa yoluyla ayrılanların sayısı bir hayli artmıştır. Daha iyi imkanlara sahip olmak; ya özel sektörde üst düzey yönetici ya da Yeminli Mali Müşavir olarak çalışmak amacıyla denetim birimlerinden son yıllarda yoğun bir şekilde ayrılmalar olmuştur.

Devletin, nitelikli elemanları istihdam edememe şeklinde ortaya çıkan bu sorunu iki sebepten ötürü çözmesi gerekmektedir. Bunlardan iki, vergi denetiminde etkinliği sağlamak için nitelikli eleman çalıştırma zorunluluğudur. İkincisi ise, özellikle Hesap Uzmanları ve Maliye Müfettişlerinin Türkiye'deki özel konumu ile ilgilidir. Çünkü, gerek HUK gerekse MTK, kamunun ihtiyaç

duyduğu iyi yetişmiş, idealist, bilgili, görgülü ve çalışma performansı yüksek üst düzey yönetici ihtiyacını karşılayan bir "okul" durumundadır.<sup>91</sup>

Örnek olarak Hesap Uzmanları Kurulu'nun 1987 - 2009 yılları arasındaki kadro hareketlerini inceleyelim.

Hesap Uzmanları Kurulunun 1987 - 2009 yılları arasındaki kadro hareketleri yukarıdaki tabloda gösterilmiştir. Tablo 7'den de görüldüğü üzere dönemin başlangıç yılı olan 1987'de toplam kadro sayısı 788 iken, 1992'de 700'e, 1993 yılında ise 650'ye indiği; 1998 yılı itibarıyla bu sayının 1150'ye yükseldiğini görmekteyiz. Aslında kadro hareketlerinde ilginç olan nokta, dönem başlangıç yılı olan 1987 yılında mevcut kadroların %58'i boşken, kadro sayısının azalmaya başladığı 1993 yılında boş kadro sayısı %42'ye ulaşmış, 1997 yılında toplam kadro sayısı 650 iken mevcut kadronun %58'i boştur. 1998 yılına geldiğinde ise mevcut kadro sayısı artarak 1550'ye ulaşmış ancak boş kadro oranı %75'lere kadar yükselmiştir. Dikkat edilirse, 1998-2009 yılları arasında HUK ayrılma sayısında en büyük belirleyici neden, istifadır. HUK'dan istifa edenler ya da nakil yoluyla ayrılanlar 3568 sayılı kanunla kendilerine verilen hakkı kullanarak özel sektörde çok daha yüksek ücretlerle yeminli mali müşavirlik yapmaktadırlar.

### **3.5.7 Vergi Denetim Birimlerinin Performans Ölçümü ve Denetiminin Yapılmaması**

Vergi denetim birimlerinin hedeflerine ulaşp ulaşmadıklarının kamuoyunun bilgisi dışında kalması nedeniyle söz konusu birimlerin vergi denetimi konusunda ilave gayret gösterme isteklerini ortadan kaldırmakta, diğer yandan, başarılı vergi inceleme elemanlarının motivasyonlarını köreltmekte ve bunların sonucunda da vergi denetiminde etkinlik ve

---

<sup>91</sup> Sarılı, a.g.e., s.124

verimliliğin sağlanması mümkün olamamaktadır. Bu bakımdan vergi denetim birimlerinin faaliyetlerinin kamuoyunun denetime açılması büyük önem kazanmaktadır. Bu suretle, kamuoyuna karşı bir anlamda hesap verme durumunda kalacak olan söz konusu birimin faaliyetlerini daha disiplinli, plan ve program dahilinde yürütülmesi suretiyle etkinlik ve verimliliğin artırılması sağlanacaktır. Bu bakımdan, her dönemin başında da bu hedeflere ulaşmada ne derece başarı gösterildiği, mükellef bazına inilmeksizin, ana hatlarıyla kamuoyunun bilgisine sunulmalıdır.<sup>92</sup>

Aslında Maliye Bakanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatına bağlı olarak görev yapan vergi denetim elemanlarının yükselmeleri mesleki kariyerlerindeki performans değerlendirmesine göre yapılmalıdır. Performans değerlendirmesinin yapılamaması vergi denetim elemanlarının çalışma şevklerini olumsuz yönde etkileyebilmektedir.

### **3.5.8 Vergi Denetiminde Bilgi Elde Edilmesinde Kullanılan Teknolojilerin İstenilen Düzeyde Olmaması**

Bir ülke en mükemmel vergi idaresi ve vergi kanunlarına sahip olsa bile nitelik ve deneyim sahibi personele sahip olmadığı sürece vergi uygulama ve denetimlerinde başarılı sonuçlara ulaşması mümkün değildir.

Vergi denetiminin tam ve etkili bir biçimde gerçekleşmesi için, denetim yapan ya da bu tür denetimle de görevli bulunan personelin hem rahat çalışma koşullarına sahip olması hem de en iyi düzeyde teknolojinin sunduğu imkanlardan yararlanması gerekmektedir.<sup>93</sup>

---

<sup>92</sup> Organ, a.g.e., s.165.

<sup>93</sup> Necdet Gökmen ve H. Abdullah Güleç. "Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Nasıl Sağlanır?", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:238, Haziran2001,s.39

Türkiye'de vergi kaybının tamamen azaltılması ya da önlenmesi ancak vergi denetiminin etkin şekilde yapılması ile mümkündür. Vergi denetiminde istenilen verimin ve etkinliğin sağlanabilmesi, denetimin mümkün olan en kısa sürede yapılmasına bağlıdır. Vergi incelemesinin en kısa sürede sonlandırılması ise bilgisayar teknolojilerinden yararlanma ile mümkündür. Nitekim teknolojinin verdiği imkanlardan yararlanmak adına ülkemizde de Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) ve HUK'un ortaklaşa olarak yürüttüğü "Bilgisayarlı Destek Denetim Projesi (BİDDEP)" hayata geçirilmiştir.

Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi ve vergi denetiminde etkinliğin artırılması amacıyla yönelik olarak, ülkemizde bu proje haricinde geçmişte bilgisayar destekli birçok proje ve çalışma devreye sokulmuştur. Bu proje ve çalışmalar yoluyla mükelleflerin daha yakından izlenebilmesi, mükellefiyete ilişkin işlemlerin daha kolay görülmesi ve mükelleflere ait bilgilerin depolanarak gerekli birimlere ulaştırılması amaçlanmıştır. Bu proje ve çalışmalara ait aşağıdaki şu örnekleri verebiliriz:

- Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP, VEDOP-2),
- Nakil Vasıtaları Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (MOTOP),
- Vergi Dairesi İzleme Sistemi (VEDİS),
- Elektronik Banka Tahsilatları Projesi (e-VDO),
- e-Beyanname Uygulaması,
- Veri Ambarı (VERİA) Çalışmaları,
- Vergi Denetmeleri Otomasyon Sistemi (VEDOS),
- Elektronik Muhasebe Kayıtları Arşivi Sistemi (EMKAS),

- Vergi Kimlik Numarası Uygulaması.<sup>94</sup>

Aslında ülkemizde bilgi ve teknolojiden çeşitli şekillerde kaynaklardan yararlanılmış olsa da, bazı vergi dairelerindeki bilgi işlem teknolojilerinin bugünkü durumuna bakıldığında görülüyor ki, büyük şehirler ve bazı diğer iller dışında tam bir bilgi işlem ağına geçilmiş değildir. Bilgi işlem yapısının var olduğu illerde de donanım eksiklikleri bulunmaktadır. Bu durum, her yıl artan mükellef sayısını ve onların sorumlu oldukları birden çok türdeki vergi işlemlerinin takibini zorlaştırmaktadır. Ayrıca mükellefler sadece birden fazla vergi türüyle değil, farklı yerlerdeki vergi daireleriyle de ilişki içindedir. Bu birimler arasındaki koordinasyonun etkin bir şekilde sağlanamaması vergi işlemlerinin yerine getirilmesini güçleştirmekte veya eksik olarak gerçekleştirilmesine neden olmaktadır.

Mükelleflerin bilgi işlem teknolojisiyle tam bir kontrol altına alınamaması, kötü niyetli kişilerin durumu suistimal edip vergi kaçırmasına sebep olabilmektedir. Çünkü otomasyon sisteminde yer almayan bir bilgi kolaylıkla silinebilmekte veya değişikliğe uğratılabilmektedir. Ayrıca denetim elemanları da otomasyon sistemine geçirilmemiş bir bilgiyi gözden kaçırabilmekte ve mükellef hiç suçu yokken vergi kaçırmış gibi görünebilmektedir. Bu nedenle bilgi işlem yapısı sadece işlemler açısından değil, etkin ve verimli bir vergi denetimi için de önemlidir.<sup>95</sup>

---

<sup>94</sup> Organ, **a.g.e.**, s.167

<sup>95</sup> Can Doğan ve Tuncay Kapusuzoğlu, "Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler", "**Vergi Dünyası Dergisi**", Sayı:283 (Mart 2005), s.33



### 3.5.9 Uzlaşma Müessesesinin Varlığı

Vergi hukukumuzda 1963 yılında giren uzlaşma, mükellef ve vergi sorumlusu ile vergi idaresi arasındaki uyuşmazlıkları yargıya intikal ettirilmeden idare safhasında gidermeye ilişkin bir yoldur.<sup>96</sup>

Genel olarak uzlaşma ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi cezalarının miktarının vergi idaresi ile mükellef/vergi sorumlusu arasındaki pazarlık suretiyle belirlenmesidir.

Vergiyi hiç tahsil etmemektense belirli indirimler yapmak suretiyle verginin ödenmesini sağlamak amacıyla, yürürlüğe girmiş olan bu müessese, ne yazık ki günümüzde ilk çıkarılış amacından saparak kanuni bir af haline dönüşmüştür.

### 3.5.10 Vergi Denetim Elemanları Sayısının Yetersizliği Nedeniyle Vergi Mükelleflerinin Denetlenme Oranının Düşük Olması

Vergi Denetimi alanında başarı sağlamanın en önde gelen nedenlerinden biri de, gerekli niteliklere sahip vergi inceleme elemanlarının bulunmasıdır.

### 3.5.11 Vergi Mevzuatından Kaynaklanan Sorunlar

Vergi sistemimizde vergi denetiminin etkinliğini azaltan en büyük nedenlerden biri de vergilerin kapsamının ve birçok hükümlerinin sık sık değişime uğraması ya da yeni yasaların yürürlüğe konmasıdır. Aslında bu durum hem mükellef hem de idare açısından bir ek yük oluşturmaktadır.

---

<sup>96</sup> Güneş Çetin, "Türkiye'de Vergi Aflarının Vergilemede Etkinlik ve Adalet Üzerindeki Etkileri", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi SBE, 2005), s.17

Vergi mevzuatında yasalarla ilgili herhangi bir değişiklik yapıldığında, eğer mükellefler vergi kanunlarının karmaşık bir hale geldiği düşüncesine kapılırlarsa, mükellefler bilerek ya da bilmeyerek vergi kaybına neden olup kendilerinin kanun karşısında suçlu duruma düşmelerine sebebiyet verebilirler<sup>97</sup>.

Vergi kanunlarında sık sık değişiklik yapılması, bir taraftan vergi mevzuatını karmaşık hale getirerek girişimcilerin vergi planı yapmalarını güçleştirmekte, diğer taraftan, aynı tutarda gelir elde eden mükellefler nezdinden, gelirlerin farklı gelir unsurlarından oluşması nedeniyle farklı vergileme yapılarak adaletsizliğe yol açmaktadır. Bu da mükelleflerin vergilerini ödemesini engelleyerek vergi kaçakçılığı oranını arttırmaktadır. Özellikle mükelleflerin yeni vergiye henüz adapte olamadıkları ve idarenin de denetim için yeterince zaman ayırmadığı bu dönemlerde vergi kaçakçılığı eğilimi artmaktadır.<sup>98</sup>

Bu nedenlerden ötürü, vergi kanunlarının sade olması ve sürekli olarak değişiklik yapılmaması halinde; gerek mükellefler gerekse diğer uygulayıcılar için mevzuat daha anlaşılır hale gelecek, vergi mevzuatında boşluk olmayacaktır. Bu şekilde mükellefler vergiye daha sağlıklı uyum sağlayacak ve vergi suçları azalacaktır.<sup>99</sup>

### **3.5.12 Vergi Bilincinin Düşük Bir Seviyede Olması:**

Meşru bir vergi sistemi için anayasal hükümlere ve kapsamlı yasal düzenlemelere sahip olmak, toplumun inancı için yeterli olmamaktadır. Devletin sadece vergileri toplaması değil, toplanan kaynağın nasıl

---

<sup>98</sup> Aydın, **a.g.e.**, s.129

<sup>99</sup> Kumluca, **a.g.e.**, s. 180

kullanıldığı mükellef açısından önemli bir husustur. Özellikle, mevzuatla yaratılan dengesizlikler yanında vergi adaletsizliği ve harcama disiplinsizliği, sistemin meşruiyetini zedelemekte; giderek yaygınlaşan vergi direnci, toplum vicdanında aklanmakta; devletin yaptırımları ise daha çok etkisizleşmektedir.<sup>100</sup>

Bir ülkede vergi bilinci yerleştirilmediği sürece ne kadar etkin denetim yapılırsa yapılsın vergi toplamada başarı sağlanamayacağı bir gerçektir. Bu nedenle vergi sisteminin başarısı için toplumun inancı ve desteği zorunludur. Devlet vatandaşına haklı dürüst ve açık olarak davransın ki toplumun gücünü kazansın.

Tüm bunlarla birlikte vergi bilinci toplumdaki ahlaki ve sosyal değişimlerden etkilenen bir yapıdadır. Toplumdaki bireylerin devletten memnuniyetsizlikleri, mükelleflerin vergi yükünün adil dağıtıldığına inanmaması, vergi gelirlerinin kamu hizmetleri için harcanmaması, Vergi İdaresine ve Yargısına güven duyulmaması, bireylerin vergi kaçırmayı ahlaki bir yanlış olarak görmemesi, mükelleflerin vergiyi kendilerine bir yük olarak görmeleri ve buna karşı direnç göstermeleri, vergi denetiminin etkinliğini azaltmaktadır<sup>101</sup>. Ülkemizde de vergi bilincinin düşük seviyelerdedir Bu nedenle yukarda saydığımız nedenler tersine çevrilip ülkede vergi ödemeyi geliştirici nitelikte eğitimler verilmezse; mükelleflerin vergi kaçırma eğilimleri devam edecek, dolayısıyla ülkemizde vergi kayıp ve kaçak oranları hep yüksek seviyelerde devam edecektir.

---

<sup>100</sup>Üyümez, **a.g.e.**, s.344

<sup>101</sup>Kumluca, **a.g.e.**, s .94

### 3.5.13 Vergi Afları

Vergi affı; vergi ödeme yükümlüğünde olan bireylerin ,yükümlülüklerini yerine getirmemesi sonucu biriken vergi borçlarının ,bir kısmının ya da tamamının silinmesidir.

Bu aflar vergi mükelleflerine çeşitli yararlar sağlamaktadır. Birincisi vergi aflarıyla mükelleflere belli bir af bedelini ödeyerek affa katılıp beyanlarını gözden geçirme hakkı verilmektedir. İkinci olarak yine belli bir bedel karşılığında belli yıllara ilişkin denetimden kurtulma hakkı verilmektedir. Üçüncüsü ise vergi mükelleflerinin cezai kovuşturmalarıyla ilgili afların çıkartılmasıdır.<sup>102</sup>

Vergi suçu işleyen mükellefler için ise ilerde nasıl olsa af çıkarılır umudu olduğundan, bu durum mükellefleri vergi kaçırmaya yöneltmiştir. Bu nedenle sık sık vergi affı çıkarılmamalıdır.<sup>103</sup>

## 3.6 Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemek İçin Vergi Denetiminin Etkinliğinin Arttırılmasına Yönelik Çeşitli Öneriler

### 3.6.1 Kayıtdışı Ekonominin Varlığı Mümkün Olduğunca Azaltılmalıdır

Ülkemizde vergi kayıp ve kaçaklarını önlemeye yönelik ilk alınacak tedbir kayıt dışı ekonominin varlığının bir nebze de olsa ortadan kaldırılmasıdır. Vergi kayıp ve kaçağı ile ilgili Türkiye'nin en büyük sorunu kayıtdışı ekonomidir. Beyan esasının işlendiği ülkemiz vergi sisteminde, mükellef tarafından verilen bildirimler üzerinden verginin tarh, tahakkuk ve tahsil edilmesi sürecinde belirleyici olan en önemli nokta mükellefin

---

<sup>102</sup> Cemali Eker, "Türkiye'de Vergi Aflarının Sosyal ve Ekonomik Etkileri", (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi SBE, 2006), s.2

<sup>103</sup> Biçer, a.g.e., s.62

beyanıdır. Daha önce de belirttiğimiz üzere beyan esası, mükellef ile gelir idaresi (devlet) arasındaki güvene dayalı yazılı olmayan bir mutabakattır. Beyan esası vergi kaçırma açısından bir risk taşıdığından, vergi kayıp ve kaçaklarını dolayısıyla da kayıt dışı ekonomiyi beslemektedir. Bu nedenle, iyi bir denetim sistemiyle desteklenmeyen beyan esasına dayalı bir vergi sistemi başarılı olamamaktadır. Kayıt dışı ekonominin varlığı vergi denetiminin etkinliğini büyük ölçüde azaltmaktadır.

Tüm bu nedenlerden dolayı, ülkemizde de kayıt dışı ekonomiyi önleyici tedbirler alınmalıdır. Bu nedenle öncelikle bir stratejik eylem planı hazırlanmalıdır. Bu stratejik eylem planının niteliği mücadelede, hangi önlemlerin ne zaman ve ne şekilde uygulamaya sokulacağını önceden ortaya koyan nitelik arz etmelidir. Kayıt dışı ekonomiyi oluşturan ve kişileri kayıtdışı ekonomik faaliyete yönelten unsurların tespit edilip, ortadan kaldırılmaya çalışılması gerekmektedir. Bu stratejik eylem planı kısa vadeyi değil, orta ve uzun vadeyi hedefleyen yapısal değişiklikler oluşturmayı amaç edinmelidir.

Kayıt dışı ekonomiyi önlemek kısa vadede çözülebilecek bir sorun değildir. Ülkemiz gerçekleri açısından, kayıt dışılığa yol açan pek çok faktörün ortadan kaldırılması mücadelenin belirli bir vadeye yayılarak yürütülmesine bağlıdır. Özellikle kayıt dışı ekonomiye yol açan kronik sorunların kısa bir zaman sürecinde ve sadece yasal düzenlemelerle çözümlenebilmesi zordur. Bu nedenle de vergi kayıp ve kaçaklarının en önemli nedenini oluşturan kayıt dışı ekonominin oranının düşürülebilmesi, uygulanacak politikanın kararlı bir şekilde yapılması ve uzun vadeyi hedefleyen yapısal içeriklerden oluşması gerekmektedir. Ayrıca bu noktada toplumsal birlik ve eşgüdümün sağlanması ayrı bir rol teşkil etmektedir. Ayrıca vergi kayıp ve kaçaklarını yaratan kayıtdışı ekonomiyi önleyecek politikalar izlenirken, ekonomiden sorumlu belli başlı kurum ya da kuruluşlara

yüklenilmemeli, diğer ekonomik birimlerinde katkı sağlaması gerekmektedir.<sup>104</sup>

### **3.6.2 Vergi İdaresinin Durumu Düzeltilmeli ve Vergi Denetiminin Yeterliliğini Arttırmak İçin Çalışmalara Ağırlık Verilmelidir**

Tüm bunlarla birlikte aralarında vergi kayıp ve kaçakları etkin bir denetimle desteklenmezse yine başarı sağlanamayacaktır. Türkiye'de etkin bir denetim yapılamayışının en önemli nedeni alt yapının yetersiz olmasından kaynaklanmaktadır. Daha öncede belirttiğimiz üzere ülkemiz merkezi denetim elemanlarından olan Maliye Müfettişleri ve Hesap Uzmanları Maliye Bakanlığı bünyesinde, Gelirler Kontrollörleri ve Vergi Denetmenleri Gelir İdaresi Başkanlığının bünyesinde yer almaktadır. Bu denetim birimlerinin farklı birimlere ve makamlara bağlı olması, çok başlılığa sebebiyet vermektedir. Her ne kadar 5345 sayılı kanun ile düzenleme yapılmışsa da yine de çok başlılık ortadan kalkmamıştır. Bu çok başlılık vergi denetiminin etkinliğini ve verimliliğinin ortadan kaldırmaktadır ve vergi kayıp ve kaçığını desteklemektedir.

Ayrıca, vergi denetimi tüm gelişmiş ülkelerde olduğu gibi, çok ayrı ve uzmanlık gerektiren bir iştir. Ancak günümüzde, HUK dışındaki tüm vergi inceleme yetkisine sahip birimler, idari denetim (teftiş, tahkikat v.b.) ile vergi denetimini bir arada yapmaya çalışmaktadırlar. Her konuda uzmanlaşmak hiç şüphesiz çok fazla istenen bir şeydir. Ancak hiç birbirine benzemeyen vergi denetimi işi ile idari işlerin aynı birimde bulunması, vergi denetiminde etkinlik sorununun temelini oluşturmaktadır. Vergi denetiminde kullanılan mevzuat, vergi ile ilgili mevzuat, idari denetimde kullanılan mevzuat, vergi mevzuatı dışında kalan mevzuattır. Vergi denetiminde esas olarak mükelleflerin faaliyetleri, idari denetimde idarenin ya da memurun işlemleri

---

üzerinde çalışılır. Birbirine hiç benzemeyen ancak çok sınırlı konularda kesişen bu iki ayrı mesleğin aynı kişide birleştirilmesi beraberinde ciddi sıkıntılar yaratmaktadır.<sup>105</sup>Bu nedenle iç ve dış denetim birbirinden ayrılmalıdır. Böylelikle denetim elemanlarının bir taraftan idarenin işleyişinde ortaya çıkan sorunların çözümünü ve belirlenen kurumsal hedeflere ulaşılmasını sağlayıcı iç denetim faaliyetinde bulunulurken, diğer taraftan çok daha farklı alanlarda yoğunlaşmaları gerektiren vergi incelemelerini yürütmeleri önlenecek, gerek iç denetimde gerekse dış denetimde uzmanlaşma sağlanacaktır. Bu şekilde de vergi denetiminde etkinlik sağlanacaktır.<sup>106</sup>

---

<sup>105</sup>Organ, **a.g.e.**, s.152

<sup>106</sup> Vergi Denetmenleri Derneği, **a.g.e.**,s.104

## SONUÇ

Toplum hayatı incelendiğinde, sosyal bir varlık olan insanın bir arada yaşamaya başlamasından itibaren, vergi kavramına ihtiyaç duyulduğu görülmektedir. Toplum içerisinde yaşayan insanların gün geçtikçe ihtiyaçları artmış ve artık devlet haline gelen toplumlar vergi kavramını daha çok hayatlarına yerleştirmişlerdir.

Kamu harcamalarını karşılamak (finanse etmek) için devletlerin başvurmuş olduğu en önemli yöntem vergi gelirleridir. Devletlerin günbegün yaşanan gelişmelere paralel olarak, ülkesi ve milleti için yapmış olduğu harcamalar (cari, yatırım, transfer) sürekli artmakta ve karmaşıklaşmaktadır. Yapılan bu harcamalara bir şekilde finansman kaynağı yaratılmadığıdır. Bu harcamalara en sağlıklı finansman yöntemi ise "vergi"dir. Devlet vergiyi, kişi ve kurumlarda ileriye dönük bir takım sosyal ve ekonomik hedeflerini gerçekleştirmek için alarak finansman kaynağı olarak kullanmaktadır.

Günümüzde artık, gelişmiş ve çağdaş ekonomik politikaları izleyen hemen her devlet beyan esası sistemine dayalı bir vergi sistemini takip etmektedir. Modern devletlerin esas almış olduğu bu sistem, mükellef ve vergi idaresi arasındaki güven uyumuna bağlıdır. Ancak kimi zaman mükellefler vergi ödemeyi kendilerine bir yük olarak görmektedirler. Bu nedenle, ödenecek vergi mükellefin kendisi tarafında bizzat beyan edileceğinden, mükellef kimi zaman vergiyi az ödemek isteyebilir; bu durum da vergi kayıp ve kaçığının zeminini oluşturur. İşte bu noktada verginin denetimi, beyan edilecek verginin doğruluğunun tespiti ile kendini gösterir. "Denetim" kelime olarak mükellefte ürkütücü bir etki yaratsa da, özellikle beyan esasına dayalı vergi sistemlerinde mükellef ile idare arasındaki ilişkinin yaratılması açısından çok önemlidir.

Birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de vergi alanında beyan sistemi esas alınmıştır. Vergi denetiminin ilk amacı ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespit edilmesi ve sağlanmasıdır. Vergi denetimi ile vergiyi



ödeyen ve ödemeyen mükellef ayrımı ortaya çıkar, bu şekilde de vergide eşitlik ve adalet sağlanmış olmaktadır. Aslında vergi denetimi beyan esasının doğal bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Çünkü mükellefler her zaman bilerek yada isteyerek gerçeğe aykırı beyanda bulunmamaktadırlar. 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. Çünkü bazı mükellefler vergi kanunlarını yeterince anlayamadıklarından, vergi kaybı yaratmak istememektedirler.

Ülkemizde vergi denetim faaliyetleri, Maliye Bakanlığı'na bağlı merkez ve taşra örgütü denetim birimleri aracılığı ile yürütülmektedir. Vergi idaresinin vergi denetimi ile ilgili tüm hedef ve amaçlarına ulaşabilmesi öncelikle, temel bir strateji ve plan belirlemesini gerektirir. Bununla birlikte, vergi denetiminin ilerde oluşabilecek vergi kayıp kaçacağını tespit edici yönü de bulunmaktadır.

Bilindiği üzere, vergi kayıp ve kaçığının en önemli nedenlerinden biri de kayıt dışı ekonomidir. Kayıt dışı ekonomi, vergi kayıp ve kaçak oranını arttırıcı bir etkidir. Ancak denetimlerin sıklaştırılması ve denetim sırasında çıkan sorunlara kısa bir süre içerisinde çözüm bulunması mükellefin vergi idaresine olan güveni arttıracaktır. Daha öncede belirtildiği üzere vergide beyan esasının temel alındığı ülkemizde, idare ve mükellef arasındaki güven ilişkisi çok önemlidir. Mükelleflerin yaklaşık %93,75'i idare ile arasında güven ilişkisinin sağlanmadığını düşünmekte ve %83,75 'i aradaki güven ilişkisi sağlandığında denetimlerin etkinliğinin artacağını savunmaktadırlar. Ayrıca sıkça denetlendiğinin farkında olan mükellef, vergilerini daha doğru beyan edecek, böylelikle vergi kaybı azalacaktır. Dolayısıyla, bu şekilde de vergi kayıp ve kaçığının en büyük nedeni olan kayıt dışı ekonomi azalacak ve bu da bütçe açıklarını azaltıcı bir etken olacaktır. 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. Kayıt dışı

ekonominin yanında vergi oranlarının yüksek olması da mükellefi vergi kaçırmaya iten en büyük faktörlerden biridir. Mükelleflerin %82,50'sinin ülkemizde vergi oranlarının yüksek olduğunu belirterek, vergi oranlarının yeniden düzenlemesi taraftardır. Aslında bu noktada mükellef ve vergi idaresi arasındaki iş birliği de önemli kazanmaktadır. Mükelleflerin yaklaşık %78.75'i, vergi idaresi ile belirli bir plan ve koordinasyon dahilinde çalışmanın vergi kayıp ve kaçaklarını önleyici bir etkide bulunabileceği düşüncesine sahiptirler.

Ülkemiz vergi denetim elemanlarının nitelikleri açısından çok gelişmiş olduğu bir gerçektir. Ancak halen vergi denetim birimleri arasındaki çok başlılık devam etmektedir. Her ne kadar 5345 sayılı Kanun ile vergi idaresinde değişiklik yapılmış olsa da, sorun halen devam etmektedir. Bu şekilde vergi denetim birimleri halen birbirinden ayrı olarak hazırlanmış oldukları denetim programları bulunmaktadır. Bu nedenle, bazen aynı anda aynı mükellefe mükerrer denetim uygulanmakla birlikte, bazı mükellefler de denetlenememektedir.

Tüm bu tespitler göz önünde bulundurulduğunda, ülkemizde vergi denetiminin etkinliğini ve verimliliğini artırabilmek için, öncelikle vergi denetimi tek bir merkezden planlanıp, uygulanması gerekmektedir. Böylelikle birimler arasında istenmeyen yetki ve görev çatışmalarına engel olunabilir. Ayrıca denetimlerin temel bir stratejiye dayalı plan ve programa bağlı olarak yapılması ve bu plan ve programların tüm ekonomik ve sosyal dengeler göz önünde alınarak ülke genelinde merkezi ve yerel düzeyine indirgenmesi, ülke yararına olacaktır. Ayrıca mükellefin vergiye gönüllü uyumu bozmakta olan af ve uzlaşma müessesesinin sıklıkla çıkarılması denetimin etkinliğini bozmaktadır. Sıklıkla af çıkarılması mükelleflerin %97,50'si tarafından vergi kaçırmaya zemin hazırlandığını ortaya koymaktadır. Vergi aflarının sıklıkla çıkarılması vergi ödeme bilincini zedelerken, diğer taraftan da vergisini zamanından ödeyenleri mağdur durumda bırakmaktadır.

## KAYNAKÇA

ACAR, Fatih, "Gelir İdaresinin ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:169, Ekim 2002

AKBAY, Mehmet, **Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi, "1990 Yılına Girerken Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği" Konulu Sempozyum**, Ankara: Maliye Gümrük Araştırma Koordinasyon Kurulu, Yayın No: 1990/308, 1990

AKTAN, Coşkun Can, DİLEYİCİ, Dilek ve SARAÇ, Özgür, **Osmanlı Vergi Sistemi ve Anayasal İktisat Perspektifinden Bir Değerlendirme**, 2009

ALTUĞ Figen, **Mali Denetim**, Bursa: Ezgi Kitabevi, 2000

ASLAN, Abdullah, "Ülke Hizmetinde 54. Yıl", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:214, 1999

AY, Hakan, BARAN, Tunç, Türkiye'de ve AB'de Vergi Denetimi, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:237, Haziran 2008

AYDIN, M. Bülent, "Kayıt Dışı Ekonomide Vergi Denetiminin Önemi", **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi SBE, 2005

AYTEKİN, Serdar, "Türkiye'de Vergi Gelirleri ile Vergi Denetimi Arasındaki Nedensellik İlişkisi", **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Gazi Üniversitesi, SBE, 2007

BİÇER, Yalın "Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomiye Önlemeye Yönelik Vergi Politikaları ve Değerlendirilmesi", **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Süleyman Demirel Üniversitesi SBE, 2006

BULUTOĞLU, Kenan, **Kamu Maliyesi**, Sermet Matbaası, İstanbul, 1996

ÇAVUŞ, Adnan, "Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları", **Yayınlanmamış Doktora Tezi**, Marmara Üniversitesi SBE, 2006

ÇETİN, Güneş, "Türkiye'de Vergi Aflarının Vergilemede Etkinlik ve Adalet Üzerindeki Etkileri", **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Celal Bayar Üniversitesi SBE, 2005

DEVRİM, Fevzi, **Kamu Maliyesine Giriş**, İzmir: İlkem Ofset, 2002

DOĞAN, Can ve KAPUSUZUĞLU, Tuncay, "Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler", "**Vergi Dünyası Dergisi**", Sayı:283 (Mart 2005)

EDİZDOĞAN, Nihat, **Kamu Maliyesi**. 10. Baskı. Bursa: Ekin Kitabevi, 1998

EKER, Cemali, "Türkiye'de Vergi Aflarının Sosyal ve Ekonomik Etkileri", **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Uludağ Üniversitesi SBE, 2006

EROL, Ahmet, Devlet ve Denetim, **Mükellefin Dergisi**, Haziran 1998

GÖKMEN, Necdet ve Güleç, H. Abdullah "Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Nasıl Sağlanır?", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:238, Haziran 2001

GÖZÜBÜYÜK, Şeref, **T.C.1982 Anayasası**, 6. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2003,s.29

KARAKOÇ, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, 3. Baskı, Ankara: Yetkin Basımevi, 2004

KAŞIKÇI, M., **Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ethemler Yayıncılık, 2007

KATKAT, Münevver "Muhasebede Vergi Yönünden Denetimin Kayıt Dışı Ekonomi Üzerindeki Başarısı", **Yayınlanmamış Doktora Tezi**, Erzurum Üniversitesi SBE, 2007

KAZICI, Sami, "Vergi Kaçakçılığına Teorik Yaklaşım Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi İstihbarat Arşivi Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:146, 1993

KILDİŞ Yusuf, "Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal - Uluslar arası Boyutu ve Çözüm Önerileri", Dokuz Eylül Üniversitesi, **Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:2,Sayı:4, 2000

KILIÇDAROĞLU, Kemal, "Yaygın Vergi Denetimi ve Karşılaşılan Sorunlar", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:1, 1981

KULMANOVA,Latipa, "Vergi Denetiminin Etkinliği (Türkiye Uygulaması)", **Yüksek Lisans Tezi**, Uludağ Üniversitesi, SBE, 2006

KUMLUCA, İbrahim, "Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 180, Eylül 2003

MERCAN, Saygın, "Vergi Adaleti ve Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi", **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi SBE, 2006

MUTLUER, Kamil, **Vergi Hukuku**, 4. Baskı, Eskişehir: Web-Ofset Tesisleri, 2006

NADAROĞLU Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 9. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 1996

ORGAN, İbrahim,**Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2008

ÖNCEL, M., KUMRULU, A. ve ÇAĞAN, N.,**Vergi Hukuku**, 19. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi, 2010

PEHLİVAN, Osman,**Kamu Maliyesi**, Trabzon: Cepler Matbaacılık, 2001

PEHLİVAN, Osman,**Vergi Hukuku**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2004

POLAT, İsmail, Sahte Belge Düzenleme veya Kullanma Suçunun Ceza Yargılaması ve Yargı Kanunları Kapsamında Değerlendirilmesi, **Mali Hukuk Dergisi**, 9 (102), 2013

SARILI, Mustafa Ali, **Türkiye'de Gelir İdaresi İle Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri ve Yeniden Yapılandırılması**, İstanbul: İTO Yayınları, Yayın No: 2003/41

Şenyüz, Doğan, **Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları**, 6.Baskı. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2012

**T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı**, Dokuzuncu Kalkınma Planı 2009-2013, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, 2007

TAŞ, M., Vergi Kaçakçılığı Suçu Ve Naylon Faturada Cezanın Sorumluları. **Yaklaşım Dergisi**, (130), 2003

TECİM Burak Ali Han, Kayıtdışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi, Yayınlanmamış **Yüksek Lisans Tezi**, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, 2008

TEKİN, Fazıl ve ÇELİKKAYA, Ali, **Vergi Denetimi**, 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2007

TİMUR, Süleyman, "Türkiye'de Vergi Denetiminde Etkinlik", **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi SBE, 1998

TOPÇU, Halil İbrahim, "Vergi Denetimi Beyandışı Ekonomi İlişkisi İstanbul Örneği", **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi SBE, 2005

TOSUNER, Mehmet, ARIKAN, Zeynep, **Vergi Usul Hukuku**, 7. Basım, İzmir, 2006

TUNCER, Selahattin, **Hesap Mütahassıslığından Hesap Uzmanlığına**, Vergi Dünyası, Sayı:238, Haziran 2001,

TUNCER, Selahattin, **"Kayıtdışı Ekonomi İle Mücadelede Yeni Çalışmalar"**, Yaklaşım Yayınları, Sayı:163, Temmuz 2006

ULUATAM, Özhan, **Kamu Maliyesi**, Ankara: İmaj Yayıncılık, 1999

ÜYÜMEZ, M.Erkan, "Türkiye'de Vergi Ceza Sisteminin Vergi Suçlarını Önlemedeki Etkisi", **Yayınlanmamış Doktora Tezi**, Anadolu Üniversitesi SBE, 2004

**Vergi Denetmenleri Derneği**, Türk Vergi Yönetiminde Etkinlik Arayışları Kapsamında Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması Raporu, 2003, Ankara.

## ÖZET

**KOCAYILMAZ, Şule. Vergi Kaçırma Yolları, Engellenmesi Ve Denetimi, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2014.**

Vergi kaçakçılığı suçları geçmişten günümüze kadar gelmekle birlikte değişen yaşam koşulları, teknolojik gelişmelerin hızı ve insan nedeniyle her geçen gün suça konu olan eylem ve işlemlerin niteliği değişerek artmaktadır. Ülke ekonomisinde değişimler de vergi kaçakçılığı suçlarının işlenme oranının artmasına dolayısıyla suç tiplerinin değişmesine de sebep olmaktadır. Bu sebeple günümüz vergi yasalarında düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarını oluşturan eylem ve işlemler üzerinde durulmuştur.

Ancak vergi konusu, mükellef ile vergi idaresi arasında her zaman için bir sorun oluşturmuştur. Çünkü mükellefler genel olarak çeşitli sebeplerle ödeyecekleri vergi miktarlarını en düşük düzeyde tutmak istemekte, vergi idaresi ise toplayacağı vergi miktarını en üst düzeyde tutmak istemektedir. Ülkemiz de dahil olmak üzere birçok modern ülke vergi alanından beyan esas sistemini tercih etmiştir. Beyan esasında, mükellefler tarafından ödenecek vergiler bizzat mükelleflerin kendisi tarafından beyan edilmektedir. Fakat, verginin devlet tarafından cebren ve karşılıksız olarak alınması, mükellefleri kimi zaman yasal zemine dayanarak, kimi zamanda yasal zeminin dışına çıkarak vergi suçu işlemelerine neden olabilmektedir. Bazen de, mükellefler vergi kanunlarını yeterince anlayamadıklarından yanlış beyanda bulunabilmektedirler. Dolayısıyla beyan esasının temel alındığı vergi sistemlerinde etkin bir vergi denetimi kaçınılmazdır.

### Anahtar Kelimeler

1. Vergi
2. Denetim
3. Vergi kaçakçılığı



## ABSTRACT

**KOCAYILMAZ, Şule. Ways to Tax Evasion, Prevention And Control, Master Thesis, İstanbul, 2014.**

Sumuggling is not a new issue in the literature, it is coming from past to present. However the concept of sumuggling and human actions which are subject to the crime change and increase by changing living conditions and technological developments. Development in the national economy can be used to increase the tax evasion and accordingly a shift in the types of crime.

However, tax subject has always posed a problem between the tax payer and the tax administration. Because, the tax payers generally want to keep the amount of tax, which they will pay, at the lowest level, but the tax administration wants to keep the amount of tax, which they will collect, at the highest level. Including our country, many modern countries have preferred the system of the principle of self-declaration from the tax field. In the system of the principle of self-declaration; taxes, which will be paid by the tax payers, are declared by the tax payer himself. However, receiving of the tax by the government compulsorily and without provision may cause the tax payers to commit a tax crime, sometimes by basing on the legal grounds and sometimes by going out of the legal grounds. And sometimes, tax payers may make a false declaration because they can not understand the tax law adequately. Consequently; an active tax control is inevitable in the tax systems which are based on the principle of self-declaration.

### Keywords

1. Tax

2. Audit

3. Tax evasion