

YAYGIN ve YOĞUN VERGİ DENETİMİ ETKİNLİĞİNE YÖNELİK BİR DEĞERLENDİRME

AN EVALUATION OF MASS AND INTENSE TAX AUDIT



Ulvi SANDALCI*

ÖZ

Devletler vergiler yoluyla mali ve mali olmayan birçok kamu politikası yürütmektedir. Bu kamu politikalarının istenilen amaç ve hedefler doğrultusunda etkin olarak kullanılabilmesi için vergi gelirlerinin en az kayıpla tahsil edilmesi gerekmektedir. Birçok ülkede vergi denetimleri yoluyla vergi kayıp ve kaçakları önlenmeye çalışılarak vergi gelirlerindeki kayıp azaltılmaya çalışılmaktadır. Çalışmamızın konusunu oluşturan yaygın ve yoğun vergi denetimi ile mükelleflerin belge düzenine uyması, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi ve mükelleflerin eğitilerek vergisel hataların önlenmesi amaçlanmaktadır. Buna yönelik olarak yaygın ve yoğun vergi denetimi ile defter, levha ve belge kontrolüne ilişkin denetim, ödeme kaydedici cihazların kullanımına ilişkin denetim, yol denetimleri ve günlük hâsılâtın tespitine ilişkin denetimler yapılmaktadır. Çalışmada, 2001-2017 yılları verileri ile bu dönemde vergi denetimi ile ilgili yapılan değişiklikler göz

ABSTRACT

States carry out many public policies both fiscal and non-fiscal via taxes. In order to be successful in implementing these policies, tax revenues should be collected with a minimum loss. In many countries, tax audits are used as a tool to minimise public revenue losses by preventing tax loss and evasion. Mass and intense, which is the topic of our study, aims at helping taxpayers in compliance to documenting system, preventing tax loss and evasion, and teaching taxpayers how to deal with tax processes. Accordingly, mass and intense audit involve book, tax plate, and document controls, the use of cashier machines controls, road controls and detection of daily gross revenue. This study comes to the conclusion that, taking into consideration the related data and changes in mass and intense tax audits, there was no

* Araş. Gör. Dr., Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, ulvi.sandalci@dpu.edu.tr

Sandalcı, U. (Ocak 2019), Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi Etkinliğine Yönelik Bir Değerlendirme, *Vergi Raporu*, 232, (140-160).

önüne alındığında yaygın ve yoğun vergi denetiminde yıllar itibariyle etkin olarak nitelendirilebileceğimiz önemli bir ilerleme kaydedilmediği sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Denetimi, Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi

JEL Sınıflandırması Kodları: H20, K10, K34

GİRİŞ

Vergiler geçmişten günümüze kadar her dönemde devletlerin önemli bir gelir kaynağını oluşturmuştur. Özellikle zengin doğal kaynaklara sahip olamayan ülkeler ile gelişmişlik seviyesi düşük ülkelerde vergiler toplam kamu gelirleri içinde çok büyük bir paya sahip olmuştur. Önceleri sadece kamu harcamalarının finansmanı için kullanılan vergiler gelir dağılımında adaletin sağlanması, ekonomik büyüme istikrar gibi birçok mali olmayan amaçlar çerçevesinde devletler tarafından bir kamu politika aracı olarak kullanılmaya başlanmıştır.

Vergi politikalarının plan ve programlar çerçevesinde belirlenen amaç ve hedeflere ulaşmada etkin olarak kullanılabilmesi kamu politikalarının etkin ve verimliliği için önem arz etmektedir. Bunun için de şüphesiz vergi gelirlerinin en az maliyet, en kısa zaman ve en az kayıpla hazineye girmesi gerekmektedir. Vergi gelirlerinin en az kayıpla etkin bir şekilde toplanabilmesinin birçok etkeni olmasıyla birlikte vergi kayıp ve kaçakları ile mücadele amaçlı yapılan vergi denetimlerinin bu etkenler içerisinde önemli bir katkı sağlayıcı olarak görev yaptığı bilinmektedir.

Vergi denetimi yoluyla vergi kayıp ve kaçakları önlenerek, vergi gelirleri etkin bir şekilde toplanmakta, kayıtdışı ekonomi azaltılmakta, vergi kaybına neden olanlara çeşitli vergi cezaları

significant effective progress between 2001 and 2007

Keywords: Tax, tax audit, mass and intense tax audit

JEL Classification Codes: H20, K10, K34

uygulanarak vergisel ödevlerini mevzuata uygun olarak tam ve zamanında yerine getiren mükelleflerin hakları korunmakta ve bu yolla vergi uyumu artırılması hedeflenmektedir. Bundan dolayıdır ki birçok ülkede vergi denetim mekanizmaları işletilmektedir.

Ülkemizde vergi denetim yolları Vergi Usul kanununu çerçevesinde vergi incelmeleri, aramalı inceleme, yoklama ve yaygın ve yoğun vergi denetimi olarak dört başlık altında incelenebilmektedir. Vergi erozyonuna neden olan vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılmasına yönelik kullanılan bu denetim yollarından yaygın ve yoğun vergi denetimi ve etkinliği bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır. Buna göre çalışmada öncelikle diğer vergi denetim yollarına kısaca değinildikten sonra yaygın ve yoğun vergi denetimi konusu ve etkinliği inceleme konusu yapılmıştır.

1- VERGİ DENETİMİ

Devlet ve devlet tarafından yetkilendirilen diğer kamu kuruluşlarının mali ve mali olmayan amaçlar kapsamında gerçek ve tüzel kişilerden karşılıksız, zorla ve egemenlik gücüne dayanarak aldığı para ile ifade edilen iktisadi değerler vergi olarak adlandırılmaktadır.² Verginin diğer kamusal gelirlerden farkı, karşılıksız oluşudur. Karşılıksız ifadesiyle, devletin topladığı vergiler karşılığında bireylere özel menfaat sunmaya-

¹ Bu deyim Maliye Bakanlığında önemli hizmetler üstlenmiş, 1950'li yıllarda Vergi Reformuna imza atmış Ali Alaybek'e aittir.

² Ali Çelikkaya, Verginin tanımı, Amaçları, Tarihsel ve Teorik Gelişimi, Vergi Teorisi, Editör: İsa Sağbaşı, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını, Yayın No: 1915, 2013, s.4

çağı anlaşılmaktadır. Vergilerin bir diğer önemli özelliği de kamusal mal ve hizmetler için önemli finansman kaynağı olmasıdır. Bu yönüyle vergi bireylerin algılarında negatif bir kavramı çağrıştırabilmektedir. Vergilerin kullanılabilir geliri azalması nedeniyle de vatandaşlar ödenecek vergiyi azaltmanın yollarını aramakta ve vergi yükünden kurtulmayı amaçlamaktadırlar. Gelirini maksimum düzeyde tutarak ödeyeceği vergiyi azaltmaya çalışan mükellef, vergiden kaçınma, vergiyi yansıtma, vergi ikamesine başvurma veya vergi kaçırma yollarından biri veya birkaçına başvurarak Hazinesin gelir kaybı yaşamasına neden olmaktadır.⁴

Vergi kaybına uğrayan kamu idaresi bunun önüne geçebilmek ve vergileri etkin bir kamu mali politika aracı olarak kullanabilmek amacıyla mükelleflerin vergisel ödevlerini tam ve doğru olarak yerine getirip getirmediğini saptamak için vergi sisteminde denetim mekanizması işletmektedir. Yani vergi denetimine olan ihtiyaç vergi mükelleflerinin bilerek veya bilmeyerek vergi kaçırmaya neden oldukları davranışlarından doğmaktadır.⁵

Vergi denetimi, kamu otoritesi tarafından çeşitli nedenlerle ekonomik işleyişi doğrudan veya dolaylı müdahalelerle yönlendirmede kullandığı araçlardan biridir. Bu kapsamda vergi sisteminin etkin ve verimli işleyişi yasal düzenlemelerin yanı sıra yönetim ve denetimle de yakın ilişkilidir. Vergi sisteminin düzgün işleyişinin devam edebilmesi için güvenlik ve denetim mekanizmalarına ihtiyaç duyulmaktadır. Özellikle günümüzde ver-

gilerin çoğunluğu beyan esasına dayandığından, mükellefler tarafından beyan edilen vergilerin doğruluğunun araştırılıp tespit edilmesi, vergilendirme işlemlerinde, aksaklıkların ve sistemin kötüye kullanılmasının önlenmesi ve vergilerin sorunsuz olarak tahsil edilmesi amacıyla etkin bir denetim mekanizmasına ihtiyaç duyulmaktadır.⁶

Genel olarak vergi denetimi, vergi idaresi tarafından, mükelleflerin vergi yasalarında yer alan ilke ve kurallara uyum sağlayıp sağlamadığını ortaya çıkarmak amacıyla gerçekleştirilen işlemlerin tümü olarak ifade edilebilir.⁷ Vergi denetimi, devletin en önemli gelir kaynağı sayılan vergilerin elde edilmesi açısından caydırıcılık özelliğine sahip olmasının yanında, denetim sonucu tarh edilen vergi ve kesilen cezalar yönünden de tahsil aracı niteliğindedir. Ancak, vergi denetimi ile sadece mali nitelikteki işlemlerdeki aksaklıkların ortaya çıkarılması amaçlanmamakta, aynı zamanda kayıt dışı ekonomiyle mücadele ve vergilemede adalet ve eşitliğin sağlanması da amaçlanmaktadır.⁸

Vergi denetiminin hem gelir idaresinin işleyişinin teftiş edilmesi ve bünyesinde çalışan personelin soruşturması anlamına gelen iç denetim, hem de mükelleflerin vergi kanunlarına uygun davranıp davranmadığının denetimi olan dış denetim olmak üzere iki yönü bulunmaktadır. Vergi denetiminin esas fonksiyonunu ise ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve varsa eksikliklerin ve yanlışların düzeltilmesi oluşturmaktadır. Vergi denetiminin

⁴ Mutlu Yoruldu, Nilüfer Zeybek Yoruldu, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi Ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Üzerine Bir Değerlendirme, Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi, Cilt:1 Sayı: 1, 2016, s. 52-53

⁵ Hasan Abdioğlu, Vergi Denetiminde Kırmızı Bayrakların Kullanımı, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 36, ss. 161-72, 2007, s.162

⁶ İnci Sandalcı, Vergi İhbarını Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesine Yönelik Bir Alan Araştırması, Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Kütahya 2018, s.35

⁷ Hesap Uzmanları Derneği, Denetim İlke ve Esasları, 1, Yıldız Ofset, 3. Baskı. İstanbul. (2004), s. 131

⁸ Zuhul Ergen, Leman Kılınçkaya, Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi, Sosyoekonomi, 2014-1, s. 283

bu fonksiyonu ile vergilerin doğruluğu araştırılarak istenmeyen durumlar önlenecek veya düzeltilmiş olacaktır.⁹

Mükelleflerin vergisel ödevlerini tam ve doğru olarak yerine getirmesi yoluyla tahakkuk-tahsilat arasındaki farkın en aza indirilmesi, vergi mevzuatına ilişkin gerekli belgelerin şekil ve içerik yönünden uygun olarak hazırlanması, vergi hesap ve mükellefiyetteki hataların giderilmesi gibi vergi erozyonunu önleme kapsamında vergi sistemi içerisinde yer alan vergi denetimi belli başlı özelliklere sahiptir. Bu özellikler:¹⁰

- Kamu idaresi adına denetim faaliyetinde bulunanların tarafsız olması
- Vergi denetiminin kanuni bir yaptırım gücüne sahip olması
- Vergi denetimi bir hesap denetimi olmanın da fazlasını yani hesapların dayanağını teşkil eden olayların gerçekliğini araştırarak kapsamlı bir incelemeyi ifade etmesi
- Kayıtdışı ekonominin önlenmesinde etkili bir araç olması
- Mükelleflerin zorunlu vergi uyumunu arttırması
- Vergi gayretini arttırarak vergilerin etkin ve verimli bir şekilde güçlü bir kamu politikası aracı olarak kullanılmasının sağlanması

olarak sıralanabilmektedir. Vergi denetiminin sahip olduğu bu ve benzeri özellikler vergi sistemleri içinde yer alan bu mekanizmanın ne derece önemli olduğunu göstermektedir. Nitekim vergi denetimi yoluyla vergi kayıp ve kaçakları denetlenerek hem vergi adaletinin sağlanması hedeflenmekte hem de vergi tahsilat oranı yükseltilerek kamu idaresinin vergisel etkinliği ve alanı genişlemektedir. Bundan dolayıdır ki hemen hemen tüm vergi sistemlerinde vergi erozyonuna neden olacak mükellef veya idare tarafı

faaliyetlerin denetlenmesi amacıyla bu tür mekanizmalar mevcuttur.

Burada değinilmesi gereken bir başka konu da vergi denetiminin amaçlarının ne olduğudur. Vergi denetiminde her ne kadar mükelleflerin vergisel ödevlerini tam ve doğru olarak yerine getirip getirmediğinin defter, hesap, kayıt ve belgeler yoluyla tespit edilmesi ve bu sayede vergi kaybının en aza indirilmesi temel amaç olsa da diğer başka amaçlar da barındırmaktadır. Bu amaçlar mali, ekonomik, sosyal ve hukuki olmak üzere 4 ana başlık altında incelenebilir.¹¹

a) Mali Amaç

Vergi denetiminin en temel amacı vergi gelirlerindeki kaybı en aza indirmek olan mali amaçtır. Vergi denetimleri yoluyla vergi erozyonuna neden olan vergi kayıp ve kaçakları ile mücadele edilmesi ve vergi tahakkuk-tahsilat arasındaki farkın en aza indirilmesi amaçlanmaktadır. Nitekim özellikle gelişmekte olan ülkeler ile gelir toplayacağı önemli yer altı veya yer üstü doğal kaynağı bulunmayan, yani gelirlerinin önemli bir kısmı halktan toplanan vergilerle oluşan ülkelerde vergiler toplam kamu gelirlerinin önemli bir kısmını oluşturmaktadır. Doğaldır ki mali ve mali olmayan amaçlar kapsamında vergileri kullanarak kamu hizmeti sunmak isteyen devletler bu hizmetlere ilişkin harcamaların önemli bir kaynağını teşkil eden vergileri en az maliyet ve kayıpla tahsil etmek zorunda kalmaktadır.

Vergi gelirlerini en az kayıpla tahsil etmek amacıyla oluşturulan vergi denetimi sayesinde devletin gelir kayıpları en aza indirilmekte ve başta zorunlu olarak yerine getirilmesi gereken kamu hizmetleri olmak üzere halkın istek ve talepleri doğrultusunda yapılması gereken birçok hizmetin kaynağı sağlanmış olmaktadır. Ayrıca vergi denetimleri yoluyla en az kayıpla toplanan

⁹ H. Abdioğlu, a.g.e. s. 161-72.

¹⁰ F. Tekin-A. Çelikkaya, a.g.e., s.56-57

¹¹ F. Tekin-A. Çelikkaya, a.g.e., s.56-57

vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılamaya yetmesi de mükellefleri ek bir mali yükümlülüğten kurtarmış olmaktadır.

b) Ekonomik amaç

Kayıt dışı ekonomiyle ve enflasyonla mücadele gibi ekonomik sorunlarla mücadele etmek, vergi denetiminin ekonomik amacını oluşturmaktadır. Devletin en önemli gelir kalemini oluşturan vergilerin, kamusal harcamaların finansmanında yetersiz kalması devleti borçlanmaya ya da emisyonu itmektedir. Dolayısıyla devlet politikaları uygulanırken arzu edilen ekonomik amaçlara ulaşabilmek ve bunu da normal gelir kaynağı olan vergilerle finanse edebilmek yani borçlanma veya emisyonu başvurmamak için vergi kanunları uyarınca vergi gelirlerinin zamanında ve eksiksiz olarak Hazineye girmesi gerekmektedir. Vergi gelirlerinin Hazineye zamanında ve eksiksiz olarak girmesi hususunda da vergi denetiminde etkinlik önem arz etmektedir.¹²

Bununla birlikte vergi denetiminin deflasyonist etkiyi ortadan kaldırma gibi bir rolü de mevcuttur. Vergi gelirlerinin azalması sonucu bütçenin finansmanı için ek finansman araçlarına ihtiyaç duyulmaktadır. Bütçenin borçlanma ile finanse edilmesi faizleri ve beraberinde de borçlanmanın maliyetini artırarak bütçe açıklarının daha da artmasına sebep olmaktadır. Borçlanma ile artan faiz oranları yatırımları azaltarak hem milli geliri hem de istihdamı azaltmaktadır.¹³ Ekonominin girdiği bu deflasyonist süreç vergi denetimleri yoluyla azalan kayıtdışı ekonomi ve artan bütçe gelirleri ile ortadan kalkabilmektedir.

c) Hukuki amaç

Vergi kanunlarının düzgün bir şekilde uygulanmasının sağlanması vergi denetiminin huku-

ki amacını oluşturmaktadır. Vergi kanunlarının düzgün bir şekilde uygulanmasının sağlanması diğer faydalarının yanı sıra devletin saygınlığı ve gücünün göstergesi açısından da önem arz etmektedir. Nitekim hukuk devletin bir gereği olarak, devletin egemenlik gücüne dayalı olarak koyduğu kurallara tüm vatandaşların aynı şekilde uyum göstermesi zorunludur. Aynı zamanda devlet, kanunlar ile emredilen kurallara herkesin uyum gösterip göstermediğinin denetimini yapmak zorundadır.¹⁴

Hukuki amacın mükellef boyutu ise devlete güvenin tesisidir. Buna göre vergi kayıp ve kaçaklığıyla mücadelede hukuki yaptırım gücüne dayanarak vergi denetim faaliyetleri yürüten idare vergisel ödevlerini tam ve zamanında mevzuata uygun olarak yerine getirmiş olan mükelleflerin halkarını ve güvenlerini korumuş olmaktadır. Vergisel denetimler yoluyla devletin vergi gelirlerinde kayba uğramasına neden olan mükelleflere uygulanan bu hukuki yaptırım gücü ile vergisel ödevlerini denetime gerek kalmayacak şekilde yerine getiren mükelleflerin vergi psikolojisi, algısı, bilinci ve uyumu güçlenmiş olacaktır. Bu da hem vergi idaresinin görev ve sorumluluklarını kolaylaştıracak hem de devletin vergi gelir kaybını en aza indirecektir.

d) Sosyal amaç

Sosyo- ekonomik dengede adaletin sağlanması vergi denetiminin bir diğer amacını oluşturmaktadır. Bu kapsamda örneğin vergi kaçakçılığının denetim vasıtasıyla önlenildiği ölçüde gelir dağılımında da iyileşme olacak ve sosyal refahta artış sağlanacaktır. Sosyal refahta meydana gelecek bir artış ise toplumda var olan birçok sorunun çözümünde yardımcı olacaktır.¹⁵

¹² F. Tekin-A. Çelikkaya, a.g.e., s.53

¹³ Bekir Sami Oğuztürk, Türkiye'de Vergi Denetiminde Yeni Dönem, Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, Yıl:2015, Cilt:7, Sayı:13, s. 211

¹⁴ F. Tekin-A. Çelikkaya, a.g.e., s.55

¹⁵ B. S. Oğuztürk, a.g.e., s. 212

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanamaması halinde vergi kaçırma imkanı zayıf olan düşük gelirli ile stopaj ile vergilendirilenlerin vergi yükleri artmış olacaktır. Etkin vergi denetiminin sosyal refahı artırma rolü burada önemli olmaktadır. Nitekim etkin vergi denetimi vergi kaçakçılığını azaltarak vergisel adaletin sağlanmasını ve vergi yükünün tüm bireylere eşit dağılmasını sağlayacaktır. Mükellefin vergisel konularda eğitilmesi, toplumda vergi bilincinin yerleştirilmesi, vergide adalet ve eşitliğin sağlanması ile vergilerin gelir dağılımını düzeltici fonksiyonu ancak etkin bir vergi denetimi ile sağlanacaktır. Vergi denetimi ile vergi kayıp ve kaçığının azalması vergilemenin sosyal amacına olumlu katkı sağlamaktadır.¹⁶

Vergisel ödevlerin mevzuata uygun olarak tam ve zamanında yerine getirilip getirilmediğini inceleyen vergi denetimi ekonomik, hukuki, sosyal ve mali amaçlara ulaşmada belirli ilkeler çerçevesinde hareket etmektedir. Bu ilkeler yoluyla hem tüm amaçlara ulaşmanın yolu açılmakta hem de vergi sisteminin daha etkin ve adil olması kolaylaşmaktadır. Vergi denetimi ilkeleri;¹⁷

- Ekonomi politikası ile uyumlu olmak
- Kanunların uygulanması aşamasında kolaylıklar sağlamak
- Mükelleflerin vergisel konularda eğitilmesi
- Genellik ilkesini gereğince faaliyetleri sürdürmek
- Vergilemede adalet ve etkinlik çerçevesinde işlemek
- Mükelleflerin gönüllü vergi uyumlarını arttıracak teknikte bir yapıya sahip olmak
- Etkin ve verimli bir işleyişe sahip olmak
- Tarafsız ve sübjektif bir denetim sistemi içerisinde hareket etmek

- Mali, ekonomik, sosyal ve hukuki amaçları dikkate almak
- Günün koşulları ile gelecekteki beklenti ve durumlara göre hem mükellef hem de vergi idaresi açısından sistemi revize etmek olarak sıralanabilir. Vergi denetimi yukarıda sıraladığımız ilkeler çerçevesinde yapıldığında mükellef ve vergi idaresi boyutunda ortaya çıkan sorunlar ortadan kalkmış olacaktır. Buna göre bu ilkeler çerçevesinde yürütülen bir vergi denetimi mükellef açısından vergi adaleti, bilinci, ahlakı, algısı ve uyumu artmış olacak; vergi idaresi açısından da en az kayıp ve maliyetle tahsil edilmesi gereken vergiler toplanmış olacaktır.

Vergi denetiminde tanım, amaç, ilkeler ve özelliklere değindikten sonra vergi denetimi ile ilgili önemli bir hususu oluşturan ilgili görevli kuruluşlara değinmek yerinde olacaktır. Buna göre birçok ülkenin vergi sistemi içerisinde vergi denetimi ile ilgili farklı görevli kuruluşlar yer almaktadır. Bu farklılık şüphesiz vergi sistemi, tekniği, mevzuatı gibi vergi idaresi yönünden kaynaklandığı gibi mükellef yönüne bakan vergi kültürü, psikolojisi, algısı, ahlakı gibi yönlerden de kaynaklanmaktadır. Vergi gelirlerini mevzuata uygun olarak en az kayıpla tahsil etmek isteyen devletler bu unsurları dikkate alarak vergi denetimi ile ilgili görevli kuruluşlara yer vermektedir.

Türkiye’de Cumhuriyet sonrası maliye teşkilatı ve vergi denetimi ile ilgili görevli kuruluşların yapısında meydana gelen önemli gelişmeler:¹⁸

- 1923 yılında Maliye Bakanlığının kurulması ve “Maliye Vekaleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanun”un 29.05.1936 tarihinde kabul edilmesi
- 28.03.1945 tarih ve 4709 sayılı kanunla vergi denetimiyle ilgili görevli Hesap Uzmanları Kurulunun kurulması

¹⁶ Furkan Beşel, Türkiye’de Vergi Denetiminin Ekonomik Ve Hukuki Etkinliği, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Sakarya 2017, s. 15

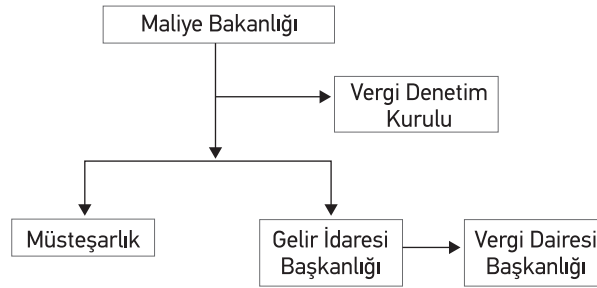
¹⁷ F. Tekin-A. Çelikkaya, a.g.e., s.60-61

¹⁸ Furkan Beşel, Türkiye’de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler İle Analizi, Sayıştay Dergisi, Sayı:107, Ekim - Aralık 2017, s. 72

- 1946'da Gelirler Genel Müdürlüğünün kurulması
- 14.02.1983 tarih 178 sayılı KHK ile bugünkü anlamda Maliye Bakanlığı kurulması, görev, yetkileri ve teşkilat yapısının düzenlenmesi
- 1996 yılında Mali Suçları Araştırma Kurulunun, 2002'de ise Kamu İhale Kurumunun kurulması
- 2005 yılında Gelirler Genel Müdürlüğü yer-

- ne Gelir İdaresi Başkanlığının kurulması
 - 2010 yılında Maliye Bakanlığı içerisinde Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu kurulması
 - 10.07.2011 tarih 646 sayılı KHK ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK) kurulması
- olarak kronolojik bir şekilde özetlenebilir. Vergi denetim birimlerine ilişkin teşkilat yapısı Şekil 1'de gösterilmektedir.

Şekil 1: Vergi Denetim Birimleri



Kaynak: Beşel, 2017: 33

Vergi denetim teşkilatı ile ilgili olarak yapılan en son düzenleme olan 646 sayılı KHK ile vergi denetimi ile ilgili olarak doğrudan Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı olan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuş ve önceden vergi denetimi ile görevli olan Hesap Uzmanlar Kurulu Başkanlığı, Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı, Gelir Kontrolörleri Başkanlığı ile Vergi Denetmenleri Büro başkanlığı bu kurulun bünyesi altında toplanmıştır. Buna göre vergi denetimi ile görevli olanlar, Vergi Denetim Kurulu başkanlığında görevli olan vergi müfettişleri ile GİB' e bağlı vergi dairesi başkanları, müdürleri ve başkanlığa bağlı merkez ve taşra teşkilatında müdür statüsünde görev yapanlardan oluşmaktadır. Yapılan bu düzenleme ile vergi denetimi tek çatı altında toplanarak daha etki ve verimli sonuçların alınması ile

vergi denetim birimleri arasındaki koordinasyon eksikliğinin ortadan kaldırılması amaçlanmıştır.

Ülkemizde vergi denetiminin önleyici rolünden ziyade, vergi kaçakçılığı, vergi ziyai, vergi usulsüzlüğü vb. bir olay meydana geldikten sonra yani mükellefin hatasından sonra yapılan kontrol rolü ön plandadır. Denetimin daha çok mükellefin kayıtlı işlerinden sonra yani iş işten geçtikten yapılması, yüksek cezalarla sonuçlanmaktadır. Bu doğrultuda mükelleflerde de denetimlerin kasıtlı olarak geç yapıldığı ve asıl amacın önlemek veya yol göstermekten ziyade ceza kesmek olduğu algısı oluşmaktadır.¹⁹

2- TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ DENETİM USULLERİ

Vergi Usul Kanununda iki tür denetim yolu

¹⁹ Atilla Ahmet Uğur, Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama), International Journal of Public Finance, Vol./Cilt: 1, Issue/Sayı: 2, (2016), pp. 122 – 145, S. 124

bulunmaktadır. Bunlar: “yoklama” ve “vergi incelemesi”dir. Yoklamaya ilişkin hükümler kendi içinde “yoklama” ve “yaygın ve yoğun vergi denetimi” olarak, vergi incelemesine ilişkin hükümler ise “vergi incelemesi” ve “aramalı inceleme” olarak alt gruplara ayrılmaktadır. Bu kapsamda ülkemizde vergi denetim yollarının dört başlık altında toplandığını söylemek yanlış olmayacaktır. İdarenin mükellefi denetleme yolları;

- 1) Yoklama
- 2) Yaygın ve yoğun vergi denetimi
- 3) Vergi incelemesi
- 4) Aramalı inceleme’ dir.²⁰

Çalışmanın konusunu bu denetim yollarından “yaygın ve yoğun vergi denetimi” oluşturmakla beraber diğer denetim yollarına da kısa da olsa değinmek çalışmanın konu ve anlam bütünlüğüne katkı sağlayacaktır.

a) Yoklama

Vergi Usul Kanununda “yoklama”nın tanımı yapılmamakla beraber yoklamanın maksadına değinilmiştir. Buna göre VUK’nun 127. maddesinde “*Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir*” ifadesi ile yoklamanın maksadı tanımlanmıştır. Buradan yola çıkarak yoklama, mükelleflerin ve mükellefiyetle ilgili vergilemeye ilişkin maddi olayların ve kayıtların vergi idaresi tarafından görevlendirilen yetkili kişilerce araştırılması ve tespit edilmesi, şeklinde tanımlanabilir. Yoklamayla, mükellefin faaliyetini vergi idaresinin bilgisi dâhilinde yapıp yapmadığı, vergi kanunlarında belirtilen ödevlerini yerine getirip getirmediği araştırılmaktadır.²¹

Yoklama yapmakla görevli olanların mükelleflerin ve mükellefiyetle ilgili vergilemeye ilişkin maddi olayları ve kayıtları araştırmak ve tespit

etmenin yanı sıra vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili bazı görevleri de bulunmaktadır. Yoklama yapmakla görevli olanların yoklama yaparken görev alanına giren işlemler VUK’nun 127. Maddesinde tek tek sayılmıştır. Bu yetkilerin bir kısmı sadece Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi kapsamında kullanılabilecek yetkilerden oluşmaktadır. Bu kapsamda yoklamanın konusuna giren işlemler aşağıda sayılmıştır;²²

- Vergi kanunlarında belirtilen süre içerisinde beyanname vermemek, bununla ilgili yazılı bildirimde bulunmamak, kanunda belirtilen süreler içerisinde başvuru yapmamak vb. hallerde veginin tarh edilmesine engel davranışlarda bulunanların haklarında yapılacak re’sen veya idarece tarhiyata dayalı bilgileri tespit etmek,
- Hiç mükellef kaydı oluşturmamış kişileri tespit etmek (bu yetki ile vergi dairesinin yoklama vasıtasıyla mükellefiyeti tespit etme görevini icra ettiği görülmektedir).
- VUK’nun ilgili maddelerinde düzenlenen işe başlama, iş değiştirme, bırakma vs. bildirim ödevlerinin doğruluğunun araştırılması ve çeşitli kaynaklardan gelen ihbarların değerlendirilmesi.
- Aynı vergi kanununa tabi olup değişik usullerde vergilendirilen mükelleflerin, bu vergilendirme usullerinde belirtilen şartlara uyup uymadığını araştırmak.
- Muhtasar beyanname verenlerin beyannamelerinde gösterdikleri çalışan personel sayısının doğruluğunu tespit etmek.

Vergi Usul Kanununun 128. Maddesinde yoklamaya yetkili olanlar belirtilmiştir. Buna göre vergi dairesinde görev yapan müdürler, yoklamayla görevli memurlar, yetkili makamlarca

²⁰ F. Tekin-A. Çelikkaya, a.g.e., s.133

²¹ Mine Uzun Çam, Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 15, Sayı: 4, Aralık 2017, s. 180

²² Ahmet Somuncu, Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapı Ve Uygulamanın Değerlendirilmesi, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 43, Ocak-Haziran 2014, ss. 133-173, s. 143-144

yoklama yapmakla görevlendirilen kişiler, vergi incelemesi yapma yetkisi bulunanlar ile gelir uzmanları, yoklama yapmaya yetkili kişiler olarak sayılmıştır.

Yoklama, vergi idaresi dışında kalan kazançların vergilendirilmesine olanak sağladığından, hem vergi adaletine hem de sosyal adaletle olumlu katkı sağlamaktadır. Aynı zamanda yoklama ile henüz mükellefiyet kaydı oluşturmamış kişiler veya vergi dışı bırakılan kaynaklar ortaya çıkarılarak vergi gelirler artmakta ve Hazineye ek gelir sağlanmaktadır. Bildirim dışı bırakılan kazançların tespiti kayıt dışılığı azaltarak ticari rekabeti daha adil hale getirmektedir. Böylece hem sosyal adalet hem de vergisel adalet sağlanmış olmaktadır.²³

c) Vergi İncelemesi

Vergi Usul Kanunu'nun 134. Maddesinde, vergi incelenmesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespit edilmesi, araştırılması ve sağlanması olarak belirtilmiştir. Buna göre bu işlem sırasında inceleme elemanının lüzum duyması halinde işletmeye ait iktisadi kıymetlerin fiili sayımı yapılabilir ve beyannamede gösterilmesi gereken unsurların doğruluğu araştırılabilir.

Alacaklı kamu idaresinin alacağını tam olarak tahsil edebilmesi için mükellef hakkında ayrıntılı bir araştırma yapmasını gereği vergi incelemesine olan ihtiyacı ortaya koymaktadır.²⁴ Bu kapsamda vergi incelemesi sırasında mükellefe ait defter, kayıt, hesap ve belgeler incelenerek mükellefin ödediği vergilerin doğruluğu araştırılmaktadır. Vergi incelemesinin diğer bir yönü de mükellefin vergisini doğru beyan etmesi hususunda öğreticilik özelliğinin bulunmasıdır. Nitekim vergi inceleme sürecinde, süreç hakkında

bilgili olan mükellef ile idare arasındaki iletişim artmış olmaktadır.²⁵

Vergi incelemesinin araştırma ve önleme olmak üzere iki fonksiyonu bulunmaktadır. Asıl olarak vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılmasıdır. Araştırma ile incelemeye tabi olan kişilerin defter ve kayıtları üzerinden varsa hata ve hileler tespit edilir. Vergi incelemesinin önleme fonksiyonu ile mükellefin inceleme olasılığı ve inceleme sonucu ortaya çıkabilecek cezalı tarhiyat olasılığını göz önünde bulundurarak hileli yollardan vazgeçmesi anlaşılır.²⁶

Vergi Usul Kanunu'nun 135. maddesinde incelemeye yetkili olanlar sayılmıştır. Buna göre vergi incelemesi, vergi müfettişleri ve yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri, Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar tarafından gerçekleştirilir. Bununla birlikte kimlerin vergi incelemesine tabi tutulacağı ise anılan Kanunun 137. Maddesinde belirtilmiştir. Buna göre VUK veya diğer kanunlar uyarınca defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları saklamak ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişilerin vergi incelemelerine tabi olduğu ifade edilmiştir.²⁷ Aynı Kanunun 172. ve 173. Maddelerinde ise kimlerin hangi usule tabi olarak defter ve hesap tutmak zorunda olduğu; 253. ve 256. maddelerde ise evrak ve vesikaları saklamak zorunda olanlar sayılmıştır.

Uygulamada vergi incelemesi ile ilgili olarak üç tür karşımıza çıkmaktadır. Bunlar tam inceleme, kısa inceleme ve karşıt incelemeden oluşmaktadır. Tam incelemede, mükellefin tüm matrah unsurları kapsanacak şekilde iş ve işlemleri

²³ İsmet Yurteri, Türk Vergi Sisteminde Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi, TBB Dergisi 2012 (100), s. 264

²⁴ Sadık Kırbaş, Vergi Hukuku, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2012, s. 157

²⁵ Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 50, Kasım 2007, s.7

²⁶ M. Yoruldu – N. Z. Yoruldu, a.g.e. s. 52-53

²⁷ VUK, 137

bir veya birden fazla dönemi kapsayacak şekilde incelenir. Kısa incelemede, vergi matrahını oluşturan unsurların bir veya bir kaç baz alınarak inceleme yapılır. Karşıt inceleme ise vergi incelesi devam ederken gerekli görülmesi halinde başka mükellefler nezdinde yapılan incelemedir.²⁸ Vergi incelemesi vergi denetiminin en önemli aşamasını oluşturmaktadır. Vergi incelemesi ile mükellefin ödemesi gereken vergilerin defter, hesap, kayıt ve belgeler üzerinden araştırılarak elde edilen bulgular sonucunda cezai yaptırımlar uygulanmaktadır.²⁹

d) Aramalı İnceleme

Vergi Usul Hukuku açısından arama; ihbar veya vergi incelemesi sonucunda, mükelleflerin vergi kaçırdıkları yönünde oluşan şüpheden hareketle, vergi incelemesiyle yetkili olanların gerekçeli talebi doğrultusunda sulh yargıcının verdiği arama iznine dayalı olarak, mükellef veya vergi kaçırma suçuyla ilgili olanlar üzerinde yapılan faaliyetler şeklinde tanımlanabilir.³⁰

Aramalı incelemenin tanımıyla aynı doğrultuda Vergi Usul Kanunu 142. Maddede aramalı inceleme yapılabilecek haller:³¹ “İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların *üzerinde arama yapılabilir*” şeklinde ifade edilmiştir.

Aramanın yapılabilmesi için:

1. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların aramaya lüzum görmesi ve bunu gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından istemesi;
2. Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına izin vermesi gerekmektedir.

Aynı kanunun devamında, ilişkileri nedeniyle vergi kaçırdığına dair emareler bulunan şahıslar nezdinde ve mahallerde yapılması uygun görülen aramalardan birine karar vermeye yetkili sulh yargıcı, bunlardan diğer sulh yargıcının yetkisine dahil olanlar hakkında da karar vermeye yetkili olduğu ifade edilmiştir. Aynı zamanda ihbar üzerine yapılacak aramada ihbar konusunun asılsız çıkması halinde, hakkında arama yapılan kişinin ihbar yapan kişinin adını öğrenme hakkı bulunduğu ifade edilmiştir.

Aramayı diğer denetim türlerinden ayıran en önemli hususu, arama yapılmasına gereklilik duyulması ve sulh yargıcından izin alınmasıdır. Nitekim arama, hukuki olarak kişi hak ve özgürlüklerine müdahale niteliği taşımaktadır. Bu nedenle VUK’nun ilgili maddelerinde, aramalı vergi incelemesinin 3 ay içerisinde bitirilmesi gerektiği bu süre içerisinde incelemenin bitirilememesi halinde ise inceleme elemanının gerekçeli bir yazı ile süre uzatım talebinde bulunması gerektiği vurgulanmaktadır. Tüm bu düzenlemeler konunun hukuki duyarlılığı ve önemini göstermektedir.³²

3- YAYGIN ve YOĞUN VERGİ DENETİMİ

Ülkemizde vergilendirme işlemi genel olarak beyan usulüne göre yapılmaktadır. Beyan usulü kapsamda mükellef vergiyi doğuran olayı kanunda belirtilen süreler içerisinde ve usulüne uygun olarak vergi idaresine bildirmektedir. Bu süreçte mükellef hiç beyanname vermeme, eksik beyanda bulunma ya da vergisel yükümlülüğünü azaltıcı vb. davranışlarda bulunabilir. Bu kapsamda vergi idaresi de vergi mükelleflerinin vergi yasalarda belirtilen kurallara uyup uymadığının

²⁸ Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 50 • Kasım 2007, s. 9-10

²⁹ A.Niyazi Özker, Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı Ve Denetime Özgü Beklentiler, Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi (4) 2002, 172-185, s. 176

³⁰ Nezih Şeker, Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 1994, s.394

³¹ VUK, 142. madde

³² Ahmet Erol, Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları, İSMMMO Yayınları; 133, s. 41

denetimini yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama yollarıyla gerçekleştirmektedir.³³

Vergi kanunlarında “Vergi Denetimi” veya “Vergi İdaresinin Mükellefi Denetleme Yolları” adı altında bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu konuda VUK’nun “Vergilendirme” başlıklı birinci kitabının yedinci kısmında “Yoklama ve İnceleme” başlığı altında bilgi bulunmaktadır. Bu ana bölüm ise “Yoklama”, “İnceleme”, “Arama” ve “Bilgi Toplama” olmak üzere dört bölüm başlığı altında toplanmıştır. “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi” kavramı ise daha çok vergi idaresi tarafından kullanılan bir kavram olup münferit bir kanun maddesi olarak düzenlenmemiştir. Yaygın ve yoğun vergi denetimi, yoklama başlığı altında yoklamaya yetkili olanlara verilen ilave görevler şeklinde düzenlenmiştir.³⁴

Yaygın ve yoğun vergi denetimiyle, vergi ziya ile ilgili deliller yok edilmeden yapılacak denetimlerle, vergiyi doğuran olay ile kayıt, belge vb. arasında bağlantı kurularak vergi ziyaına sebep olabilecek suçların önlenmesi amaçlanmaktadır. Diğer deyişle yaygın ve yoğun vergi denetimleri, vergilemeye ilişkin olayların zamanında kavranması, mükelleflerde belge düzeninin yerleşmesi, vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet veren fiillerin önlenmesi ve mükellefleri eğiterek oluşabilecek vergi hatalarının önüne geçilmesini sağlamaktadır. Aynı zamanda, ekonomik delil sisteminin işlevselliğini artırmak, vergi incelemelerini mükellefe ait belgelerle sınırlı olmaktan kurtarmak, mal, hizmet ve nakit hareketlerin kayda geçmesini sağlamak ve mükellefiyet ile ilgili olay, kayıt ve konuların araştırılarak vergilendirmeye yöne-

lik işlemlerin zamanında saptanması, yaygın ve yoğun vergi denetiminin diğer amaçlarını oluşturmaktadır.³⁵

3.1- Yaygın ve Yoğun Vergi Denetiminin Kapsamı

Yaygın ve yoğun vergi denetimi, vergi suçu teşkil edecek davranışların anında tespit edilmesi ve cezalandırılmasına dayanan maddi nitelikli bir denetim şeklidir. Bu denetim şekli KDV uygulanmaya başladıktan sonra daha fazla önem kazanmıştır.³⁶

Yaygın ve yoğun vergi denetimi, mükelleflerde belge düzeninin yerleşmesini sağlamakta ve vergi incelemelerinin daha sağlıklı yapılması konusunda önem arz etmektedir. Çünkü belge düzeninin tam olarak yerleşmediği ülkelerde ticari işlemler kayıt dışı gerçekleştirilmekte ve belgeye bağlanmadığından vergi kaçakçılığı oluşmaktadır. Dolayısıyla yaygın ve yoğun denetimlerinde etkinliğin sağlanmasıyla belge düzeni yerleşecek, vergi kaçakçılığı azalacak ve kamu gelirlerinde artış yaşanacaktır. Yaygın ve yoğun vergi denetimleri yoklama müessesesinin kapsamında gerçekleştirilir ve yoklamaya yetkili olanların yoklamadan kaynaklı görevleri yanı sıra vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili bir takım yetkileri de bulunmaktadır.³⁷

Yaygın ve yoğun vergi denetimi, VUK’nun 127. Maddesinin birinci fıkrasına ekli beş bent halinde ifadesini bulmaktadır. Buna göre, yoklamaya yetkili memurlar, yoklama görevinin dışında, vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak birtakım kontrolleri yapmakla görevlidirler.

³³ Elif Pürsünlerli Çakar, Fatih Saraçoğlu, Vergi İdaresinin Denetim Biçimleri Ve Hukuka Aykırı Deliller, Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, 2014, Cilt: 7, Sayı: 1, s.415-423, s. 417

³⁴ A. Somuncu, a.g.e., s. 134

³⁵ İ. Yurteri, a.g.e., s. 264

³⁶ İ. Yurteri, a.g.e., s. 263

³⁷ Burak Ali Han Tecim, Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2008, s. 89

- Günlük hasılatın tespit edilmesi,
- Ödeme kaydedici cihazların denetimi,
- Günlük kayıt yapılan defterlerin iş yerinde bulundurulup bulundurulmadığı, tasdik ettirilip ettirilmediği, usulüne uygun olarak kayıt yapılıp yapılmadığı ve kullanılıp kullanılmadığı, belgelerin usulüne uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği, faturasız mal bulundurulup bulundurulmadığının denetimi ve vergi kaybına ilişkin delillere el konulması,
- Levha asma mecburiyeti bulunanların buna uygun davranıp davranmadığı,
- Nakil taşıtlarındaki yolcu ve yük taşınmaya ilişkin belgelerin denetimi; irsaliyelerin taşıtta bulunmaması halinde, malların muhafaza altına alınması.

3.1.1- Defter, Levha ve Belge Kontrolüne İlişkin Denetim

Vergi usul kanunun 127. Maddesinde yoklama yetkilileri *"Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde 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 almak,"* şeklinde yetkilendirilmişlerdir.

Vergi Usul Kanunu'nda yoklama yetkililerine verilen bu yetki vergi kanunlarının sağlıklı bir şekilde uygulanması bakımından önem arz etmektedir. Vergi kanunlarında belirtilen belgelerin düzenlenmesi, kullanılması, kayıt dışı eylemle-

rin önüne geçilmesi, yoğun ve yaygın denetime önemli bir fonksiyon kazandırmaktadır.

3.1.2- Ödeme Kaydedici Cihazların Kullanımına İlişkin Denetim

Belge düzeninin yerleştirilmesi amacıyla VUK'nun 223. maddesinde ifadesini bulan ve fatura yerine geçen belgeler olarak ifade edilen "makinalı kasaların kayıt ruloları" daha sonra 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanma Mecburiyeti Hakkında Kanun'la düzenlenerek bir ödev halini almıştır. Böylece "Yazar Kasa Mevzuatı" tümünden, kanun, genel tebliğ ve özelgelerle işleyen özel bir alan halini almıştır. Yazar kasa kullanma zorunluluğuna 01.07.1989 tarihinden itibaren önceki dönem satışları veya gayrisafi iş hasılatları dikkate alınarak aşamalı olarak geçilmiştir. Bu kapsamda 2005 yılından itibaren aşamalı olarak akaryakıt istasyonlarında özel donanımlı yazar kasa kullanımı, 2013 yılından itibaren ise hem perakende satış fişi hem de kredi kartı ödeme belgesi verebilen yazar kasa (pos cihazı) kullanımı zorunlu hale getirilerek yazar kasa kullanma zorunluluğunun kapsamı genişletilmiştir.³⁸

Vergi usul kanunun 127. Maddesinde "*b) 3100 Sayılı Kanun kapsamına girip ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hasılatı tespit etmek,*" ile yoklama yetkilileri görevlendirilmiştir.

Ödeme kaydedici cihaz kullanmak zorunda olanlar satışı yapılan malları aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar dışındaki kimselere satan veya aynı kimselere hizmet veren birinci ve ikinci sınıf tacirlerdir. Ödeme kaydedici cihaz kullanmaya ilişkin zorunluluğun başladığı tarihten itibaren 30 gün (kalkınmada öncelikli yörelerde

³⁸ A. Somuncu, a.g.e., s. 158

60 gün) içerisinde ödeme kaydedici cihaz kullanılmaya başlanmalıdır. Ödeme kaydedici cihaz kullanılarak yapılan satışlarda, her iş günü günlük kapanış fişi alınarak istenildiğinde denetim elemanlarına ibrazı zorunludur.³⁹

3.1.3. Günlük Hâsılâtın Tespitine İlişkin Denetim

Vergi usul kanunun 127. Maddesinde “Yoklamaya yetkili memurlar, ayrıca vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak:

a) Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenmiş usuller dahilinde özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hasılatı tespit etmek,” şeklinde yetkilendirme yapılmıştır.

Günlük hasılatın tespitine ilişkin denetim yoklama memuruna tanınmış önemli işlevlere sahip bir yetkidir. Bu denetim ile hem belgeler yoluyla hem de fiilen gerçekleşen işlem ve hareketlerden yararlanılarak elde edilen hasılatın belirlenmesi yolu izlenmektedir. Hasılat elde edildiğinde kanıt ihtiva eden işlem ve uygulamalardan, belgelerden yararlanılarak, gerçek durumunun tespiti amaçlanmaktadır.⁴⁰ Günlük hâsılâtın tespitine ilişkin yetki sadece özel olarak bu işlemlerle görevlendirilen memurlara verilmiştir. Özel yetkili memurlara fotoğraflarının da bulunduğu özel yoklama yetki belgesi verilmektedir.

3.1.4. Yol Denetimleri

Vergi usul kanunun 127. Maddesinde “d) Nakil vasıtalarını, Maliye ve Gümrük Bakanlığının belirleyeceği özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak,

saymak suretiyle tespit etmek,

e) Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması, halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak, (Beklemeye ve muhafazaya alınan malların bozulmaya ve çürümeye maruz mallar olması halinde derhal, diğer mallar ise üç ay sonra Maliye ve Gümrük Bakanlığının belli edeceği esaslar dahilinde tasfiye olunur.) yetkisini haizdirler” denilerek yoklama yetkilileri görevlendirilmiştir.

Vergi usul kanununda yer alan ve yoklama yetkililerine verilen bu geniş yetki ile belgesiz yolcu ve yük taşımacılığının engellenmesi amaçlanmaktadır. Bu yetki vergilendirme sürecinde etkinliğin artırılması açısından önem arz eden bir düzenlemedir. Ayrıca bu yetki ile, kayıt dışı işlemlerin engellenmesi ile birlikte çeşitli yollarla ortaya çıkabilecek sahipsiz mal hareketleri engellenmekte ve dışsal fayda da sağlanmaktadır.⁴¹

Yaygın ve yoğun vergi denetim içinde yer alan yol denetimleri ile özellikle il içindeki üretim merkezlerinde üretilip, il içinde veya diğer illere dağıtılan ticari, zirai ve sınaî malların nakliye yol güzergâhları ile diğer illerdeki üretim merkezlerinde üretilmekle beraber il içinde dağıtılan veya ilden transit taşınması yapılan malların sevkiyatları aşamasında belge düzeninin tesis edilmesi amaçlanmaktadır. Yol denetimleri vasıtasıyla vergiyi doğuran olaya ilişkin takip ve tespit ile olayların belgeler yoluyla kayıtlara geçirilmesi ve böylece kısa dönemde KDV, uzun dönemde ise Gelir ve Kurumlar Vergisi tahakkuklarına ilişkin tutarların artırılması sağlanmaktadır.⁴²

Yaygın ve yoğun vergi denetimi kapsamında denetmenlerin sahip olduğu bu geniş yetkiler-

³⁹ F. Tekin-A. Çelikkaya, a.g.e., s.148

⁴⁰ Abdurrahman Akdoğan, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri), Gazi Kitabevi, 2013, s. 104-105

⁴¹ A. Akdoğan, a.g.e., s. 104-105

⁴² Yusuf Çilkoparan, Yol Denetimleri, Vergi Dünyası Dergisi, 2004, Ekim, s. 105

den özellikle ikisi tartışılmaktadır. Bunlardan ilki, kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları alınma yetkisine ilişkin iken ikincisi, taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil araçlarını trafikten alkoyma, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletme ve muhafaza altına alma, hatta tasfiye etme yetkisine ilişkin olandır. Tartışma konusunu oluşturan bu yetki çerçevesinde yapılan işlemlerin Ceza Usul Hukuku bakımından birer el koyma işlemi olmalarıdır. Nitekim Ceza Muhakemesi Kanununda⁴³ “*Hâkim kararı üzerine veya gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde Cumhuriyet savcısının, Cumhuriyet savcısına ulaşılamadığı hallerde ise kolluk amirinin yazılı emri ile kolluk görevlileri, el koyma işlemi gerçekleştirebilir*” denilerek el koymaya karar verme yetkisi asıl olarak hakime verilmiş ancak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde cumhuriyet savcısı yetkilendirilmiştir. Böylesine önemli bir yetkinin yoklama memurlarına tanınmasına ilişkin hükmün Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın “özel hayatın gizliliği” kenar başlıklı 20’inci maddesinin ikinci fıkrası⁴⁴ hükmüne aykırı olduğu ifade edilmektedir.⁴⁵

4- YAYGIN ve YOĞUN VERGİ DENETİMİ ETKİNLİĞİ

Etkinlik kavramı herhangi bir örgüt veya işletmenin plan ve programlar çerçevesinde önceden

belirlemiş olduğu hedeflerine ulaşmak amacıyla yürüttüğü faaliyetler neticesinde bu hedeflere ulaşma başarısını ifade eden performans göstergesi olarak tanımlanabilmektedir. Bu tanımdan yola çıkarak “Etkinlik = Gerçekleşen çıktı / Etkilerin amaç ve hedeflerle karşılaştırılması” olarak formüle edilebilmektedir.⁴⁶

Literatürde etkinlik ve verimlilik kavramları sıklıkla aynı anlamda kullanılmaktadır. Verimlilik kavramı, belli bir girdi ile azami düzeyde çıktının veya belli bir çıktının asgari düzeyde girdi ile elde edilmesi olarak tanımlanabilir. Etkinlik ise yukarıda da ifade ettiğimiz gibi idari bir organizasyonun planlanan amaç ve hedefleri ile elde ettiği çıktılar arasındaki ilişkinin karşılaştırılmasına dayanmaktadır. Bu karşılaştırma kapsamına rakamlarla ölçülemeyen unsurlar da girmektedir. Bir kurum veya kuruluş verimli olmasına rağmen etkin olmayabilir. Ancak, bir kurum veya kuruluş etkin olduğunda verimli de olmaktadır. Şu durumda etkinliğin verimliliği de kapsadığı ifade edilebilir.⁴⁷

Örgütlerin vizyon ve misyonları çerçevesinde hazırlamış oldukları plan ve programlarında belirlemiş oldukları amaç ve hedeflere ulaşma derecesi olarak ifade edilen etkinlik kavramı günümüz örgütsel yönetim anlayışıyla beraber kamu idaresi tarafından da dikkate alınmaktadır. Kamu tarafından yürütülen faaliyetler küreselleşme ile birlikte ortaya çıkan hesap verilebilirlik, rekabet edilebilirlik, şeffaflık ve açıklık gibi etkinliğin belirleyicileri temelinde yürütülmeye başlanmıştır.

⁴³ CMUK, 127. madde

⁴⁴ “Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmidört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırksekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar.”

⁴⁵ S. Ateş Oktar, Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, 2008, s. 228-229

⁴⁶ Ahmet Arslan, Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim, Maliye Dergisi, Sayı 140, ss.1-14,2002, s. 3-5,

⁴⁷ Hüseyin Şen, İsa Sağbaş, Vergi Teorisi ve Politikası, Barış Arıkan Yayınları, Ekim 2017, s. 259

Buna göre kamu idare birimleri özel kesim örgütleri gibi kamu hizmeti sunumunda etkinliği ön plana çıkarmaya başlamakta ve buna uygun olarak plan, program ve bütçeler hazırlamaktadır.

Kamu faaliyetlerin yürütülmesinde etkinliği sağlamak için bu faaliyetlerin kaynağını oluşturan gelirlerin de etkin bir şekilde toplanması gerekmektedir. Nitekim etkin bir şekilde tahsil edilip verimli kullanılan kamu kaynakları idari örgütün hedef ve amaçlarına ulaşmasında önemli bir unsur oluşturmaktadır. Kamu kaynaklarının önemli bir payını oluşturan vergilerin etkin bir şekilde tahsil edilebilmesi bu noktada önem arz etmektedir.

Vergilemede etkinlik, birkaç yönden incelenmesi gereken bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Ekonomik yönden ele alındığında ekonomide refah kaybı ortaya çıkarmaması veya ortaya çıkan refah kaybının minimum düzeyde olması⁴⁸ ile vergilerin mali olmayan amaçlarından ekonomik istikrarı sağlamak vergilemede etkinlik kavramı içerisinde değerlendirilmektedir. Bununla birlikte vergileme sonucu gerçek veya tüzel kişilerin ekonomik kararlarında herhangi bir değişikliğe gitmemesi, yani verginin ekonomik aktörlerin kararlarını etkilememesi de vergilemede etkinliğin ekonomik boyutunu işaret etmektedir.

Vergilemede etkinliğin sosyo-psikolojik yönü ise gelir dağılımında adaletin sağlanması ile vergi yükünün adaletli dağılımını oluşturmaktadır. Buna göre herhangi bir vergileme sonucunda toplumda gelir düzeyi düşük kimselerin gelir seviyeleri daha da düşmemeli, aksine vergileme tekniği bu kesimin lehine olacak şekilde düzenlenmelidir. Bununla birlikte vergileme sonucunda bireylerin vergi ahlakı, bilinci, algısı ile psikolojisi düzeltilerek veya artırılarak vergisel ödevlerin mevzuata uygun olarak tam ve zamanında

yerine getirilmesi anlamı taşıyan vergi uyumuna katkı sağlanmalıdır. Yani vergileme hem gelir dağılımında düşük gelir kesim lehine düzeltme yapmalı hem de mükelleflerin vergi uyumunu arttırmalıdır.

Vergilemede etkinliğin hukuki yönü ise vergileme sonucu ortaya çıkan herhangi bir mükellef-idare uyumsuzluğunun nerde ve nasıl çözümleneceğinin kanunlarda açık bir şekilde belli olmasıdır. Ayrıca vergileme sonucunda vergisel ödevlerini yerine getirmeyen mükelleflere karşı kanuni yaptırım gücünün olması ve hukuk düzeni içinde bu yaptırım gücünün herkese karşı tarafsız olarak kullanılması hukuki yönü ifade etmektedir. Nitekim vergisel ödevlerini yerine getirmeyen mükelleflerin kanun önünde suçlu duruma düşerek çeşitli cezai yaptırımlara uğraması vergi uygulamasında etkinliği arttıracaktır.

Vergilemede etkinliğin idari yönü ise vergi gelirlerinin en az maliyet ve en hızlı bir şekilde toplanmasını ifade etmektedir. İdari maliyetlerin yüksek olması vergi gelirlerinden hazineye gelecek net payın düşmesine neden olacaktır. Vergi gelirlerinin uzun vadeler veya başka nedenlerle geç tahsil edilmesi ise toplam reel vergi gelirlerinde azalmalara neden olacaktır. Özellikle enflasyonun yüksek olduğu ülkelerde bu kayıp daha fazla olabilmektedir.

Tüm bu açıklamalar çerçevesinde vergilemede etkinliği, vergilerin hukuki çerçeve içerisinde ekonomide refah kaybına neden olmadan mükelleflerin sosyo-psikolojik yönleri dikkate alınarak devletin plan ve programlarda belirlemiş olduğu amaç ve hedefler doğrultusunda en az maliyet ve en hızlı şekilde toplanmasıdır şeklinde tanımlayabiliriz.

Vergilemede etkinliği sağlamak için şüphesiz vergi gelirlerinin en az kayıpla tahsil edilmesi gerekmektedir. Nitekim vergi gelirleri tahsilatında-

⁴⁸ Hülya Kirmanoğlu, Kamu Kesimi Analizi, 2007, Beta Yayınevi, İstanbul

ki vergi kayıp ve kaçakları ne kadar düşük olursa vergilemede etkinliği o derece yüksek olacaktır. Vergi kayıp ve kaçaklarının en aza indirilerek vergi gayretinin en üst seviyeye çıkarılmasında vergi denetimi etkinliğinin önemli bir payı bulunmaktadır.

Vergi denetiminde etkinliği mükelleflerin mevzuata uygun olarak vergisel ödevlerini tam ve zamanında yerine getirmelerini sağlamak amacıyla, vergi denetim birimleri tarafından baş- vurulan denetimlerin istenilen amaç ve hedefleri gerçekleştirebilme düzeyi olarak tanımlanabilmektedir.⁴⁹ Vergi denetiminin amaç ve hedefler kapsamında tam başarısı denetim sonucunda vergi kayıp ve kaçığı ile vergi kaçıran tüm mükelleflerin tamamının tespit edilmesi ile mümkün olmaktadır.⁵⁰ Bununla birlikte etkin bir vergi denetimi, mükelleflerin vergi kanunlarına gönüllü uyumunu artırmak suretiyle vergi politikalarının başarılı bir şekilde uygulanmasına katkı sağlamaktadır.⁵¹

Vergi denetimin etkin olması idarenin vergi gelirlerin en az kayıpla toplaması, kayıtdışı ekonominin azalması, vergi gelirlerinin etkili bir kamu politika aracı olarak kullanılması, kamu hizmetlerinin etkili ve verimli olarak yerine getirilmesi, mükelleflerin vergi ödevleri konusunda eğitilmesi, vergi kayıp ve kaçığına neden olan mükelleflerin engellenerek çeşitli cezai yaptırımlara uğraması yoluyla vergi yükümlülüğünde adaleti sağlaması ve vergisel ödevlerin mevzuata uygun olarak tam ve zamanında yerine getirilmesine katkı sağlaması gibi nedenlerle hem vergi idaresi hem de mükellef açısından büyük öneme sahiptir.

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasında birçok faktör etkili olmaktadır. Bu faktörler;⁵²

- Vergi mevzuatının çok sayıda kanun, kanun hükmünde kararname, bakanlar kurulu kararları, tebliğ, genel tebliğ, sirküler ve özelge ile mükerrer maddeler ve geçici maddeler nedeniyle karmaşık bir yapıya sahip olması
- Maliye teşkilatındaki merkez ve taşrada bulunan denetim birimlerinin koordineli olarak örgütlenmemeleri
- Belge düzeninin tam ve doğru olarak yerleştirilememesi
- Uzlaşma müessesesinin varlığı
- Vergi bilinci, ahlakı, algısı, psikolojisi gibi vergi uyumunu etkileyen belirleyiciler
- Vergi ihbar müessesesinin etkinliği
- Denetim elemanlarının sayı ve niteliği
- Mükelleflerin vergi denetimlerine karşı sergiledikleri tutum
- Mükellefin vergisel ödevlerine ilişkin konularda bilgi edinebilme durumu
- Sık sık çıkan ve hem vergi adaletini zedeleyen hem de vergi denetimine ilişkin karışıklığa neden olan vergi afları

olarak sıralanabilmektedir. Vergi denetiminde etkinliği belirleyen bu ve benzeri faktörlerin incelenmesi bunlara uygun olarak vergi denetim sisteminin yeniden tasarlanması vergi denetiminde mali, ekonomik, sosyal ve hukuki amacı sağlamak isteyen ülkelerin üzerinde önemle durduğu konuların başında gelmektedir. Ülkemizde vergi denetiminde etkinliği sağlamaya yönelik birçok çalışma yapılmış ve yapılmaktadır. Bu çalışmalara örnek olarak denetim fonksiyonunun geliştirilmesi amacıyla denetim sürecinin

⁴⁹ A. A. Uğur, a.g.e., s. 124

⁵⁰ Norman Gemmell, Marisa Ratto, Behavioral Responses To Taxpayer Audits: Evidence From Random Taxpayer Inquiries, National Tax Journal 65(1):33-58. 2012.

⁵¹ Fami Şamiloğlu, Etkin Bir Vergi Denetiminde Temel Finansal Tabloların Analizinin Önemi, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 56, 2001, ss. 1-11, s.1

⁵² A. A. Uğur, a.g.e., s. 124-125

şeffaflaştırılması ve performans ölçümüne öncelik verilmekte, bu kapsamda düzenlilik ve uygunluk denetimi uygulamaları yapılmaktadır.⁵³

Yaygın ve yoğun vergi denetiminde etkinliği ölçmek için öncelikli olarak neyin ölçüleceği, yani denetimle amaçlananın ne olduğunun belirlenmesi gerekmektedir. Yapılan denetimler ile ulaşılmak istenenin caydırıcılık mı, vergi tahsilatını artırmak mı, mükellefleri eğitmek mi, belge düzenini sağlamak mı olduğunun tespit edilmesi gerekmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kurulmasından sonra bu konuyla ilgili bazı amaç

ve hedefler belirlenmiş olsa da, yaygın ve yoğun vergi denetiminin amacının daha çok kayıt dışı ekonomiyi kayıta altına almak ve belge düzenini tesis etmek olduğu ifade edilebilmektedir.⁵⁴ Yaygın ve yoğun vergi denetiminde etkinliği belirlemesine ilişkin bir takım göstergelere değinilerek etkinliğin sağlanıp sağlanmadığı, sağlandığı durumda ise ne ölçüde sağlandığı analiz edilmesi çalışmaya katkı sunacaktır. Bu bağlamda yaygın ve yoğun vergi denetiminin etkinliğini ölçmeye ilişkin Türkiye'de yapılan yaygın ve yoğun vergi denetim çalışmaları Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo 1: Türkiye'de Yapılan Yaygın ve Yoğun Vergi Denetim Çalışmaları

Denetim Türü / Yıllar	Denetime Katılan Personel Sayısı	Denetlenen Mükellef Sayısı	Kesilen Usulsüzlük Cezası
2001	3.797	3.448.523	29.703.010
2002	3.094	2.866.037	45.840.631
2003	4.507	2.903.111	65.443.280
2004	4.849	3.176.412	64.262.698
2005	3.779	3.342.798	98.775.956
2006	3.939	3.778.146	100.149.000
2007	6.320	4.513.740	134.235.029
2008	48.357	1.313.620	176.213.518
2009	47.370	3.811.489	153.171.031
2010	45.108	3.753.669	150.326.505
2011	45.624	3.462.338	128.094.973
2012	47.556	4.428.127	150.437.509
2013	35.196	2.829.606	95.589.664
	Mükellefler Nezdinde Yapılan Denetim Sayısı	Yaygın Yoğun Denetimlerde Yeni Mükellefiyet Tesis Edilen Kişi Sayısı	Kesilen Ceza Tutarı (TL)
2014	2.321.716	18.464	78.787.648
2015	837.550	12.497	39.792.298

⁵³ F. Beşel, a.g.e., s. 72

⁵⁴ A. Somuncu, a.g.e., s. 134

	Mükellefler Nezdinde Yapılan Denetim Sayısı	Mükellefler Nezdinde Yapılan Fiili Hasılat Denetim Sayısı	Toplam Denetim Sayısı	Nezdinde Fiili Denetim Yapılan Nakliye Aracı Sayısı	Mükellefiyet Tesis Ettirilen Kişi Sayısı	Kesilen Usulsüzlük Cezası Tutarı (TL)
2016	376.600	3.180	436.252	40.206	16.266	58.226.570
2017	210.691	4.408	260.529	17.359	28.071	77.969.055

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporları, 2001-2017

Türkiye’de yapılan yaygın ve yoğun vergi denetim çalışmalarını incelediğimiz Tablo 1’de faaliyet raporlarında denetime ilişkin verilerin farklılık göstermesi nedeniyle 2001-2013, 2014-15 ve 2016-17 yılları itibariyle ayrıma tabi tutulmuştur. Buna göre 2001-2013 yılları arasında yaygın ve yoğun vergi denetimine ilişkin verilere bakıldığında denetime katılan personel sayısı itibariyle dalgalanmalar yaşandığı görülmektedir. 2001 yılıyla karşılaştırıldığında ise 2013 yılında vergi denetimine katılan personel sayısında önemli bir artış olduğu ortaya çıkmaktadır. Buna göre özellikle 2007 den sonra denetime katılan personel sayısında önemli artışlar meydana gelmiştir. Denetlenen mükellef itibariyle incelendiğinde ise denetime katılan personel sayısı ile aynı doğrultuda artış ve azalışlar gösterdiği görülmektedir. Yine aynı şekilde 2001 yılıyla karşılaştırıldığında 2013 yılında denetlenen mükellef sayılarında azalma olduğu ortaya çıkmaktadır. Kesilen usulsüzlük cezası itibariyle baktığımızda yıllar arasında artış ve azalışlar olsa da genel itibariyle bir artış olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Buna göre 2001 yılında kesilen usulsüzlük cezası 29.703.010 TL iken 2013 yılında 95.589.664 TL ye ulaşmıştır.

2014-15 yılları arasında yaygın ve yoğun vergi denetimine ilişkin verilere bakıldığında, mükellefler nezdinde yapılan denetim sayısının 2.321.716’dan 837.550’ye, yaygın yoğun denetimlerde yeni mükellefiyet tesis edilen kişi sayısının 18.464’ten 12.497’ye ve son olarak kesilen ceza tutarının 78.787.648 TL den 39.792.298 TL’ düştüğü sonucuna ulaşılmıştır. Buna göre 2015

yılında 2014 yılına göre hem denetim oranlarında hem de kesilen usulsüzlük cezalarında azalışlar meydana gelmiştir.

2016-17 yılları arasında yaygın ve yoğun vergi denetimine ilişkin verilere bakıldığında ise, mükellefler nezdinde yapılan denetim sayısının 376.600’den 210.691’e; nezdinde fiili denetim yapılan nakliye aracı sayısının 40.206’dan 17.359’a ve toplam denetim sayısının 436.252’den 260.529’a düştüğüne ulaşılmıştır. Buna karşın mükellefler nezdinde yapılan fiili hasılat denetim sayısının 3.180’den 4.408’e, Kesilen Usulsüzlük Cezası Tutarının 58.226.570 TL’den 77.969.055 TL’ye ve son olarak da mükellefiyet tesis ettirilen kişi sayısının 16.266’dan 28.071’e çıktığı sonucuna ulaşılmıştır.

2001-2017 yılları arasında denetime ilişkin yayınlanan istatistiki verilerin farklı olması, bu zaman diliminde kimi denetleme kurumlarının kapanıp yeni başka denetim kurumlarının açılması veya tüm denetim kurumlarının tek çatı altında toplanması, vergi denetim mevzuatına ilişkin yapılan değişiklikler, cezaların tahsilat durumu ve yargıya intikal etmiş olanların sonuçlarının bilinmemesi, istatistiki verilerin kamuoyuna tek çatı altında sunulmaması, vergi denetim tekniğinde yapılan değişiklikler gibi birçok faktör göz önüne alındığında vergi denetim etkinliğine ilişkin sağlıklı bir sonuca varmak zor olmaktadır.

Tüm bunlarla birlikte Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından açıklanan denetim verileri, sadece denetlenen mükellef sayısı ile kesilen usulsüzlük cezalarının toplamını vermektedir. Ancak bu

cezalarla ilgili olarak indirim yapılmış, uzlaşma yoluyla sonuçlanan ve yargıya intikal etmiş olanlardan ne kadarının terkin ne kadarının tahsil edildiğiyle ilgili herhangi bir bilgi mevcut değildir. Bundan dolayı sadece kesilen ceza miktarı göz önüne alınarak denetimlerin etkinliği ile ilgili herhangi bir sonuca varmak zor olmaktadır. Bununla birlikte kesilen cezaların ne kadarlık bir kısmının vergi afları kapsamında terkin edildiğiyle ilgili de herhangi bir bilgi bulunmamaktadır.⁵⁵

Tüm bunlarla birlikte incelenen yıllar itibarıyla yaygın ve yoğun vergi denetimi verilerine bakıldığında 2001-2017 arasında verilerin yıllar itibarıyla dalgalanmalar gösterdiği, vergi denetimini etkinleştirmeye yönelik vergi denetim tekniğinde ve yapısında değişiklikler yapılmasına karşın önemli bir ilerleme kaydedilmediği, 2005 yılında kurulan Gelir İdaresi Başkanlığı ile 2010 yılında Maliye Bakanlığı içerisinde kurulan Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu ve 2011 yılında kurulan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının bu yıllar ve sonrası itibarıyla yaygın ve yoğun vergi denetiminde önemli bir aşama kaydettirmediği, 2007 yılı sonrası denetime katılan personel sayısında önemli artış olmasına rağmen denetlenen mükellef sayısı ile kesilen usulsüzlük cezası gibi diğer verilerde rutin dışında bir değişiklik olmadığı ve tabloda yer alan tüm veriler genel olarak değerlendirmeye tabi tutulduğunda yaygın ve yoğun vergi denetiminde etkin olarak nitelendirebileceğimiz önemli bir ilerleme kaydedilmediği sonucuna ulaşılmıştır.

SONUÇ

Devletin sosyal sözleşme sonucu örgütlü bir kurum olarak kamu hizmeti sunum amacıyla ortaya çıktığı zamandan günümüze kadar vergiler en önemli kamu gelirleri arasında yer almıştır. Mali ve mali olmayan amaçlar kapsamında geç-

miştten günümüze kadar birçok amaç ve hedefler doğrultusunda kullanılan vergiler kamu politika araçlarının başında gelmektedir. Vergisel araçlar yoluyla birçok kamu hizmeti ve politikası yürüten devletler için vergilerin en az kayıpla toplamaları büyük önem arz etmektedir.

Vergilerin en az kayıpla tahsil edilmesinin birçok yolu olmakla beraber özellikle vergi tahsil yöntemleri arasında beyan sisteminin yer aldığı vergi sistemlerinde vergi denetim mekanizması vergi kayıp ve kaçığıyla mücadele amaçlı kullanılmaktadır. Vergi denetimi ile mükelleflerin vergisel ödevlerini mevzuata uygun olarak tam ve zamanında yerine getirilmesi ve bu yolla vergi tahsilatının en az kayıp ve en hızlı şekilde hazineye intikali amaçlanmaktadır. Bu amaç ve hedeflere ulaşılmasında önem arz eden durum vergi sisteminde yer alan vergi denetim usulleri ve bu denetimlerin etkinliğidir. Nitekim vergi denetim etkinliği yoluyla ancak bu amaç ve hedeflere ulaşılabilmektedir.

Ülkemiz vergi mevzuatında Vergi Usul Kanunu ile vergi denetimi usullerine yer verilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi denetim usulleri arasında yer alan ve yoklama memurlarına önemli yetkiler veren yaygın ve yoğun vergi denetimi ve etkinliğini araştırdığımız çalışmada 2001-17 yılları verileri incelenmiştir. 2001-2017 yılları verileri ile bu dönemde vergi denetimi ile ilgili yapılan değişiklikler göz önüne alındığında yaygın ve yoğun vergi denetiminde yıllar itibarıyla etkin olarak nitelendirebileceğimiz önemli bir ilerleme kaydedilmemiştir. Buna göre daha etkin bir yaygın ve yoğun vergi denetimi için;

- Vergi mevzuatına ilişkin karmaşıklıkların giderilmesi
- Yeterli sayı ve nitelikte uzmanlaşmış kadroların yetiştirilmesi
- Vergi denetiminde teknolojinin tüm imkânlarından yararlanılması

⁵⁵ A. Somuncu, a.g.e., s. 143-144

- Vergi denetim çalışanlarının özlük haklarına ilişkin düzenlemelerin yapılarak çalışma istek ve verimliliğinin artırılması
- Yaygın ve yoğun vergi denetimine ilişkin VUK'da daha açık ve net düzenlemelerin yapılması
- Belge düzenine ilişkin mükelleflerin daha kolay anlayabileceği ve düzenleyebileceği basitleştirmeler yapılması
- Vergi denetimine ilişkin etkinliği sağlayıcı diğer kamu idareleri ile koordineli çalışılması
- İhbar müessesesi daha etkin bir yapıya kavuşturulması
- Uzlaşma müessesinin mükellefleri vergi kayıplarına yönlendirmeyecek şekilde yeniden düzenlenmesi
- Vergi denetimini etkin olarak kullanan ülkelerin vergi denetim yapı ve teknikleri swot analizi ile değerlendirilerek ülkemizdeki vergi denetiminin güçlendirilmesi
- Özel ve kamu kesiminin kullandığı çağdaş denetim tekniklerinden yararlanılması gerekmektedir. Tüm bu hususlar dikkate alındığında yaygın ve yoğun vergi denetimi daha etkin hale gelecek ve vergi erozyonunun önüne geçilerek en az kayıp ve en hızlı bir şekilde vergi gelirleri tahsil edilmiş olacaktır.

KAYNAKÇA

- ABDİOĞLU, H. (2007). Vergi Denetiminde Kırmızı Bayrakların Kullanımı, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 36, ss. 161-72, s.162
- AKDOĞAN, A. (2013). Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri). Gazi Kitabevi, 2013, s. 104-105
- ARSLAN, A. (2002). Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim, Maliye Dergisi, Sayı 140, ss.1-14,2002, s. 3-5,
- BEŞEL, F. (2017) Türkiye'de Vergi Denetiminin Ekonomik Ve Hukuki Etkinliği, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (yayınlanmamış doktora tezi). Sakarya
- BEŞEL, F. (2017). Türkiye'de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler İle Analizi, Sayıştay Dergisi, Sayı:107, Ekim - Aralık 2017, s. 72
- Ceza Muhakemesi Kanunu. (2004). 127. Madde, Resmî Gazete : Tarih: 17/12/2004 Sayı : 25673
- ÇAKAR, E. P., SARAÇOĞLU, F. (2014). Vergi İdaresinin Denetim Biçimleri Ve Hukuka Aykırı Deliller, Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: 7, Sayı: 1, s.415-423, s. 417
- ÇAM, M. U. (2017). Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 15, Sayı: 4, Aralık 2017, s. 180
- ÇELİKKAYA, A. (2013). Verginin tanımı, Amaçları, Tarihsel ve Teorik Gelişimi, Vergi Teorisi. Editör: İsa Sağbaş, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını. Yayın No: 1915, s.4
- ÇILKOPARAN, Y. (2004). Yol Denetimleri, Vergi Dünyası Dergisi, Ekim, s. 105
- EROL, A. (2010). Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları. İSMMMO Yayınları; 133, s. 41
- ERGEN, Z., KILINÇKAYA, L. (2014). Türkiye'de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi. Sosyoe-konomi, 2014-1, s. 283
- Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı. (2007). Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi, Yayın No: 50, s.7
- GEMMELL, N., ve RATTI, M. (2012). Behavioral Responses To Taxpayer Audits: Evidence From Random Taxpayer Inquiries, National Tax Journal 65(1):33-58.
- Hesap Uzmanları Derneği. (2014). Denetim İlke ve Esasları, 1, Yıldız Ofset, 3. Baskı.. s. 131, İstanbul.
- KIRBAŞ, S. (2012). Vergi Hukuku. Siyasal Kitabevi, Ankara, s. 157

- KİRMANOĞLU, H. (2007). Kamu Ekonomisi Analizi. Beta yayınevi, İstanbul.
- OĞUZTÜRK, B. S. (2015). Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem, Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, Yıl:2015, Cilt:7, Sayı:13, s. 209
- OKTAR, S. A. (2008). Vergi Hukuku. Türkmen Kitabevi. s. 228-229
- ÖZKER, A.N. (2002). Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı Ve Denetime Özgü Beklentiler, Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi (4) 2002, 172-185, s. 176
- SOMUNCU, A. (2014). Yaygın Ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapı Ve Uygulamanın Değerlendirilmesi, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 43, Ocak-Haziran 2014 ss. 133-173, s. 134
- ŞAMİLOĞLU, F. (2001). Etkin Bir Vergi Denetiminde Temel Finansal Tabloların Analizinin Önemi, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 56, ss. 1-11, s.1
- ŞEKER, N. (1994). Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi. Beta Basım Yayım Dağıtım. s.394, İstanbul.
- ŞEN, H., SAĞBAŞ, İ. (2017). Vergi Teorisi ve Politikası. Barış Arıkan Yayınları, s. 259
- TECİM, B. A. H., (2008). Kayıt Dışı Ekonomide Vergi Ve Vergi Denetiminin Önemi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (yayınlanmamış yüksek lisans tezi). İzmir.
- TEKİN, F., ÇELİKKAYA, A. (2018). Vergi Denetimi. Seçkin Yayıncılık.
- Vergi Usul Kanunu. (1961). Md. 135, 137, 142. Resmi Gazete 10/1/1961 Sayı: 10703. 11/1/1961 10704. 12/1/1961 10705
- YORULDU, M., YORULDU, N. Z. (2016). Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi Ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Üzerine Bir Değerlendirme, Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi, Cilt:1 Sayı: 1, s. 52-53
- UĞUR, A. A. (2016). Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama), International Journal of Public Finance, Vol./Cilt: 1, Issue/Sayı: 2, ss. 122 – 145, S. 124
- YURTERİ, İ. (2012). Türk Vergi Sisteminde Yoklama Ve Yaygın Ve Yoğun Vergi Denetimi, TBB Dergisi 2012 (100), s. 263