



T.C.

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

MALİYE BİLİM DALI

**TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİNİN
VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Pınar TAK

BURSA-2023



T.C.

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

MALİYE BİLİM DALI

**TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİNİN
VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Pınar TAK

Danışman:

Dr. Öğr. Üyesi Reyhan LEBA

Bursa-2023

T.C.
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Maliye Anabilim Dalı'nda 70192009 numaralı Pınar TAK'ın hazırladığı "Türkiye'de Vergi Denetiminin Vergi Gelirlerine Etkisinin Değerlendirilmesi" konulu Yüksek Lisans Tezi ile ilgili savunma sınavı, 07/04/2023 günü 11.00-12.00 saatleri arasında yapılmıştır. Sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın BAŞARILI (başarılı/başarısız) olduğuna OYBİRLİĞİ (oybirliği/oyçokluğu) ile karar verilmiştir.

Dr. Öğr. Üyesi Reyhan LEBA
Bursa Uludağ Üniversitesi

Prof. Dr. Adnan GERÇEK
Bursa Uludağ Üniversitesi

Üye

(Tez Danışmanı ve Sınav Komisyonu Başkanı)

Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Üye

Akademik Unvanı, Adı Soyadı

Üniversitesi

Prof. Dr. Fatma TAŞ

Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi

Üye

Akademik Unvanı, Adı Soyadı

Üniversitesi

07/04/2023



SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS/DOKTORA İNTİHAL YAZILIM RAPORU

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih: 24/02/2023

Tez Başlığı / Konusu: **TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİNİN VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam **175** sayfalık kısmına ilişkin, **24/02/2023** tarihinde şahsım tarafından **TURNITIN** adlı intihal tespit programından (Turnitin)* aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre, tezimin benzerlik oranı **% 4** 'tür.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1- Kaynakça hariç
- 2- Alıntılar hariç
- 3- 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Özgünlük Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

Tarih ve İmza
24.02.2023

Adı Soyadı: Pınar TAK
Öğrenci No: 701912009
Anabilim Dalı: Maliye
Programı:
Statüsü: Y.Lisans Doktora

Danışman: Dr.Öğr.Üyesi Reyhan LEBA, 24.02.2023

* Turnitin programına Bursa Uludağ Üniversitesi Kütüphane web sayfasından ulaşılabilir.

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Türkiye’de Vergi Denetiminin Vergi Gelirlerine Etkisinin Değerlendirilmesi” başlıklı çalışmanın bilimsel araştırma, yazma ve etik kurallarına uygun olarak tarafımdan yazıldığına ve tezde yapılan bütün alıntıların kaynaklarının usulüne uygun olarak gösterildiğine, tezimde intihal ürünü cümle veya paragraflar bulunmadığına şerefim üzerine yemin ederim.

Tarih ve İmza

24.02.2023

Adı Soyadı : Pınar TAK
Öğrenci No : 701912009
Anabilim Dalı : Maliye
Programı :
Statüsü : Yüksek Lisans Tezi

ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı : Pınar TAK
Üniversite : Bursa Uludağ Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı : Maliye
Bilim Dalı : Maliye
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı : ix + 175
Mezuniyet Tarihi :
Tez Danışmanı : Dr. Öğr. Üyesi Reyhan LEBA

TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİNİN VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergiler devletin en önemli gelir kaynaklarından biridir. Çağdaş vergi sistemlerinin temelini beyan esası oluşturur. Vergilerin etkili ve verimli bir şekilde toplanabilmesi için mükelleflerin doğru ve zamanında beyanda bulunmaları gerekmektedir. Ancak bazı mükelleflerin çeşitli nedenlerden dolayı vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemeleri ya da eksik yerine getirmeleri sonucunda vergi kaybına yol açtıkları bilinmektedir. Devletler bunun önüne geçmek, vergileri zamanında ve doğru olarak tahsil edebilmek için vergi denetimlerini gerçekleştirirler. Vergi denetimi ile vergi kayıp ve kaçaklarının en aza indirilmesi amaçlanır. Bu noktada, vergi denetiminin etkinliği oldukça önemlidir. Bu çalışmanın amacı, vergi denetiminin vergi gelirlerine olan etkisini belirleyerek Türkiye’de vergi denetimlerinin etkinliğini analiz edip değerlendirmektir. Vergi denetimi ile vergi gelirlerinde artış sağlanır. Ancak bunun gerçekleşebilmesi için denetimlerin etkin olarak yapılması gereklidir. Türkiye’de vergi denetimi ile ilgili veriler incelendiğinde vergi denetimlerinin çok etkin gerçekleşmediği görülmüştür. Bu nedenle vergi gelirlerinde artış sağlanabilmesi için vergi denetiminin etkinliğinin artırılması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Vergi, Vergi Denetimi, Vergi Gelirleri, Vergi Denetiminde Etkinlik

ABSTRACT

Name and Surname : Pınar TAK
University : Bursa Uludag University
Institution : Social Science Institution
Field : Public Finance
Branch : Public Finance
Degree Awarded : Master
Page Number : ix + 175
Degree Date :/...../2023
Supervisor : Assist. Prof. Reyhan LEBA

EVALUATION OF THE EFFECT OF TAX AUDIT ON TAX INCOMES IN TURKEY

Taxes are one of the most important income sources of the governments. The basis of modern tax systems is the basis of declaration. For taxes to be collected effectively and efficiently, taxpayers must make timely and accurate tax returns. However, it is known that some taxpayers are not able to file their taxes on time due to various reasons, causing tax loss as a result of delayed filing. States carry out tax audits in order to avoid this and to collect taxes in a timely and correct manner. Tax auditing aims to minimize tax losses and fraud, highlighting its effectiveness. The effectiveness of tax auditing is very important. The aim of this study is to analyze and evaluate the effectiveness of tax audits in Turkey by determining the effect of tax audits on tax revenues. Tax audits increase tax revenues. However, in order to achieve this, Tax audits must be carried out effectively. When the data on tax audits in Turkey are examined, it can be said that tax audits are not carried out effectively. For this reason, it has been concluded that the efficiency of tax audit should be increased in order to increase tax revenues.

Key Words: Tax, Tax Audit, Tax Incomes, Efficiency in Tax Audit

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
ABSTRACT.....	ii
İÇİNDEKİLER	iii
TABLOLAR LİSTESİ.....	viii
KISALTMALAR	ix
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ VE VERGİYE İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR

I. VERGİ KAVRAMI VE TANIMI.....	3
II. VERGİNİN AMAÇLARI.....	4
III. VERGİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR.....	6
A. VERGİNİN KONUSU.....	7
B. VERGİ MÜKELLEFİ VE VERGİ SORUMLUSU.....	8
C. VERGİYİ DOĞURAN OLAY	10
D. VERGİ MATRAHI.....	11
E. VERGİ TARİFESİ VE ORANI	12
F. VERGİLENDİRME AŞAMALARI	13
1. Tarh	13
2. Tebliğ	15
3. Tahakkuk.....	16
4. Tahsil.....	18
G. VERGİDE MUAFİYET VE İSTİSNA.....	19
IV. VERGİLERİN SINIFLANDIRILMASI.....	19

A. KONULARINA GÖRE VERGİ AYIRIMI.....	20
1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler.....	20
2. Servet Üzerinden Alınan Vergiler.....	21
3. Tüketim Üzerinden Alınan Vergiler	23
B. DOLAYLI-DOLAYSIZ VERGİ AYIRIMI	25
C. YÜKÜMLÜNÜN KİŞİSEL DURUMUNA GÖRE VERGİ AYIRIMI	27
1. Objektif Vergiler	27
2. Subjektif Vergiler.....	27
V. VERGİ GELİRLERİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER	28
A. EKONOMİK FAKTÖRLER	29
1. Ekonomik Büyüme ve Kalkınma	29
2. Enflasyon	32
3. Vergi Oranı	34
4. Vergi Yüğü.....	38
5. Kayıt Dışı Ekonomi	39
6. Kişi Başına Düşen Milli Gelir.....	42
7. Vergi Gelirlerini Etkileyen Diğer Ekonomik Faktörler	43
B.SOSYAL FAKTÖRLER.....	45
1.Vergi Ahlakı ve Vergi Bilinci.....	46
2. Kamu Harcamalarının Algılanma Düzeyi.....	47
3. Eğitim Seviyesi	49
4. Dini İnanç.....	50
5. Devlete Olan Bağlılık.....	51
C. SİYASAL VE KURUMSAL FAKTÖRLER	52
1. Siyasi İstikrar	52
2. Siyasal İktidarı Benimseme	52
3. Yolsuzluk	53
4. Vergi Afları	55
5.Vergi Denetimi.....	58

İKİNCİ BÖLÜM
VERGİ DENETİMİ KAVRAMI VE VERGİ DENETİM YÖNTEMLERİ

I. VERGİ DENETİMİ KAVRAMI VE ÖZELLİKLERİ	59
A. DENETİM, VERGİ DENETİMİ KAVRAMI VE TANIMLARI	59
B. VERGİ DENETİMİNİN ÖZELLİKLERİ	62
1. Tarafsızlık	62
2. Yaptırım Gücüne Sahip Olma	63
3. Hukukilik	64
4. Dış Denetim	64
5. Hesap Denetimi	65
II. VERGİ DENETİMİNİN AMAÇLARI	65
A. MALİ AMAÇ	66
B. EKONOMİK AMAÇ	66
C. SOSYAL AMAÇ	67
D. HUKUKİ AMAÇ	68
III. VERGİ DENETİMİNİN FONKSİYONLARI	69
A. ARAŞTIRMA FONKSİYONU	69
B. ÖNLEME FONKSİYONU	70
C. EĞİTME FONKSİYONU	71
IV. VERGİ DENETİMİ ÇEŞİTLERİ	71
A. YOKLAMA	72
1. Yoklama Kavramı, Tanımı ve Amacı	72
2. Yoklamaya Yetkili Olanlar	74
3. Yoklamanın Kapsamı	75
4. Yoklama Süreci	76
B. VERGİ İNCELEMESİ	80
1. Vergi İncelemesi Kavramı, Tanımı ve Amacı	80
2. Vergi İncelemesinin Türleri	83
3. Vergi İncelemesine Yetkili Olanlar	86
4. Vergi İncelemesine Tabi Olanlar	88
5. Vergi İnceleme Zamanı	89

6. Vergi İnceleme Yeri.....	90
7. Vergi İnceleme Süreci.....	91
C. ARAMA.....	95
1. Arama Kavramı, Tanımı ve Amacı.....	95
2. Arama Yapılabilmesinin Şartları ve Aramaya Yetkili Olanlar.....	97
3. Arama Süreci.....	99
D. BİLGİ TOPLAMA.....	102
V. VERGİ DENETİMİ VE MÜKELLEF HAKLARI.....	106
A. MÜKELLEF HAKLARI.....	106
B. VERGİ DENETİMİNDE MÜKELLEF HAKLARI.....	109

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
VERGİ DENETİMİNİN YAPISI, ETKİNLİĞİ VE
VERGİ GELİRLERİ İLİŞKİSİ

I. TÜRKİYE’DE VE ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VERGİ DENETİM SİSTEMİNİN YAPISI.....	115
A. TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİM SİSTEMİNİN YAPISI.....	115
B. ALMANYA’DA VERGİ DENETİM SİSTEMİNİN YAPISI.....	118
C. ABD’DE VERGİ DENETİM SİSTEMİNİN YAPISI.....	120
D. İNGİLTERE’DE VERGİ DENETİM SİSTEMİNİN YAPISI.....	123
E. FRANSA’DA VERGİ DENETİM SİSTEMİNİN YAPISI.....	125
II. TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİNİN VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ.....	128
A. VERGİ DENETİMİNDE ETKİNLİK.....	128
B. VERGİ DENETİMİNDE ETKİNLİĞİN ÖLÇÜLMESİ.....	132
1. Denetim (İnceleme) Oranı.....	132
2. Matrah Farkı/İncelenen Matrah Oranı.....	134
3. Denetim Elemanı Başına Mükellef Sayısı.....	135
4. Denetimler Sonucu Tarh Edilen Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Oranı.....	137
C. VERGİ DENETİMLERİ VE VERGİ GELİRLERİ İLİŞKİSİ.....	138

1. Vergi Denetim Sonuçlarının Değerlendirilmesi	140
2. Vergi Denetimi – Vergi Gelirleri İlişkisi ile İlgili Çalışmaların Değerlendirilmesi.....	143
3. Vergi Denetimlerinin Etkinliğini Artırmaya Yönelik Öneriler.....	146
SONUÇ	153
KAYNAKÇA.....	161

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1. Mükelleflerin Denetlenme Oranları (%) (2012-2021).....	133
Tablo 2. Bulunan Matrah Farkı/İncelenen Matrah Oranları (%) (2012-2021)	134
Tablo 3. Denetim Elemanı Başına Düşen Mükellef Sayıları (2012-2021)	136
Tablo 4. Vergi Dairesi Müdürü Başına Düşen Mükellef Sayıları (2012-2021).....	137
Tablo 5. Denetimler Sonucu Tarh Edilen Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Oranı (%) (2012-2021).....	138
Tablo 6. Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilat/Tahakkuk Oranları (%) (2012-2021)...	141
Tablo 7. Denetim ve Tahsilat/Tahakkuk Oranları (%) (2012-2021)	142

KISALTMALAR

a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
a.g.r.	: Adı Geçen Rapor
a.g.t.	: Adı Geçen Tez
AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	: Avrupa Birliği
C.	: Cilt
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
Çev.	: Çeviren
Der.	: Derleyen
Ed.	: Editör
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GV	: Gelir Vergisi
KDV	: Katma Değer Vergisi
KV	: Kurumlar Vergisi
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
p.	: Page
RDK	: Rapor Değerlendirme Komisyonu
S.	: Sayı
s.	: Sayfa
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
ss.	: Sayfalar
TDK	: Türk Dil Kurumu
TL	: Türk Lirası
vb.	: Ve Benzeri
vd.	: Ve Diğerleri
VDK	: Vergi Denetim Kurulu
VDK-RAS	: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Risk Analiz Sistemi
VİV	: Veraset ve İntikal Vergisi
Vol.	: Volume
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Devletin kamusal harcamalarını yapabilmesi için finansmana ihtiyacı vardır. Devletin finansman araçlarından en önemlilerinden biri vergilerdir. Bu noktada mükelleflerin vergiye uyum göstermeleri büyük önem arz etmektedir. Mükelleflerin bazıları vergiye gönüllü olarak uyum gösterirken bazıları vergiye tepki gösterebilmektedir. Vergilerini doğru ve zamanında beyan etmeyen mükellefler vergi gelirlerinde düşüşlere neden olmaktadır.

Vergi gelirlerini etkileyen birçok faktör vardır. Bu faktörlerden bazıları; ekonomik büyüme ve kalkınma, enflasyon, vergi oranı, vergi yükü, kayıt dışı ekonomi, kişi başına düşen milli gelir, vergi ahlakı ve vergi bilinci, eğitim düzeyi, kamu harcamalarının algılanma düzeyi, dini inanç, devlete olan bağlılık, siyasi istikrar, siyasi iktidarı benimseme, yolsuzluk, vergi afları vb. gibi faktörlerdir. Bu faktörlerin en önemlilerinden biri, çalışmanın da konusu olan vergi denetimleridir. Devlet vergi denetimleri ile vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçerek vergi gelirlerindeki olası düşüşleri önlemeye çalışır. Vergi denetimi, mükelleflerin vergi yasalarına uygun olarak hareket edip etmediklerinin araştırılıp uygun hareket etmeyenlerin cezalandırılması sürecidir. Vergi denetiminde başvurulan yollar; yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama'dır. Vergi denetimleri ile vergi kayıp ve kaçaklarının tespit edilmesi, mükelleflerin vergi ahlakı ve vergi bilincinin yükseltilerek vergiye gönüllü uyum sağlamaları amaçlanır. Böylece vergi gelirlerinde artış sağlanmış olur. Ancak vergi denetimleri yoluyla vergi gelirlerinde artış sağlanabilmesi için vergi denetimlerinin etkin olarak gerçekleştirilmesi gereklidir. Etkin gerçekleştirilmeyen vergi denetimleri vergi gelirlerini artırmada da fayda sağlamaz. Bu noktada çalışmanın amacı, Türkiye'de vergi denetiminin vergi gelirlerine etkisini ele almak ve vergi denetiminde etkinliğin gerçekleştirilememesinin nedenlerini ortaya koyarak çözüm önerileri getirmektir.

Çalışma üç ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, ilk olarak vergi ve vergiye ilişkin temel kavramlar üzerinde durulmaktadır. Vergi tanımlanarak, verginin amaçları, konusu, mükellef ve sorumlusu, matrahı, tarife ve oranı hakkında bilgiler verilmektedir. Ardından vergiyi doğuran olay ile 4T diye adlandırılan tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil olmak üzere vergilendirme aşamaları açıklanarak, vergide muafiyet ve

istisna kavramlarına yer verilmekte ve vergilerin sınıflandırılması yapılmaktadır. Bu bölümde ayrıca, vergi gelirlerini etkileyen faktörler ele alınmakta ve bu kapsamda ekonomik, sosyal, siyasal ve kurumsal faktörlere yer verilmektedir.

İkinci bölümde, vergi denetimi konusu üzerinde durulmaktadır. Vergi denetiminin tanımı yapıp, özellikleri, amaçları ve fonksiyonları açıklanmaktadır. Ardından vergi denetiminin başvuru yollarından; yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama hakkında detaylı bilgi verilmektedir. Bu bölümde ayrıca, mükellef haklarına değinilerek mükelleflerin vergi denetimleri sırasında sahip oldukları haklar açıklanmaktadır.

Üçüncü bölümde ise, Türkiye’de vergi denetiminin vergi gelirlerine etkisi ele alınmaktadır. Bu bölümde, ilk olarak Türkiye’de ve çeşitli ülkelerde vergi denetim sisteminin yapısı hakkında bilgiler verilmektedir. Ardından vergi denetiminde etkinlik kavramı üzerinde durulmakta ve Türkiye’de 2017-2021 yılları arasında vergi denetiminin etkinlik düzeyi incelenmektedir. Bu itibarla, ilgili yıllara ilişkin denetim oranı, matrah farkı/incelenen matrah oranı, denetim elemanı başına mükellef sayısı, denetimler sonucu tarh edilen vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki oranı tablolarla analiz edilmeye çalışılmıştır. Ayrıca Türkiye’de 2017-2021 yılları arasında vergi denetimleri ve vergi gelirleri ilişkisi, genel bütçe vergi gelirleri tahsilat/tahakkuk oranları ile denetim ve tahsilat/tahakkuk oranlarına ilişkin tablolarla analiz edilerek durum tespiti yapılmaya çalışılmıştır. Bu noktada, Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Denetim Kurulu ile Hazine ve Maliye Bakanlığı faaliyet raporlarından yararlanılmıştır. Bu bölümde ayrıca, literatürde vergi denetimi ve vergi gelirlerine etkisi konularında yapılan çeşitli araştırmalardan elde edilen bulgulara da yer verilmiştir. Son olarak, vergi denetiminde etkinliği artırmak için yapılması gereken düzenlemelere yönelik bir değerlendirme yapılmaktadır.

Sonuç bölümünde, çalışmamızın bu aşamasına kadar elde ettiğimiz bulguların genel bir değerlendirmesi yapılarak, vergi denetimlerinin vergi gelirleri üzerindeki etkisi bakımından sorunlu bulunan noktalara ilişkin çözüm önerileri ortaya konulmaya çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ VE VERGİYE İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR

I. VERGİ KAVRAMI VE TANIMI

Vergi çok eskilere dayanan bir kavram olup kamu gelirleri içinde oldukça önemli bir yere sahiptir. Geçmişten günümüze, çeşitli maliyeciler tarafından arada bariz farklılıklar olmamakla birlikte, verginin çok sayıda tanımı yapılmıştır. Mali, ekonomik ve siyasi gelişmelere bağlı olarak bu tanımlamalar değişiklik göstermektedir. Vergi ile ilgili yapılan tanımlamalardan bazılarında aşağıda yer verilmiştir.

Şenyüz vd., “Vergi, devlet ve vergilendirme yetkisine sahip kurumların kamu harcamalarını finanse etmek ve/veya toplumun içinde bulunduğu koşulların gerektirdiği tedbirleri almak için, ödeme gücü olanlardan, bu güçleri ile orantılı olarak aldıkları zorunlu, karşılıksız ve nihai parasal ödemelerdir” şeklinde vergiyi tanımlamışlardır.¹

Edizdoğan vd., “Kamu gelirleri içinde önemli yeri olan vergiler; kamu hizmetlerinin karşılanması için devletin, egemenlik hakkına dayanarak birey ya da kurumlardan, bunların sağladıkları hizmetlerle eşdeğerde olmayacak şekilde, kanunla aldığı para tutarlarıdır” şeklinde tanımlamışlardır.²

Nadaroğlu, “Vergi, devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak

¹ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku*, 10. b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2019, s.84.

² Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya ve Erhan Gümüş, *Kamu Maliyesi*, 9. b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2018, s.114.

ya da kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla ve yasal esaslara uymak kaydıyla hukukî cebir altında, özel bir karşılık vâadi olmaksızın geri vermemek üzere gerçek kişilerle gerçek olmayan kişilerden aldıkları para tutarlarıdır” şeklinde tanımlamıştır.³

Vergi tanımlayanların başında gelen yazarlardan biri olan Gerloff’a göre vergi, “kamusal malî ihtiyaçların karşılanması veya kamu ekonomisine ait diğer gayelerin, özellikle iktisadî ve sosyal amaçların gerçekleştirilmesi için zorunlu olarak ve özel bir karşılık gözetmeksizin kamu tüzel kişilerince diğer ekonomik birimlere yüklenen ödemelerdir.” Haller’e göre “vergi, kamu hizmetleri ile herhangi bir şekilde ilişki haline getirilmeksizin zorunlu bir malî yüküm olarak tahsil edilen ve siyasî karar sürecinde çoğunluğun çıkarına göre belirlenen devlet görevlerinin gerçekleştirilmesine katkıda bulunan bir araçtır.”⁴

Tüm bu tanımlamalardan görüleceği üzere vergiler; devlet veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerince, gerçek veya tüzel kişilerden zorunlu ve nakdi olarak alınır. Bu zorunluluk kanuna dayanmaktadır. Vergiler, belirli bir hizmet karşılığı olmadan alınır. Yani bireyler, devlet bana hiçbir hizmet vermesin ama vergi de almasın gibi bir şey söyleyemeyeceği gibi ödedikleri vergi miktarı kadar kendisine hizmet verilmesini de isteyemezler.⁵ Klasik maliyecilere göre vergiler, kamu harcamalarını finanse etmek amacıyla alınmaktadır. Modern maliyeciler ise klasiklerden farklı olarak verginin, sadece mali amaçla alınmadığını, devletin ekonomik ve sosyal hayata müdahalede bulunmak amacıyla da alınabildiğini ifade etmektedirler.⁶

II. VERGİNİN AMAÇLARI

Vergiler temel olarak kamu harcamalarının finansmanını karşılamak amacıyla alınır. Buna verginin mali amacı da denmektedir. Verginin asıl amacı olarak ifade edilen mali amacı dışında başka amaçları da bulunmaktadır. Mali olmayan amaçlar; ekonomik,

³ Halil Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, 8. b., İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1992, s.222.

⁴ Salih Turhan, *Vergi Teorisi ve Politikası*, 5.b., İstanbul: Filiz Kitabevi, 1993, s.21.

⁵ Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, a.g.e., s.115.

⁶ Atilla Uyanık, “Vergi Bilinci ve Vergiye Gönüllü Uyumun Vergi Gelirlerine Etkilerinin Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, S.177, Temmuz-Aralık 2019, s.356.

sosyal ve ahlaki amaçlardır. Vergilerin mali amacı fiskal amaç olarak adlandırılırken diğer amaçları mali olmayan ya da ekstra fiskal amaçlar olarak adlandırılabilir.

Devlet, kamu harcamalarının finansmanını çeşitli araçlarla sağlar. Bu araçların başında vergiler vardır. Vergilerin amaçlarından biri, söz konusu olan finansmanın karşılanması için gelir elde etmektir. Bu verginin mali amacını oluşturur.⁷ Klasik maliyeciler ve iktisatçılar “vergi sadece kamu giderlerini karşılamaya hizmet etmeli ve tarafsız olmalı” diyerek verginin sadece mali amacının olması gerektiğini savunurlar. Tarafsız vergi, kişilerin seçimlerini etkilemeyen vergidir. Bu, vergi almamak demek değildir. Vergiyi az almak da değildir. Vergi alınmalı ancak kişilerin kararlarını etkilememelidir. Bireyin tercihini değiştirip kaynak dağılımını bozmamalıdır.⁸ Modern maliyeciler ise mali amaçların yanında mali olmayan amaçları da ele almışlardır.

Verginin amaçlarından diğeri ekonomik amaçtır. Devletin vergilendirme yoluyla ulaşmak isteyeceği ekonomik amaçları yatırımları ve tasarrufları teşvik etmektir. Hem gelişmiş hem gelişmekte olan ülkeler kalkınmak için yatırım yapmak zorundadırlar. Vergi politikaları ile yatırımlar teşvik edilebilir. Yatırım maliyetlerini düşürme, yatırımlar için fonlar hazırlama, yatırımdan kazanılacak kâr imkanlarını fazlaştırmak bu politikalarla gerçekleştirilebilir. Vergi ile üretim ve tüketim teşvik edilebilir veya kısıtlanabilir. Vergiler üretilen ürünün maliyetine eklenerek fiyatı değiştirir. Bu durum kârı azaltır ve üretimi etkiler. Verginin ekonomik amaçlarından diğeri; ödemeler dengesini düzeltmek, ekonomik istikrarı sağlamak ve spekülasyonu önlemektir. Enflasyon ve deflasyon zamanlarında ekonomik istikrar ile iktisadi kalkınma ve gelişme bozulabilir.⁹ Enflasyon dönemlerinde vergi gelirlerini artırma yoluna gidilir. Ya vergi oranları artırılır ya da yeni vergiler koyulur. Bu kişilerin harcanabilir gelirlerini düşürerek tüketimlerini azaltmalarına neden olur.¹⁰ Deflasyon dönemlerinde ise enflasyon dönemlerinin tersi uygulamalar yapılır. Vergilerde indirim yapılır. Böylece kişilerin harcanabilir geliri artar. Daha çok tüketim yaparlar. Bu gibi uygulamalarla ekonomik istikrar geri sağlanmaya çalışılır.

⁷ Cenker Göker, “Yönlendirici Vergilendirme”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, C.17, S.3-4, 2011, s.13.

⁸ Metin Erdem, Doğan Şenyüz ve İsmail Tatlıoğlu, *Kamu Maliyesi*, 14.b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2017, s.131.

⁹ Nihat Edizdoğan, *Kamu Maliyesi*, 9. b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2007, s.162.

¹⁰ Mircan Tokathoğlu ve Ufuk Selen, *Maliye Politikası*, 1. b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2017, s.213.

Gelir ve harcamalardan alınan vergiler, verginin mali amacına yöneliktir. Servet üzerinden alınanlar ise daha fazla sosyal amacına yöneliktir. Bu sebeple “servet üzerinden alınan vergiler” toplamı “gelir ve harcama vergilerine” oranla daha düşüktür.¹¹ Devlet, vergileme ile sosyal amaçlarından biri olan gelirin yeniden dağılımı sağlar. Gelir ve servet dağılımındaki farklılıkların azaltılması istenir. Bunların vergi ile azaltılabileceğini ilk kez Adolph Wagner ortaya koymuştur. İlk başta bu tez büyük çoğunlukla reddedilse de daha sonra kabul edilmiş ve büyük ilgi görmüştür.¹² Nüfus politikası amaçlarına yönelik vergiler kullanılabilmektedir. Fransa’da koyulan “bekarlık vergisi” ve Almanya’daki “evlilik yardımı” bu amaçlara yönelik olarak uygulanan örneklerdendir. Bunların dışında belirli vergilere indirim ve muafiyetler uygulanması da bu amaca yönelik olabilir.

Devlet belirli maddelerin tüketimini azaltmak amacıyla da vergi koyabilir. Bu maddelere örnek olarak; alkollü içecekler, tütün ve uyuşturucu maddeler verilebilir. Devlet bunların vergi oranlarını düşürecek olursa tüketimlerinin artmasına neden olabilir. Böyle bir durumda tüketim artacağı için vergi hasılatında yükselme olacak ve verginin mali amacına ulaşılacaktır. Ancak bu sefer mali amaç gerçekleşirken sosyal ve sağlık amacı feda edilmiş olacaktır.¹³ Bu nedenle devlet vergi gelirlerini arttırarak mali amacı gerçekleştirirken diğer amaçları da göz ardı etmemelidir. Hangi durumda toplumun daha fazla fayda sağlayacağını hesaplayarak ona göre bir vergi politikası izlemelidir.

III. VERGİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

Bir kavramın daha iyi anlaşılabilmesi için buna ilişkin temel kavramların da iyi bilinmesi gerekmektedir. Verginin daha iyi kavranması için de vergi ile ilgili temel kavramların bilinmesine ihtiyaç vardır. Bu kısımda verginin temel kavramlarından olan; verginin konusu, vergi mükellefi ve sorumlusu, vergiyi doğuran olay, vergi matrahı,

¹¹ Özgür Mustafa Ömür ve Adnan Gerçek, “Türkiye ve Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Servet Vergilerinin Karşılaştırılması”, *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C.15, S.2, 2017, s.198.

¹² Turhan, a.g.e., s.35.

¹³ Edizdoğan, a.g.e., s.164-165.

vergi tarifesi ve oranı, vergilendirme aşamaları ve son olarak vergide muafiyet ve istisna konuları üzerinde durulacaktır.

A. VERGİNİN KONUSU

Verginin üzerinden alındığı her türlü şey verginin konusudur. Bu şey, doğrudan veya dolaylı olarak vergiyi oluşturan iktisadi unsurdur ve verginin kaynağını oluşturur. Verginin ne üzerinden alınacağı kanunda gösterilmelidir. Aksi halde hiçbir unsurun vergilendirilmesi söz konusu olamaz. Kıyas yoluyla vergilendirilme de gerçekleştirilemez.¹⁴

Vergi konusu seçilirken adaletli olması önemlidir. Günümüzde kişilerin mali güçleri dikkate alınarak vergileme yapılmaktadır. Mali gücü temsil eden unsurlar ise; gelir, servet ve tüketimdir. Tarihsel süreç içinde birçok farklı konu üzerinden vergi alındığı görülmüştür. Bunlara örnek olarak; “pencere vergisi, şapka vergisi, domuz vergisi, hınzır vergisi, uşak ve hademe vergisi, bıyık vergisi, tuz vergisi” vb. vergiler verilebilir.¹⁵ Örneklerde de görüldüğü gibi verginin konusu bir mal, bir hizmet, bir olay, bir ekonomik değer vb. gibi her türlü şeyi kapsayabilmektedir.

Vergilerin konuları genellikle ilgili kanunda belirtilmektedir. Türkiye’deki bazı vergilerin konusu şu şekilde sıralanabilir; Gelir Vergisinin konusunu “gerçek kişilerin gelirleri”, Kurumlar Vergisinin konusunu “kurum kazançları”, Katma Değer Vergisinin konusunu “İlgili kanunda belirtilen işlemlerin Türkiye’de yapılması”, Özel Tüketim Vergisinin konusunu “İlgili kanuna ekli listelerin kapsamına giren malların belirli bir iktisadi süreç içinde bulunması”, Emlak Vergisinin konusunu “Türkiye içinde bulunan bina ve araziler” oluşturmaktadır.

¹⁴ Abdülkadir Işık, *Kamu Maliyesi*, 3. b., Bursa:Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2014, s.159.

¹⁵ Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, a.g.e., s.135.

B. VERGİ MÜKELLEFİ VE VERGİ SORUMLUSU

Devletle birey ve kurum arasında bir vergi ilişkisi vardır. Bu ilişki aslında borç-alacak ilişkisidir. İlişkinin alacaklı tarafı devlettir. Borçlu tarafı ise birey veya kurumlardır. Vergi ilişkisinde yetki ve sorumluluklar Anayasa ve vergi kanunlarında belirtilmiştir. Devlet, ödeme gücü olan birey ve kurumları “vergi mükellefi” olarak ifade etmiştir. Bunları “asıl vergi borçlusu” olarak belirtmiştir.¹⁶ Vergi Usul Kanunu (VUK)’nun 8. maddesinde: “Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden [düşen] gerçek veya tüzel kişidir” şeklinde tanımlanmıştır. Ancak belirtmek gerekir ki, Kurumlar Vergisinde, tüzel kişiliği olduğu halde (kollektif şirkette olduğu gibi) kurumlar vergisi mükellefiyeti söz konusu olmayabilir. Buna karşın, tüzel kişiliği olmadığı halde kurumlar vergisi mükellefiyeti olabilir.¹⁷

Bir kişi, mükellef olabilmesi için iki şartı sağlamalıdır. Bunlarda ilki; “Vergiye doğuran olayın mükellefin kişiliğinde gerçekleşmesi”dir. İkincisi ise; “Mükellefin vergiyi kendi mal varlığından ödemek zorunda olmasıdır.” Bu ikisi vergi mükellefini, sorumludan ayırır. Vergiyi doğuran olay vergi sorumlusu üzerinde gerçekleşmez. Ayrıca vergi sorumlusu başkasının malvarlığından vergiyi öder.¹⁸

Vergi mükellefiyetinde fiil ehliyeti aranmaz. Örneğin küçükler ve kısıtlılar da vergi mükellefi olabilir. Bunların fiil ehliyeti yoktur fakat “vergi ehliyetleri” vardır. Fiil ehliyetine sahip olunmaması “vergi ehliyetine” engel oluşturmaz. Bu bireylerin vergi ödevlerini kanuni temsilcileri yerine getirir.¹⁹ Bireylerin vergi ödevleri maddi olabileceği gibi şekli de olabilir. Şekli ödevlere örnek olarak; defter tutma, beyanname verme, belge düzenleme vb. verilebilir.

Vergiye doğuran olayın gerçekleştiği yere göre mükellefi ikiye ayırabiliriz. Vergiyi doğuran olayın yurt içi ve yurt dışında gerçekleşmiş olması fark etmeksizin mükellef elde ettiği kazançların tümünü yurt içinde beyan ediyorsa “tam mükellef”tir.

¹⁶ Adnan Gerçek, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.54, S.3, 2005, s.157.

¹⁷ Kanunun 2. Maddesinde, tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, kurumlar vergisine tabi olan mükellefler hakkında açıklayıcı bilgi verilmiştir. Akif Akarca ve Mehmet Şafak, “Kurumlar Vergisi Mükellefleri”, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/kurumlar-vergisi-mukellefleri/19780>, (17.10.2021).

¹⁸ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, a.g.e., s.88.

¹⁹ Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, a.g.e., s. 137.

“Dar mükellef”ler ise, ilgili ülkede yerleşmiş olmamasına rağmen o ülkeden kazanç sağlayan kişilerdir. Bunlar sadece ilgili ülkede elde ettiği kazançları üzerinden vergilendirilirler. Vergi yükünün üzerinde kalıp kalmamasına göre; “kanuni mükellef” ve “iktisadi mükellef” ayrımı vardır. Vergi dairesince kendisine vergi tarh edilen kişiye “kanuni mükellef” denir. Kanuni mükellefler ödedikleri vergiyi bazen başkalarına aktarabilirler. Bunu yasıtma yoluyla yaparlar. Böyle durumda verginin yükü başkasına geçmektedir. Kanuni mükellefin aktardığı yükü yüklenen kişiye de “iktisadi mükellef” denir. İktisadi mükellefin vergi dairesiyle bir ilişkisi yoktur.²⁰ Örneğin katma değer vergisinde kanuni mükellef satışı yapan kurumdur. İktisadi mükellef ise vergi yükü fiilen üzerinde kalan tükeçidir.

Çeşitli vergi kanunlarına göre vergi mükellefleri de değişmektedir. Gelir vergisi kanuna göre; kanunda yazılı olan kazanç ve iratlardan biri veya birkaçını elde eden gerçek kişiler gelir vergisi mükellefidir. Kurumlar vergisinin mükellefi ise tüzel kişiliği bulunan veya bulunmayan kuruluşlardır. “Sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, iş ortaklıkları” kurumlar vergisi mükelleflerindedir.²¹

Bilindiği üzere vergi, tek taraflı ödeme yükümlülüğü getirmesinden dolayı yasalarla yapılır. Vergi sorumluluğu da kamu hukukundan doğar. Sorumlulukla ilgili kurallar da yasalarla saptanır.²² VUK’nun 8. maddesinde: “Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir” şeklinde tanımlanmıştır. Maddenin devamındaki, “Bu kanunun mütaakıp maddelerinde geçen “mükellef” tabiri vergi sorumlularına da şamildir” açıklamasıyla mükellef kavramının vergi sorumlularını da kapsayan daha geniş bir kavram olduğu belirtilmiştir.

Vergi sorumlusu, başkasının vergisi nedeniyle alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Yani verginin ödenmesinden sorumludur. İşverenler, saymanlar, tapu memurları, noterler, şirketler vergi sorumlusuna örnek olarak verilebilir. Mükellefiyette olduğu gibi vergi sorumluluğunda da kanuni ehliyet şart değildir. Vergiyi doğuran olay bazı durumlarda kanunlarda yasaklanmış olabilir. Bu durum da

²⁰ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, a.g.e., s. 90.

²¹ Zeki Doğan ve Ramazan Besen, *Vergi Aflarının Mükellefler Üzerindeki Etkisinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma*, 1. b., Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008, s.7.

²² Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, 8. b., İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 2016, s.78.

mükellefiyet ve sorumluluğa engel teşkil etmez.²³ Vergi sorumluları sadece maddi yükümlülükten değil şekli yükümlülüklerden de sorumlu olabilmektedirler.

C. VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Vergiyi doğuran olay VUK'nun 19. maddesinde: “Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar” şeklinde ifade edilmiştir.

Devletin vergi alacağının, kişinin vergi borcunun doğabilmesi için verginin konusu tek başına yeterli değildir. Kanunda yazılı bazı şartların gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Devletin vergi alacağı, mükellefin vergi borcunun oluşması için verginin konusu ile yükümlü arasında kanunda öngörülen şekilde ilişkinin gerçekleşmesi gerekir. İşte bu ilişkinin gerçekleşmesi durumuna vergiyi doğuran olay denir. Konu ile yükümlü arasındaki şartın gerçekleşmesiyle oluşan vergiyi doğuran olaylar; “bir durum, bir üretim, bir olay” vb. olabilir.²⁴ Bireyler hukuka aykırı faaliyetlerde bulunabilirler. Ancak, hukuka aykırı yapılan veya kanunlarca yasaklanmış olan faaliyetler vergiyi doğuran olaya engel teşkil etmez. Örnek verecek olursak, uyuşturucu ticareti kanunen yasaklanan bir faaliyettir. Fakat bundan gelir elde edilmesi durumunda vergiyi doğuran olay meydana gelir. Elde edilen gelir, ticari kazanç unsuruna girerek vergilendirilir.²⁵ Burada önemli olan yasaklanan faaliyetin vergi konusuna girip girmemesidir. Giriyorsa vergilendirilir, girmiyorsa vergilendirilmez.

Vergiyi doğuran olay, vergilere göre farklılaşmaktadır. Her verginin vergiyi doğuran olayı ilgili kanunlarda belirtilmiştir. Gelir Vergisinin vergiyi doğuran olayı “gelirin elde edilmesidir”. Özel Tüketim Vergisinin vergiyi doğuran olayı “üretilen malın teslimi” iken, Katma Değer Vergisinin vergiyi doğuran olayı “malın teslimi veya hizmetin ifasıdır”. Emlak Vergisinin vergiyi doğuran olayı ise “emlaka sahip olmaktır”.²⁶ Vergiyi doğuran olayın hangi tarihte gerçekleştiğinin tespiti önemli bir konudur. Çünkü bu tarihe göre verginin; “konusu, matrahı, indirimleri, oranı ve ödeme

²³ Işık, a.g.e., s.162.

²⁴ Nadaroğlu, a.g.e., s.243.

²⁵ Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, a.g.e., s.159.

²⁶ Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, a.g.e., s.142.

zamanları” belirlenir. Ayrıca vergiyi doğuran olayın tarihi, zamanaşımalarının hesaplanması için de önemlidir.²⁷

D. VERGİ MATRAHI

Matrah, verginin hesaplanmasındaki temeldir. Diğer bir ifade ile vergi oranının veya birim vergi miktarının üzerine uygulanan ekonomik veya teknik değerdir. Vergi borcu, bireyin vergi konusunu gerçekleştirmesiyle ortaya çıkar. Ancak verginin hesaplanması için bu yeterli olmayıp matrahın bilinmesi gereklidir. 2 tür matrah çeşidi vardır. Verginin matrahı ya “değer esaslı” ya da “miktar esaslı”dır. Değer esaslı matraha ad valorem matrah, miktar esaslı matraha ise spesifik matrah denilmektedir. Verginin matrahı parasal olarak belirleniyorsa değer esaslı matrahtır. Örnek verecek olursak, gelir vergisinin matrahı “bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların safi tutarları”, bina vergisinin matrahı “binanın parasal olarak ifade edilen değeri”dir. Görüldüğü üzere, bu tür vergilerde matrahlar parasal olarak ortaya konulan ekonomik değerlerdir. Miktar esaslı matrah ise, vergi konusuna giren iktisadi unsurun adet, ton, metre küp, motor hacmi, ağırlık vb. teknik ölçülerle hesaplanmasıdır. Miktar esaslı matrahlarda vergi konusunun parasal değerinin bir önemi yoktur.²⁸ Vergilerin matrahları, ilgili vergi kanunlarında açıklanmıştır.

Çeşitli matrah belirleme usulleri vardır. Bunlar; beyan usulü, karine veya dış göstergeler usulü, götürü usul ve idarece takdir usulüdür. Beyan usulünde; vergi mükellefi verginin hesaplanması için gerekli olan tüm bilgileri vergi idaresine verir. Vergi bu bilgilere dayalı olarak hesaplanır. Mükellef, vergi kanunları karşısındaki durumunu en iyi kendi bilir. Bu yüzden vergi matrahının eksiksiz ve objektif olarak tespiti en güzel mükellefler tarafından yapılır. Bu usulün iyi bir şekilde uygulanması için toplumda yüksek bir vergi ahlakının olması, mükelleflerin beyanlarını doğru yapması ve etkin bir vergi denetiminin olması şarttır. Karine veya dış göstergeler usulü; mükellefin gelir ve servet ölçüsü olarak geçerli görülen değişik dış göstergelerden yararlanarak vergisinin hesaplanmasıdır. Karine usulü, bilinenden yola çıkarak

²⁷ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, a.g.e., s.111.

²⁸ Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, a.g.e., s.147-148.

bilinmeyen belirlenmesidir. Fransa’da eskiden binanın kapı ve pencere adedine göre vergi miktarı hesaplanıp bina vergisinin bulunması bu usule örnek verilebilir. Kolay bir vergi hesaplama yöntemidir. Fakat bu usulde ödeme gücü ile hesaplanan vergi arasında ilgi bulunmamaktadır.²⁹ Bu yüzden objektif değildir. Götürü usul; vergi matrahlarının mükellefler için ayrı ayrı değil, aynı durumdaki konu ve mükelleflerin bütünlük içinde toplu halde belirlenmesidir. Bu usulde; formaliteler azdır, uygulanması kolaydır. Mükelleflere psikolojik yönden daha az baskı uygular. Fakat vergilemede adalet ilkesine terstir. Vergi denetim etkinliğini azaltır ve vergi erozyonuna sebep olur. İdarece takdir usulü ise; matrahın belirlenmesinde belirli dış göstergeler yerine idarenin takdir hakkını kullanmasıdır. Bu hak, mükellefle ilgili belirli karinelere dayanarak ve kişisel vergileme unsurları belirlenerek kullanılır.³⁰

E. VERGİ TARİFESİ VE ORANI

Vergi tutarını hesaplarırken matraha uygulanan ölçülere “vergi tarifesi” denir. Vergi oranı ise vergi tarifesinin temel unsurudur. Vergi oranı ile vergi matrahı arasındaki ilişki oranın sabit kalmasına, azalmasına veya artmasına sebep olabilir.³¹ Yani vergi oranı, vergi hesaplamadaki sayısal ifadelerdir. Vergi matrahının belirli bir yüzdesi ya da bindesi olarak da ifade edilebilir. Vergi tarifelerini; düz oranlı tarife, artan oranlı tarife ve azalan oranlı tarife olarak 3 grupta inceleyebiliriz.

Düz oranlı tarife, vergi matrahının her seviyesinde aynı oranda vergi alınmasıdır. Matrah yükselse bile vergi oranı yükselmez. Bu nedenle ödeme gücündeki değişimler vergi oranına tesir etmemektedir. Dolayısıyla ödeme gücü arttıkça vergi yükünün azalması söz konusu olmaktadır. Artan oranlı tarife, vergi matrahının artmasıyla vergi oranının da beraber artmasıdır. Azalan oranlı tarife ise, vergi matrahı yükselirken vergi oranının düştüğü tarifedir. Azalan oranlı tarife, artan oranlı tarifenin tam zıttıdır.³²

²⁹ Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, a.g.e., ss.151-154.

³⁰ Işık, a.g.e., s.160.

³¹ Şerafettin Aksoy, *Kamu Maliyesi*, 3. b., İstanbul:Filiz Kitabevi, 1998, s.205.

³² Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, a.g.e., s.162-163.

F. VERGİLENDİRME AŞAMALARI

Verginin alınması birbirini takip eden işlemlerin sırasıyla gerçekleşmesiyle olur. Vergiyi doğuran olay, vergilendirme sürecinin başlangıcıdır. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle dört T diye de adlandırılan bir süreç başlar. Dört T; tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemleridir. Bu işlemler sırasıyla gerçekleşir. Böylece devlet vergi alacağını tahsil etmiş olur. Yükümlü ise vergi borcundan kurtulmuş olur.

1. Tarh

VUK'nun 20. maddesinde verginin tarhı; “vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi idaresi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tesbit eden idari muameledir” şeklinde açıklanmıştır. Vergi tarhı idari bir işlemdir.

Vergi borcunun doğumu için dört etkenin bulunması gereklidir. Bunlar: Vergi Kanunu, Bütçe Kanunu, vergiyi doğuran olay ve tarh işlemidir.³³ Vergiyi doğuran olay vergi borçlusunu ortaya çıkarır. Fakat vergi borcunun miktarının ne olduğunu belirlemez. Tahsilin gerçekleşmesi için önce borcun miktar olarak belirlenmesi ve devamındaki diğer aşamaların gerçekleşmesi gerekir. Vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra tarh işlemi gerçekleşir. Tarh işlemiyle vergi borcunun miktarı belirlenir. Tarh ile somut borç ortaya çıkar. Yeni bir hukuksal durum gerçekleşmez. Var olan hukuksal borç belirginleşir. Yani tarh, vergi borcunun miktarının bulunması için idare tarafından yapılan hesaplamadır.³⁴

Dört farklı tarh yöntemi vardır. Bunlar; beyana dayanan tarh, ikmalen tarh, re'sen tarh ve idarece tarhtır.

Beyana dayanan tarhta, mükellef vergi matrahını bildirir. Vergi, mükellefin bu beyanı üzerine tarh olur. Mükellefler kendi beyanları üzerine olan tarhiyata karşı dava

³³ Selahattin Tuncer, Vergi Hukuku ve Uygulaması, 1.b., Ankara: Yaklaşım Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş., 2003, s.144.

³⁴ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, a.g.e., s.181.

açamazlar. Bu durumun, ihtirazi kayıtla beyan ve işlemde vergi hatası bulunması şeklinde iki istisnası vardır. Beyan usulünde tarh ile tahakkuk beraber gerçekleşir. Matrahı bizzat mükellefin kendisi tespit ettiğinden itirazda bulunmayacağı düşüncesiyle vergi tarhiyatla birlikte tahakkuk da eder. Vergi idaresince beyanname alındığında tahakkuk fişi kesilir. Kesilen tahakkuk fişi ilgili kişiye verilir. Böylece beyan usulünde tarh, tebliğ, tahakkuk aşamaları aynı zamanda gerçekleşmiş olur.³⁵ Vergi idaresi, mükellefin beyanını sonradan denetleyebilir.

İkmalen vergi tarhında idare takdir hakkını kullanarak vergi borcunu hesaplar. Mükellefler matrahlarını eksik bildirebilirler. Böyle durumlarda idare, eksik olan kısım için yükümlünün “defter, kayıt ve belgelerine veya kanuni ölçülerine dayanarak” matrahı tespit eder. Bu tarhiyata, ikmalen tarhiyat denir. Mükellef süresinde beyanname vermesine rağmen matrah farkı olması durumunda ikmalen tarh söz konusu olur. İkmalen tarh için iki unsurun bulunması gerekir. Bunlardan ilki; daha önceden aynı vergi için bir beyanname verilmiş olmalı veya farklı şekilde bir tarhiyat yapılmış olmalıdır. İkincisi ise; tarhiyata yönelik matrah veya matrah farkı defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere göre tespit edilmiş olmalıdır.³⁶ İkmalen vergi tarhı VUK’nun 29. maddesinde açıklanmıştır.

Re’sen vergi tarhı VUK’nun 30. maddesinde; “vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır” şeklinde açıklanmıştır. Bu tarh usulü de vergi idaresince yapılır. Takdir komisyonu kararı ya da vergi inceleme elemanının raporu esas alınır. Burada önemli olan noktalardan biri ise re’sen vergi tarhı için “vergi matrahının tamamen veya kısmen defter ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan haller” söz konusu olmalıdır.³⁷

İdarece vergi tarhı ise VUK’nun 30. maddesinde; ikmalen veya re’sen tarh dışında kalan hallerde, “mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine tahmil edilen

³⁵ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, Vergi Hukuku, 23. b., Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları, 2014, s.96.

³⁶ Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, a.g.e., s.166.

³⁷ Nurettin Bilici, Vergi Hukuku, 20. b., Ankara: Seçkin Yayıncılık San. Ve Tic. A.Ş., 2008, s.64.

mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir” şeklinde açıklanmıştır. Verginin idarece tarhı “yoklama fişine” dayanır.

2. Tebliğ

Vergi borcunu tarh eden vergi idaresidir. Mükellef veya vergi sorumlusunun vergisini ödeyebilmesi için tarh edilen vergiden haberdar olması gereklidir. İlgili kişinin idare tarafından yapılan vergi tarhından haberdar edilmesine “verginin tebliği” denir.³⁸ VUK’nun 21. maddesinde tebliğ; “vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir” şeklinde tanımlanmış 93. ile 109. maddeler arasında da ayrıntılı olarak tebliğe yönelik bilgiler verilmiştir.

Tebliğat, idari işlemin usulüne göre yapılmasını sağlar. Tebliğ işlemi olmadan tahakkuk ve tahsil aşamalarına geçilemez. Tebliğ aşaması gerçekleşmemiş bir vergilendirme söz konusu olamaz. Tebliğatın hiç yapılmaması ya da usulüne göre yapılmaması o vergilendirmeyi geçersiz kılar. Ayrıca tebliğat bir işlemin başlangıcını veya bitişini haber vermesi yönüyle de önemlidir.³⁹ İdari ve yargısal sürelerin başlaması açısından tebliğin tarihi önem arz eder.

Tebliğ yapılacak kişiler VUK’un 94. ve 98. maddeleri arasında açıklanmıştır. Buna göre tebliğ; “mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere” yapılır. Tüzel kişilere yapılacak olan tebliğ; “bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine”, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde “bunları idare edenlere veya temsilcilerine” yapılır. Tebliğ adresinde ilgili kişinin olmaması durumunda ikametgah adresinde bulunanlardan veya işyerinde çalışanlardan birine tebliğ yapılır (VUK m.94). Birden fazla veli, vasi veya kayyım bulunması durumunda tebliğ bunlardan birine yapılır (VUK m.95). “Kara, deniz, hava ve jandarma eratına yapılacak tebliğler kıta komutanı veya müessese amiri gibi en yakın üst vasıtasıyla yapılır” (VUK m.96). “Yabancı memlekette bulunanlara tebliğ o

³⁸ Aksoy, a.g.e., s.213.

³⁹ Doğan Şenyüz, *Vergi Usul Hukukunda Tebliğat*, 2. b., Ankara: Yaklaşım Yayıncılık A.Ş., 1997, s.10.

memleketin yetkili makamı vasıtasıyla yapılır. Bunun için anlaşma varsa veya o memleketin kanunları müsait ise o yerdeki Türk siyasi memuru veya konsolosu tebliğin yapılmasını yetkili makamdan ister. Kendisine tebliğ yapılacak kişi Türk vatandaşı ise tebliğ Türk siyasi memuru veya konsolosu vasıtasıyla da yapılabilir" (VUK m.97). Kamu idare ve müesseselerinde ise, bunların en büyük amirlerine veya muavinlerine veya en büyük amirin yetki vereceği memurlara yapılır (VUK m.98).

Tebliğ usullerini ise; posta yoluyla tebliğ, memur vasıtasıyla tebliğ, elektronik tebliğ, ilan yoluyla tebliğ ve dairede ya da komisyonda tebliğ şeklinde sıralayabiliriz.

Posta yoluyla tebliğde; tebliğ edilecek olan kapalı bir zarf içinde posta idaresine verilir. Maliye Bakanlığınca tespit edilen özel zarflar kullanılır. Posta idaresince mükellefin bilinen adresine teslim edildiğinde tebliğ gerçekleşmiş sayılır. Birden çok adres varsa vergi dairesine en son bildirilen adrese yollanır. Memur aracılığıyla tebliğde; posta örgütündeki memurun yerini maliye idaresinin memuru alır. Tebliğ işlemini maliye memuru yapar. Bu uygulama çoğunlukla posta ile tebliğin olmadığı veya acele zamanlarda kullanılır. Elektronik tebliğde; tebliğ elektronik ortamda gerçekleşir. Fiziki ortamdaki tebliğ ile aynı sonucu doğurur. Mükellefin elektronik posta adresine düştüğünden itibaren 5 gün sonra tebliğ yapılmış sayılır. Kişinin bunu okuyup okumaması önemli değildir. İlan yoluyla tebliğ; mükellefe ulaşamayıp ilgili işlemin bildirilememesi durumunda yapılır. İlanlar başta gazeteler olmak üzere farklı araçlarla gerçekleştirilir.⁴⁰ Dairede veya komisyonda tebliğ ise; ilgili kişinin maliye dairesinde veya komisyonda bulunması durumunda orada tebliğ evrakının verilmesidir. Bunun gerçekleşmesi için ilgili kişinin bunu kabul etmesi gerekir. Kabul etmezse diğer tebliğ usulleri uygulanır.

3. Tahakkuk

VUK'nun 22. maddesinde "Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir" şeklinde tanımlanmıştır. Tahakkuk ayrı bir idari işlem değildir. Vergi hesaplanırken bazı hatalar yapılabilir. Mükellefin

⁴⁰ Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, a.g.e., s.159.

bunlara itiraz hakkı vardır. Verginin ödenmesi durumuna gelebilmesi için bu hataların düzeltilmesi gereklidir. Mükellef tarh olan vergiye karşı dava açabilir ya da herhangi bir sorun yoksa kabul edebilir. Bir verginin ödenmesi için verginin önce tahakkuk etmesi gereklidir. Tahakkuk; beyan üzerine yapılan tarhiyatlara göre ve ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlara göre değişiklik gösterir.

Beyana dayalı vergilerde, vergi idaresinin “tahakkuk fişi” düzenlemesiyle vergi tahakkuk eder. Bu tür vergilerde tahakkuk fişinin düzenlenmesiyle verginin tarhi ve tahakkuku birleşmiş olur. Beyannameyi veren kişinin tahakkuk fişini almaması tahakkuka engel teşkil etmez. Böyle bir durumda tahakkuk fişi ilgiliye posta veya elektronik ortam aracılığıyla iletilir.⁴¹ Beyannameyi veren kişinin kendi beyanına dava açmayacağı düşünüldüğü için beyannamenin verildiği zaman tahakkuk da gerçekleşmiş sayılır. İhtirazi kayıtla⁴² beyan verilmesi kişinin kendi beyanına dava açamamasının istisnasıdır.

İkmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhlarda; mükellefin ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde dava açmamış olması veya dava açması halinde davanın reddedilmesi durumunda vergi tahakkuk eder. Davanın açılması yürütmeyi kendiliğinden durdurur. Mahkeme kararı gelene kadar vergi tahakkuk etmez. Bu yüzden de yargılama bitene kadar verginin ödenmesi istenemez. Dava mükellefin aleyhine olursa kararın verilmesiyle vergi tahakkuk eder ve 1 ay içinde verginin ödenmesi gerekir. Dava mükellefin lehine olursa vergi tahakkuk etmez. Tarh işlemi ortadan kalkar. Öte yandan, davanın mükellefin aleyhine karar verilmesi durumunda tüm hukuki yollar bitmiş sayılmaz. Mahkeme kararına karşı kişi itiraz veya temyiz yoluna gidebilir. Yüksek mahkeme gözetiminde vergi kararı denetlenir. Yüksek yargıya gitmez veya yargıya gitmekle beraber mükellef aleyhine sonuç çıkarsa vergi kesinleşmiş olur.⁴³ Görüldüğü gibi, verginin tahakkuku ile kesinleşmesi aynı şey değildir. Her tahakkuk eden vergi kesinleşmiş sayılmaz.

⁴¹ Onur Özcan, “Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C.75, S.1, 2017, s.179.

⁴² Mükelleflerin verdikleri beyannamelere karşı dava hakkının saklı tutulması için beyannamede belirtilen yazılı nottur.

⁴³ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., ss.208-209.

4. Tahsil

Vergiyi doğuran olayla başlayan vergilendirme süreci verginin tahsili ile biter. Ödemenin yapılması ile o vergi borcu ortadan kalkmış olur. Tahsil aşaması ayrı bir idari işlem niteliğine sahiptir. Tarh ve tahsil işlemleri arasında neden-sonuç ilişkisi vardır. VUK'nun 23. maddesinde “Verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir.” şeklinde tanımlanmıştır. Tahsil bir hukuki işlemdir. Her vergi yasasında tahsiline ilişkin bilgiler düzenlenmiştir. Ancak tahsil aşaması asıl Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmiştir.⁴⁴ Tahsil aşamasında mükelleften beklenen, vergilerini kendi istekleriyle ödemeleridir. Kişi vergisini rızaen ödediğinde vergi borcu ortadan kalkmış olur ve tahsil aşaması tamamlanır. Tahsil aşaması maddi bir eylemdir. Ödemeye ilişkin makbuz düzenlenir. Böylece vergilendirme süreci son bulmuş olur. Bireyler vadesinde ödemedikleri vergilerini sonradan da ödeyebilirler. Bu durumda mükelleften gecikme zammı alınır. Bazı mükellefler kendi iradeleriyle vergi borcunu ödemek istemezler. Böyle durumlarda vergi idaresi bir ödeme emri düzenler ve cebren tahsil süreci başlar. Vergisini ödemeyen mükelleflerin mal varlığından borcun cebren tahsil edilmesi sağlanır.⁴⁵ Geçmişten günümüze kadar farklı tahsil yöntemleri kullanılmıştır. Bu yöntemleri; verginin mükellef tarafından ödenmesi, iltizam, ihale, halk temsilcileri aracılığıyla tahsil, devlet memurları eliyle tahsil, verginin kaynakta kesilmesi, pul ve bandrol yapıştırılarak veya değerli kağıt kullanılarak verginin ödenmesi şeklinde sıralamak mümkündür.

Verginin mükellef tarafından ödenmesi yönteminde; mükellef belirlenen zaman ve taksitlerle vergisini ilgili vergi dairesine kendi öder. İltizam yöntemi; devletin vergi toplama yetkisini belirli bir bedel karşılığında bir kişi veya şirkete aktarmasıdır. Bu kişiye mültezim denir. Bu yetki açık arttırma ile kazanılır. Devlete en fazla bedeli ödemeyi teklif edene bu yetki verilir. İhale yönteminde; vergi toplama hakkı, toplanan vergilerden en az pay alacağını vaad edene verilir. Vergiler devlet nam ve hesabı adına toplanır. Halk temsilcileri aracılığıyla tahsil yönteminde; vergi toplama hakkı, halk arasından seçilen kişilere verilmiştir. Yetkilerin kötüye kullanılması sebebiyle uygulamada uzun süre kalmamıştır. Devlet memurları eliyle tahsil yönteminde; verginin

⁴⁴ Öncel, Kumrulu ve Çağan, a.g.e., s.108.

⁴⁵ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, a.g.e., ss.211-212.

tahsili devletin görevlendirdiği memurlar aracılığıyla gerçekleşir. Verginin kaynakta kesilmesi yönteminde; vergiye tabi bir kazanç veya irat hak sahiplerine ödenirken, ödemeyi yapanlar tarafından bu gelirden kanunda belirtilen orana göre vergi kesilip, vergi dairesine yatırılır. Bu usul formalitelerin ve tahsil masraflarının en aza indiği, vergi kaçakçılığının azaldığı bir yöntemdir. Bir başka yöntem ise pul ve bondrol yapıştırılarak veya değerli kağıt kullanılarak verginin ödenmesidir. Bu yöntem geçmişte damga vergisi ve harçların büyük bir kısmında pul ve bondrol yapıştırmak suretiyle uygulanmış ancak günümüzde uygulanmamaktadır.⁴⁶

G. VERGİDE MUAFİYET VE İSTİSNA

Her vergi, konusu üzerinde objektif bir yükümlülük iken yükümlü kıldığı kişiler bakımından ise subjektif bir yükümlülüktür. Vergi mükellefiyeti ister objektif olsun ister subjektif olsun hiçbir zaman mutlak değerdir. Konu ve mükellefiyetler zaman ve yere göre daraltılabilir veya genişletilebilir. Bunun sonucunda da bazı konu ve kişiler vergi dışına çıkabilmektedir. İstisnalar vergi konusunu sınırlar. Muafiyetler ise, vergi mükellefiyetine getirilen sınırlamalardır. Diğer bir ifadeyle, bazı mükelleflerin vergi ile ilişkisinin kesilmesidir.⁴⁷ Muafiyet ve istisnalar vergi sistemi için önemlidir. Çok fazla ve yüksek meblağlarda alınmaları “vergi erozyonuna” yol açar. Bu da vergi gelirinde ciddi aşınma ve azalmaya neden olur. Uluslararası sermayeyi kendi ülkelerine çekmek isteyen ülkeler düşük vergi oranları yanında muafiyet ve istisnalar uygulayarak önemli vergi avantajı sağlamaktadırlar. Bu durum vergi literatüründe “vergi rekabeti” olarak geçmektedir.⁴⁸

IV. VERGİLERİN SINIFLANDIRILMASI

Geçmişten günümüze birçok farklı vergi sınıflandırması yapılmış olmakla birlikte, aşağıda sıkça kullanılan vergi sınıflandırmalarına yer verilecektir. Bunlar;

⁴⁶ Edizdoğan, etinkaya ve Gümüş, a.g.e., ss.171-174.

⁴⁷ Tuncer, a.g.e., ss.135-137.

⁴⁸ Erdem, şenyüz ve Tatlıoğlu, a.g.e., s.143.

konularına göre, dolaylı-dolaysız olarak ve yükümlünün kişisel durumuna göre yapılan vergi sınıflandırmalarıdır.

A. KONULARINA GÖRE VERGİ AYIRIMI

Konularına göre vergiler üç gruba ayrılır. Bunlar gelir üzerinden alınan vergiler, servet üzerinden alınan vergiler ve harcamalar üzerinden alınan vergilerdir.

1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Gelir vergileri, isminden de anlaşılacağı üzere gelir üzerinden alınan vergilerdir. Bu vergiler, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi şeklinde ikiye ayrılır. Gelir Vergisi, gerçek kişilerin gelirleri üzerinden alınırken, Kurumlar Vergisi ise kurum kazançları üzerinden alınır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde gelir; “bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır” şeklinde tanımlanmıştır. İkinci maddesinde ise gelire giren kazanç ve iratlar; “ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar” şeklinde sıralanmıştır. Bunlar gelirin unsurlarıdır. Sayılan unsurlar vasıtasıyla elde edilen gelirler gelir vergisine tabidir.

Gelir Vergisi, gerçek kişilerin belirli dönemde sahip oldukları irat ve kazançların safi tutarları üzerinden alınır. Mükellefin kişisel ve ailevi durumları dikkate alınarak artan oranlı tarife uygulanarak alınır.⁴⁹ Gelir Vergisinde tam ve dar mükellef olmak üzere iki farklı mükellefiyet vardır. Tam mükellefler, bir takvim yılında Türkiye'den ve yurtdışından elde ettikleri kazanç ve iratların hepsi üzerinden gelir vergisine tabi olan kişilerdir. Dar mükellefler ise, Türkiye'de yerleşmiş olmamasına rağmen Türkiye'den

⁴⁹ Nadaroğlu, a.g.e., s.350.

gelir elde eden kişilerdir. Bunlar sadece Türkiye’de elde ettiği gelirleri üzerinden vergilendirilirler.⁵⁰

Gelir üzerinden alınan diğer bir vergi Kurumlar Vergisi’dir. Bu vergi, batılı ülkelerde Birinci Dünya Savaşı’ndan sonra yaygınlaşmıştır. Türkiye’de ise, 1949 yılındaki vergi reformu ile “Alman Kurumlar Vergisi”nden yararlanılarak hazırlanmıştır. 3 Nisan 1949’da 5422 sayılı kanunla kabul edilmiştir. 1952 yılından beri de kurum kazançlarına uygulanmaktadır.⁵¹

Kurumlar Vergisi’nin konusu kurum kazancıdır. Kurum kazancı, gelir vergisinde sayılan unsurlardan oluşur. Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 1. maddesinde sayılan kurumların kazançları vergiye tabidir. Bu kurumlar; “sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları”dır. Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 6. maddesine göre; “kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır.”

Kurumlar Vergisinde tam mükellefler; “kanuni veya iş merkezleri”nden biri Türkiye’de bulunanlardır. Bunlar hem Türkiye hem de yurtdışında elde ettikleri kurum kazançlarının tümü üzerinden vergilendirilirler. Dar mükellefler ise; kanuni veya iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye’de bulunmayan sadece Türkiye’de elde edilen kazançları üzerinden vergilendirilirler.⁵² Hem Gelir Vergisi hem Kurumlar Vergisi gelir üzerinden alınmakla beraber, aralarındaki fark mükellefiyet durumundan kaynaklanır.

2. Servet Üzerinden Alınan Vergiler

Servet, bir kişinin belirli bir zamanda malvarlığındaki iktisadi değerlerin tümüdür. Bu kişi gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişi de olabilir. Servet vergileri,

⁵⁰ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, 17.b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2020, ss.10-12.

⁵¹ Ramazan Armağan, “Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.12, S.3, 2007, s.230.

⁵² Aksoy, a.g.e., s.347.

iktisadi değerlerin tümü veya bir kısmı üzerinden alınır.⁵³ Eğer servet unsurlarının tümü üzerinden vergi alınıyorsa “genel servet vergisidir”. Servet unsurlarının belirli bir kısmından ayrı ayrı vergi alınıyorsa “özel servet vergisi”dir.⁵⁴ Özel servet vergilerini: Motorlu Taşıtlar Vergisi, Emlak Vergisi ile Veraset ve İntikal Vergisi olarak üç şekilde inceleyebiliriz.

Motorlu Taşıtlar Vergisi, Türkiye’de 1963 yılında 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu ile düzenlenmiştir. Verginin konusu motorlu taşıtlardır. Kanununun 1. maddesinde düzenlenen tarifelere giren motorlu araçlar vergi konusuna girer. Bu tarifelerde yer almayan hiçbir araç vergi konusuna girmez. Vergiyi doğuran olay ise; motorlu kara taşıtları için “Karayolları Trafik Kanunu uyarınca aracın trafik şube bürolarına, uçak ve helikopter için “Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne”, motorlu deniz taşıtları için ise “liman ve belediye siciline” kayıt ve tescil edilmesidir. Verginin mükellefi, ilgili sicilde adlarına “kayıt ve tescil” edilmiş gerçek ve tüzel kişilerdir. Kim sicile kayıtlıysa mükellef de odur. Vergilendirmede taşıtın cinsi, yaşı, silindir hacmi, oturma yeri, azami toplam ağırlığı, motor gücü, kalkış ağırlığı kriterlere göre tarifeler düzenlenmiştir.⁵⁵

Emlak Vergisi, Türkiye’de 1970 yılında 1319 sayılı kanunu ile düzenlenmiştir. Bina vergisi, arazi vergisi ve değerli konut vergisi⁵⁶ bu kapsamda vergilerdir. Emlak vergisinin konusu “Türkiye içinde bulunan bina ve arazilerdir.” Emlakın yabancı ya da Türk vatandaşına ait olması farketmez. Türk vatandaşlarının Türkiye sınırları içindeki emlakları vergilendirildiği gibi yabancıların Türkiye’deki emlakları da vergilendirilir. Türkiye dışındaki emlaklar emlak vergisi konusuna girmez. Emlak vergisinin mükellefi emlakın sahibidir. Vergiyi doğuran olay ise; emlaka sahip olma, emlak üzerinde intifa hakkı sahibi olunması veya bir emlakın malik gibi tasarruf edilmeye başlanmasıdır.

⁵³ Ömer Faruk Batirel, *Kamu Maliyesi ve Yönetimi*, 1.b., İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları, 2007, s.144.

⁵⁴ Nadaroğlu, a.g.e., s. 364.

⁵⁵ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, ss.409-410.

⁵⁶ Emlak vergisi kapsamında ele alınan değerli konut vergisi, 07.12.2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7194 sayılı kanun ile yürürlüğe girmiştir. Buna karşın, hiç uygulanmadan, 7221 sayılı kanun ile 20.02.2020 tarihinde yayımlanan 31045 sayılı Resmi Gazetede yer alan hususlar doğrultusunda önemli değişikliklere uğramıştır. Türkiye’de değerli konutlardan vergi alınması gündeme gelmiş olmakla birlikte uygulanamamıştır. Ufuk Selen ve Reyhan Leba, *İktisadi Gelişme ve Vergileme*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2021, s.195.

Veraset ve İntikal Vergisi, Türkiye’de 1926 yılından beri uygulanmaktadır. Uygulamaya girdiği yıldan bugüne kadar birçok değişikliğe uğramıştır.⁵⁷ Veraset ve İntikal Vergisi, iki verginin bir araya gelmesiyle oluşmuştur. Biri ölüme bağlı olarak gerçekleşen el değiştirmeleri konu alır. Bu veraset vergisidir. Diğeri ise hayattakiler arasındaki karşılıksız servet transferini konu alır. Bu da intikal vergisidir. Söz konusu bu vergiler birleştirilerek mükelleflerin vergiden kaçınma olasılıkları ortadan kaldırılmıştır. Bu vergilerden herhangi biri vergi dışında bırakılsaydı mükelleflere vergiden kaçınmak için fırsat sağlanmış olunurdu. Veraset ve İntikal Vergisinin konusu servetlerdir. Vergiyi doğuran olay, servetlerin karşılıksız olarak el değiştirmesidir.⁵⁸ Mükellefi ise, mal sahibi olan gerçek veya tüzel kişilerdir.

3. Tüketim Üzerinden Alınan Vergiler

Tüketim üzerinden alınan vergiler, gelir ve servetin tüketim için elden çıkarılması halinde alınan vergilerdir. Eski Mısır’dan ve Roma’dan günümüze kadar birçok ülkede uygulanmaktadır. Birinci Dünya Savaşı ve 1929 ekonomik krizinden sonra oluşan mali zorluklar nedeniyle ülkeler vergi sistemlerinde bu vergilere yer vermeye başlamıştır. Çok gelir sağladıkları için kısa zamanda gelişmiş ve vergi sistemlerinin vazgeçilmez bir unsuru olmuşlardır.⁵⁹ Bu vergiler kanuni yükümlüsü tarafından ödenir. Daha sonra ödenen vergi kanuni yansıma ile mal ve hizmetin fiyatına eklenir. Böylece vergi tüketiciye aktarılmış olur. Gelirin harcanması üzerine dayanır. Bu yüzden çok kazanan değil çok harcayan vergilendirilir.⁶⁰ Vergilendirmede yükümlünün kişisel durumu dikkate alınmadığı için objektif karakterlidirler ve dolaylı vergi sınıflandırılmasında yer alırlar. Harcamalar üzerinden alınan vergilere Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Damga Vergisi, Özel İletişim Vergisi, Turizm Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Şans Oyunları Vergisi örnek gösterilebilir.

⁵⁷ Havva Şafak ve Hatice Yurtsever, “Servet Vergilerinden Veraset ve İntikal Vergisi Üzerine Değerlendirmeler”, *Ege Akademik Bakış Dergisi*, C.15, S.1, 2015, s.28.

⁵⁸ Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, a.g.e., s.304.

⁵⁹ Aksoy, a.g.e., ss.362-363.

⁶⁰ Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, a.g.e., s.307.

Katma değer vergisi, genellikle bütün mal ve hizmetleri konusuna alır. Üretim aşamasından nihai tüketime kadar tüm iktisadi aşamaları içerir ve bu nedenle “yayıllı muamele vergisi” özelliği taşır. Günümüzde en yaygın uygulanan harcama vergisi konumundadır. Verginin konusunda iki unsur bulunur. Biri belirli bir işlemin yapılmasıdır. Diğeri ise söz konusu işlemin Türkiye’de yapılmasıdır. Verginin konusuna giren işlemleri şu şekilde sıralayabiliriz: 1) “Ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler.” 2) “Her türlü mal ve hizmet ithalatı.” 3) “Kanunda sayılarak belirtilen türdeki teslim ve hizmetlerdir.” Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 10. maddesinde sayılan olayların meydana gelmesiyle vergiyi doğuran olay gerçekleşir ve vergilendirme söz konusu olur. Katma değer vergisinde kanuni mükellef; vergiyi tüketiciden satış bedeli üzerinden alıp vergi dairesine yatırandır. Kanuni mükellef vergi yükünü taşımaz. İktisadi mükellef ise; sunulan mal ve hizmetin satış fiyatı üzerine konulan vergiyi kanuni mükellefe ödeyen kişidir. Verginin asıl yüklenicileri nihai tüketicilerdir.⁶¹

Özel tüketim vergisi tek aşamalı bir tüketim vergisidir. Verginin konusunu belirli iktisadi aşamada bulunan ve kanunda yazılı olan dört listenin kapsamına giren mallar oluşturur. Hizmetler verginin konusuna girmemektedir. Listedeki mallar belirtilen iktisadi aşamada bir defa vergilendirilirler. I sayılı listede petrol ve ürünleri yer alır. II sayılı listede motorlu taşıtlar yer alır. III sayılı listede tütün mamulleri, alkollü içecekler ile gazoz ve meyve suları yer alır. IV sayılı listede ise lüks mallar, beyaz eşya ve elektronik ürünler yer alır.⁶² Özel Tüketim Vergisi Kanunu 4. maddesine göre mükellefler; “a) (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanları imal, inşa veya ithal edenler ile bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler, b) (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanlar için; motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerdir.”

⁶¹ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, ss.255-260.

⁶² a.g.e., s.323.

B. DOLAYLI-DOLAYSIZ VERGİ AYIRIMI

Dolaylı-dolaysız vergi ayırımı, vergi tarihindeki en eski sınıflandırmalardan biridir ve günümüze değin önemini ve geçerliliğini korumayı başarmıştır.⁶³ Dolaylı ve dolaysız vergi ayırımında kullanılan çeşitli kriterler vardır. Bunlardan biri yansımadır. Yansıma; bir mükellefin ödemiş olduğu vergiyi çeşitli yollarla başka birine kısmen veya tamamen devretmesidir. Vergiyi ödeyen kanuni yükümlü ödediği vergiyi bir başkasına kısmen veya tamamen devredemiyorsa bu dolaysız vergidir. Burada kanuni yükümlü ile vergiyi nihai olarak yüklenen kişi aynıdır. Kanuni yükümlü çeşitli yollarla vergisini bir başkasına kısmen veya tamamen devredebiliyorsa bu vergiler dolaylı vergilerdir.⁶⁴ Diğer kriter, vergiyi doğuran olayda süreklilik kriteridir. Bir verginin mükellefi belliyse ve periyodik olarak beyanname vermesi gerekiyorsa vergi süreklilik gösteriyor demektir. Eğer vergi süreklilik gösteriyorsa o vergi dolaysız vergidir. Mükellefi ve vergiyi doğuran olayın ne zaman gerçekleşeceği bilinmiyorsa bu vergilerin süreklilik göstermediği kabul edilir. Süreklilik göstermeyen vergiler dolaylı vergilerdir. Bir başka kriter ise, yükümlünün durumunun dikkate alınabilmesidir. Eğer vergilendirmede bireyin kişisel durumu dikkate alınmıyor, mükellef ile vergi idaresi karşılıklı ilişki içinde oluyorsa bu vergiler dolaysız vergi olarak kabul edilir. Dolaylı vergilerde ise vergilendirmede bireyin kişisel durumu dikkate alınmaz. Vergi idaresi iktisadi yükümlünün kim olduğunu bilmez.⁶⁵

Dolaylı ve dolaysız vergiler, vergi adaleti açısından kıyaslandığında dolaysız vergiler dolaylı vergilere göre daha adildirler. Dolaysız vergilerde kişinin mali gücü ile uyumlu vergilendirilmesi daha kolaydır. Çünkü bu vergilerin mükellefleri önceden bellidir. Bu tür vergilerde mükellefin şahsi ve ailevi durumlarına göre indirimler veya ilaveler yapılması söz konusu olabilmektedir. Dolaysız vergilerin şahsileştirilebilmesi kolaydır. Ancak dolaylı vergilerde böyle bir şeyin olması çok zordur. Çünkü dolaylı vergilerin mükellefi önceden belli değildir. Vergiyi kimin, nerede, ne zaman ödeyeceği belirsizdir. Mükellefin ödeme gücü ile vergilendirilmesini sağlayacak uygulamalardan

⁶³ Akif Erginay, *Kamu Maliyesi*, 14.b., Ankara:Savaş Yayınları, 1992, s.78.

⁶⁴ Aksoy, a.g.e., s.312.

⁶⁵ Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, a.g.e., ss.171-173.

burada yararlanılmaz.⁶⁶ Dolaysız vergilerde, “en az geçim indirimi, ayırma kuramı, artan oranlı vergi tarifleri, indirim, istisna ve muafiyet” vb. uygulamalarla vergi ödeme gücü arasında bağ kurulabilir. Böylece vergilemede adaleti sağlamak mümkün olur. Dolaylı vergiler düşük gelirlilerin bütçesini daha fazla etkiler. Bu nedenle de vergi yükünün düşük gelirliler üzerinde kalmasına neden olur.⁶⁷ Bu yüzden dolaysız vergiler dolaylı vergilere göre daha adaletli sayılır.

Yükümlü psikolojisi açısından değerlendirildiğinde, dolaysız vergilere daha çok tepki verilir. Çünkü bu vergilerde, vergi idaresi ile mükellef karşı karşıyadır. Mükellefler vergi öderken katlandıkları fedakarlıkları açıkça hissettikleri için tepki gösterirler. Dolaylı vergilerde vergiler mal ve hizmetin fiyatına eklenir. Yani vergi gizli olarak tüketiciye yansıtılarak onlardan alınır. Vergi fiyatın içine gizlendiğinden tüketici de bunu farketmeden öder. Verginin mükellefe farketirilmeden tahsil edilmesine “mali anestezi” veya “mali his iptali” denir. Mükellefin hissetmediği vergiye tepki göstermesi de düşünülemez. Bu yüzden dolaylı vergiler dolaysız vergilere kıyasla mükellef psikolojisi açısından daha üstündür.⁶⁸

Dolaysız vergiler daha çok gelir ve sermaye dolaylı vergiler ise harcama unsurları üzerine odaklanır. Ülkeler dolaylı ve dolaysız vergileri uygularken ihtiyaçlarına göre birini diğerine tercih edebilmektedirler.⁶⁹ Örneğin bir ülke vergilemede adaleti sağlamak amacıyla daha çok dolaysız vergileri tercih edebilir. Öte yandan, vergilemede etkinliği artırmak, vergi psikolojisine daha uygun olmasından dolayı vergiye karşı tepkiyi azaltmak için de dolaylı vergilere yönelebilir.

Türk Vergi Sisteminde dolaysız vergilere; Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi, Emlak Vergisi örnek olarak verilebilir. Dolaylı vergilere ise; Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Gümrük Vergisi örnek olarak gösterilebilir.

⁶⁶ Nadaroğlu, a.g.e., s.342.

⁶⁷ Nazan Susam ve Nagihan Oktayer, “Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Gelirleri İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler (1995-2005), *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C.21, S.2, 2007, s.106.

⁶⁸ Erdem, Şenyüz, Tathioğlu, a.g.e., s.177.

⁶⁹ Aytakin Bektaş, “Dolaylı-Dolaysız Vergiler Temelinde Bütçe Dengesinin İktisadi Büyümeye Etkisi: Türkiye ve Almanya Örneği”, *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.9, S.2, 2019, s.426.

C. YÜKÜMLÜNÜN KİŞİSEL DURUMUNA GÖRE VERGİ AYIRIMI

Bazı vergiler, ödeme gücünü daha iyi yansıtması bakımından mükelleflerin şahsi ve aile durumlarına göre alınırken, bazı vergiler ise şahsi ve ailevi durumları dikkate almazlar.⁷⁰ Bu sınıflandırmada vergiler ikiye ayrılır. Bunlar; objektif ve subjektif vergilerdir.

1. Objektif Vergiler

Objektif vergiler, mükellefin kişisel ve ailevi durumlarını önemsemezler. Bir iktisadi unsurdan alınırlar. Bu nedenle de vergilendirmede mükellefin kişisel ve ailevi durumlarını dikkate almazlar. Tüketim vergileri objektif vergiler grubundadır. Bu tür vergiler tüm bireylere aynı şekilde uygulanır. Bireylerin evli olup olmaması, gelir düzeyleri, çocuklarının olup olmaması, sakatlıkları gibi durumlarının hiçbiri önem arz etmez. Dolayısıyla şahsi durumlar dikkate alınmaz. Objektif vergiler herkesi aynı şekilde vergilendirdiği için adaletsiz kabul edilirler. Katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, gümrük vergisi, banka sigorta muameleleri vergisi ve kurumlar vergisi objektif vergilerdendirler.⁷¹

2. Subjektif Vergiler

Subjektif vergiler, mükellefin kişisel durumuna göre ayarlanırlar. Bu vergilerde mükellefin ödeme gücü dikkate alınır. Mükellefin ödeme gücü, medeni durumuna, çocuğunun olup olmasına, çocuk sayısına, emek veya sermaye geliri elde etmesi gibi özel durumlarına göre belirlenir. Subjektif vergilerde mükellefin her türlü kişisel ve ailevi durumu göz önüne alınır. Örneğin Gelir Vergisi alınırken uygulanan muafiyet ve istisnalar onun subjektif bir vergi olduğunun göstergesidir. Bu tip vergilerin dayandığı matrahlar geniştir. Tüm bunlar aynı zamanda subjektif vergilerin faydalı yönleridir. Öte

⁷⁰ Erginay, a.g.e., s.80.

⁷¹ Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, a.g.e., s164.

yandan söz konusu vergilerin olumsuz yönleri de mevcuttur. Teknik bakımdan uygulanmalarının kolay olmayışı (örneğin artan oranlı tarifelerin uygulanmasının zorluğu), karmaşık bir yapıya sahip olmaları nedeniyle geniş bilgi ve tecrübe gerektirirler.⁷²

V. VERGİ GELİRLERİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Bireylerin toplu olarak yaşamalarından dolayı ihtiyaçlarını karşılamaları için belirli hizmetlerin sunulması gereklidir. İdarenin sunduğu bu hizmetlere kamu hizmeti denir. Kamu hizmetleri, insanların beraber yaşamlarını sürdürmeleriyle yani devletin varlığı ile ortaya çıkmıştır. Kamu hizmetini tanımlayacak olursak: “Devlet ya da diğer kamu tüzel kişileri tarafından ya da bunların gözetim ve denetimleri altında, genel ve ortak gereksinimleri karşılamak, kamu yararı ya da çıkarını sağlamak için yapılan ve topluma sunulmuş bulunan sürekli ve düzenli etkinliklerdir.”⁷³ Devletin üzerine düşen kamu hizmetlerini etkin olarak sunabilmesi için bir finansmana ihtiyacı vardır.

Kamu hizmetlerinin sunulması için gereken finansman farklı şekillerde karşılanabilir. Devlet ile kişiler arasında kamusal borç ve alacak ilişkisi meydana gelebilir. Burada alacaklı taraf devlettir.⁷⁴ Bu alacağa da kamu alacağı denir. Kamu alacağı: “Devletin kamu tüzel kişiliğinden ve egemenlik hakkından doğan, ayrıcalıklı ve özellik taşıyan alacaklardır.”⁷⁵ Kamu alacağı olarak ifade edilen kavram aslında devletin “kamu hizmetlerini” sunabilmesi ve “kamu giderlerinin” finansmanı için sağladığı kamu gelirleridir. Vergiler, kamu gelirlerinin büyük bir bölümünü oluşturmaktadır.⁷⁶ Vergi adı altında elde edilen gelire ise vergi gelirleri denir.

Vergi gelirlerinin en az kayıpla toplanması gerekir. Çünkü vergiler finansman kaynağı olmasının yanında toplumların ekonomik, sosyal, siyasal yaşamlarını etkileyen

⁷² Edizdoğan, Çetinkaya ve Gümüş, a.g.e., ss.265-266.

⁷³ Abdülkerim Çalışkan ve Fıratcan Çınar, “Kamu Hizmetlerinin Sunumunda Kamu Özel Ortaklığının Türkiye’de Sağlık Sektörü Öncülüğünde Uygulanabilirliği Üzerine Bir Değerlendirme”, *Journal of Current Researches on Social Sciences*, C.8, S.2, 2018, s.101.

⁷⁴ Fatih Saraçoğlu, İsmail Engin ve Cem Barlas Arslan, “Kamu Alacaklarını Koruma Yöntemi Olarak İptal Davası”, *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, C.9, S.2, 2017, s.61.

⁷⁵ Adnan Gerçek, *Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku*, 5.b., Bursa:Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2017, s.3.

⁷⁶ Ahmet Ak, “Kamu Alacaklarının Tahsilinde Nakit Dışı Tahsil Yöntemleri”, *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, C.3, S.1, 2015, s.26.

bir olgudur. Vergi gelirlerinde, ülkelerin gelişmişlik seviyelerine bağlı olarak bazen artma bazen de azalma eğilimleri görülebilir. Bunun nedeni vergi gelirlerinin birçok faktörden etkilenebilir olmasından ileri gelir. Vergi gelirlerini etkileyen bu faktörlerin doğru bir şekilde tespit edilmesi ülkeler için oldukça önemlidir.

Vergi gelirlerini belirleyen birçok faktör bulunmaktadır. Bu çalışmada vergi gelirlerini en çok etkileyen faktörler ele alınmıştır. Söz konusu faktörler: Ekonomik sosyal, siyasal ve kurumsal faktörler olmak üzere üç başlıkta incelenecektir.

A. EKONOMİK FAKTÖRLER

Vergi gelirlerini belirleyen ekonomik faktörler: Ekonomik büyüme ve kalkınma, enflasyon, vergi oranı, vergi yükü, kayıt dışı ekonomi ve vergi gelirlerini etkileyen diğer ekonomik faktörler olmak üzere incelenmiştir.

1. Ekonomik Büyüme ve Kalkınma

II. Dünya Savaşı sonrasında teknoloji hızla gelişmeye başlamıştır. Bu durum ülkeler arasında sosyo-ekonomik farklılıklarının belirginleşmesine neden olmuştur. Farklılıkların artması ile birlikte ekonomik büyüme ve kalkınma terimleri sıkça kullanılmaya başlanmıştır.⁷⁷

Ekonomik büyüme, toplam ve kişi başına gelir veya üretimdeki miktar artışıdır. Nedeni ne olursa olsun bir devletin mal ve hizmet üretimi artıyorsa bu ekonomik büyümedir.⁷⁸ Başka bir ifade ile ekonomik büyüme, bir ülkenin belirli süre içinde milli gelirinde meydana gelen artışıdır.

⁷⁷ Muhammed Karataş ve Eda Çankaya, “İktisadi Kalkınma Sürecinde Beşeri Sermayeye İlişkin Bir İnceleme”, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S.3, 2010, s.31.

⁷⁸ Beyhan Ataç, *Maliye Politikası*, 10.b., Ankara:Turhan Kitabevi Yayınları, 2013, s.294.

Kalkınma ise ekonomik büyümeyi de içine alan bir kavramdır. Kalkınma sadece ekonomiyi değil aynı zamanda sosyal, siyasal ve kültürel alanları da kapsamaktadır.⁷⁹ Kalkınma, ülkelerin gelişmişlik düzeyleri ile ilgili bir terimdir ve gelişmiş ülkelerden çok gelişmekte olan ülkeleri ilgilendiren bir süreçtir. Kalkınma ile birlikte toplumların yaşam şartları ve refah seviyeleri de yükselir.⁸⁰ Kalkınma sadece bir ülkenin milli gelir ve üretiminin belirli bir süre içinde miktar olarak artması değildir. Bunun yanında kurumlardaki değişiklikleri, ekonomik ve toplumsal düzenlemeleri, toplumun değer yargılarında, görüşlerinde ve davranışlarında olan değişiklikleri de içerir.⁸¹

Ekonomik büyüme ve ekonomik kalkınmayı özetleyecek olursak; ekonomik büyüme, ekonomideki sayısal artıştır. Ekonomik kalkınma ise dönüşüme, toplumsal iyileşmeye dikkat çeken bir kavramdır.⁸² Ekonomik kalkınma, ekonomik büyümeye göre daha kapsamlıdır. Ekonomik büyüme, ekonomik kalkınmanın bir adımıdır.

Ekonomik büyüme ve kalkınmanın gerçekleştirilmesi ülkeler açısından önemlidir. Kalkınma sorununu çözmüş olan gelişmiş ülkeler zaten belirli bir büyüme hızına sahiptirler. Bu yüzden gelişmiş ülkeler daha çok bu hızı muhafaza etmeye çalışırlar. Gelişmekte olan ülkeler ise belirli bir büyüme hızına sahip olmadıkları için bu seviyeye ulaşmayı hedefler. Bunun yanında ekonomik kalkınma çabası içine de girerler.⁸³

Ekonomik büyüme ve kalkınma vergi gelirlerini etkileyen faktörler arasında önemli bir yere sahiptir. Bunlar vergi gelirlerini etkilediği gibi, vergi gelirlerinin de ekonomik büyüme ve kalkınma üzerine etkileri vardır.

Ekonomik büyüme oranı vergi gelirlerini etkileyen faktörlerden biridir. Ülkelerin ekonomilerinde daralma ve genişleme dönemleri söz konusu olabilir. Daralma dönemlerinde ülkelerin vergi gelirlerinde azalma meydana gelir. Genişleme

⁷⁹ Hasan Alp Özel, “Ekonomik Büyümenin Teorik Temelleri”, *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.2, S.1, 2012, 64.

⁸⁰ Mahmut Ünsal Şaşmaz ve Yunus Emre Yayla, “Ekonomik Kalkınmanın Belirleyicilerinin Değerlendirilmesi: Ekonomik Faktörler”, *International Journal of Public Finance*, C.3, S.2, 2018, s.250.

⁸¹ Demircan, a.g.m., s.99.

⁸² Gülen Elmas Arslan, “Ekonomik Büyüme, Kalkınma ve Gelir Dağılımı”, *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C.6, S.2, 2013, s.46.

⁸³ Esra Siverekli Demircan, “Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S.21, Temmuz-Aralık 2003, s.97.

dönemlerinde ise vergi gelirlerinde artış olur. Gelişmekte olan ülkelere kıyasla, büyümeleri daha istikrarlı seyreden, gelişmiş ülkelerin vergi geliri daha fazladır.⁸⁴

Yukarıda da belirtildiği gibi, ekonomik kalkınma sayısal olarak milli gelirin artmasının yanı sıra sosyal, siyasal ve kültürel gelişmeyi de içine alan bir kavramdır. Bu nedenle ekonomik kalkınmanın, büyümeye göre vergi gelirleri üzerindeki etkisi çok daha fazladır. Ekonomik kalkınma ile okuryazarlık oranı ve parasallaşma oranları artarken bunların yanında çeşitli kurumsal ve beşeri gelişmeler de meydana gelir. Tüm bunlar ise vergi gelirlerinin artmasına katkıda bulunur.⁸⁵ Bir ülkede ekonomik büyüme ve kalkınma ile kişi başına düşen milli gelirden artış meydana gelmeye başlar ve kişilerin yaşam kaliteleri yükselir. Böyle bir durumun gerçekleşmesi sonucunda ise vergi gelirlerinde artış meydana gelir.

Vergi gelirlerinde artış sağlamak isteyen ülkeler ekonomik büyüme ve kalkınmaya daha çok özen göstermelidirler. İstikrarlı bir şekilde büyüme ve kalkınma gerçekleştiren ülkelerin vergi gelirlerinde de artış meydana gelir. Tersine bir durumda ülkenin ekonomisinde bir büyüme ve kalkınma gerçekleşmiyorsa buna paralel olarak vergi gelirlerinde de azalma meydana gelecektir.

Öte yandan, ülkeler belirledikleri ekonomik büyüme ve kalkınma hedeflerine ulaşabilmek için harcama politikası yanında vergi politikasını da kullanabilmektedirler.⁸⁶ Vergi politikaları ile ekonomik büyüme ve kalkınmada ciddi değişiklikler oluşabilmektedir. Vergilerin tür ve bileşimleri değiştirilerek ekonomik büyüme ve kalkınmanın gerçekleşmesi sağlanmaya çalışılmaktadır. Burada önemli olan vergi politikalarının iyi analiz edilmesidir. Sosyo-ekonomik yapıya uygun olmayan politikalar büyüme ve kalkınma üzerinde negatif etkiye neden olabilecektir.⁸⁷

⁸⁴ Mehmet Sena Ekici, “Vergi Gelirlerini Etkileyen Ekonomik ve Sosyal Faktörler”, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, C.8, S.30, 2009, s.206.

⁸⁵ Sağdıç, a.g.m., s.157.

⁸⁶ Mehmet Durkaya ve Servet Ceylan, “Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme”, *Maliye Dergisi*, S.150, Ocak-Haziran 2006, s.80.

⁸⁷ Ulvi Sandalcı ve İnci Sandalcı, “OECD Ülkelerinde Ekonomik Büyüme ve Vergi Gelirleri Arasındaki İlişkinin Ampirik Analizi: 1990- 2014”, *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.9, S.1, 2017, s.52.

2. Enflasyon

Vergilerin mali ve mali olmayan amaçları vardır. Mali amacı, kamu harcamalarının finansmanının sağlanmasıdır. Mali olmayan amaçları ise ekonomik kalkınma, ekonomik istikrar ve gelir dağılımında adaleti sağlamaktır. Ekonomik istikrarın sağlanmasında fiyat istikrarı oldukça önemlidir.⁸⁸ Enflasyon, fiyat istikrarını bozan bir olgudur.

Enflasyon ilk defa 16. yüzyıl Avrupa'sında ortaya çıkmıştır. Amerika'nın bulunması ile İspanyollar "İnka ve Aztek" uygarlıklarını ortadan kaldırarak Avrupa'ya çok fazla altın getirmişlerdir. Bu durum fiyatları harekete geçirerek enflasyonu yaratmıştır. "Enflasyon; para, talep, ücretler ve fiyatların birbirleriyle olan ilişkisinden etkilenir ve bu etkileşimler sonucu da değişiklik gösterir."⁸⁹ Enflasyon bilinen en temel tanımıyla; "fiyatlar genel düzeyindeki sürekli ve hissedilir bir artıştır." Enflasyonun olması için fiyatlarda bir kerelik bir artış değil sürekli ve hissedilir bir artışın olması gereklidir.

Ekonomilerde sıklıkla karşılaşılan enflasyon türü talep enflasyonudur. Talep enflasyonu, cari fiyat düzeyinde toplam arzın toplam talebi karşılayamamasından meydana gelir. Toplam talebin toplam arzdan fazla olması sonucunda paranın değeri düşer ve fiyatlar genel seviyesi sürekli olarak yükselir.⁹⁰ Enflasyon ekonomi açısından sorun teşkil eden bir kavramdır. Nitekim enflasyon ülkelerin mevcut olan vergi sistemlerinin bozulmasına neden olabilmektedir. Bu bakımdan, enflasyonla mücadelede uygulanan maliye politikalarından birisi de vergi politikası olmaktadır.

Enflasyon; yatırım, tasarruf ve tüketim üzerinde etkileri olan bir kavramdır. Bu yüzden de vergi gelirleri üzerinde direkt etkiye sahiptir.⁹¹ Ülkelerin vergi sistemlerinin yapısına ve enflasyon oranına bağlı olarak enflasyonun yarattığı etki değişir. Enflasyon

⁸⁸ Adil Akıncı ve Özer Özçelik, "Türkiye'de Dolaylı Vergilerin Enflasyon Üzerindeki Etkisi", *Maliye ve Finans Yazıları Dergisi*, S.110, 2018, s.9.

⁸⁹ Esenay Aydoğan, "1980'den Günümüze Türkiye'de Enflasyon Serüveni", *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, C.11, S.1, 2004, s.92.

⁹⁰ Ersin Nail Sağdıç, *Vergi Gelirlerini Belirleyen Faktörlerin Bölgesel Analizi: Türkiye Örneği*, (Doktora Tezi), Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015, s.65.

⁹¹ Attiya Y. Javid ve Umaima Arif, "Analysis of Revenue Potential and Revenue Effort in Developing Asian Countries", *The Pakistan Development Review*, Vol.51, No.4, 2012 'den Aktaran Sağdıç, a.g.m,

vergi gelirleri üzerine olumlu veya olumsuz etki edebileceği gibi herhangi bir etkide bulunmayadabilir de.⁹²

Bir ülkede enflasyonun, reel vergi gelirlerini olumlu olarak etkileyebilmesi için 3 şartın birlikte gerçekleşmesi gerekir. Bu şartlardan birincisi “vergiye tabi kazanç ve gelirlerin enflasyon oranına paralel bir şekilde artması”dır. İkinci şart “vergiyi doğuran olay ile vergi tahsilatı arasındaki sürenin çok kısa olması”dır. Son şart ise “vergi sisteminin artan oranlı bir tarife yapısına sahip olması”dır.⁹³ Gelişmiş ülkelerin vergi sistemleri genellikle artan oranlı tarifeye sahiptir. Bu ülkelerde vergilerin tahsilat süreleri de kısadır. Bunlara bağlı olarak da mükellefler daha yüksek gelir dilimi üzerinden vergilendirilirler. Sonuç olarak gelişmiş ülkelerde enflasyon dönemlerinde vergi gelirlerinde herhangi bir azalış meydana gelmez. Bu ülkeler vergi dilimlerini enflasyona göre ayarlar yani kişilerin daha yüksek vergi dilimine girmesini sağlayarak daha yüksek orandan vergi alırlar. Böylece vergi gelirleri, enflasyon oranından daha fazla bir oranda artış gösterir. Gelişmekte olan ülkelerde ise vergi tahsilat süresi uzundur. Vergi sistemleri de esnek değildir. Bu nedenle söz konusu ülkelerde enflasyon, vergi gelirlerinin reel değerinde aşınmalara neden olur.⁹⁴

Enflasyon, vergi gelirlerini olumlu yönde etkileyebileceği gibi olumsuz yönde de etkileyebilmektedir. Bu olumsuz etkilerden biri de “tanzi etkisi” dir. Tanzi etkisi, verginin tahakkuku ile tahsili arasındaki zamanın uzun olmasından dolayı, enflasyonun vergi gelirlerinin reel değerinde azalmaya neden olmasıdır. Sonuçta vergi gelirlerinin gerçek değeri azalmış olur.⁹⁵

Tanzi, enflasyonun vergi gelirlerinin reel değerindeki etkisini şunlara bağlamıştır: “Vergilerin tahsilat süresinin uzunluğu, vergi sisteminin esnekliği ve enflasyon oranı”.⁹⁶ Tahsilat süresi, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile vergi

⁹² Hüseyin Şen, “Olivera-Tanzi Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, *Maliye Dergisi*, S.143, Mayıs-Ağustos 2003, s.31.

⁹³ Charles Mansfield, “Tax-base Erosion and Inflation: The case of Ghana”, *Finance&Development*, Vol.17, No.3, 1980, p.31.

⁹⁴ Şen, a.g.m., s.31.

⁹⁵ Önder Çalçalı ve Ali Altın, “Makro Ekonomik Açıdan Vergi Gelirlerinin Belirleyicileri: OECD Ülkeleri Üzerine Bir Uygulama”, *Maliye ve Finans Yazıları Dergisi*, S.112, 2019, s.178.

⁹⁶ Şen, a.g.m., s.32.

borcunun ödenmesi arasındaki süredir. Vergi sisteminin esnekliği, vergi gelirlerinin milli gelirdeki değişmelere karşı duyarlılığıdır.⁹⁷

Enflasyonun olduğu dönemlerde mükellefler daha üst bir tarife tabi olacakları için “reel vergi yükleri” artar. Böylece reel gelirlerinde bir azalma meydana gelir. Enflasyonla birlikte mevcut olan çeşitli muafiyet ve istisnaların sınırlarının aşılması ya da ortadan kalkması söz konusu olabilecektir. Düşük gelirli olup normal şartlarda vergilendirilmeyen mükellefler bu durumda vergilendirilmeye başlar. Bu durum düşük ve orta gelirli bireyleri daha çok etkiler.⁹⁸ Enflasyon nedeniyle reel gelirlerinde bir artış olmamasına rağmen nominal gelirleri artan mükelleflerin vergi yükleri daha da artar. Bazı mükellefler bu duruma tepki göstererek vergilerini ödemekten kaçınabilirler. Böylece enflasyon vergi kaçakçılığına da yol açarak vergi gelirlerinde bir azalmaya neden olur.

Enflasyon nasıl vergi gelirlerini etkiliyorsa, vergi politikalarında yapılacak bir değişiklik de enflasyonu etkiler. Bu durumda enflasyon dönemlerinde vergi gelirlerinde bir arttırmaya gidilmelidir. Devlet vergi gelirlerini arttırmak suretiyle uygulayacağı vergi politikasını, yeni vergiler koyarak ya da var olan vergilerin oranlarını arttırarak gerçekleştirir. Vergi, bireylerin kullanabilir gelirinde azalmaya neden olur. Kullanılabilir geliri azalan bireyler daha az tüketim ve yatırım harcaması yapma eğilimindedirler. Böylece toplam talep azalarak ekonomide daralma meydana gelir.⁹⁹

3. Vergi Oranı

Vergi oranları vergi miktarını belirleyen bir faktördür. Vergi oranları vergi gelirlerini etkiler. Bu etki sadece sayısal olarak değil sosyal, ekonomik, siyasal ve mali şekilde olabilir.¹⁰⁰

⁹⁷ Zehra Abdioğlu ve Harun Terzi, “Enflasyon ve Bütçe Açıkları İlişkisi: Tanzi ve Patinkin Etkisi”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C.23, S.2, 2009, s.196.

⁹⁸ Umut Akdoğan, “Enflasyon ve Dolaylı Vergiler Arasındaki Bağlantı: Türkiye Örneği”, *MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C.9, S.4, 2020, s.2250.

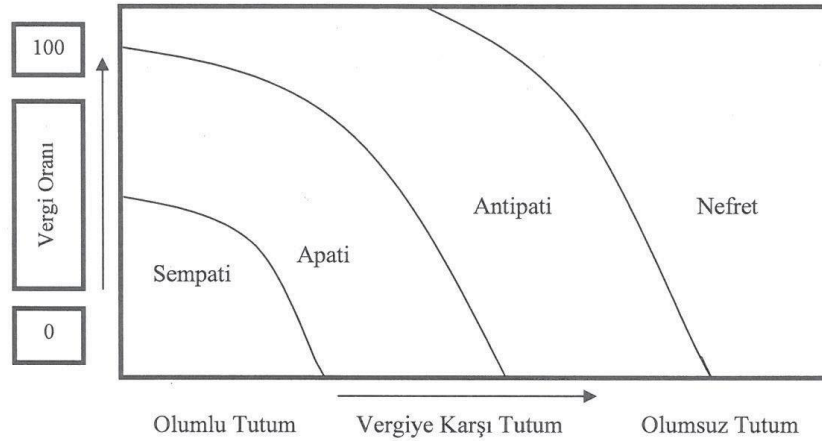
⁹⁹ Tokatlıoğlu ve Selen, a.g.e., s.213.

¹⁰⁰ Sağdıç, a.g.t., s.69.

Mükelleflerin vergileme karşısındaki tutumları vergi gelirleri için önemli bir yere sahiptir. Vergi oranları kişilerin psikolojik tavırlarını etkiler. Vergi oranları ile vergiye gönüllü uyum arasında bir ilişki vardır. Vergi oranları arttıkça vergiye gönüllü uyumda azalma meydana gelir. Bu da vergi gelirlerini olumsuz etkiler.

Mükelleflerin vergi oranları değişimleri karşısındaki tutumları aşağıda Şekil 1’de gösterilmiştir.¹⁰¹

Şekil 1: Vergi Oranı- Mükellef Tutum Analizi



Şekil 1’de görüldüğü gibi vergi oranı yükseldikçe mükelleflerin vergiye karşı tutumları sempatiden nefrete doğru değişim göstermektedir. Dolayısıyla, vergi oranı arttıkça mükelleflerin vergiye karşı tutumu olumsuz yönde etkilenmekte ve bu da onların vergi ödemekten kaçınmalarına yol açabilmektedir. Bu durum vergi gelirlerinde düşüşe neden olur.

Vergi oranları ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi yani oran arttıkça vergi gelirlerinin azalacağı hipotezini ilk kez 14. yüzyılda yaşamış olan İbni Haldun ortaya koymuştur.¹⁰² İbni Haldun “Mukaddime” adlı eserinde; devletin oluşumunda halka az vergi yüklendiğini buna karşın fazla vergi hasılatı elde edildiğini ifade eder. İbni Haldun bu durumu şu şekilde açıklar: “Miktar az olunca insanlar şevkle çalışır, ülke mamur hale gelip kalkınır, üretim artar ve müreffeh bir yaşama kavuşulur. Ülke mamur hale gelip

¹⁰¹ Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici ve Özgür Saraç, “Vergilere Karşı Tepkiler ve Vergilerin Ahlaki ve Sosyo-Psikolojik Sınırları”, Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, Ankara:Seçkin Yayınevi, 2006, s.161’den aktaran Cansu Aydoğdu, Yükümlü Psikolojisi Açısından Vergilendirme ve Bir Uygulama Örneği, (Yüksek Lisans Tezi), Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014, s.17.

¹⁰² Coşkun Can Aktan, “Arz-Yönlü İktisat Teorisi ve Haldun-Laffer Etkisi”, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, C.1, S.2, 2009, s.45.

kalkınca da vergi alınacak malların sayısı artar ve böylece elde edilen toplam vergi çoğalır.” Vergi oranı arttıkça vergi hasılatının azaldığını ise şu şekilde açıklamıştır: “Sürekli olarak artan vergiler, zamanla itidal ve kabul edilebilirlik sınırlarını aşar. Sonuçta halkın çalışma ve üretim şevki kaybolur. Çünkü ödedikleri vergiler ile kendi ellerinde kalan gelirleri karşıladıklarında (çalışmalarının karşılığı olarak) çok az bir menfaat elde ettikleri görülür. Bu durum onların kazanç elde etme emellerini yok eder ve böylece çok sayıda kişi çalışmaktan ve üretimden tamamen el çeker. Sonuçta tek tek bireylerden toplanan vergilerin azalmasıyla toplam vergi gelirleri de azalır.”¹⁰³ Yani kısaca İbni Haldun vergi oranlarındaki artışın devlete yarardan çok zarar getireceğini vurgulamıştır. Vergi oranları arttıkça mükellefler ya çalışmaktan vazgeçecekler (ikame etkisi) ya da vergi kaçırma arayışına girecekler veyahut kayıt dışına yöneleceklerdir. Bunlar da vergi gelirlerinde azalmaya neden olacaktır.

Vergi oranları ile vergi gelirleri arasındaki ilişki 20. yüzyılda tekrar gündeme gelmiştir. Bu konu arz yönlü iktisatçılar tarafından ele alınmıştır.¹⁰⁴ Söz konusu iktisatçılara göre, vergi indirimlerinin uygulanması vergi gelirlerini arttıracaktır. Bunun nedeni, vergi oranlarındaki azalmanın nisbi fiyatları olumlu etkilemesidir. Bu etki, toplam mal ve hizmet üretiminin artmasını sağlayacaktır.¹⁰⁵ Arthur Laffer bu görüşü savunanlardan birisidir. “Laffer eğrisi” olarak literatüre giren analiz, vergi oranları ve vergi gelirlerini açıklamada önemli bir yere sahiptir.

“Laffer eğrisi”ni savunanlara göre devlet düşük vergi oranı uyguladığında yüksek vergi oranı uygulanmasına göre daha fazla vergi geliri elde edecektir. Vergi oranları düşük olduğu zaman mükellefler gelir elde etmeyi daha çok isteyecektir (gelir etkisi). Ayrıca kazandıkları gelirleri gönüllü olarak doğru bir şekilde ilgili yerlere bildireceklerdir (vergiye gönüllü uyum).¹⁰⁶ Sonuçta vergi gelirlerinde artış meydana gelecektir.

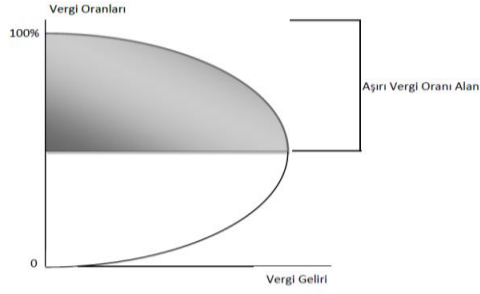
¹⁰³ İbn-i Haldun, *Mukaddime 1.Cilt*, çev. Halil Kendir, İstanbul: Marmara Belediyeler Birliği Kültür Yayınları, 2018, ss.419-420.

¹⁰⁴ Sağdıç, a.g.t, s.69

¹⁰⁵ İsmail Çelik, Hakan Tunç ve Murat Kaya, “Vergi İndirimlerinin Yerel Ekonomilerin Büyümesindeki Rolü ve Burdur Örneği”, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C.5, S.8, 2013, s.29.

¹⁰⁶ Daniel J. Mitchell, “Laffer Eğrisi Doğrultusunda Vergi Oranları, Vergilendirilebilir Gelir ve Vergi Gelirleri Arasındaki İlişkinin Anlaşılması”, çev. Sinan Çukurçayır, *Maliye Dergisi*, S.16, Temmuz- Aralık 2011, s.330.

Şekil 2: Laffer Eğrisi



Kaynak: Arthur B. Laffer, “The Laffer Curve: Past, Present, and Future”, *The Heritage Foundation*, No.1765, 2004, p.2.

Yukarıdaki Şekil 2’ye göre vergi oranlarının %0 ve %100 olduğu durumlarda herhangi bir vergi geliri elde edilmez. 0’dan belirli bir seviyeye kadar vergi oranlarının artırılması vergi gelirlerinin de aynı şekilde artmasını sağlayacaktır. Fakat optimal vergi oranına ulaşıldıktan sonra vergi oranlarındaki artış devam ettiği sürece vergi gelirlerinde azalma olacaktır.

Vergi oranlarının yüksekliği, bireylerin satın alma güçlerini etkiler. Vergi nedeniyle kullanılabilir gelirin azalması vergiye karşı direnç oluşturur. Vergi oranları ile bireylerin göstereceği tepki arasında “doğrusal bir ilişki” vardır.¹⁰⁷ Nitekim bireyler, kayıtdışılığın nedenini büyük ölçüde vergi oranlarının yüksekliğine bağlamaktadırlar. Çünkü bu durumun gelirlerinde azalmaya yol açarak sermayelerinin aşınmasına neden olacağı düşüncesindedirler. Dolayısıyla mükellefler kayıtdışına çıkma ve az vergi ödeme arayışına girerler.¹⁰⁸ Tüm bunlara karşın düşük vergi oranlarının uygulanması kayıtdışılığı ve vergi kaçırma eğilimini azaltarak vergi gelirlerinde artışa neden olabilecektir. Bu nedenle devletler, yüksek vergi oranı uygulamak yerine düşük vergi oranı uygulayarak vergi gelirlerinin yükselmesini sağlayabilirler.

¹⁰⁷ A.Kerim Gök, “Vergi Direncinin Gelişimi”, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, C.22, S.1, 2007, s.147.

¹⁰⁸ DPT, *Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Kayıtdışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Ankara, 2001, s.33.

4. Vergi Yüğü

Mükelleflerin ödediğı vergiler ile kazandıkları gelirleri arasındaki oransal ilişki vergi yükünün temelidir. Vergi yükü, kişilerin ödedikleri vergiler sebebiyle gelirlerinde oluşan net azalmadır. Vergü yükü, ödenen vergi ile doğru orantılıdır. Ödeme gücü ile ise ters orantılıdır.¹⁰⁹ Buna göre mükellefin ödediğı vergi miktarı arttıkça vergi yükü artar. Ödeme gücü artan mükellefin ise, vergi yükü azalır.

Bireylerin ödedikleri vergiler nedeniyle hissettikleri etkiye “subjektif vergi yükü” denir. Subjektif vergi yükünün sayısal olarak ifade edilmesi mümkün değildir. “Objektif vergi yükü” ise subjektif vergi yükünün somutlaştırılmış yani sayısallaştırılmış halidir. Subjektif vergi yükü mükelleflerin ödedikleri vergiden dolayı hissettiğı mutluluk veya mutsuzluk düzeyini ifade eder.¹¹⁰ Vergi yükünün fazla olması nedeniyle mutsuz olan mükellefin vergiye gönüllü uyumu da zor olur yani vergiye karşı direnç göstermeye başlar. Bu durumda vergi ödememe eğilimi artacağı için devletin vergi gelirlerinde azalma olacaktır.

Devletin yeni vergiler koymasu ve/veya mevcut vergi oranlarını artırması suretiyle vergi yükünde artışa yol açması mükelleflerde psikolojik bir baskı yaratır. Vergi yükünün hissedilme derecesi ile vergiye karşı gösterilen tepki farklılaşır.¹¹¹ Vergi yükü arttıkça vergiye gösterilen tepki artarken, vergi yükü azaldıkça vergiye gösterilen tepki de azalır. Vergi yükünün fazla olması sonucunda mükellefler vergi ödemekten kaçınabilecekleri gibi çalışma şevklerinde de bir azalma meydana gelebilecektir. Tüm bunlar vergi gelirlerinde azalmaya neden olur.

¹⁰⁹ Özgür Emre Koç, “Türkiye’de Vergi Yüğü ve Ekonomik Büyüme İlişkisi”, *Alanya Akademik Bakış Dergisi*, C.3, S.3, 2019, s.249.

¹¹⁰ Anıl Eralp, Serdar Şahin ve Yüksel Çağdaş, “Vergi Yüğü ve Mutluluk İlişkisinin Mekansal Ekonometrik Modellerle Analizi”, *Uluslararası Yönetim ve İşletme Dergisi*, C.16, S.4, 2020, s.871.

¹¹¹ Hüseyin Kutbay ve Selçuk Buyrukoğlu, “Vergi Yüğüünün Boşanma ve İntihara Etkisi: İşsizlik Bakımından Bir İnceleme”, *Vergi Raporu Dergisi*, S.225, 2018, s.110.

5. Kayıt Dışı Ekonomi

Kayıt dışı ekonomi; ülkelerin gelişmişlik seviyesi ne olursa olsun, ekonomik sistemi kapitalist veya sosyalist olması fark etmeksizin hemen hemen tüm ülkelerde mevcut olan bir olgudur.¹¹² Oluşma nedenleri ve büyüklüğü ülkeden ülkeye değişmektedir. Ülkelerin ekonomik, mali ve sosyal yapılarına, uygulanan sistemlerin eksik ve aksayan taraflarının varlığına, mükelleflerin uyumuna göre farklılık gösterir.¹¹³ Kayıtdışı ekonominin hala güncel olması bu sorunun çözülememesinden kaynaklanmaktadır.¹¹⁴

Kayıtdışı ekonominin literatürde farklı isimleri mevcuttur. Bunlar; “gayri resmi, enformel, düzensiz, paralel, ikinci, yeraltı, yasadışı, gizli, görünmeyen, kayıtlı olmayan ve gölge ekonomi”dir.¹¹⁵ Kayıtdışı ekonomi; ekonomik olayın belgeye bağlanmaması veya içeriği itibariyle gerçeği göstermeyen belgelerle gerçekleştirilerek ilgili kurumların bilgisi dışına taşınmasıdır. Bunlar ulusal gelir hesaplarında kayıtlı olmayan faaliyetlerdir.¹¹⁶ Kayıtdışı ekonomide faaliyet belgeye dayanmaz, faaliyet hakkında bilgisi olması gereken kişilerden bu bilgiler saklanır. Ayrıca faaliyetin boyutu tahmin edilemez. Kayıtdışı ekonomiyi kısaca tanımlamak gerekirse, gerçekte olan, fiilen gerçekleşen ekonomik faaliyetin belgelendirilmemesi ve bundan dolayı da milli gelir hesaplarında gözükmemesidir.¹¹⁷

Kayıtdışı ekonominin nedenleri genel olarak mali ve ekonomik nedenler, hukuki nedenler, idari nedenler ile sosyal ve psikolojik nedenler olmak üzere 4'e ayrılabilir. Mali ve ekonomik nedenler; “enflasyon, gelir dağılımının dengesizliği ve yoksulluk,

¹¹² Gülay Akgül Yılmaz, “Kayıtdışı Ekonomi; Ulusal ve Küresel Boyutları ve Dinamiklerinin Analizi”, *19. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Antalya, Mayıs 2004, s.16.

¹¹³ Emine Koban ve Zerrin Fırat, “Kayıtdışı Ekonomide Vergi ve Sosyal Güvenlik Açısından Denetim Ölgüsü (Perakende Sektörü- Bursa Alan Uygulaması)”, *İş, Güç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi*, C.9, S.1, Ocak 2007, s.150.

¹¹⁴ Funda Yurdakul, “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi: Bir Model Denemesi”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, C.63, S.4, 2008, s.206.

¹¹⁵ Hakan Çetintaş ve Hasan Vergil, “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Tahmini”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, C.4, S.1, 2003, s.16.

¹¹⁶ Vuslat Us, “Kayıtdışı Ekonomi Tahmini Yöntem Önerisi: Türkiye Örneği”, *Türkiye Ekonomi Kurumu Tartışma Metni 2004/17*, Haziran 2004, <http://www.tek.org.tr/dosyalar/VUSLAT-US1-KAYITDISI.pdf>, s.2, (13.12.2021).

¹¹⁷ Nihat Işık ve Mustafa Acar, “Kayıtdışı Ekonomi: Ölçme Yöntemleri, Boyutları, Yarar ve Zararları Üzerine Bir Değerlendirme”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S.21, Temmuz- Aralık 2003, s.119.

vergi yapısı ve vergi oranlarının yüksekliği, defter tutma hadleri” olarak sayılabilir. Hukuki nedenler; “yasaların basit ve açık olmaması, sık sık değişikliğe uğraması, cezaların caydırıcı olmaması, takip edilemeyen kamu alacakları, hukuki boşluklar, istisna ve muafiyetler ve vatandaşların yasalara güveninin azalmasıdır.” İdari nedenler; “vergi idaresinin organik yapısı, teknik yapı, personel yapısı ve denetim mekanizmasının etkisizliğidir.”¹¹⁸ Sosyal ve psikolojik nedenler ise; mükelleflerdeki güvensizlik ve yetersiz bilinç, idareye karşı gelme isteği, göçler ve nüfus gibi demografik etmenlerdeki yetersizliklerdir.¹¹⁹

Kayıtdışı ekonominin pek çok alanda farklı etkileri söz konusudur. Kayıtdışı ekonominin etkileri genelde olumsuz olmakla birlikte olumlu etkileri de vardır. Kayıtdışı ekonominin olumlu etkilerinden ilki, kayıtlı ekonomiye göre üretimin daha ucuz maliyetle yapılmasıdır. Böylece ülkedeki ekonomik kaynakların daha etkin ve verimli kullanılabilme imkanı sağlanmış olur. Diğer bir olumlu etki, yurtiçi ve yurtdışındaki pazarlarda rekabet gücünü arttırmasıdır. Kayıtlı ekonomide vergi, sigorta vb. gibi yükümlülükler vardır. Kayıtdışı ekonomide ise bu kamusal yükümlülükler bulunmamaktadır. Bu nedenle de maliyet ve satış fiyatları düşük gerçekleşir. Böylece rekabet gücü arttırılmış olur. Ayrıca kayıtlı ekonomiden kayıtdışı ekonomiye kayan gelirler, çarpan etkisi yaparak ekonomide canlılığa neden olur. Bir başka olumlu etkisi ise istihdam sağlamasıdır. Kayıtlı ekonomide istihdam edilemeyen niteliksiz işçilere, kayıt dışı ekonomide iş sağlanır.¹²⁰ İşsizliği ve yoksulluğu azalttığı için de gelir dağılımına olumlu etki eder. Bir başka olumlu etki üretimi arttırmasıdır. Ekonomik faaliyetlerini kayıtdışı olarak yapanlar daha az vergi öderler. Bu durum yatırıma ayrılan fonların artmasına imkan sağlayacağı için üretimde bir artış söz konusu olacaktır. Böylelikle kişi daha çok gelir elde eder.¹²¹

Kayıtdışı ekonominin sayılan olumlu etkilerinin yanında birçok olumsuz etkisi de söz konusudur. Bunlardan biri, kayıtdışı ekonomide üretilen mal ve hizmetlerin kayıtlı ekonomiye göre daha düşük fiyat ile satılmasından dolayı kayıtlı mükellefler

¹¹⁸ Abdulkadir Bilen, “Kayıt Dışı Ekonomi ve Kayıt Dışı Ekonomiyi önlemeye Yönelik Çabalar”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S.36, 2007, s.136.

¹¹⁹ Ulvi Sandalcı ve İnci Sandalcı, “Vergi Ahlakı ve Kayıt Dışı Ekonomi İlişkisi: OECD Ülkeleri Özelinde Bir İnceleme”, *Sakarya İktisat Dergisi*, C.6, S.1, 2017, s.74.

¹²⁰ Aybike Harmanşa ve Ayşenur Abut, “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi Gerçeği”, *Fırat Üniversitesi Harput Araştırmaları Dergisi*, C.4, S.1, 2017, ss.99-100.

¹²¹ Mustafa Ali Sarılı, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler”, *Bankacılar Dergisi*, S.41, 2002, s.44

açısından haksız rekabete yol açmasıdır. Ayrıca kayıtlı mükellef üzerinde vergi yükünün daha çok artmasına ve böylece vergi adaletsizliğine neden olur. Bir başka olumsuz etkisi, kayıtdışıdaki faaliyetler milli gelir hesaplarında görülmediği için ekonomik göstergelere karşı bir güvensizliğin oluşmasına neden olur. Kayıtdışı ekonomi toplumsal ahlak anlayışında çöküntülere de yol açar. Sosyal barışın bozulması, suç ve suçlu miktarında artışa neden olur.¹²² Kayıtdışı ekonominin çalışma hayatındaki yansıması olan kayıtdışı istihdamın da olumsuz etkileri vardır. Kayıtdışı istihdam ülkeyi vergi ve prim kaybına uğratar. Bu kayıplar bütçenin açık vermesine neden olduğundan devlet kayıtlı çalışanların vergi ve prim yüklerini artıma yoluna gidebilir. Kayıtlı çalışan üzerindeki yük arttıkça kayıtdışına çıkış hızlanır.¹²³ Kayıtlı çalışan sayısı azaldıkça da devletin geliri azalmaya başlar. Kayıtdışı ekonominin en önemli olumsuzluklarından biri vergi gelirlerinin azalmasıdır. Kayıtdışı ekonomik faaliyetler vergilerin ya az ödenmesine ya da hiç ödenmemesine neden olur.

Kayıtdışı ekonomi nedeniyle ödenmemiş olan vergiler bütçe açığına neden olur. Devlet bu açığı kapatabilmek için ya para basma ya da borçlanma yoluna gider. Para basma enflasyon riski taşır. Borçlanmanın artması faiz oranlarının yükselmesine neden olur. Borç yükü gittikçe sürdürülemez duruma gelir.¹²⁴ Devlet bu durumda kamu gelirlerini artırmak amacıyla yeni vergiler koyar veya mevcut olan vergi oranlarını yükseltir. Bu durum kayıtlı mükelleflerin vergi yükünü daha da artırır. Vergi yükü artan mükelleflerin bu yükü hafifletmek için kayıtdışılığa yönelmeleri söz konusu olabilir. Bu da vergi gelirlerinin azalmasına neden olur.

Kayıtdışı ekonominin var olması devlete olan güveni sarsar. Kayıtlı faaliyette bulunan mükellefler, kayıtdışı faaliyet yapan mükellefleri gördükçe sistemin adaletli yürütüldüğüne dair inançlarını kaybederler. Böylece kendileri de kayıtdışı ekonomiye yönelebilirler. Vergisini zamanında ve tam olarak ödeyen mükelleflerin de bu şekilde kayıtdışı yöntemlere başvurması vergi gelirlerinde ciddi azalmaya neden olur.

¹²² Suphi Aslanoğlu ve Seyfi Yıldız, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi Olgusu, Bu Olguyu Azaltmaya Yönelik Çözüm Arayışları ve Bir Öneri: Rasyo Analizi Yoluyla Etkin Bir İnceleme Siteinin Oluşturulması”, *Sosyo Ekonomi Dergisi*, C.6, S.6, 2007, s.134.

¹²³ Reyhan Leba Tansöker, “Türkiye’de Kayıt Dışı İstihdamın Vergi Takoza Açısından Değerlendirilmesi”, *Yönetim Bilimleri Dergisi*, C.15, S.30, 2017, s.310.

¹²⁴ Işık ve Acar, a.g.m., s.130

6. Kişi Başına Düşen Milli Gelir

Milli gelir; “bir ülkede yaşayanlar tarafından bir yıl içinde üretilen mal ve hizmetlerin toplam değeridir.”¹²⁵ Milli gelirin ülkedeki kişi sayısına bölünmesiyle bulunan kişi başına düşen milli gelir de ekonomi için önemli bir kavramdır. Kişi başına düşen milli gelir, vergi gelirlerini belirlemede önemli bir rol oynar. Kişi başına düşen milli gelirin az olması vergi gelirlerinin de az olmasına neden olur. Bu nedenle milli gelir artırılmalı ve adaletli bir şekilde dağıtılmalıdır. Adaletli dağıtılmamış bir milli gelir kişilerin vergiye bakışlarını olumsuz yönde etkiler. Böylece kişiler vergiden kaçınma arayışına girer ve bunun sonucunda da vergi gelirleri azalmaya başlar.

Kişi başına gelir düzeyi, ekonomik kalkınmanın bir göstergesidir. Bu nedenle vergi gelirleri ile de pozitif ilişkili olmalıdır.¹²⁶ Geliri düşük olan kişiler bu gelirlerini sadece zorunlu ihtiyaçlara harcayabilirler. Kişilerin geliri arttıkça zorunlu ihtiyaçlar dışında da harcama yapmaya başlarlar ve bu da devletin daha kolay vergileyebileceği bir mali gücü gösterir.¹²⁷ Böylece kişi başına düşen gelirin artmasıyla vergi gelirlerinde de artış sağlanmış olunur.

Ekonomik büyüme ve kalkınma başlığında da belirttiğimiz üzere bir ülkede istikrarlı bir ekonomik büyüme ve kalkınmanın gerçekleşmesi vergi gelirlerini olumlu yönde etkiler. Kişi başına düşen milli gelir ekonomik kalkınmanın bir göstergesi olduğuna göre bu gelirin yükselmesi vergi gelirlerinin de artması anlamına gelir.

Tüm sayılan bu olumlu yönlerin yanı sıra şunu belirtmek gerekir ki, kişi başına gelirin artışı her zaman vergi gelirlerini olumlu yönde etkilemeyebilir. Bu durum, ülkelerdeki kayıtdışı ekonominin düzeyine göre değişiklik gösterir.¹²⁸

¹²⁵ Ayhan Koç, “Hükümet Sitemlerine Göre OECD Ülkelerinde Kişi Başına Düşen Milli Gelir”, *Uluslararası Politik Araştırmalar Dergisi*, C.5, S.2, Ağustos 2019, s.140.

¹²⁶ Abhijit Sen Gupta, “Determinants of Tax Revenue Efforts in Developing Countries”, *IMF Working Paper*, WP/07/187, July 2007, p.4.

¹²⁷ Ekici, a.g.m., s.208.

¹²⁸ Özgür Mustafa Ömür, *Türkiye’de Kamu Yatırım Harcamalarında Verimliliğin Bölgesel Bazda Toplam Vergi Hasılatı İle Karşılaştırmalı Analizi*, (Doktora Tezi), Bursa: Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2020, s.42.

7. Vergi Gelirlerini Etkileyen Diğer Ekonomik Faktörler

Vergi gelirlerini etkileyen birçok faktör vardır. Yukarıda sayılan faktörlerin yanı sıra vergi gelirlerini etkileyen diğer bazı faktörleri aşağıdaki şekilde açıklayabiliriz.

Bir ülkenin sektörel yapısı vergi gelirlerini etkileyen faktörlerdendir. Bazı sektörlerin vergilendirilmesi diğer sektörlerle göre daha kolaydır. Örnek olarak çok fazla çiftçinin olduğu tarım sektörünün vergilendirilmesi, az sayıda firmanın olduğu madencilik sektörünün vergilendirilmesine göre daha zordur.¹²⁹ Genele bakıldığında üç temel sektör vardır. Bunlar sanayi, tarım ve hizmettir. Özellikleri itibariyle birbirinden ayrılan bu sektörler, ülkelerin sosyal ve ekonomik olarak farklılaşmalarına neden olur.¹³⁰ Genellikle tarım sektörü vergi gelirlerini olumsuz yönde etkilemektedir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde küçük çiftçiler daha çok kendi geçimlerini sağlayacak kadar üretimde buldukları için ihtiyaçlarını sağlamak amacıyla kullanılan ana gıdalar üzerinden (öz tüketim) vergilendirilmek istemezler. Ayrıca söz konusu ülkelerde tarımda küçük aile işletmeleri yaygındır. Bu sektörde kayıtdışılık fazla olacağından vergilendirme de zordur.¹³¹ Bir ülkede sanayi sektörünün varlığı ise vergi gelirlerini olumlu yönde etkilemektedir. Sanayi sektörünün büyümesi; satış, tüketim ve kurumlar vergilerinde doğrudan artışa neden olur. Sanayi sektörü içinde önemli bir yeri olan imalat sektörünü vergilendirmek tarım sektörüne nazaran kolaydır. Bu sektörde kayıt ve belgelerin takibi daha kolay olduğu için oluşabilecek vergi kayıp ve kaçakları da daha kolay belirlenmektedir. Bu da vergi gelirlerini arttıran bir unsurdur.¹³² Hizmet sektörü de aynı sanayi sektörü gibi daha kolay vergilendirilebilen bir sektör olduğu için vergi gelirlerini olumlu etkilemektedir.

Bir ülkenin mali yapısı da vergi gelirlerini etkileyen faktörler arasında yer alır. Kamu harcamaları, bütçe ve kamu borçlanması vergi gelirlerini etkileyen unsurlardandır.

¹²⁹ Gupta, a.g.m., s.4.

¹³⁰ Sevinç Daşdemir, *Vergi Oranları ve Vergi Geliri İlişkisi Açısından Vergi Uyumlu: Panel Eşik Regresyon Analizi*, (Yüksek Lisans Tezi), Ankara: Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019, s.32.

¹³¹ Imran Sharif Chaudhry and Farzana Munir, "Determinants of Low Tax Revenue in Pakistan", *Pakistan Journal of Social Sciences*, Vol.30, No.2, December 2010, p.445.

¹³² Sağdıç, a.g.t., s.60.

Son yıllarda hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde kamu harcamalarında artış meydana gelmektedir. Bu durum kamu harcamaları ile vergi gelirleri ilişkisi üzerine daha çok araştırma yapılmasını sağlamıştır.¹³³ “Harcama-vergi hipotezi” bunlardan biridir. Harcama-vergi hipotezine göre kamu harcamaları, vergi gelirleri üzerinde etkilidir. Buna göre, bazı olağanüstü durumlarda kamu harcamalarının artırımına gidilir bu da vergilerle karşılanır. Kamu harcamalarındaki artış katlanılabılır vergi düzeyini yükseltir.¹³⁴ Çünkü kişilerin olağan üstü dönemlerde vergiye karşı dirençleri düşer. Sosyal olaylara karşı daha düşünceli olurlar. Bu durum savaş, doğal afet gibi kriz dönemlerinde artan kamu harcamalarını karşılamak için alınan vergilerin kalıcı olmasına neden olur.¹³⁵ Peacock ve Wiseman’ın “sıçrama tezi” olarak adlandırdığı durumda da, kriz dönemlerinde kamu harcamalarında ciddi artışlar olur. Bu durum vergilerde de artışa neden olur. Çünkü kamu harcamalarının finansmanını karşılayabilecek en iyi gelirlerden biri vergilerdir. Kriz geçtikten sonra kamu harcamaları düzeyi düşer fakat kriz öncesi düzeyine göre yüksek olur. Vergiler ise aynı seviyede devam eder. Görüldüğü üzere kamu harcamalarındaki değişimler vergi gelirleri seviyesini de etkilemektedir.

Bütçe açıkları ve borçlanma da vergi gelirleri üzerinde etkili olan faktörlerdendir. Kamu harcamalarının çok fazla artması bütçe açıklarını da beraberinde getirir. Ülkeler bütçe açıklarını kapatmak için genellikle vergi gelirlerine ya da borçlanmaya başvururlar. Kamunun borçlanması ise hem kamu harcamalarının hem de vergi gelirlerinin artması demektir.¹³⁶

Vergi gelirlerini etkileyen bir başka faktör finansal gelişmedir. Finansal gelişme; “bir ülkedeki finans piyasasında kullanılan araçların çeşitliliğinin artması ve bu araçların daha yaygın olarak kullanılabilir hale gelmesi”dir.¹³⁷ Finansal gelişme; tasarruf ve yatırımların yapılması, yatırımlara sermaye tahsis edilmesi, yapılan yatırımların

¹³³ Harun Terzi ve Sabiha Oltulular, “Harcama-Vergi Geliri Hipotezi: Türkiye Örneği”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C.20, S.2, 2006, s.1

¹³⁴ İbrahim Özmen ve Selçuk Balı, “Vergi Gelirleri ve Kamu Harcamaları Arasındaki İlişki:14 Avrupa Birliği Ülkesinde Asimetrik Panel Nedensellik Testi”, *International Congress on Political, Economic and Social Studies*, C.2, Venice/Italy 2018, s.273.

¹³⁵ Anıl Akçağlayan ve Meltem Kayıran, “Türkiye’de Kamu Harcamaları ve Gelirleri: Nedensellik İlişkisi Üzerine Bir Araştırma”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, C.5, S.2, Ekim 2010, s.134.

¹³⁶ Ercan Bahtiyar, *Ekonomik Özgürlükler ve Vergi Gelirleri Arasındaki İlişki: OECD Ülkeleri Örneği*, (Doktora Tezi), Uşak: Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019, s.47.

¹³⁷ Neşe Erim ve Armağan Türk, “Finansal Gelişme ve İktisadi Büyüme”, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S.10, 2005, s.23.

izlenmesi, risk çeşitlendirmesi ile mal ve hizmet değişimini içerir.¹³⁸ Finansal gelişme vergi gelirlerini doğrudan veya dolaylı olarak etkileyebilir. Finansal gelişme ekonomik büyümeyi sağlar. Ekonomik büyüme; refah ile mal ve hizmetlere olan talebi artırır, yatırımlar çoğalır. Tüm bunların sonucunda da vergi gelirleri yükselir.¹³⁹ Finansal gelişme ile mükellefler hakkında daha net bilgiler sağlanmaya başlanır. Eksik veya hatalı beyanlar tespit edilerek vergilerin takibi kolaylaşır. Finansal gelişme vergilerin takibi ve tahsilini kolaylaştıracağı için vergi gelirlerinde direkt olarak artış sağlanır. Ayrıca finansal gelişme ile kurumların etkinliğinde, açıklığında ve finansal araçların çeşitliliğinde artışlar meydana gelir. Mükellefler bu durumda daha çok finansal sistemi kullanmaya ve daha az kayıtdışı işlem yapmaya başlarlar. Bu da vergi gelirlerinin artmasını sağlar.¹⁴⁰

Vergi gelirlerini etkileyen faktörlerden bir diğeri döviz kurlarıdır. Döviz kurlarının artması reel para biriminin değer kaybetmesine neden olur. Bu durumda ithal edilen malların fiyatları artar ve ithalat düşmeye başlar. İthal edilen mallarda azalma olduğunda bunlardan alınan vergiler de azalacaktır.¹⁴¹ Sonuç olarak vergi gelirlerinde döviz kurunun yükselmesiyle genel bir düşüş yaşanacaktır. Döviz kurunun düşmesi durumunda ise tam tersi vergi gelirlerinde artma olacaktır. Çünkü böyle bir durumda ithalat artar ve bunlardan alınan vergilerde artış meydana gelir.

B.SOSYAL FAKTÖRLER

Vergi gelirlerini belirleyen sosyal faktörlerden bazıları; vergi ahlakı ve vergi bilinci, kamu harcamalarının algılanma düzeyi, eğitim seviyesi, dini inanç ve devlete olan bağlılıktır.

¹³⁸ Katsiaryna Sviridzenka, “Introducing a New Broad-based Index of Financial Development”, *IMF Working Paper*, WP/16/5, January 2016, p.4.

¹³⁹ Uğur Korkut Pata ve Mehmet Ela, “Türkiye’de Finansal Gelişmenin Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkileri: Fourier Eşbütünleşme ve Nedensellik Testleri”, *Mali Çözüm Dergisi*, C.30, S.158, Mart-Nisan 2020, s.175.

¹⁴⁰ Rabia Efeoğlu, “Finansal Gelişmenin Vergi Gelirleri Üzerine Etkisi: Geçiş Ekonomileri Örneği”, *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C.19, S.2, 2021, s.313.

¹⁴¹ Ömür, a.g.t., s.43.

1.Vergi Ahlakı ve Vergi Bilinci

Literatürde vergi ahlakı ve vergi bilincine dair birçok tanım bulunmaktadır. Vergi ahlakına dair ilk önemli çalışmalar 1960 ve 70’li yıllarda Günter Schmölders’ında içinde bulunduğu Alman bilim adamları tarafından “Köln Vergi Psikolojisi Okulu”nda yapılmıştır.¹⁴² Vergi ahlakı, “vergi ödeme konusundaki içsel bir motivasyondur.” İçsel motivasyon, dışsal bir zorlama ve baskı olmadan vergiyi gönüllü olarak ödemektir.¹⁴³ Bir başka tanıma göre vergi ahlakı, mükelleflerin yasalara uygun olarak, doğru zamanda ve miktarda ödemeleri konusundaki olumlu tutum ve davranışlarıdır.¹⁴⁴ Mükelleflerin vergiyi ne şekilde algıladıkları vergi ahlakı açısından önemlidir. Vergilerin belirli bir hizmet karşılığı alınmadığının düşünülmesi, kamu hizmetlerinden yeterince yararlanılamaması veya gerekli nitelikte olmadığı düşünülmesi vergi ahlakının gelişmesinin engellerindedir.¹⁴⁵ Ülkelerin sosyal ve kültürel yapıları birbirinden farklıdır. Bu nedenle vergi ahlakı da toplumdan topluma farklılık gösterebilmektedir. Uygulanacak vergilerin başarısına etki eden önemli faktörlerden biri vergi ahlakının gelişme düzeyidir.¹⁴⁶ Bu nedenle devlet vergi gelirlerinde artış sağlamak istiyorsa vergi ahlakının gelişmesine önem vermelidir. Vergi ahlakı ile kayıtdışı ekonomi ters orantılıdır. Vergi ahlakına sahip kişiler kayıtdışı işlem yapmaktan çekinirler. Vergi ahlakı ile vergi gelirleri arasında ise doğru orantı vardır. Vergi ahlakı artıkça vergi gelirleri artmaya, tersi durumda ise vergi gelirleri azalmaya başlar.

Vergi bilinci; verginin önemini bilen kişilerin, vergi ile alakalı yükümlülüklerini gerçekleştirmedeki isteklilik seviyesidir. Seviye yükseldikçe vergilemedeki amaca o kadar çok yaklaşılır.¹⁴⁷ Bir başka tanıma göre vergi bilinci, bireyin vergi konularındaki farkındalık ve etkinlik seviyesidir. Farkındalık düzeyi kişinin vergiye karşı tutum ve

¹⁴² Benno Torgler, “*Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance*”, (Dissertation), Basel: Universitat Basel, 2003, s.5.

¹⁴³ Coşkun Can Aktan, “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı”, *Çimento İşveren Dergisi*, Ocak 2012, s.15.

¹⁴⁴ Uğur Çiçek ve Gizem Uygun, “Kültürün Vergi Ahlakı Üzerindeki Etkisi : Tr 61 Bölgesinde Bir Uygulama”, *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, C.11, S.21, 2019, s.446.

¹⁴⁵ Fatih Şehitoğlu, “Vergi Ahlakı ve Anomik Davranışlar”, *30. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Antalya, 20-24 Mayıs 2015, s.233.

¹⁴⁶ Cuma Çataloluk, “Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S.20, 2018, s.218.

¹⁴⁷ İbrahim Organ ve Baki Yegen, “Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C.27, S.4, 2013, s.243.

davranışının gelişmesine etki etmektedir.¹⁴⁸ Vergi bilincine sahip birey vergiyi öderken ödediği verginin farkındadır. Vergiyi kamu harcamalarının finansmanı amacıyla ödediğini bilir. Ödediği verginin nerelere, nasıl harcadığını takip eder. Ödediği vergi ile yararlandığı kamu mal ve hizmetlerini karşılaştırır. Bireyler vergi bilinç seviyelerine göre vergiye karşı olumlu ya da olumsuz bir tutum sergiler. Bireyin vergi bilinci yüksekse vergiye karşı olumlu bir tutum sergileyecek ve vergiye gönüllü olarak uyum sağlayacaktır. Bu nedenle vergi gelirlerinde artış sağlanmak isteniyorsa bireylerin vergi bilinç seviyeleri arttırılmaya çalışılmalıdır.

Toplumda bireylerin benimsemediği hiçbir şey kalıcı olmaz. Dolayısıyla verginin “en temel vatandaşlık ödevlerinden biri” olduğuna yönelik bir eğitim anlayışının benimsenmesi önemlidir. Eğitimde vergi bilincinin oluşturulması bireylerin vergiye gönüllü uyumunu arttıracaktır. Aksi halde vergiden kaçınmanın ve kaçakçılığın önü alnamaz, kayıtdışı ekonomi artar.¹⁴⁹ Vergi bilinci yüksek olan bireyler, kayıtdışı işlem yapmaz, vergiye yönelik ödevlerini zamanında yerine getirir. Böylece vergi gelirlerini olumlu yönde etkilemiş olurlar. Vergi bilinci düşük olan bireyler ise vergiden kaçınma, vergi kaçırma veya kayıt dışına yönelme yollarını tercih edeceklerinden vergi gelirlerini olumsuz yönde etkileyeceklerdir.

Vergilerin etkin olarak toplanması için mükelleflerin vergiyi ödeme isteklerinin olması, vergiye gönüllü olarak uyum sağlamaları gereklidir. Vergi ahlakı ve vergi bilinci, bireylerin vergi ödeme isteklerine etki eden en önemli faktörlerdendir. Bu nedenle bu iki kavram vergi gelirleri açısından da önemlidir.

2. Kamu Harcamalarının Algılanma Düzeyi

Kamu harcamalarının temel finansman kaynağını vergiler oluşturur. Mükelleflerin çoğu bunun farkındalığı ile vergiye gönüllü uyum sağlar. Ancak vergiye gönüllü uyum için bireylerin kendilerinden alınan vergilerin verimli olarak kullanıldığından emin olması gerekir. Aksi halde vergilerin verimli olarak

¹⁴⁸ Rükân Kutlu Korlu ve Özhan Çetinkaya, “Vergi Bilincinin Gelişiminde Yerleşme Faktörünün Rolü”, *13. Uluslararası Türk Dünyası Sosyal Bilimler Kongresi*, Bakü/Azerbaycan, 28-29 Ekim 2015, s.590.

¹⁴⁹ Mustafa Taytak, “İlköğretim II. Kademe Öğrencilerinde Vergi Bilincinin Tespiti: Ampirik Bir Araştırma”, *Maliye Dergisi*, S.158, Ocak- Haziran 2010, s.499.

kullanılmadığını gören bireyler “ben neden vergimi ödüyorum” diye sorgulayarak vergi ödememe yollarını aramaya başlar. Bu nedenle bireylerin vergiye olan gönüllü uyumlarında kamu harcamalarını algılama düzeyi önemli bir yer tutar.

Bireyler vergi ödediklerinde bunun karşılığı olarak devletten kamusal mal ve hizmet sunmasını isterler. Bireylerin ödediği verginin, kamusal mal veya hizmet şeklinde geri dönme seviyesi bireyin vergiye karşı tutumunu pozitif ya da negatif olarak etkilemektedir. Bu nedenle devlet vergi uyumunu arttırmak için kamusal mal ve hizmetleri etkin olarak sunmalıdır. Bireyler vergilerini ödedikleri halde bunun karşılığında yeterli kamu hizmeti alamıyorlarsa, ödedikleri vergiler ile finansmanını karşıladıkları kamu harcamalarının etkin kullanılmadığını düşünürler. Bunun sonucunda da vergiye olan gönüllü uyumlarında azalmalar meydana gelir. Devlet gönüllü uyumun azalmaması için aldığı vergiler ile yaptığı kamu harcamaları arasında bir ilişki kurmalıdır.¹⁵⁰

Kişilerin ödedikleri vergi, sağladıkları faydaya göre az ya da fazla olabilir. Kişinin ödediği vergi, sağladığı faydadan fazla ise buna “mali sömürü” denir. Kamusal harcamalar ile vergi ilişkisine bağlı olarak vergi bilincinin oluşturulması için, kişinin “mali sömürü” duygusuna kapılmaması gerekir.¹⁵¹ Mali sömürü duygusuna kapılan kişinin vergiye olan tutumu olumsuz yönde etkilenir ve vergi gelirlerinde azalma olur. Kişinin ödediği verginin, sağladığı faydadan az olmasına ise “mali rant” denir. Bu durumda kişi ödediği verginin karşılığını fazlasıyla aldığını düşüneceği için vergisini gönül rahatlığıyla ödeyecektir.

Kişilerin kamu harcamalarını algılamasına etki eden bazı faktörler vardır. Güven duygusu, adalet algısı, yolsuzluk algısı, kamu harcamalarının kişilerin tercihlerine uygunluğu, savurganlık düzeyi vb. faktörler bunlardan bazılarıdır. Devlete bağlı olunmaması ve güvenilmemesi, kamusal harcamaların kişiler arasında adaletli dağıtılmaması, kamu hizmetinden yararlanmada bazılarının ayrıcalık tanınması, yolsuzluğun olması, yapılan kamu harcamalarının kişinin tercihi uygun olmaması,

¹⁵⁰ Özgür Saygın, Ulvi Sandalcı ve Faruk Sezer, “Vergi Ahlakının Belirleyicileri Bağlamında Mükelleflerin Kamu Harcamalarına Bakışı”, *Maliye Araştırma Dergisi*, C.1, S.3, 2015, s.26.

¹⁵¹ İhsan Cemil Demir, “Kamusal Harcamaların Toplumsal Algısı: Ampirik Bir Araştırma”, *Maliye Dergisi*, S.157, Temmuz-Aralık 2009, s.212.

kamu harcamalarında savurganlık yapılması gibi durumlar kişilerin kamu harcamaları algılarını olumsuz yönde etkiler.¹⁵²

Kamu harcamalarının etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi, kişilerin vergiye olan tutumlarını olumlu yönde etkiler. Kişilerin kamu harcamaları memnuniyeti arttıkça vergi gelirleri de artacaktır.¹⁵³ Aksi halde kişilerin kamu harcamaları memnuniyeti azaldıkça vergi gelirlerinde de azalma meydana gelecektir.

3. Eğitim Seviyesi

Devletlerin önemli gelir kaynaklarından biri vergilerdir. Kişiler, vergilerini zamanında ve doğru olarak ödeyen mükellefler olarak yetiştirilmelidir. Bu, ülkelerin kalkınması ve toplumun refah içinde yaşaması için önemlidir. Vergisini zamanında ve doğru ödeyen mükellefler yetiştirmek eğitimle mümkündür. Küçük yaşlarda verginin önemini benimseyen ve etrafında böyle yetişmiş mükellefler gören kişiler, ileride bu bilinçte olacak ve ona göre davranacaktır.¹⁵⁴ Mükelleflerin vergilere karşı olan tutumlarının olumlu olması için, vergi ahlakı ve bilincinin geliştirilmesi amacıyla eğitim programları yapılmalıdır. Eğitim seviyesi, kişilerin vergiyi kabul etmesi ve vergi uygulamalarının gerçekleştirilmesi açısından önemlidir. Eğitim ile sorumluluklarını yerine getiren, bilinçli bireyler yetiştirilir.¹⁵⁵

Eğitim seviyesi ile bilgiye ulaşma kabiliyeti doğrusaldır. Eğitim seviyesi arttıkça, vergiye yönelik bilgi düzeyi, yasaları anlama kabiliyeti de artar. Yasal değişikliklere uyum hızlanır. Eğitimli bireyler devletin sağladığı faydanın ve hizmetin farkında olurlar ve vergiye daha çok uyum gösterirler.¹⁵⁶

Eğitim, vergiye gönüllü uyumu etkileyen bir faktördür. Bireylerin vergi hakkında bilgi alma düzeyleri, vergi ahlakı ve bilincinin oluşturulması için önemlidir.

¹⁵² Demir, a.g.m., ss.213-214.

¹⁵³ Sağdıç, a.g.t., s.77.

¹⁵⁴ Mustafa Kandak ve Gamze Mertol, “Eğitim Düzeyi ile Vergi Gelirleri İlişkisi: İlkokul ve Ortaokul Öğrencileriyle Ampirik Bir Çalışma”, *Eğitim Bilim ve Araştırma Dergisi*, C.2, S.1, 2021, s11

¹⁵⁵ Çataloluk, a.g.m., s.218.

¹⁵⁶ Aylin Cesur ve Ali Çelikkaya, “Türkiye’de Vergi Kültürünün Gelişmesinde Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Yeri ve Önemi”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C.16, S.2, Aralık 2014, s.4.

Eğitim kişiye katılımcı olma, sorgulama, bilgiye ulaşma gibi özellikler kazandırır. Eğitimin küçük yaşlarda başlaması, vergi bilincinin tüm topluma kazandırılması için önemlidir.¹⁵⁷ Vergi bilinci ve eğitim arasındaki ilişkiye yönelik iki durum söz konusu olabilir. Birinci durumda kişinin eğitim düzeyi yükseldikçe, vergi ile ilgili ödevlerini daha doğru anlar ve vergiye gönüllü uyumu sağlanır. Burada eğitim, vergi bilincini olumlu olarak etkiler. İkinci durum da ise, kişi eğitim gördükçe kanunlar hakkında daha iyi bilgi sahibi olur, kanunlardaki boşlukları daha iyi bilir. Kanundaki boşlukları yakalayan kişi vergi kaçırma yoluna sapabilir. Vergi ahlakına sahip olmayan kişi, edindiği bilgileri kötüye kullanır. Bu durum ise eğitimin, vergi bilincine olan olumsuz etkisidir.¹⁵⁸ Eğitim seviyesinin vergi bilincine etkisi genellikle olumlu yönde olmakla beraber olumsuz da olabilmektedir. İlk durumda vergi gelirlerinde artma meydana gelirken, ikinci durumda vergi gelirleri azalır.

Genel olarak bakıldığında eğitim seviyesi yüksek olan ülkelerin vergi gelirlerinin de yüksek olması beklenir. Çünkü mükellefler vergiye karşı daha bilinçli olacaklarından vergiye gönüllü uyumları yüksek olur, sorumluluklarını daha iyi yerine getirir, vergi kaçırma yollarına sapmazlar.

4. Dini İnanç

Bireylerin davranışını etkileyen kavramlardan biri de dini inançlardır. Dini inançları olan kişiler ile olmayan kişilerin konulara bakış açısı farklılaşabilmektedir. Bu konulardan biri de vergilerdir. Dini inanç, kişilerin vergiye olan düşüncelerini ve tutumlarını etkiler. Bunun yanında dini inancın vergi bilinci, vergi ahlakı ve vergi uyumuna da etkisi vardır.

Kişi ödeyeceği vergiyi, dini inanca göre yerine getirilmesi gereken bir sorumluluk olarak görüyorsa, bu sorumluluğu büyük bir istekle yapar. Ancak kişi ödeyeceği vergiyi, dini inancına göre yerine getirilmesi gereken bir sorumluluk olarak

¹⁵⁷ Uğur Çiçek ve Ferhat Bitlisli, “Vergi Eğitiminin Üniversite Öğrencilerinin Vergi Bilinci ve Farkındalığı Üzerindeki Etkisi: Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, C.10, S.2, 2017, s.266.

¹⁵⁸ İhsan Cemil Demir ve İsmail Ciğerci, “Vergi Bilincinin Oluşumunda Eğitimin Rolü: İlköğretim Öğrencileriyle Ampirik Bir Çalışma”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, C.23, S.1, 2016, s.128.

görmüyorsa bu sorumluluğu yerine getirmek istemez ve vergiye karşı tepki gösterir. Genele baktığımızda vergi çok sayıda dini inanca göre “kutsal bir görevdir.”¹⁵⁹ Bu yüzden dini inancı yüksek olan kişiler söz konusu vergi sorumluluğunu kendi istekleriyle yerine getireceği için dini inancın vergi gelirlerine etkisi olumlu yönde olacaktır.

5. Devlete Olan Bağlılık

Vergileme, devlet ve mükellefler arasındaki ekonomik ilişkiye dayanır. Vergilendirmenin etkin şekilde gerçekleştirilmesi devlete bağlılığa ve vatandaşlık bilincine bağlıdır. Kişilerin vergiye karşı gönüllü davranışları ve devlete olan bağlılıkları doğru orantılıdır. Kişilerin devlete olan bağlılıkları, devletin sorumluluklarını ne kadar yerine getirdiğine göre değişir.¹⁶⁰ Devlet üzerine düşen görevleri doğru ve yeterli düzeyde yerine getirirse kişilerin devlete olan güvenleri artar. Devlete olan güven arttıkça, kişilerin vergiye gönüllü uyumunda da artış olur. Böylece devlete olan güven vergi gelirlerinde olumlu bir etki yaratır.

Kişiler vergiyi bir vatandaşlık görevi olarak görürlerse, vergi ödeme görevini yerine getirmede daha istekli olurlar. Bu istek devlete olan bağlılığı gösterir. Devlete güvenmeyen kişiler ise vergi ödemede isteksiz olurlar. Kişilerin vergi sistemine olan güvenleri azaldıkça, kayıtdışı işlem yapma eğilimleri artar. Aynı şekilde kişiler devletin adil olmadığını, ödediği verginin karşılığını almadığını düşündüğü durumda da vergi kaçırma eğilimi gösterirler.¹⁶¹ Kişilerin vergi sistemine olan güvenlerinin azalması, devletin adil olmadığını ve ödedikleri verginin karşılığını alamadıklarını düşünmeleri devlete olan bağlılıklarının azalmasına neden olur. Bu durum da vergi gelirlerini olumsuz olarak etkiler. Çünkü kişilerin devlete olan bağlılıklarının düşük olması; vergi bilincini, vergi ahlakını, vergiye gönüllü uyumu olumsuz yönde etkiler.

¹⁵⁹ Mehmet Tosuner ve İhsan Cemil Demir, “Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyicileri”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.14, S.1, 2009, s.9

¹⁶⁰ Tosuner ve Demir, a.g.m., s.2.

¹⁶¹ Sağdıç, a.g.t., s.90.

C. SİYASAL VE KURUMSAL FAKTÖRLER

Vergi gelirlerini belirleyen siyasal ve kurumsal faktörlerden bazıları; siyasi istikrar, siyasal iktidarı benimseme, yolsuzluk, vergi afları ve vergi denetimidir.

1. Siyasi İstikrar

Bir ülkenin siyasal istikrara sahip olması önemlidir. Siyasal istikrarsızlık sosyal ve ekonomik istikrarsızlığı beraberinde getirebilir. Siyasal istikrar vergi gelirlerine de etki eden bir kavramdır.

Bir ülke siyasal istikrara ve kamu düzenine sahipse; yabancı yatırımları çeker ve yeni iş imkanları sağlar. Yatırımların ve iş imkanlarının çoğalması daha fazla satın almayı gerektireceği için daha fazla vergi ödenir.¹⁶² Bunlar da vergi gelirlerinde artışa neden olur.

Siyasal istikrarsızlık vergi gelirlerinde azalmaya neden olabilir. Bir ülkedeki iç çatışma buna örnektir. İç çatışmalar vergi gelirlerini olumsuz yönde etkiler. Çünkü bu gibi durumlarda temel vergi kaynakları ele geçirilebilir ve makroekonomik istikrar bozulabilir. Tüm bunlar yüksek enflasyona neden olacağı için vergi gelirlerinde azalmaya yol açar.¹⁶³

2. Siyasal İktidarı Benimseme

Demokratik sistemlerde siyasi partilerin iktidara gelebilmesi için halkın desteğini almaları gerekir. Bu desteğin alınması durumunda iktidara gelen siyasi parti, uygulamaya koyacağı programları belirleyecektir. Bu programlarda, devlet harcamalarının nasıl finanse edileceği veya vergilemeye yönelik düzenlemeler de

¹⁶² Chaudhry ve Munir, a.g.m., s.450.

¹⁶³ Sağdıç, a.g.t., s.94.

bulunur. Seçim sonrasında iktidara gelen partinin alacağı kararlar tüm vatandaşları bağlar. Kişi iktidar partisinin görüşlerini benimsiyor ise alınan kararlara karşı tavrı olumlu iken aksi takdirde olumsuz olabilecektir. Bu durum vergiye ilişkin kararlar için de geçerlidir. Kişi iktidardaki partinin görüşlerini karşı ise vergi konusunda alınan kararlara tepki göstererek vergi vermemeye veya kaçınmaya çalışabilir.¹⁶⁴ Kişilerin vergiye karşı davranışlarının olumlu veya olumsuz olması siyasi iktidarı benimseme seviyelerine göre değişkenlik gösterir. Siyasi iktidarı benimseme seviyesi arttıkça vergiye karşı olumlu tavırlarda da artış olur.

Siyasal iktidar ile vergi ahlakı arasında da bir ilişki vardır. Bu ilişki sadece seçim süreci için geçerli değildir. Siyasal iktidarı seçim boyunca destekleyen bir kişinin, iktidarda kaldığı süre boyunca desteğinin devam edeceğinin garantisi yoktur. Kişilerin desteği, kendi “objektif ve subjektif vergi yükü sınırlarına” kadar geçerlidir. Söz konusu sınır aşıldığı zaman desteğini çekebilir, vergi karşısında olumsuz davranışlarda bulunabilir. Bu nedenle iktidardakiler vergi ahlakını yükseltmek için vergisini ödeyen kişilerin beklentilerini dikkate almalıdır.¹⁶⁵ Sadece seçim sürecinde değil seçim sonrasında da vatandaşların desteklerinin devamı için onlara uygun vergi politikaları yürütmelidirler. Aksi halde kişilerin vergiye karşı tavırları olumsuz etkilenecek ve vergi gelirlerinde düşüş yaşanacaktır.

3. Yolsuzluk

Yolsuzluk en genel tanımıyla, “kamu gücünün kişisel menfaatler için kötüye kullanılmasıdır.”¹⁶⁶ Kamu gücünün kötüye kullanılması sadece bir kişinin menfaati ile sınırlı olmayabilir. Kişinin partisinin, sosyal grubunun, arkadaşlarının, ailesinin ve yakınlarının da menfaatini içerebilir.¹⁶⁷ Yolsuzluk kavramı; “rüşvet, zimmet, kaçakçılık, görev ve yetkinin kötüye kullanımı gibi yasa ve ahlak dışı sayılabilecek, haksız rekabet yaratarak haksız kazanca yol açan tüm işlem ve eylemleri içermektedir.” Yolsuzluk,

¹⁶⁴ Çataloluk, a.g.m., s.219.

¹⁶⁵ Tosuner ve Demir, a.g.m., s.7.

¹⁶⁶ The World Bank, “Helping Countries Combat Corruption The Role of the World Bank”, 1997, s.8, <http://www1.worldbank.org/publicsector/anticorrupt/corruptn/corruptn.pdf>, (08.01.2022).

¹⁶⁷ Filiz Giray, “Yolsuzluk ve Yolsuzluğun Vergi Yapısı Üzerine Etkileri”, *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, S.32, 2005, s.113.

kamu gücüne sahip olan kişilerin çıkarları için görevlerini hukuka aykırı olarak kötüye kullanmasıdır.¹⁶⁸

Yolsuzluk eylemlerinin ortaya çıkması ve gerçekleştirilme şekli ülkeden ülkeye değişiklik gösterebilir. Nasıl ve ne şekilde ortaya çıkarsa çıksın yolsuzluk ülkeleri olumsuz olarak etkiler. Yolsuzlukların olması kişilere ve onların oluşturduğu kurum ve kuruluşlara önemli maliyetler yükler.¹⁶⁹ Yolsuzluklar; ekonomik büyümeyi yavaşlatır, gelir dağılımındaki adaleti bozar, yoksulluğu artırır, yabancı yatırımları negatif olarak etkiler, enflasyona neden olur ve kayıtdışı ekonomiyi artırır. Bunların yanında kamu harcamalarını ve gelirlerini de olumsuz yönde etkilediğine dair birçok araştırma yapılmıştır. Kamu hizmetlerinin kalitesini düşürür, kamu harcamalarının etkin olarak gerçekleşmesini önler, kamu yatırım maliyetlerini yükseltir ve kamu gelirlerinde azalışa neden olur.¹⁷⁰ Genel olarak yolsuzluğun olduğu ülkelerde vergi gelirleri olumsuz yönde etkilenir ve vergi gelirlerinde azalma meydana gelir.

Vergileme konusunda aşağıdaki durumlar yolsuzluğun oluşmasına neden olabilir.¹⁷¹

- Vergi kanunlarının mükelleflerin anlayamayacağı düzeyde karmaşık olmasından dolayı mükelleflerin yardıma ihtiyaç duyması,
- Vergilerin ödenmesi sırasında mükellefler ile vergi idaresi çalışanlarının sıkı ilişki içinde olması,
- Vergi idaresinde çalışanların maaşlarının az olması,
- Vergi idaresinde çalışanlarının yolsuzluk eylemlerinin görmezden gelinmesi veya yakalandıkları durumda az ceza uygulanması,
- İdari prosedürlerin şeffaf olmaması,
- Vergi teşviklerinin uygulanmasında, denetim için mükellef seçiminde, dava açma vb. gibi konularda vergi idaresi çalışanlarına geniş takdir yetkisi verilmesi.

¹⁶⁸ Doğan Bakırtaş, “Yolsuzluğun Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: Türkiye Örneği”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, C.19, S.2, 2012, s.88-89.

¹⁶⁹ Ali İhsan Örtücü, Ahmet Aysu ve Doğan Bakırtaş, “Yolsuzluğun Kurumlar Vergisi Gelirleri Üzerine Etkisi: OECD Ülkeleri Analizi”, *Maliye Dergisi*, S.163, Temmuz-Aralık 2012, s.544.

¹⁷⁰ Gökhan Dökmen, “Yolsuzlukların Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: Dinamik Panel Veri Analizi”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, C.13, S.1, 2012, s.42.

¹⁷¹ Vito Tanzi, “Corruption Around the World Causes, Consequences, Scope, and Curez”, *IMF Staff Papers*, Vol:45, No:4, December 1998, p.567.

Yolsuzluklar vergi gelirlerini doğrudan etkileyebildiği gibi dolaylı olarak da etkileyebilmektedir. Şu şekilde açıklamak gerekirse; yolsuzluklar yatırımların ve ekonomik büyümenin azalmasına neden olur. Bunun sonucunda da vergi tabanı daralır. Vergi tabanı daralacağı için de vergi gelirlerinde azalma meydana gelir. Yine aynı şekilde, yolsuzluk ile ticari faaliyetlerin bitirilmesi veya kayıtdışı çıkarılması vergi gelirlerinde azalmaya neden olacaktır.¹⁷² Ayrıca yolsuzluk ile vergi gelirlerinin azalması sonucu devlet bunu telafi etmek için ya yeni vergiler koyacak ya da vergi oranlarını arttıracaktır. Bu durum vergisini eksiksiz ve zamanında ödeyen mükelleflere ek bir yük olacak ve mükelleflerin vergiye karşı olumsuz bir tutum sergilemesine yol açabilecektir.

Dolaylı ve dolaysız vergiler yolsuzluktan farklı derecede etkilenirler. Dolaysız vergilerde vergi idaresi ile mükellefler karşı karşıya gelir ve bu tip vergilerde temel olarak mükellefin beyanı esas alınır. Bu durumda matrahın tespitinde yolsuzlukların oluşma ihtimali çok yüksektir. Çünkü bu vergilerde matrah hesaplaması subjektif unsurları gerektirir. Dolaylı vergilere bakıldığında ise, bunlar bünyesinde bir muameleyi gerektirdikleri için temel olarak satış üzerinden alınırlar. Bu nedenle de dolaylı vergilerde mükellef ile vergi idaresi çok sık karşı karşıya gelmez. Dolaylı vergiler, satışın gerçek miktarları yansıtmaması sonucunda ortaya çıkan kayıplar dışında yolsuzlukla çok bağlantılı değildir. Bu tip vergiler dolaysız vergilere göre yolsuzluklardan daha az etkilenirler. Örneğin Katma Değer Vergisi açısından ele alındığında bu vergiler iyi bir muhasebecilik kaydını gerektirir. Ayrıca, vergi mükelleflerinin az sayıdaki büyük firmalardan oluşması denetimleri kolaylaştıracağından bu alanda yolsuzluk yapılma ihtimali, dolaysız vergilere göre daha az olur.¹⁷³

4. Vergi Afları

Vergi afları yüzyıllardan beri uygulanmaktadır ve vergi toplanırken yaşanan olumsuzluklara çözüm olarak ortaya çıkmış bir kavramdır. Vergi affı, vergi kanunlarındaki kurallara uymayanlara yapılacak olan idari ve hukuki yaptırımların

¹⁷² Dökmen, a.g.m., s.44.

¹⁷³ Muhlis Bağdigen ve Gökhan Dökmen, “Yolsuzluğun Kamu Gelir ve Giderleri Üzerine Etkisi”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, C.2, S.3, 2006, 63.

kaldırılmasıdır. Vergi afları farklı niteliklerde olabilir. Yalnızca vergi cezalarını, belirli türdeki vergileri, gecikme zamlarını veya verginin kendisini kapsayabilir.¹⁷⁴ Vergi affı, “devletin egemenlik yetkisini kullanarak kamu hizmetlerinin finansmanı için kişilerden aldığı vergi, resim ve harçların tahsilinden ve vergilendirme ödevinin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi dolayısıyla uyguladığı yaptırımlardan vazgeçmesidir.” Vergi affı genel olarak, devletin kanun çıkararak zamanında vergi kanunlarına uymayan kişileri vergi sistemine katmak amacıyla uygulayacağı cezalardan, faizlerden veya verginin aslından vazgeçmesidir. Vergi afları, yükümlülerin geçmişlerini temizlemelerini ve devletle vergi konusunda barışmalarını sağlamaktadır.¹⁷⁵ Başka bir ifade ile “Vergi afları, vergi hukuku kapsamına giren vergi suç ve kabahatlerin ortaya çıkardığı vergi kayıp ve kaçaklarının neden olduğu kamu alacaklarındaki zararların ve hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren fiillerin, kamu kesimi tarafından hazırlanan bir hukuki metin ile suç ve infaz ilişkisinin ortadan kaldırılmasını sağlamaktadır.”¹⁷⁶ Vergi afları mali, ekonomik, siyasi, sosyal, idari ve teknik nedenler dolayısıyla çıkartılabilmektedir. Devletin kısa sürede gelirini arttırmak, tahsil edemediği gelirleri toplamak, kamu gelir ve giderleri arasındaki farkı ortadan kaldırmak, tahsilatı hızlandırmak için vergi aflarına başvurması mali nedenleridir. Kayıt dışı kalmış işlerin kayıt altına alınması, borçları nedeniyle ekonomik ortamdan çıkmayı düşünen kişilerin faaliyetlerinin devamını sağlamak amacıyla vergi aflarına başvurulması ekonomik nedenlerdir. İstikrarsızlığın olduğu durumlarda toplumdaki gerginliğin alınması, siyasi iktidarın seçmenler ile toplumsal uzlaşma sağlamak istemesi, iktidara yeni gelen partinin vaad ettiklerini yerine getirebilmek için finansman kaynağı olarak kullanmak istemesi gibi unsurlar vergi affının siyasi nedenleridir. Teknik ve idari nedenler arasında; vergi yargı ve idaresinin iş yükünün azaltılması, kamu alacak takip ve tahsil süresinin kısaltılması, maddi ve şekli yükümlülüklerin fazla olması, sistemdeki karışıklıkların giderilmesi, aksayan yapının düzeltilmesi bulunmaktadır. Vergi ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmeyen ve idare tarafından tespit edilmeyen mükellefler ile denetlenen mükellefler arasındaki eşitsizliğin giderilmesi amacıyla

¹⁷⁴ Güneş Çetin, “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, C.14, S.2, 2017, ss.171-173.

¹⁷⁵ Nihat Edizdoğan ve Erhan Gümüş, “Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, S.164, Ocak-Haziran 2013, s.99.

¹⁷⁶ Özgür Emre Koç, “Mükelleflerin Vergi Aflarına Bakışı: Çorum İli Üzerine Bir Araştırma”, *Maliye Araştırmaları Dergisi*, C.5, S.2, Temmuz 2019, s.160.

başvurulması sosyal nedenlerdendir. Ayrıca vergi sistemini etkili şekilde uygulayamayan devletlerde yaşanan hatalardan dolayı çıkan adaletsizlikleri kaldırmak için başvurulması da sosyal nedenler arasındadır.¹⁷⁷

Vergi aflarına yönelik olumlu veya olumsuz olmak üzere birçok görüş mevcuttur. Vergi aflarına yönelik olumlu görüşler; siyasi, ekonomik ve mali bunalımlar sonucu ortaya çıkan olumsuzlukları giderebileceğine, vergi denetiminin yetersizliğini giderebileceğine, mali mevzuatın karmaşıklığından dolayı meydana gelen haksızlıkları giderebileceğine, vergi gelirlerinde artış sağlayacağına, mükelleflere temiz bir sayfa açarak gönüllü vergi uyumunu arttıracığına, kayıtdışı ve kaçakçılığı azaltacağına ve vergi idaresi ve yargısının iş yükünü azaltacağına ilişkindir. Vergi aflarına yönelik olumsuz görüşler ise; dürüst yükümlüler ve vergi kaçakçıları arasında olumsuz fark yaratarak vergilemede adalet ve eşitlik ilkelerini olumsuz etkileyeceğine, dürüst yükümlülerin yasaları ihlal eden kişilerin af yoluyla cezadan kurtulduklarını gördüklerinde yasalara uygun davranmama eğilimi içine girmesine, vergi yasalarına iteati azaltacağına, vergi ahlak ve bilincini olumsuz etkileyeceğine, vergisel uyumu azaltacağına, vergi affıyla kapatılan dosyaların iş yükünün tahsil aşamasına taşınacağı için vergi idaresinin iş yükünün artacağına, vergi affının vergi yönetiminin yükümlü üzerinde manevi oteritesini sarsarak vergi denetimlerini olumsuz etkileyeceğine dairdir.¹⁷⁸

Hükümetlerin aflardan iki beklentisi vardır. Biri vergi gelirlerinde ani ve hızlı artış sağlamaktır. Diğeri ise, vergi idaresinin bilgisi dışında kalan mükellefleri vergi affı ile vergi tabanına katmak, vergiye uyumu sağlayarak geliri arttırmaktır.¹⁷⁹

Vergi afları vergiye gönüllü uyumu da olumlu ve olumsuz olarak etkiler. Olumlu etkilediğine dair görüşe göre; vergi affı bir defaya mahsus ve vergi kaçakçılığını önlemek adına etkili ceza ile beraber uygulanırsa vergiye gönüllü uyumu artırır. Vergi affı ile kayıtdışındaki mükellef de sistem içine alınmış olur. Vergi affının başarısı sadece hükümetin alacağı önleme bağlı değildir. Bunun yanında mükelleflerin önlemleri

¹⁷⁷ Fikret Deniz Atçeken, Mehmed Emin Altundemir ve Aykut Hamit Turan, “Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi: Kocaeli Örneği”, *Maliye Araştırmaları Dergisi*, C.4, S.1, Mart 2018, ss.60-61.

¹⁷⁸ Ahmet Tekin, Güner Tuncer ve Ersin Nail Sağdıç, “Vergi Afları Sonrasında Vergi Uyum Süreci”, *Sakarya İktisat Dergisi*, C.2, S.2, 2013, ss.4-6.

¹⁷⁹ Zuhul Akbelen ve Zehra Berna Aydın, “Vergi Afları ve Vergilemede Adalet Algısının Vergi Uyumuna Etkisi: Bursa İli Örneği”, *International Journal of Social Inquiry*, C.12, S.2, 2019, s.413.

algılamasına da bağlıdır. Olumsuz etkide bulunduğu dair görüşe göre; vergi afları uzun vadede vergi uyumunu olumsuz etkiler. Vergisini zamanında ve doğru olarak ödeyen mükellefler, vergisini tam ve zamanında ödemeyen mükelleflere uygulanan afları gördükçe bunlara tepki gösterebilir. Çünkü kendilerinin haksızlığa uğradıklarını düşünebilirler. Bu tip bir durum dürüst mükelleflerin vergi uyumlarının azalmasına neden olacaktır.¹⁸⁰ Adalet duygusu, mükelleflerin vergiye karşı tutumlarını etkileyen önemli bir unsurdur. Adaletsiz vergileme gönüllü uyumu bozar. Vergi affı ile dürüst mükellef ve vergisini ödemeyen mükellef arasında eşitsizlik olmaktadır. Vergisini ödememiş kişiler bu yolla ödüllendirilmiş sayılır. Dürüst mükellef aleyhine vergi adedi bozulur. Sık sık vergi aflarının çıkması vergi bilincini de olumsuz etkiler.¹⁸¹

Yukarıdaki bilgiler ışığında vergi aflarının vergi gelirlerine etkisi iki türdür. İlk olarak, vergi afları vergi gelirlerini kısa vadede olumlu olarak etkiler. İkinci olarak, uzun vadedeki etki olumsuzdur. Çünkü dürüst mükelleflerin, vergisini ödemeyen mükelleflerin vergi affından yararlandığını görmeleri, vergiye gönüllü uyumlarını azaltır. Ayrıca “nasılsa af çıkar” düşüncesiyle mükelleflerin vergiye karşı olumsuz tavır almaları, vergi ahlakını ve bilincini bozarak kişilerin vergi ödemekten kaçınmalarına yol açar ve bu da vergi gelirlerinde azalmaya neden olur.

5.Vergi Denetimi

Çağdaş vergi sistemi beyan esasına dayanmaktadır. Bu nedenle mükelleflerin doğru beyanda bulunmaları büyük önem arz etmektedir. Devlet, mükelleflerin doğru beyanda bulunup bulunmadığını araştırarak vergi gelirlerini güvence altına almak ister. Bunu da vergi denetimi yolu ile yapar. Vergi denetimi, çalışmamızın asıl konusu olması itibarıyla aşağıda ikinci bölümde ayrıntılı olarak ele alınacak, vergi denetiminin vergi gelirlerine etkisi ise üçüncü bölümde incelenecektir.

¹⁸⁰ Atçeken, Altundemir ve Turan, a.g.m., s.65.

¹⁸¹ Çetin, a.g.m., s.178.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİ KAVRAMI VE VERGİ DENETİM YÖNTEMLERİ

I. VERGİ DENETİMİ KAVRAMI VE ÖZELLİKLERİ

A. DENETİM, VERGİ DENETİMİ KAVRAMI VE TANIMLARI

Denetim kavramı çok eskilere dayanmakta ve insanların toplum halinde yaşamaya başlaması ile karşımıza çıkmaktadır.¹⁸² Denetim ile güven ilişkisi ters orantılıdır. Saf ve tartışmasız güvenin olduğu yerde denetime ihtiyaç duyulmaz. Ancak insanoğlu, bu tip bir güvenin her zaman mümkün olamayacağını tarihin erken çağlarından itibaren göstermiştir.¹⁸³ Denetim; “iktisadi faaliyet, olay ya da hukuki durumların, bağımsız kişi ya da kurumlarca hesap verme sorumluluğu kapsamında önceden belirlenmiş kurallar ve standartlar çerçevesinde gerçekleştirilen planlı, programlı ve düzenli bir yöntem”dir. Denetim, olması gerekenle olanın karşılaştırılmasıdır. Bu karşılaştırmanın önceden belirlenen ölçütlere göre yapılması gerekir. Denetlemede iki taraf vardır. Bunlar, denetlenen ve denetleyendir. Denetim planlı, programlı, disiplinli bir şekilde yapılmalıdır.¹⁸⁴ Bir başka tanıma göre “denetim, ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin bilgilerin, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgili kimselere bildirmek amacıyla objektif olarak kanıtların toplanmasını ve değerlendirilmesini içeren sistematik bir süreçtir.”¹⁸⁵

Ölüm ve vergi dışında hiçbir şeyin kesin ve kaçınılmaz olmadığı anlamına gelen “nothing is certain, but death and taxes” şeklinde İngilizce bir deyim vardır. Bu, vergi

¹⁸² Paşa Bozkurt, “Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler”, *Denetim Dergisi*, S.12, 2013, s.56.

¹⁸³ Cansu Dağ Bereket, *Uluslararası Boyutuyla Vergi İncelemeleri*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2022, s.31.

¹⁸⁴ Mustafa Taytak ve Tuğba Akyüz Dalkıran, “Vergi Denetim Algısına Sahip Vergi Mükelleflerinin Vergi Adeleti ve Vergi Affı Uygulamalarına Bakışı”, *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, C.6, S.1, 2019 s.111.

¹⁸⁵ David O’regan, *Auditor’s Dictionary: Terms, Concepts, Processes and Regulations*, John Wiley&Sons, Hoboken, New Jersey, 2004, s.27 ’den aktaran İbrahim Organ, *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*, 1.b., Ankara: Gazi Kitabevi Tic.Ltd.Şti., 2008, s.3.

uygulamaları başarısı için önemli bir tespittir. Çünkü vergiden kaçamayacağını düşünen mükellefler vergi ile ilgili ödevleri daha dürüst bir şekilde yerine getirirler.¹⁸⁶ Vergi devlet için oldukça önemli bir gelir kaynağıdır. Devlet ne kadar bu gelir kaynağını arttırmak istese de, bireyler de o kadar vergiyi ödemek istememektedirler. Vergiyi ödemek istemeyen bireyler belirli yollara başvurarak vergi ödemekten kaçınmablmektedir.

Vergi sisteminin başarısı sadece vergi yasa ve vergi tarifelerine bağlı değildir. Bunlarla beraber vergi mevzuatının uygulanmasına ve vergi denetimine de bağlıdır.¹⁸⁷ Bu nedenle vergi sistemlerinde vergi denetimi ihtiyacıdır. Bireyler beyannamelerinin incelenmediklerini düşündüklerinde yanlış ve eksik beyanda bulunabilirler. Vergi bilincinin olduğu ülkelerde, mükellefler vergiye yönelik ödevlerinin daha çok sorumluluğundadırlar. Ama vergi bilincinin yeterli olmadığı ülkelerde denetim daha da önemli bir hale gelmektedir.¹⁸⁸ Ülkelerin vergi sistemleri ve denetimleri ekonomik, siyasi vb. faktörlerine bağlıdır. Ülkelerin içinde bulunduğu koşulların değişmesiyle vergi sistemleri veya vergi denetimleri de yenilenebilir. Bu da vergi denetimlerinin ülkeden ülkeye değişmesine neden olur.¹⁸⁹

Vergi denetimi, vergisel ödevler yapılırken vergi kanunlarına göre hareket edilip edilmediği, hata ve eksiklerin bulunması ve cezalandırılması aşamalarından meydana gelir.¹⁹⁰ Vergi denetimine ilişkin literatürde birçok tanım bulunmaktadır.

Bu tanımlardan birine göre vergi denetimi; “vergi yasaları ile vergiye tabi tutulan mükellef ve işlemlerin tam olarak kavranabilmesine ve vergi idaresi ile mükelleflerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp

¹⁸⁶ Ümit Süleyman Üstün, *Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?*, 1.b., İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 2013, s.8.

¹⁸⁷ G. Schmolders, *Genel Vergi Teorisi*, Çev. Salih Turhan, 1.b., İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları, 1976, s.97.

¹⁸⁸ Orçun Avcı ve Zeynep Demirci, “Benford Kanunu’nun Vergi Denetiminde Kullanımı ve Bir Örnek Uygulama”, *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, C.5, S.7, 2016, s.2237.

¹⁸⁹ Cemil Rakıcı ve Okan Atak, “Türkiye’deki Vergi Denetim Yapısı ile Bazı Gelişmiş Ülkelerdeki Vergi Denetim Yapılarının Karşılaştırılması”, *Vergi Raporu Dergisi*, S.242, 2019, s.12.

¹⁹⁰ Zuhale Ergen ve Leman Kılınçkaya, “Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi”, *Sosyoekonomi Dergisi*, C.21, S.21, 2014, s.283.

davranmadıklarını belirlemeye yönelik olan ve vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümü”dür.¹⁹¹

Uman geniş anlamda vergi denetimini; “beyannamenin dayandığı muhasebe kayıtlarının ve belgelerinin ayrıntılı olarak incelenmesi ve bu inceleme sonunda yürürlükte olan tüm mali mevzuata göre bulunan matrahın, beyannamedeki matrahla karşılaştırılmasıdır”¹⁹² olarak tanımlamıştır.

OECD’ye göre “vergi denetimi, mükelleflerin doğru şekilde belirlenmesi ve vergi yükümlülüklerini doğru olarak yerine getirip getirmediğinin araştırmasıdır.”¹⁹³

Vergi idaresinin vergi denetiminde kullandığı çeşitli denetim araçları bulunmaktadır. “Yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama” bu araçlardandır. Hepsinin kendine özgü özellikleri bulunmakla birlikte, etkinlikleri birbirlerinden farklıdır. Ancak bu araçlardan birinin başarısı diğerine de bağlıdır. Yani bu araçlar, birbirleriyle bağlantılı olarak yürütüldüğünde başarılı sonuç verecektir.¹⁹⁴

Vergi denetimlerinin yetersiz olması ve etkin olamaması olumsuz sonuçlara yol açar. Vergi kaçırmaya elverişli bireylerin vergi ödevlerini yapmamasına neden olur. Böyle durumlarda vergisini eksiksiz ve zamanında yatıran bireylerin vergiye gönüllü uyumları azalmaya başlar. Vergi denetimleri, yanlış ve tam olmayan beyanlar nedeniyle ortaya çıkan vergisel kayıtdışılığın tespitine olanak sağlar. Ayrıca vergi konusu olmamış işlemlerin belirlenmesini mümkün kılar. Vergilerin doğru ve zamanında ödenmesini sağladığı için vergi denetimleri önemlidir.¹⁹⁵

¹⁹¹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esasları*, 4.b., İstanbul:Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2011, s.63.

¹⁹² Onur Uman, “Vergi Denetiminin Türk Muhasebe Uygulamalarına Etkisi” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S.45, Ocak 2010, s.193.

¹⁹³ Forum on Tax Administration’s Compliance Sub-group, *Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches*, 2016, s.9.

¹⁹⁴ Abdullah Karaboyacı, “Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S.115, 2014, s.213.

¹⁹⁵ Serdar Dumlupınar ve Fatih Yardımcıoğlu, “Vergi Denetimlerinin Kayıtdışı Ekonomi Üzerine Etkisi: Trabzon İli Örneği”, *Maliye Araştırmaları Dergisi*, C.1, S.1, 2015, s.4.

B. VERGİ DENETİMİNİN ÖZELLİKLERİ

Denetim tarafsız olmalıdır. Vergi denetimi devlet namına yapılırsa da denetim elemanları tarafsız olmalı ve adalet içinde vergi denetimlerini yapmalıdırlar. Vergi denetiminin yaptırım gücüne sahip olması hukuki yönünü göstermektedir. Vergi denetimlerinde işlemlerin uygunluğu tüm yönleriyle geniş kapsamlı bir şekilde araştırılır.¹⁹⁶ Vergi denetiminin birçok özelliği bulunmaktadır. Başlıca özellikleri şunlardır;

- Tarafsızdır.
- Yaptırım gücüne sahiptir.
- Hukuki bir denetimdir.
- Bir dış denetimdir.
- Hesap denetimidir.

1.Tarafsızlık

Vergi denetimi tarafsız olmalıdır. Sosyal ve siyasal etkilerden uzak bir şekilde yapılmalıdır. Denetim elemanları tüm mükellefleri aynı titizlik ve özenle denetlemelidir. Kanunlar aynı durumdaki mükelleflere aynı derecede uygulanmalıdır. Denetim elemanlarının tek amacı hazineye gelir sağlamak olmamalıdır. Mükelleften fazla tahsil edildiği anlaşılan vergiler mükellefe iade edilmelidir. Denetim elemanları hazine yararından çok, “vergiyi doğuran olayın gerçek durumunu” ortaya çıkarmayı hedeflemelidir. Sonuç mükellef lehine olabileceği gibi idare lehine de olabilecektir.¹⁹⁷ Denetim elemanlarının taraflı işlem yapması mükelleflerde güvensizliğe yol açabilmektedir. Güveni olmayan mükelleften, dürüst davranması beklenemez.¹⁹⁸ Vergi

¹⁹⁶ Havva Arabacı ve Fatih Çavdar, “ Temel Finansal Tablolar Analizinin Etkin Bir Vergi Denetimi Açısından Önemi”, *Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi*, C.7, S.4, 2018, s.179.

¹⁹⁷ İsmail Hakkı Yücelen, *Türkiye’deki Vergi Denetim Teknikleri ve Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi*, (Yüksek Lisans Tezi), Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009, s.15.

¹⁹⁸ Mehmet Yılmaz, *Vergi Kayıp ve Kaçaklarının azaltılmasında Vergi Denetiminin Etkinliği, Sorunlar ve Çözüm Önerileri*,(Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019, s.27.

denetim elemanları esas itibariyle mükelleflere tarafsız davranmak zorundadırlar. Bu durum Anayasa’da düzenlenmiş ve 1982 Anayasası’nın 10. maddesinde: “Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir” şeklinde hüküm altına alınmıştır. Ayrıca 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’nun “Tarafsızlık ve Devlete Bağlılık” ibaresinin yer aldığı 7. maddesinde de devlet memurlarının görevlerini yerine getirirken dil, ırk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din ve mezhep gibi ayırım yapamayacakları; hiçbir şekilde siyasi ve ideolojik amaçlı beyanda ve eylemde bulunamayacakları ve bu eylemlere katılmayacakları hüküm altına alınmıştır.

2. Yaptırım Gücüne Sahip Olma

Mükellefler kendilerine belirli nedenler yaratarak vergi kaçırma veya vergiden kaçınma yollarına başvurabilmektedirler. Söz konusu yollara başvurmalarının tespit edilmesi durumunda ceza uygulanması, mükellefleri bu yollara başvurmaktan uzaklaştırabilmektedir. Yakalansa dahi düşük ceza alacağını düşünen mükellefler ise vergi ödevlerini yerine getirmekte daha esnek olabilmektedirler. Bu nedenle devletler, vergi yükümlülüklerini gereği gibi yerine getirmeyenlere birtakım yaptırımlar uygulamaktadır. Buradaki amaç vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçmeye çalışmaktır.

Denetimin yaptırımcı olma özelliği vergi denetiminin hukuki yönünü de ortaya koymaktadır. Denetimler sonucu devletin vergi kaybına uğratıldığının anlaşılması durumunda vergi, cezası ile beraber tahsil edilir. Kesilen vergi ve cezalara karşı mükellef uzlaşmaya başvurabilir ya da dava açabilir. Bu kanuni yollar dışında başka seçeneği bulunmamaktadır.¹⁹⁹

¹⁹⁹ Fazıl Tekin ve Ali Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, 8.b., Ankara:Seçkin Yayıncılık San. Ve Tic. A.Ş., 2018, s.56.

3. Hukukilik

Başta Anayasa'da olmak üzere belirli kanunlarda; vergi, resim, harç vb. yükümlülüklerin nasıl konulacağı, değiştirileceği, kaldırılacağı, ne kadar alınması gerektiği gibi konularda düzenlemeler yapılmıştır. Vergi denetimleri yasal yetkilere dayanılarak, ilgili kanunda belirtilen usul ve esaslara göre yürütülür. Bunun sonucunda da mali ve cezai sorumluluk meydana getirebilir. Bu özellikleri onun hukuki bir niteliğe sahip olduğunun göstergesidir.²⁰⁰

Devletler her türlü idari eylem ve işlemlerini yasaya dayanarak yaparlar. Söz konusu eylem ve işlemlere karşı kişiler yargı yoluna başvurabilirler. Bu “hukuk devleti ilkesi”nin bir gereği ve sonucudur. Vergi ile ilgili tüm işlemlerde de yasal dayanak olması “verginin kanunilik ilkesi”nin bir gereğidir. Bu nedenle vergi denetimi de yasalarda belirtilen şekilde yapılmalıdır. Bu durum vergi denetiminin hukukilik özelliğinin bir kanıtıdır.²⁰¹

4. Dış Denetim

Dış denetim, işletmenin “işletme faaliyetlerinin sonucu olarak tuttuğu hesapların işletme bünyesinde olmayan farklı kişi ya da kurumlarca denetime tabi tutulmasıdır.”²⁰² Bir işletmenin o işletmede çalışan kişilerce vergi yönünden incelenmesi dış denetim sayılmaz. Vergi denetiminin dış denetim olma özelliği; işletmelerin hesaplarının, kamu denetimi olarak, vergi incelemesine yetkili kişiler tarafından çeşitli yöntemlerle denetlenmesidir.²⁰³

²⁰⁰ İbrahim Organ, *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*, 1.b., Ankara: Gazi Kitabevi Tic.Ltd.Şti., 2008, s.45.

²⁰¹ Volkan Güzel, *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesinde Vergi Denetiminin Yapısı ve Önemi*, (Yüksek Lisans Tezi), İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019, s.60

²⁰² Abdullah Marufoğlu, *Türkiye’de Vergi Denetiminin Kurumsal Gelişimi: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı*, (Yüksek Lisans Tezi), Manisa: Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017, s.40

²⁰³ Mehmet Yüce ve İsmail Hakkı Yücelen, *Vergi Denetim Hukuku (İçtihatlar ve Örnekler)*, 1.b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2021, s.113.

5. Hesap Denetimi

Hesap denetimi: “İşletmelerin finansal tablolarının yerel, hukuki ve mali mevzuat göz önünde bulundurularak, genel olarak kabul edilmiş muhasebe unsurlarına uygun düzenlenmiş muhasebe kayıtları çerçevesinde inceleme ve bunun neticesinde rapora dökme işlemi”dir. Vergi denetimi hesap denetimini kapsamaktadır. Ancak yapılan tüm hesap denetimleri vergi denetimi özelliği taşımamaktadır. Vergi denetimi, hesap denetimini de içine alan daha kapsamlı bir denetimdir.²⁰⁴ Bu bakımdan, hesap denetiminin ötesinde, kayıtların dayanımını teşkil eden olayların gerçekliğini de araştırmaktadır.²⁰⁵

II. VERGİ DENETİMİNİN AMAÇLARI

Mükellefler, vergiyi bir yük olarak görmektedirler. Vergi sistemi beyan esasına dayandığı için mükellefler bazen hiç bildirimde bulunmamayı tercih edebilir veya eksik bildirimde bulunabilirler. Vergi denetimi ile bu durumun önüne geçilmek istenmektedir. Vergi denetiminin asıl amacı mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu araştırmak, oluşabilecek vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçmektir. Bunun dışında çok daha çeşitli amaçları da vardır. Bu amaçları genel olarak mali, ekonomik, sosyal ve hukuki amaç olmak üzere 4 ayrı gruba ayırmak mümkündür. Söz konusu amaçların iyi bir şekilde belirlenmesi gereklidir. Aksi halde vergi denetiminden beklenen başarı sağlanamaz. Bu amaçlar aşağıda ele alınmaktadır.

²⁰⁴ Eyüp Demir, *Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadelede Vergi Denetiminin Önemi*, 1.b., Bursa:Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2019, s.29.

²⁰⁵ Dağ Bereket, a.g.e., s.62.

A. MALİ AMAÇ

Devletin sunmuş olduğu hizmetler için yaptığı harcamalar her geçen gün artmaktadır. Devletler artan kamu harcamalarının finansmanını sağlamak için daha fazla gelire ihtiyaç duyarlar. Devletin en önemli gelir kaynaklarından biri vergilerdir. Dolayısıyla vergi kayıp ve kaçaklarının olmaması, vergi tahsilatını artırmak için vergi denetimine ihtiyaç duyulur.

Vergi gelirlerini artırmanın çeşitli yolları vardır. Bunlar; yeni vergilerin çıkarılması, vergi tabanının genişletilmesi, vergi oranlarının arttırılması ve vergi kayıp ve kaçaklarının engellenmesidir. Vergi gelirlerini arttırmada kullanılan bu yöntemlerden kişilerin en az tepkisini çekecek olanı, vergi kayıp ve kaçaklarının engellenmesidir.²⁰⁶

Vergi denetimi yoluyla vergi kayıp ve kaçaklarının en aza indirilmesi veya yok edilmesi sağlanmaya çalışılır. Gerçekleştirilen vergi denetimleri sonucunda elde edilen vergi ve cezalar devlete ek gelir sağlar. Vergi denetimleri ile bir yandan mevcut olan vergi kayıp ve kaçakları yok edilirken bir yandan da olabilecek vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilir.²⁰⁷ Böylece vergi denetimi yoluyla devlete önemli mali imkanlar sağlanır.

B. EKONOMİK AMAÇ

Vergileme, büyük çoğunlukla ekonomik olaylar üzerinden gerçekleşir. Üretimden tüketime kadar geçen süreçte vergilendirilebilecek kaynak ortaya çıkabilir. Ancak bazen vergilendirilmesi gereken ekonomik olaylar kayıt dışı kalabilir. Vergi denetimi ile amaçlanan kayıt dışılığı önlemektir. Böylece haksız rekabetin önüne geçilmesi sağlanacaktır.²⁰⁸

Vergi denetiminin ekonomik amacı; “devletin sosyal adaleti sağlama, gelir dağılımını adaletli bir şekilde gerçekleştirme, dengeli kalkınma ve ekonomik büyümeyi

²⁰⁶ Taytak ve Dalkıran, a.g.m., s.113.

²⁰⁷ Organ, a.g.e., s.39.

²⁰⁸ Hasan Hüseyin Bayraklı, Mehmet Erkan ve Cemal Elitaş, *Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri*, 1.b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2012, s.105.

sağlamak için etkin, vergi kayıp ve kaçaklarını önleyecek bir vergi sistemini oluşturmaktır.” Bunların olabilmesi için de kayıt dışı ekonominin engellenmesi gerekmektedir.²⁰⁹ Kayıt dışı ekonomi vergi gelirlerinde azalmaya neden olur. Bunun sonucunda devletler borçlanma yoluna gidebilirler. Borçlanma, faiz oranlarının artmasına neden olur. Böylece yatırımlar azalır ve hem milli gelir hem de istihdam bu durumdan olumsuz etkilenir.²¹⁰ Vergi denetimi bu olumsuzlukları gidermeyi amaçlar. Yapılan denetimler ile kayıt dışındaki gelirler belirlenir. Böylece oluşan bütçe açıklarının kapatılması sağlanır. Bu açıklar nedeniyle oluşan enflasyonist etki de ortadan kalkar.

Kayıt dışı ekonomi kaynak dağılımını da olumsuz etkiler. Piyasadaki rekabetçi yapıyı bozar. Böylece iktisadi hayat zarar görür. Kayıt dışı faaliyet gösterenler, düşük maliyete sahip olacağı için diğer kayıtlı kesimin sektörden dışlanmasına neden olacaktır. Vergi denetimi ile kayıt dışı kalan sektör ortaya çıkarılarak ekonomide kaynak dağılımı düzenlenir ve kaynakların etkin dağılımı sağlanır. Böylece işletmeler arası rekabet korunur. Piyasa mekanizması da etkin olarak çalışır.²¹¹

C. SOSYAL AMAÇ

Bir ülkede yaşayan herkes, vergiler karşısında eşit ve adil konumda olmalıdır. Birileri vergi öderken, diğerlerinin ödememesi adalet ve eşitlik anlayışı ile bağdaşmaz. Vergisini zamanında ve doğru bir şekilde ödeyen mükellefler, adaletin ve eşitliğin olmadığını gördüklerinde devlete olan güvenleri sarsılır ve kendileri de vergi vermeme eğilimine girmeye başlar. Devlet bunun önüne geçmek için vergi kaçırıcıları tespit edip kayıt dışı kalmış gelirleri vergilendirmelidir.

Vergiler, gelir dağılımını düzeltmede kullanılan maliye politikası araçlarından biridir. Devletler, vergiler aracılığı ile ödeme gücü çok olan mükelleflerden daha fazla vergi alıp bu vergilerin gelir seviyesi düşük olan kesime yönelik kamu harcamalarına

²⁰⁹ Teneş, a.g.t.,s.11

²¹⁰ Vuslat Us, “Kayıtdışı Ekonomi, *İktisat-İşletme ve Finans Dergisi*, S.230, 2005, s.13’ den Aktaran Bekir Sami Oğuztürk ve Ertuğrul Kutay Ünal, “Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem”, *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, C.7, S.13, 2015, s.211.

²¹¹ Oğuztürk ve Ünal, a.g.m., s.212.

dönüştürülmesiyle gelir dağılımının düzelmesine ve toplumun refahının artmasına olanak sağlar. Ancak vergi kaçakçılığı bu dağılımın bozulmasına neden olur.²¹² Böyle bir durumda vergi denetimine başvurularak gelirin yeniden adil dağılımı sağlanmaya çalışılır.

Vergi adaletsizliğini önlemenin koşulu, vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçmektir. Bu da etkin vergi denetimi ile sağlanır. Sosyal adalet ve adil gelir dağılımının sağlanması vergi denetiminin sosyal amacıdır. Vergi denetimleriyle vergilerini ödemeyen veya zamanında ve doğru ödemeyen mükellefler tespit edilerek bu bireylerin vergilerini zamanında ve eksiksiz ödemeleri sağlanır. Böylece gelir dağılımının bozulmasının önüne geçilmiş olunur.²¹³

D. HUKUKİ AMAÇ

Vergi denetimi sadece vergi toplama çabası değildir. Aynı zamanda devletin egemenliğinin de göstergesidir. Devlet belirlediği kuralları tüm mükelleflere eşit uygulamak zorundadır. Bu hukuk devleti olmanın koşuludur.²¹⁴

1982 Anayasa'nın 73. maddesine göre: "...Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır..." Bu tür yükümlülükler kanunun düzenlendiği şekilde yerine getirilmelidir. Vergi denetiminin hukuki amacı; kanunlarla düzenlenmiş olan kurallara bireylerin uyup uymadığını kontrol etmektir. Belirlenen kanunların uygulanmasını sağlamak aynı zamanda devletin gücünün de göstergesidir. Etkin bir vergi denetimi ile kişilerin yasalarla uyum içinde olması sağlanır.

Öte yandan, yürütmenin düzenleyici işlemler aracılığıyla belirli alanlara yönelmesine engel olunmalıdır. Bu alanlar; "kişi özgürlüğü ve güvenliği, özel yaşamın gizliliği, konut dokunulmazlığı, haberleşme özgürlüğü" gibi bireylerin temel hak ve özgürlüklerine, sosyal ve iktisadi durumlarına el atmanın en fazla yaşanacağı alanlardır.

²¹² Organ, a.g.e., s.41.

²¹³ Okan Atak, *Vergi Denetiminde Mükellef Hakları ve Türkiye'de Mükellef Haklarının Geliştirilmesine Yönelik Çözüm Önerileri*, (Yüksek Lisans Tezi), Trabzon:Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019, s.8.

²¹⁴ Tekin ve Çalikkaya, a.g.e., s.55.

Bu süreçte hem mükellefin hem vergi idaresinin keyfilik içerisinde hareket etmemesi için; vergi denetiminin kimler aracılığıyla, hangi araçlarla ve nasıl gerçekleştirileceğinin kanunlarla belirlenmesi zorunludur.²¹⁵

III. VERGİ DENETİMİNİN FONKSİYONLARI

Vergi denetiminin araştırma, önleme ve eğitime fonksiyonları bulunmaktadır. Etkin bir vergi denetiminde bu fonksiyonların hepsi yerine getirilir.

A. ARAŞTIRMA FONKSİYONU

Çağdaş vergi sistemlerinde mükellefin beyanı esas kabul edilmektedir. Ancak bazı mükellefler bu konuda dürüst davranırken bazıları hiç beyanda bulunmamakta ya da eksik beyanda bulunabilmektedirler. Bu nedenle devletin vergi kaçırmayı önlemek için verilen beyanların doğruluğunu araştırması gerekir. Böylece mükelleflerin bilmeden yaptıkları hatalar veya bilerek yaptıkları hileler ortaya çıkarılmış, hiç beyan edilmeyen ya da eksik beyan edilen vergiye tabi gelirler de tespit edilmiş olur.

Araştırma fonksiyonu, vergi denetimi aracılığı ile kişilerin gerçekleştirdikleri işlemleri defter ve kayıtlarına geçirip geçirmediğinin doğruluğunu belirlemek hedefiyle bunlarda yapılan hata ve hilelerin araştırılması, bulunup ortaya çıkarılmasını sağlar. Bulunan hata ve hileler kanunlara göre düzeltilip gerekli işlemler uygulamaya alınır.²¹⁶ Yani bu fonksiyon kişilerin işlemlerindeki hata ve hilelerin araştırılması, bulunması ve düzeltilmesidir. Devlet bunları düzgün bir şekilde kontrol edemiyor ya da isteyerek veya istemeyerek bu hile ve hataları tespit edip bulamıyorsa, vergi denetiminin yaptırımları yürütülemeyecektir.²¹⁷ Vergi kanunlarına uygun olmayan durumlar

²¹⁵ Ahmet Somoncu, “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S.43,2014, s.137.

²¹⁶ Burak Ali Han Tecim, *Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi*, (Yüksek Lisans Tezi), İzmir:Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008, s.64.

²¹⁷ Nezih Şeker, *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, 1.b., İstanbul:Beta Yayınları, 1994, s.38’ den aktaran Fatih Pekşen, *Vergi Denetiminin Vergi Politikası Açısından Önemi ve Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi*, (Doktora Tezi), Denizli: Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2018, s.59.

araştırılıp bulunamaz ve bunlara yaptırım uygulanmazsa vergi denetiminin diğer fonksiyonları da gerçekleşmez.²¹⁸

B. ÖNLEME FONKSİYONU

Vergi kaçırma eğiliminde olan mükellefler, vergi ödemenin maliyeti ile vergi kaçırmanın maliyetini karşılaştırırlar. Kişinin vergi ödeme maliyeti, vergi kaçırma maliyetinden daha fazla çıkarsa vergi ödemekten kaçınır. Vergi kaçırdığında yakalanmayacağını veya yakalanması durumunda da düşük bir ceza ödeyeceğini düşünen kişiler vergi ödeme maliyetine katlanmak istemezler. Vergi denetimlerinin amacı bunun önüne geçmektir. Denetleneceklerini düşünen mükellefler, vergi kaçırma durumlarında yakalanıp belirli bir cezaya tabi olacaklarını bildikleri için bu eylemden vazgeçerler. Böylece mükelleflerin yapabilecekleri olası hileler önlenmiş olur.

Vergi denetiminin araştırma fonksiyonu, kişilerin yaptıkları hata ve hileleri araştırıp tespit etmektir. Önleme fonksiyonu ise bu hata ve hilelerin yapılmasının önlenmesidir.

Vergi denetiminin önleme fonksiyonunun etkinliği, kişilerin denetlenmesinin sıklığına bağlıdır. Mükelleflerin denetlenme olasılıklarının düşük olduğunu düşündükleri durumlarda gerçek beyanda bulunma ihtimalleri düşüktür. Vergi denetimleri ne kadar sıklıkla yapılırsa önleme fonksiyonu için o kadar yararlı olacaktır. Denetimlerden sonra verilen cezai yaptırımlar vergi kayıp ve kaçakçılığının azalmasına katkı sağlamaktadır. Denetimlerdeki amaç kişileri cezalandırmak değildir. Vergi kayıp ve kaçaklarını önlemektir.²¹⁹

Vergi denetimlerinin önleyici özellik kazanmasında denetçilerin tutumları da önemlidir. Denetim elemanları mükelleflerin vergilendirme ile ilgili sorunlarına cevap vermelidir. Onları vergilendirme ile ilgili uyaran, bilgilendiren bir yaklaşımda

²¹⁸ Demir, a.g.e., s.33.

²¹⁹ Mehmet Ünsal Memiş, Turgut Çürük ve Yasemin Ünal, “Elektronik Uygulamaların Vergi Denetimi Üzerine Etkisi: Denetimin Tarafları Üzerine Bir Araştırma”, *Maliye Dergisi*, S.176, Ocak-Haziran 2019, s.478.

olmalıdırlar. Böyle bir davranışta olmaları mükelleflerin daha çok gerçeğe yakın bildirimde bulunmalarına ve daha dikkatli olmalarına katkı sağlar.²²⁰

C. EĞİTME FONKSİYONU

Vergi denetmenleri yalnızca vergi kayıp ve kaçaklarını tespit edip, ceza veren kişiler olmamalıdır. Bununla beraber örneğin konferans ve paneller aracılığıyla toplumu bilinçlendirmelidirler.²²¹ Vergi denetim elemanları ve mükelleflerin diyaloglarının iyi olması ve mükelleflerin vergi konusunda bilgilendirilmesi onların daha doğru beyanda bulunmalarını sağlayarak vergi gelirlerini olumlu yönde etkileyecektir.

Eğitici işlev sadece mükellefler için değil denetim elemanları için de önemlidir. Denetim elemanları yaptıkları her denetimde farklı olaylarla karşılaşabilir. Her farklı olgu için araştırma yaparak bilgi edinmesi gerekir. Bu durum da denetçilerin her seferinde yasal mevzuatı incelemesini ve her birinden tecrübe kazanmasını sağlar.²²²

Denetimin başlamasından sona ermesine kadar geçen zaman mükellefler için aynı zamanda bir “eğitim süreci”dir. Denetim personellerinin bu süreci iyi yönetmesi halinde kişilerin vergi bilinci artabilecektir. Böylece mükellefler vergiye gönüllü olarak uyum sağlamaya başlayacak ve bununla beraber vergi kayıp ve kaçaklarında azalma meydana gelebilecektir.²²³

IV. VERGİ DENETİMİ ÇEŞİTLERİ

Vergi idaresi, mükelleflerin eksik yerine getirdiği veya hiç yerine getirmediği yükümlülüklerini belirlemelidir. Aksi halde mükellefler arasında eşitsizlik ve adil olmayan bir vergilendirme söz konusu olur. Bu belirleme mükelleflerin denetlenmesi yolu ile gerçekleştirilir. Vergi idaresi çeşitli yollarla mükellefleri denetler. Türk Vergi

²²⁰ Latipa Kulmanova, *Vergi Denetiminin Etkinliği (Türkiye Uygulaması)*, (Yüksek Lisans Tezi), Bursa:Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006, s.10.

²²¹ Organ, a.g.e., s.44.

²²² Güzel, a.g.t., s.65.

²²³ Atak, a.g.t., s.10.

Sisteminde yer alan vergi denetimi çeşitleri VUK'nun 127 ile 152. maddeleri arasında açıklanmıştır. Bunlar; yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplamadır.

Vergi denetimi çeşitlerinin hepsi birbiriyle ilişkilidir. Bu nedenle birinin başarısı diğerinin başarısını da etkiler. Etkin bir vergi denetimi için her bir denetim yoluna gereken önemin verilmesi gereklidir.

A. YOKLAMA

1. Yoklama Kavramı, Tanımı ve Amacı

Yoklamanın VUK'nun 127 ile 133. maddeleri arasında düzenlendiği görülmektedir. İlgili kanunun 127. maddesindeki tanıma göre yoklama; “mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir.”

Bilindiği üzere vergi borcu, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile oluşur. Söz konusu borcun, tahsil edilebilmesi için somutlaşması gerekmektedir. Somut hale gelmesi: Beyanname verme, tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemlerinin gerçekleştirilmesi ile olur.²²⁴ Birçok ülkede vergi sistemi beyan esasına dayanır. Bizim ülkemizde de beyan esas geçerlidir. Beyan esasında mükellefler, matrahlarını kanun sınırları içinde tespit ederler. Ancak bu konuda tamamen serbest bırakılmamışlardır. Vergi idaresi, mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğini yoklama ile tespit ederler.²²⁵ Mükellefler vergilendirme ile ilgili unsurları hiç bildirmeyebilir, eksik bildirebilir veya geç bildirebilirler. Bunların sonucunda da vergi kaybı oluşur. Yoklama ile vergi kaybına neden olan bu durumlar ortaya çıkarılır.²²⁶

²²⁴ Sadık Kırbas, *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, 16. b., Ankara:Siyasal Kitabevi, 2004, s.164.

²²⁵ Mehmet Ali Özyer, *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, 6. b., İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2014, s.275.

²²⁶ Mehmet Kamil Mutluer, *Vergi Hukuku (Genel ve Özel Hükümler)*, Ankara: Turhan Kitabevi, 2011, s.85' den aktaran Elif Pürsünlerli Çakar ve Fatih Saraçoğlu, “Vergi İdaresinin Denetim Biçimleri ve Hukuka Aykırı Deliller”, *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.7, S.1, 2014, s.418.

Yoklama ile vergi idaresinin kişileri izlemesi, kontrol etmesi ve vergiyle alakalı konuları tespit etmesi hedeflenmektedir. Gelir vergisinde, serbest meslek erbabının işyerinde tespit edilmesi yoklama konusuna örnek teşkil etmektedir.²²⁷

Bir faaliyetin gerçekleştirilmesinde vergi idaresinin bilgisinin olup olmadığı yoklama ile belirlenir. Bir başka deyişle, kişinin yapması gereken bildirimleri yapıp yapmadığı ve gerekli ödevleri yerine getirip getirmediği saptanır. Yoklama vergilendirmeye alakalı olayın fotoğrafını çekmeyi hedefler. İlgili durumları dış görünüşleriyle araştırır.²²⁸ Çok üst düzey ve ayrıntılı bir denetim türü değildir. Kısa zamanda çok mükellefe ulaşılabilir. Yoklama yapılırken çok fazla teknik bilgiye sahip olmaya gerek yoktur.

Yoklama, vergilendirme ile ilgili vergi idaresinin haberi olmayan konuları ortaya çıkarır. Vergi ve sosyal adalete katkıda bulunarak hazineye ek gelir sağlamayı amaçlar. Mükellefiyetini gerçekleştirmemişleri ve vergilendirilmeyen kaynakları tespit eder. Böylece vergi gelirlerinin artmasına olanak sağlar. Vergi kaçırıcıları tespit ederek ticari rekabetin daha adil olmasını hedefler. Bu amaç ve hedefler vergi adaleti açısından önemlidir. Yoklama sosyal adalete de katkıda bulunduğu için hem önemli hem de devamlı bir kurum olarak belirtilebilir.²²⁹ Yoklama ile mükelleflerin ileride daha ağır cezalarla karşılaşmamları sağlanmaya çalışılır.

Yoklama mükelleflerin faaliyetleri üzerine güncel bilgi sunar. Yoklamanın gerekli şekilde yapılmaması sahte belge kullanımını arttırır. Vergi denetimlerinin etkinliğini düşürür. Başarılı bir vergilendirme için etkin bir yoklama yapılmalıdır.²³⁰

Yoklama müessesinin başlığı altında yaygın ve yoğun vergi denetimi de vardır. Yaygın ve yoğun vergi denetimi; “vergi suçu veya vergi ziyayı oluşturabilecek uygulamaların zamanında belirlenmesine dayanan maddi bir denetim türüdür.” Vergilendirmeye ilgili olayları anında inceler. Belge düzeninin kanunlara göre

²²⁷ Abdullah Ömercioğlu, “Vergi Denetim Müesseseleri Açısından Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.65, S.4, 2016, s.2280.

²²⁸ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, a.g.e., s.155.

²²⁹ İsmet Yurteri, “Türk Vergi Sisteminde Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, tbbdergisi.barobirlik.org.tr , S.100, 2012, s.260.

²³⁰ Şefika Altıntaş, *Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Mali Etkinliği*, (Yüksek Lisans Tezi), Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019, s.36.

işlenmesini, kayıt dışılığın önüne geçilmesini amaçlar.²³¹ Yaygın ve yoğun vergi denetiminde “vergi kanunlarına uyum” denetlenir. Yoklama ise genellikle “mükellefiyetle ilgili hususları” belirler.²³²

2. Yoklamaya Yetkili Olanlar

VUK'nun 128. maddesinde yoklamaya yetkili olanlar sıralanmıştır. Buna göre yoklama yapmaya yetkili olanlar:

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

Sayılan bu yetkililer dışında kimse yoklama yapamaz. Yetkisi olmadığı halde yoklama yapan memurların yoklamaları ve bunun sonucunda yaptıkları işlemler geçersiz sayılır.

Yoklamaya yetkili olanlardan vergi dairesi müdürleri, yönetim işlerinin yoğunluğundan dolayı yoklama yapma zamanı bulamazlar. Vergi inceleme elemanları ise daha çok bilgi ve uzmanlık gerektiren vergi incelemesini yaptıkları için yoklama yapma yetkilerini genellikle kullanmazlar. Bu nedenle yoklama görevi daha çok “yoklama memurları”, “yoklama ile görevlendirilenler” ve “gelir uzmanları” tarafından gerçekleştirilir.²³³

VUK'nun 129. maddesinde belirtildiği gibi yoklamaya yetkili olanlarda yoklama yetkilerini gösteren fotoğraflı resmi bir vesika bulunur. Yoklama sırasında sorulmasa da denetlenen kişiye bunun gösterilmesi gereklidir.

²³¹ Fazlı Yıldız ve Erkan Duru, “Türkiye’de Vergi Denetiminde Elektronik Yoklama ve Yaygın Yoğun Vergi Denetimi”, *Vergi Raporu Dergisi*, S.245, Şubat 2020, s.75.

²³² Tekin ve Çelikkaya, a.g.e., s.146.

²³³ Tekin ve Çetinkaya, a.g.e., s.137.

3. Yoklamanın Kapsamı

Yoklamanın kapsamı, mükellef ve mükellefiyetle ilgili maddi konu, olay ve kayıtların araştırılması ve tespit edilmesidir. Ancak bunun yanında birtakım fiziki kontroller de yoklama kapsamına girmektedir.²³⁴ Yoklama memurları işe başlama, işi bırakma, iş ve adres değişikliği ve benzeri mükellefiyetle ilgili maddi konu ve kayıtları tespit etmenin yanında, VUK'nun 127. maddesinde açıklandığı üzere aşağıda sayılan yetkilere de sahiptirler:

- a) Özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hasılatı tespit etmek,
- b) Ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hasılatı tespit etmek,
- c) 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 alma 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,
- d) Nakil vasıtalarını, belirlenen özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura, 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 veya muhafazaya alınan malların bozulmaya ve çürümeye maruz mallar olması halinde derhal, diğer mallar ise üç ay sonra Maliye Bakanlığının belli edeceği esaslar dahilinde tasfiye olunur).

²³⁴ İlhami Söyler, *Türk Vergi Hukukunda Yoklama*, 1.b., Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu, 1987, s.39.

Özel yetkili yoklama memurları dışında diğer memurların “günlük hasılatı tespit etmek” ve “nakil vasıtalarını durdurarak belge kontrolü yapmak” yetkileri yoktur. Söz konusu olan iki yetkiyi sadece özel olarak bu işlerle görevlendirilen memurlar yapabilir. Bu memurlara fotoğraflarının olduğu “özel yoklama yetki belgesi” verilir. Özel yetkili yoklama memurları bu iki işlemin dışında diğer tüm işlemleri de yapabilirler. Özel yetkisi olmayan yoklama memurları ise iki yetki dışında yetkilerini kullanabilirler.²³⁵ Diğer yoklama memurlarından vergi inceleme yetkisine sahip olanlar da tüm yetkileri kullanabilmektedirler.

İlgili kanun maddesinin devamında; yukarıda sayılan yetkilerin hangilerinin ne şekilde ve hangi hallerde kullanılacağını belirlemeye, yoklamaya yetkili olanların bu husustaki görev ve yetkilerini sınırlamaya Maliye Bakanlığı yetkilidir açıklaması yapılmıştır. Ayrıca yoklama ve denetimde görevli memurların görevlerini yerine getirmeleri sırasında, güvenliklerinin sağlanmasına ilişkin esaslar Cumhurbaşkanınca belirlenir.

4. Yoklama Süreci

Yoklama, VUK’nda düzenlenen denetim yolları arasında ilk sırada yer almaktadır. Bu tesadüf olmasa gerektir. Çünkü vergiye yönelik yükümlülükler üzerine bilgi ilk defa burada edinilmektedir.²³⁶ Yoklamada; mükellefiyet değişikliği ile tesisi, mükellefiyet silinmesi, vergi incelemesine sevk, malların alınması ve benzeri işlemler yapılabilir. Görüldüğü üzere yoklamanın ağır sonuçları vardır. Bu durum da yoklamanın önemini ve belirli kurallara göre yapılması gerektiğinin işaretidir. Usule aykırı durum vergiyi doğuran olayı da sakatlar. O yüzden yoklama memuru donanımlı olmalı, yoklama yapılırken dikkatli ve özenli davranmalıdır.²³⁷

Yoklama sadece yoklamaya yetkili memurlar tarafınca yapılabilir. Yoklama memurları, yoklama yapmaya başlamadan önce sorulsa da sorulmasa da ellerinde

²³⁵ Tecim, a.g.t., s.90.

²³⁶ Karaboyacı, a.g.m., s.218.

²³⁷ Emine Soylu Göksoy, *Türk Vergi Hukuku’nda Yoklama*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul:Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019, s.36.

bulunan yoklamaya yetkili olduğunu gösteren fotoğraflı resmi belgeyi göstermek zorundadır. Toplu yoklamalarda ise kolbaşının belgeyi göstermesi yeterlidir.

Bireysel yoklama: “Vergilendirme ile ilgili olarak yükümlü veya sorumluların vergi idaresinin bilgisi dışında bırakılan maddi olayları, yükümlülük ve sorumlulukla ilgili bulguların yoklama yetkisine sahip memurlarca yükümlü, sorumlu veya yetkilisi ile birlikte yoklama fişi ismi verilen tutanağa bağlanmasıdır.” Toplu yoklamada ise; yoklama fişi yerine yoklama cetvelleri kullanılarak sonuçlar toplu olarak bu cetvellerde gösterilir. Toplu yoklamada, vergiye konu olan husus toplu yoklamaya alınan mükellef veya iş gruplarının tümünde incelemeye alınır.²³⁸ Toplu yoklama, bireysel yoklamanın tersine birden çok mükellef veya iş grubu üzerine yapılır. Bireysel yoklamalar genellikle vergi dairesine gelen yoklama istemleri veyahut tarh dosyası ile ilgilenen memurun gerekli gördüğü durumlarda gerçekleştirilir. Toplu yoklama ise, amacı ve sonucu benzer olayların toplu olarak incelenmesidir. İki yoklama arasındaki fark nicelik yönündendir.²³⁹

VUK'nun 130. maddesinde yoklamanın zamanına değinilmiştir. Buna göre: “Yoklama her zaman yapılabilir. Yoklamanın ne zaman yapılacağı ilgiliye haber verilmez.”

Yoklamanın her zaman yapılabilir olması bunun dürüstlük kuralı ve mükellef haklarına aykırı olarak yapılması anlamına gelmemektedir. Mesela gece çalışmayan bir işletmenin mükellefini yoklama yapmak amacıyla gecenin geç saatinde uyandırmak dürüstlük kuralına aykırıdır. Ama gece çalışılan bir iş yerinde (örneğin gazino, içkili lokanta gibi) gece veya gündüz fark edilmeksizin yoklama yapılabilir. Yoklama yapılacağından önceden mükellefe haber verilmemesindeki amaç ise, kayıt dışı işlemler yapan mükellefin önlem almasını engellemektir. Böylece yoklama amacının gerçekleştirilememesinin önüne geçilmiş olur.²⁴⁰

Yoklama ilke olarak işyerinde yapılır. Ancak yoklamanın konusuna göre bu değişiklik göstererek başka yerlerde de yapılabilmektedir.

Yoklamanın yapılacağı yerde önemli olan “olayına münhasır” olarak belirlenmesidir. Örneğin bir tüccara yapılacak yoklamada yoklama ilgilinin iş yerinde

²³⁸ Tecim, a.g.t., s.88.

²³⁹ Tekin ve Çelikkaya, a.g.e., s.141.

²⁴⁰ Bayraklı, Erkan ve Elitaş, a.g.e., s.111.

yapılır. Ancak gayrimenkul sermaye iradı sahibine yapılacak bir yoklama ilgilinin ikametgahında veya kiracısı nezdinde yapılır. Yoklama tutanaklarının da yoklama yapılan yerde düzenlenmesi gerekmektedir. Danıştay bir kararında yoklama tutanağının, şirketle ilgisi olmayan bir başkasının iş yerinde düzenlendiği gerekçesiyle hükümsüz saymıştır.²⁴¹

Yoklama sonucunun hukuki nitelikli olması için sonucun belgelenmesi gerekir. Yoklama sonucunda fiş düzenlenir. Bu fiş tutanak mahiyetindedir. Yoklama neticeleri “yoklama fişine” yazılır.

Yoklama fişleri yoklama yapılan yerde iki nüsha olarak düzenlenir. Yoklama fişleri ilgiliye imzalatılır. Muhatabın olmaması durumunda, ilgilinin yetkili kişilerine imzalatılır. Yetkili kişiler; “umumi vekili, muhasebecisi, daimi personeli” vb. kişilerdir. İlgili kişinin eşinin imzası da kabul edilmektedir. Yoklamada hem muhatabın hem de yetkili kişilerin bulunamaması veya imzadan kaçınması durumları ile karşılaşılabilir. Böyle durumlarda bu durum fişe yazılır ve yoklama fişi “polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden birine” imzalatılır. Bunların dışında başkasına imzalatılan veya ilgili memurun imzasının bulunmadığı yoklama fişlerinin bir değeri olmaz.²⁴²

VUK'nun 132. maddesi yoklama sonuçlarının bildirilmesine yöneliktir. Buna göre: “Yoklama fişlerinin birinci nüshası yoklaması yapılan şahıs veya yetkili adamına bırakılır. Bunlar bulunmazsa bilinen adresine 7 gün içinde posta ile gönderilir. Vergi karnesi alanlar hakkında yapılan yoklamalar ayrıca bu karneye işaret olunur. Yoklama fişlerinin ikinci nüshaları vergi dairesine tevdi olunur.”

VUK'na 27.03.2015'de 132/A maddesi ile elektronik yoklama eklenmiştir. 2013'de pilot uygulama yapılmıştır. 2014 yılında test çalışmaları başlamış ve 01.09.2015'de tüm Türkiye'de uygulanmaya başlamıştır. Bu uygulama ile yoklamalar tabletler aracılığı ile yapılmaya başlamıştır. Mecazi olarak söylenen “mükellef ve mükellefiyetle ilgili hususların anlık fotoğraflanması” elektronik yoklama ile fiili olarak

²⁴¹ Söyler, a.g.e., s.68.

²⁴² Yılmaz Özbalcı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, 1. b., Ankara: Oluş Yayıncılık Limited Şirketi, 2001, 404.

gerçekleşmiştir.²⁴³ 29392 sayılı Resmi Gazetede ve VUK'nun Genel Tebliğinde elektronik yoklama sistemi: “Yoklama faaliyetlerine ilişkin süreçlerin elektronik ortamda yürütülmesini, yoklama faaliyeti sonucunda kayıt altına alınan delil niteliğindeki verilerin (resim, video, koordinat vs. dahil) Başkanlık ve ilgisine elektronik ortamda iletilmesini sağlayan sistem” şeklinde tanımlanmıştır.²⁴⁴

Gelir İdaresi Başkanlığı 2019 yılı faaliyet raporunda; “İnternet, web ve kablosuz teknolojiler ile her yerde her zaman etkileşen sistemlerin yaygın kullanılmaya başlandığı günümüzde Başkanlığımızca, mükellef davranışları yönetimini çağın gerekleri doğrultusunda modern, dinamik ve organize bir yapı haline getirmek üzere, e-devlet uygulamaları çerçevesinde yoklama ve denetim faaliyetlerinin mobil teknolojilerden yararlanarak gerçekleştirilmesi amacıyla “Elektronik Yoklama Sistemi” projesi hayata geçirilmiştir.” şeklinde açıklaması ile e-yoklama sistemine geçiş nedeni belirtilmiştir.²⁴⁵

Elektronik yoklamada, yoklama fişi elektronik imza aracılığı ile imzalanır. Yoklama memurunun izlemesi gereken yollar cihazda görülür. Bu durum memurun objektif bir yoklama yapmasını sağlar. Hata oranlarını en aza indirir. E-yoklamada ne zaman yoklamaya gidildiği görülür. Mükelleflerin yoklama yapılmadığını iddaa etmesinin önüne geçilir. Yoklamanın tüm bilgileri, kanıtları vb. elektronik ortama aktarıldığı için yoklamada daha fazla etkinlik sağlanır. Yoklamalar daha hızlı gerçekleşir.²⁴⁶

Yoklamada amaç, gizli kalmış vergilemeyi etkileyen olayları tespit etmektir. Yoklama sonucunda mükelleflere bazı yaptırımlar uygulanır. “Yükümlünün yoklama konusuna giren vergi konularına aykırı davranışından dolayı usulsüzlük, özel usulsüzlük cezası kesilmesi gibi birtakım yaptırımlar uygulanabileceği gibi, verginin idarece tarhi, yeni mükellefiyet tesisi, mükellefiyet değişikliği, vergi incelemesine sevk gibi

²⁴³ Cemal Demirkol, *Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulmasının Vergi Denetimi ve Tahsilatı İlişkisine Etkisi*, (Yüksek Lisans Tezi), Bilecik: Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2020, s.22.

²⁴⁴ T.C. Resmi Gazete, 20.06.2015 Tarihli ve 29392 Sayılı, Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Sıra No:453, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/06/20150620-17.htm> , (17.04.2021).

²⁴⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, *2019 Yılı Faaliyet Raporu*, Ankara: Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No:349, Şubat 2020, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2019/2019_faaliyet_raporu.pdf , (17.04.2021), s.74.

²⁴⁶ Altıntaş, a.g.t., s.39.

yükümlünün durumunu doğrudan etkileyecek sonuçları da olabilmektedir.”²⁴⁷ Bu sonuçlara “mükellefiyet kaydının silinmesi” de eklenebilir.

Bazı mükellefler yoklama yapılması sırasında zorluk çıkarabilirler. Böyle bir durumla karşılaşıldığında yetkili memurlar yardım talebinde bulunabilirler. Bu talep üzerine ilgililer yardım etmek zorunadırlar. VUK 7. maddesinde bu durumla ilgili; “bilumum mülkiye amirleri, emniyet amir ve memurları, belediye başkanları, köy muhtarları ve kamu müesseseleri vergi kanunlarının uygulanmasında uygulama ile ilgili memurlara ve komisyonlara ellerindeki bütün imkanlarla kolaylık göstermeye ve yardımda bulunmaya mecburdurlar” şeklinde açıklama yapılmıştır.

Yoklama aslında en önemli denetim şekillerinden biridir. Ancak ne yazık ki üzerine pek düşülmediği söylenebilir.²⁴⁸ Bireylerin mükellef kayıtlarını oluşturması önemlidir. Önce bu kayıtlar oluşturulsun ki sonra diğer denetim türleriyle bunların doğruluğu araştırılabilir duruma gelebilsin. Vergi denetimleri mükellef kaydı olanlar üzerinde yoğunlaşmıştır. Bu durum haksız rekabete neden olur. Bunun için yoklama müessesine gereken önem verilmelidir. Yoklama memurları nitelikli olarak yetiştirilmeli, çalışma şartları iyileştirilmeli ve sayıları arttırılmalıdır.²⁴⁹

B. VERGİ İNCELEMESİ

1. Vergi İncelemesi Kavramı, Tanımı ve Amacı

Mükelleflerin verdikleri beyanların doğru olması esastır. Mükellefin yaptığı beyanlar ilk etapta “doğruluk karinesinden” yararlanır. Karineler, kesin norm özelliğinde değildirlir. Bir hipotez olarak değerlendirilirler. Bu yüzden doğrulanmaya ihtiyaçları vardır. Vergi hukukunda da mükellefin beyanlarının doğrulanmaya, ispata ihtiyacı vardır. Bunun için de mükelleflerin sahip olduğu defter ve belgeler kontrol edilmelidir. Vergi incelemesi ile bu durum gerçekleştirilir. Mükelleflerin verdikleri

²⁴⁷ Adnan Çavuş, *Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları*, (Doktora Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006, s.142.

²⁴⁸ Yurteri, a.g.m., s.262.

²⁴⁹ Şeker, a.g.e., s. 21.

beyanları ve ödemesi gereken vergilerin doğruluğunu saptamak için söz konusu belge, defter ve envanterlerinde inceleme yapılır.²⁵⁰

Vergi incelemesi üst düzeyde yapılan, denetim usulleri arasında en önemli ve kapsamlı olanıdır. Bu nedenle çoğunlukla vergi denetimi ile eş anlamlı kullanılır.²⁵¹ Vergi incelemesi yalnızca vergi hukuku ve tekniği ile ilgili değildir. Bunun yanında sosyal ve psikolojik yönleri de vardır. Vergi incelemesinde derin bir araştırma yapılır. Bu onu, diğer denetim türlerinden ayıran önemli özelliklerinden biridir.²⁵²

Vergi incelemesi, yükümlülerin hesap ve işlemlerinin, yetkili olanlar tarafından, “vergi mevzuatı” açısından denetlenmesidir. Mükellefin verdiği beyanların doğruluğunun kontrolü sağlanır.²⁵³

Vergi incelemesinin iki yönü vardır. Bunlar revizyon ve araştırmadır. Revizyon defter ve belgeler üzerinden yapılır. Araştırmada ise defter ve belgelere bağlı kalınmaz. Araştırma yönü revizyona göre daha kapsamlı ve geniştir.²⁵⁴

Vergi incelemesinin literatürde birçok tanımı vardır. Aslında hepsi birbirine benzemekle birlikte bazıları şu şekildedir:

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’in tanımlar isimli 3. Maddesinde; “incelemeye yapmaya yetkili olanlar tarafından, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılan faaliyet” olarak tanımlanmıştır.

Akdoğan vergi incelemesini; “mükellefin ödediği verginin defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli görüldüğü takdirde yapılacak muhasebe dışı envanterden elde

²⁵⁰ Hayrettin Yıldız, “Vergi İnceleme İşleminin Bir İdari İşlem Olarak Unsurları Yönünden Hukuki Analizi”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.17, S.3-4, 2013, s.131.

²⁵¹ Yasin Acar ve Deniz İştekal, “Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Mükellef ve Mükellef Olmayanların Karşılaştırılmalı Analizi: Şırmak İli Örneği”, *Journal of Institute of Economic Development and Social Researches*, C.4, S.10, 2018, s.363.

²⁵² Organ, a.g.e., s.126.

²⁵³ Mehmet Yolcu, “Vergi İncelemelerinde Elektrik Tüketiminden Hareketle Yapılan Randıman Analizi”, *Gümrük&Ticaret Dergisi*, S.2, 2013, s.41.

²⁵⁴ Coşkun Karaca ve Bünyamin Demirgil, “Vergilemede Mükellef Hakları ve Vergi İnceleme Elemanlarının Mali Sorumlulukları”, *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C.15, S.1, 2014, s.370.

edilecek bulgulara uygunluğunun araştırılarak, doğruluğunun saptanması ve sağlanmasıdır”²⁵⁵ şeklinde tanımlamıştır.

Şenyüz vd.; “vergi idaresi bazen mükellef beyanlarının ve bunların dayanağını oluşturan bilgi, belge, defter kayıtları ve envanterinin daha ayrıntılı ve kapsamlı bir şekilde araştırma ihtiyacı duyabilir. İşte bu amaçla gerçekleştirilen ayrıntılı araştırmaya vergi incelemesi denir”²⁵⁶ olarak açıklamışlardır.

213 sayılı VUK’nun 134 ile 141. maddeleri arasında vergi incelemesi düzenlenmiştir. Bu maddelerde vergi incelemesinin tam olarak tanımı yapılmamakla birlikte 134. maddesinde; “vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır” şeklindeki açıklama ile vergi incelemesinin amacı belirtilmiştir.

Vergi incelemesi yalnızca “inceleme görev yazısında” belirtilen konu ve döneme yönelik yapılabilir. İnceleme ile ilgisi olmayan konu ve döneme ait bilgi ve defterler mükelleften istenemez.²⁵⁷

Vergi incelemesi ile vergi kaybı oluşmuş mu oluşmamış mı araştırılır. Olası bir kaçak durumunda vergi kaybının önüne geçilerek gelir kazanılır. Bunun yanında mükellef vergi ödevleri hakkında da bilgilendirilir. Böylece mükellefin vergisel yükümlülüklerini yapması sağlanır.²⁵⁸

Planlı ve programlı işletilen vergi incelemesi mükellefin eğitilmesi açısından da önemlidir. Mükellefler bilmeden veya anlamadığı için hatalar yapabilirler. Bunların önüne mükelleflerin eğitimi ile geçilebilir. Vergi incelemeleri, mükelleflerin bu süreçte çalışmaları yakından izlemelerini sağlayarak belirlenen eksikliklerin nedenlerini anlamalarına imkan vermektedir.²⁵⁹ Vergi incelemesi, mükelleflerin gönüllü olarak

²⁵⁵ Abdurrahman Akdoğan, *Vergi İncelemesi*, 1.b., Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, 1979, s.4.

²⁵⁶ Şenyüz vd., a.g.e., s.157.

²⁵⁷ Tahir Erdem, “Vergi İnceleme Sürecinde Mükellef Hukukuna İlişkin Önemli Yenilikler”, *Mali Çözüm Dergisi*, S.138, Kasım-Aralık 2016, s.92.

²⁵⁸ Kübra Bozdoğan, Selçuk Buyrukoğlu ve Doğan Bozdoğan, “Yeni Mevzuata Göre Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları”, *Balkan Sosyal Bilimler Dergisi*, C.2, S.4, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/667871>, (02.05.2021).

²⁵⁹ Akdoğan, a.g.e., s.5.

doğru bildirimde bulunmalarını teşvik ederek vergi bilincini geliştirmeyi amaçlar. Vergi kaçırmalarını önleme yönü ile de vergide adalet ve eşitliği güçlendirmeyi amaçlar.²⁶⁰

Vergi incelemesindeki amaç yalnızca ceza kesmeye yönelik olmamalıdır. Vergi incelemelerinin sonuçları devletin lehine olabileceği gibi aleyhine de olabilir. Bu bakımdan burada vergi incelemeye yetkili olanların tutum ve davranışları önem kazanmaktadır. Yalnızca devlet lehine sonuçlar çıkarmak amacıyla değil aynı zamanda mükellefi de düşünen bir davranışla incelemeler yapılmalıdır.

2. Vergi İncelemesinin Türleri

Vergi incelemesinin türlerini; tam inceleme-sınırlı inceleme, normal inceleme-ihbarlı inceleme-karşıt inceleme, toplu inceleme-münferit inceleme, sürekli inceleme-devresel inceleme, ileriye doğru inceleme-geriye doğru inceleme şeklinde sınıflandırabiliriz.

Tam inceleme ve sınırlı inceleme ayrımı incelemenin kapsamına göre yapılan bir ayrımdır. Tam inceleme, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 3. maddesinde: "Bir mükellef hakkında, bir veya birden fazla vergi türü itibarıyla bir veya daha fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde yapılan vergi incelemesi" şeklinde tanımlanmıştır. Tam incelemeye örnek olarak, yalnızca ticari ve zirai kazançlara sahip gelir vergisi yükümlüsünün bir hesap döneminde hem ticari hem zirai kazancının incelenmesi verilebilir.²⁶¹

Sınırlı inceleme ise; bir vergi döneminde, bir vergi türünün matrah unsurlarından seçilen kısmına yönelik ve seçilen konu ile sınırlı olarak gerçekleştirilen incelemedir.²⁶² İnceleme yönetmeliğinde; "tam inceleme dışında kalan vergi incelemesi" olarak kısa bir şekilde tanımlanmıştır. Örnek olarak, yukarıda tam incelemede verilen örnekteki mükellefin yalnızca zirai kazancındaki indirilecek giderlerinin incelenmesi verilebilir.

²⁶⁰ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s.65.

²⁶¹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s.65.

²⁶² Organ, a.g.e., s.50.

Sınırlı incelemenin 6 ay içerisinde bitirilmesi gerekirken, tam incelemenin 1 yıl içerisinde bitirilmesi gerekmektedir. Bitirilememe durumunda gerekçeyle birlikte ek süre talep edilebilir.

İnceleme yönetmeliğinin 6/2 maddesi, incelemeye yetkili olanların yaptıkları tam veya sınırlı incelemenin niteliğini değiştirme hakkına sahip olduklarını, yetkili kişi mahiyetini değiştirme kararı verirse nedenini nezdinde inceleme gerçekleştirilen mükellefe bildirmesi gerektiğini öngörmüştür.

Normal inceleme, ihbarlı inceleme ve karşıt inceleme ayrımı incelemenin kaynağına göre yapılan bir ayrımdır. Normal inceleme; önceden belirlenen kriterlere göre ve herhangi bir ihbar olmadan seçilen beyanname ya da mükellef nezdinde yürütülen incelemedir.²⁶³ Objektif olarak yapılırlar. Herhangi bir özel nedene bağlı değildir.

İhbarlı incelemeler önceden belirlenen kriterlere göre yapılmazlar. Kişiler, vatandaşlık bilinciyle ya da ihbar ikramiyesi almak amacıyla bazen başka mükellefleri “vergi kaçırma” veya “usulsüzlük” yapma gibi nedenlerle ihbar edebilirler. Bunun gibi ihbar, şikayet ya da bulguların elde edilmesi sonucu yapılan incelemelere ihbarlı inceleme denir.

Karşıt inceleme; yapılan vergi incelemesinde veri toplamak için incelenen mükellef ile bağlantısı olan başka mükellefler nezdinde başlatılan incelemedir. İncelenen mükellef ile iş bağlantısı olan başka işletmelerin defter ve belgeleriyle uyumlu olup olmadığı incelenir. Denetim elemanı gerekli bulduğu zamanlarda bu incelemeye başvurabilir. Karşıt incelemeye alınmış kişi vergi incelemesine alınmış sayılmaz. Sadece vergi incelemesi yapılan kişinin kayıtlarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığını doğrulamak için yapılan bir araştırmadır.²⁶⁴ Karşıt tespit, gerçekleştirilen vergi incelemesinde kanıt toplamak amacıyla yapılan yöntemdir. Mükellef açısından olumsuz bir işlem değildir.²⁶⁵ Ancak araştırmalar sırasında yasalara aykırı hareket ettiği tespit edilirse ilgili kişinin de vergi incelemesine alınması söz konusu olabilmektedir.

²⁶³ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s.65.

²⁶⁴ Tekin ve Çelikkaya, a.g.e., s.188.

²⁶⁵ Taner Sarısoy ve Hüseyin Gözcü, “Vergi İncelemelerinde ‘Karşıt Tespit/İnceleme’ Kavramı ve Uygulama Örnekleri”, *Vergi Raporu Dergisi*, S.233, Şubat 2019, s.15.

Toplu inceleme ve münferit inceleme ayrımı incelenecek mükelleflerin sayısı bakımından yapılan ayrımdır. Toplu inceleme, belirli sektör ya da iş kollarında faaliyette bulunan işletme ve yükümlülerin toplu olarak incelenmesidir.²⁶⁶ Münferit inceleme, “önceden belirlenen ilkelere göre ferdi olarak incelemeye alınması kararlaştırılan mükelleflerin hesaplarının incelenmesidir.”²⁶⁷ Yani tek bir yükümlünün gerçekleştirdiği vergilendirme işlemlerinin incelenmesidir. Örnek olarak yükümlünün verdiği beyannamelerin incelenmesi verilebilir. Yine aynı şekilde yükümlünün saklamak zorunda olduğu kayıt ve belgelerin incelenmesi de buna örnektir.²⁶⁸

Sürekli ve devresel inceleme, incelemenin sürekliliği bakımından yapılan bir ayrımdır. Sürekli inceleme, incelenen şirketin belirli dönem esas alınarak birkaç sene ara ile incelenmesidir. Her inceleme, yapılacak incelemeden önceki incelemenin bitim zamanından başlayarak sürekli olarak yapılır.²⁶⁹ Amaç sürekli gözetimde tutmaktır. Böylece vergi kaybı en aza indirilebilir.

Devresel inceleme, sürekli incelemenin yapılmasındaki zorluklar nedeniyle yükümlülerin zamanaşımı süresince en azından bir kere incelenmesi amacına dayanır. İncelemenin hangi zamanda gerçekleşeceği ihbar ve benzeri gibi geçerli bir neden yoksa raslantıya bağlıdır. Devresel incelemede daha az zaman ve harcama söz konusudur.²⁷⁰ Ülkemizde inceleme elemanlarının sayısı, mükelleflerin sayısına bakıldığında yetersiz kalmaktadır. Bundan dolayı iş yükleri oldukça fazladır. Bu nedenle sürekli incelemeye çok sık başvurulmamaktadır. Daha çok devresel inceleme yapılmaktadır.

İleriye ve geriye doğru inceleme, incelemenin akışı bakımından yapılan bir ayrımdır. İleriye doğru incelemede defter ve belgelerden incelemeye başlanılır. Bilanço ve beyannameye doğru inceleme devam eder. Geriye doğru inceleme ise ileriye doğru incelemenin tersidir. İncelemeye beyanname ve bilançodan başlanılır. Defter ve belgelere doğru inceleme devam eder.

Geriye doğru inceleme daha sık kullanılan bir yöntemdir. Çünkü geriye doğru inceleme daha verimli ve kolay uygulanmaktadır. İleriye doğru incelemeye matrahın

²⁶⁶ Tekin ve Çelikkaya, a.g.e., s.187.

²⁶⁷ a.g.e., s.187.

²⁶⁸ Fatih Çavdar, *Seçilmiş Ülkeler ve Yeni Gelişmeler Işığında Türkiye’de Vergi Denetimi: Sorunlar, Çözümler ve Yaklaşımlar*, (Doktora Tezi), Denizli: Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016, s.25.

²⁶⁹ Şeker, a.g.e., s.122.

²⁷⁰ Akdoğan, a.g.e., s.15.

gizlendiğine dair kesin kanıt ve ihbar bulunması ve geriye doğru incelemeye uygun olmayan durumlarda başvurulur.²⁷¹

3. Vergi İncelemesine Yetkili Olanlar

Vergi incelemesi içinde ciddi idari eylem ve işlemler bulunmaktadır. Bu nedenle bir usul içerisinde görev ve yetkiler düzenlenmelidir. Bunların gerçekleştirilmesi kanunen belirlenen kişilere bırakılmalıdır.²⁷²

10 Temmuz 2011’de Resmi Gazete’de yayınlanarak 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK) kurulmuştur. Bununla birlikte “Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu ve Gelir Kontrolörleri” fiilen son bulmuştur. Maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve gelirler kontrolörleri “vergi müfettişi” adını alarak VDK’ya bağlı olarak çalışmayı sürdürmüşlerdir.²⁷³

VUK 135. maddesinde incelemeye yetkililer sayılmıştır. Buna göre, “vergi incelemesi; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.” Vergi inceleme memurlarında vergi inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı resmi vesika bulunur. İncelemeye başlamadan önce inceleme yapılan kişiye bu vesikayı gösterirler. Kanunda belirlenen yetkililer dışında hiçkimse vergi incelemesi yapamaz. Yapılsa dahi bu inceleme geçerli sayılmaz.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar vergi mahremiyetini ihlal etmemelidirler. “Vergi mahremiyeti, vergi memurlarının ve diğer ilgili kişilerin, görevleri dolayısıyla elde ettikleri gizli bilgileri ifşa etmemeleri ve kendileri veya üçüncü kişiler yararına kullanmamaları” şeklinde tanımlanabilir. Bununla devlet,

²⁷¹ Orçun Avcı, *Türkiye’de ve Seçilmiş Ülkelerde Vergi İnceleme Sürecinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri*, 1.b., İstanbul: On iki Levha Yayıncılık A.Ş. , Mayıs 2019, ss.64-65.

²⁷² Gökhan Kürşat Yerlikaya, “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi Yetkisi Kavramı ve 3568 Sayılı Kanun ile İlişkisi”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.15, S.1-2, 2011, s.10.

²⁷³ Aydın Teneş, *Vergi Alacağıın Tespit Edilmesinde Vergi Denetiminin Rolü: Vergi Polisi Örneği*, (Yüksek Lisans Tezi), Manisa:Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019, s.25.

mükellefle ilgili bilgilerin bir başkasına açıklanmayacağını garanti eder. Mükellef ve yakınlarının zarar görmesini engeller. Mükellef ile arasında daha iyi bir ilişki ve güveni sağlamayı amaçlar.²⁷⁴ Bu yüzden sürecin iyi işleyebilmesi için vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar iyi seçilmeli, iyi bir eğitim gördükten sonra gereken yetki verilmelidir.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 5. maddesinde vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyması gereken temel ilkeler sıralanmıştır. Buna göre vergi incelemeye yetkili olanlar şu temel ilkelere uymalıdır:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

²⁷⁴ İsa Aydemir, "Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği", *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, S.7, Haziran 2016, s.191.

4. Vergi İncelemesine Tabi Olanlar

Vergi incelemesine tabi olanlar VUK'nun 137. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre; “bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidir.”

Vergi incelemesine gerçek ve tüzel kişiler tabidir. Yani vergi mükellefi ya da vergi sorumlusu olan kişiler vergi incelemesine tabi tutulur. Bu kişilere vergi incelemesi yapılabilmesi için “defter ve hesap tutmak, belge saklamak ve ibraz etmek” zorunluluklarının olması gerekmektedir. Yaptıkları işlemler verginin konusuna giren ancak belirli nedenlerle vergiden istisna olan kişiler de vergi incelemesine tabi olabilir. Çünkü zaman içerisinde söz konusu mükellefler istisna edilme koşullarını yitirmiş olabilirler.²⁷⁵

VUK'nun 172. maddesinde defter tutmaya zorunlu olanlar belirtilmiştir. Buna göre defter tutmaya zorunlu olanlar:

- Ticaret ve sanat erbabı
- Ticaret şirketleri
- İktisadi kamu müesseseleri
- Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler
- Serbest meslek erbabı
- Çiftçilerdir.

VUK'nun 173. maddesinde de defter tutma zorunluluğundan istisna olanlar sıralanmıştır. Bunlar:

- Gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler,
- Gelir vergisi kanununa göre kazançları basit usulde tesbit edilenler,

²⁷⁵ Erhan Gümüş, “Vergi İncelemesinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri İle Vergi İnceleme Elemanlarının Yetki ve Sorumlulukları” *Mali Çözüm Dergisi*, S.72, Temmuz Ağustos Eylül 2005, s.232.

- Kurumlar vergisinden muaf olan; iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerdir.

5. Vergi İnceleme Zamanı

Vergi incelemelerinin çok uzun sürmesi verginin tahsil edilmesinin gecikmesine neden olmaktadır. Ayrıca bu durum mükellefler açısından yalnızca ekonomik olarak değil onların psikolojileri üzerinde de olumsuzluklara neden olur. Bu nedenle inceleme süresine sınır getirilmesine ihtiyaç duyulmuştur. 6009 ve 7104 sayılı kanunlarla incelemenin yapılma süresine yönelik düzenlemeler yapılmıştır. İncelemenin başlangıç ve bitiş zamanları belirlenmiştir. Böylece inceleme yetkisi zaman yönünden sınırlandırılmıştır. Kanunda belirtilen sürede vergi incelemesinin bitirilmesi idareye yükümlülük çıkarmıştır. Sürenin kısıtlanması mükellefi koruma amaçlıdır. Mükelleflere, incelemeye yetkili olanların söz konusu süreye uymalarını isteme hakkı sağlamıştır. Verilen sürele uyulmaması durumunda işlem “zaman bakımından yetkisizlik” nedeni ile hukuka aykırı olur. Bu durumda vergi incelemesi sakat olacağı için incelemeye dayanan tarh ve buna bağlı cezaların iptal olması gerekir.²⁷⁶

VUK'nun 138. maddesi inceleme zamanına yöneliktir. Buna göre, vergi incelemesi yapılmadan önce haber verilmesi zorunlu değildir. İnceleme tarh zamanasını süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. Buna neticesi alınmamış hesap dönemi de dahildir. Önceden inceleme yapılmış olması ya da matrahın re'sen takdir edilmiş olması tekrardan inceleme yapılmasına engel değildir. Gerekirse tarhiyatın ikmaline de engel değildir.

Vergi incelemesi yapılacağına haber verilip verilmeme yetkisi inceleme elemanına bırakılmıştır. Önceden haber verme gibi bir zorunluluğu yoktur. Mükellefin inceleme için hazırlık yapması, ortamı sağlaması amacıyla önceden haber verebilir. Vergi incelemesi ani, baskın olarak yapılırsa mükellefe haber verilmez. Mükellefin suç delillerini yok etmeye kalkışması durumları söz konusu olabilir. Böyle durumlarda inceleme elemanı mükellefe vergi incelemesinin yapılacağını önceden haber vermez.

²⁷⁶ Doğan Şenyüz, “Vergi İncelemesinde Zaman Bakımından Yetki”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, S.43, 2020, ss.248-254.

İnceleme elemanı haber verme takdir yetkisini keyfi olarak kullanmamalıdır. “Eşitlik ilkesi”, “kamu yararı” ve “yasaların çizdiği sınırlar” çerçevesinde kullanılmalıdır.²⁷⁷

VUK'nun 140. maddesinde vergi incelemesi ile ilgili süre bilgilerine yer verilmeye devam edilmiştir. Buna göre vergi incelemesi incelemeye alınan kişinin izni olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında yapılamaz. Bunun istisnaları, tutanak düzenlenmesi aşamasına gelinmesi ve incelemeyle ilgili emniyet tedbirlerinin alınmış olmasıdır. Bu durumlarda inceleme devam etse de inceleme nerede yapılıyorsa oradaki faaliyete engel olmayacak şekilde yapılmalıdır.

İncelemeye başlandığı tarihten itibaren “tam incelemeler” en fazla 1 yıl, “sınırlı incelemeler” en fazla 6 ay içinde sonlandırılmalıdır. “Katma değer vergisi iade incelemeleri” ise en fazla 3 ay içinde sonlandırılmalıdır. İnceleme yetkilisi bu süreler içerisinde incelemeyi bitiremediği durumda ek süre isteyebilir. Ek süre talebi bağlı olunan birime yapılır. İlgili birim tarafından bu talep değerlendirilir. Uygun bulunması durumunda tam ve sınırlı incelemelerde 6 ayı, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise 2 ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. İnceleme elemanının bağlı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilememesi nedenleri nezdinde inceleme yapılana yazılı olarak bildirilir (VUK md.140/6).

6. Vergi İnceleme Yeri

İncelemenin yapılacağı yere ilişkin bilgilendirme VUK'nun 139. maddesinde yapılmıştır. Bu maddeye göre: “Vergi incelemeleri, esas itibariyle dairede yapılır. İncelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir. İstenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmiyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını ibraz etmesi için münasip bir mühlet verilir. İncelemenin dairede yapılması, incelemeye tabi olanın iş yerinde tespit yapılmasına ve çalışmalarda bulunulmasına mani değildir.” Mükellef ve vergi sorumlusu talep ederse ve iş yeri müsait olursa inceleme iş yerinde de yapılabilir. Kanununun 156. maddesinde iş yeri

²⁷⁷ Nas, a.g.m., s.1318.

kavramı açıklanmıştır. Buna göre: “Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.”

VUK'nun 257. maddesine göre vergi inceleme sırasında mükellef; incelemeye yetkili kişiye çalışma yeri gösterme ve burada çalışmasını sağlama, inceleme ile ilgili her türlü izahatı verme ve inceleme yetkilisinin iş yerini gezip görmesini sağlama mecburiyetindedir.

7. Vergi İnceleme Süreci

Fiilen tüm vergi yükümlülerinin vergi incelemesine tabi tutulması söz konusu değildir. Çünkü incelenecek yükümlü sayısı, inceleme elemanı sayısına göre çok fazladır. Bu yüzden incelemeler “etkinlik ve verimlilik” esasına göre gerçekleştirilmelidir. İdareler bunun için incelemeye tabi tutulacak yükümlüleri farklı yöntemlere ya da risk analizine göre seçerler.²⁷⁸ Mükelleflere yönelik vergisel bilgiler; verdikleri beyanlar, mükellef dışındaki kişilerden temin edilen bilgiler ile idarece edinilen bilgiler birlikte “risk analizi sistemleri” ile incelenir. Bunlar önceden belirlenen kriterlere göre değerlendirilir. Riskli mükellefler böylece belirlenerek gruplandırılır.²⁷⁹ İncelemeye tabi olanlardan kimlerin incelenmesi gerektiği bu sisteme göre belirlenir. Böylece daha objektif seçimler yapılarak keyfiyet engellenmiş olur.

Yapılan ihbarlar, risk analizleri gibi yöntemlerle vergi incelemesine tabi olacak kişiler seçilir. Daha sonra vergi inceleme süreci başlar. Vergi inceleme sürecine ilişkin bilgiler Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te verilmiştir. Vergi inceleme süreci, vergi inceleme yetkilisine görevlendirme yazısının

²⁷⁸ Seyit Ali Bütünler, *Türkiye'de Vergi Denetiminin Etkinliği*, (Yüksek Lisans Tezi), Konya:Necmettin Erbakan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019, s.19.

²⁷⁹ Feride Bakar ve Adnan Gerçek, “Vergi Denetiminde Risk Analizinin Yeri: Bazı Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme”, *International Journal of Public Finance*, C.1, S.2, 2016, s.170.

gönderilmesi ile başlar. Bu yazıda incelenecek olan kişilere, konulara, inceleme dönemine, türüne ve süresine ilişkin bilgiler yer alır.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların, görevin verildiği tarihten itibaren en geç 10 gün içinde işe başlamaları gereklidir. 10 gün içinde işe başlanılmaması durumunda nedeni yazılı olarak bağlı olunan birime bildirilir. Geçerli bir nedenin söz konusu olması durumunda ek olarak 10 gün süre verilebilir ya da başka bir inceleme elemanına görev devredilebilir. İnceleme yönetmeliğine göre; “vergi inceleme yapmaya yetkili olanlar tarafından mükellefin kendisine veya bulunduğu sektöre yönelik olarak yapılan her türlü araştırma, inceleme, bilgi isteme ve yazışma gibi faaliyetler” inceleme memurunun işe başladığını gösterir. İncelemeye yetkili olanlar, işe başlamadan itibaren inceleme sırasında tespit ettikleri bilgileri kapsayan bir dosya hazırlarlar. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik madde 8’e göre bu dosyada; “görevlendirme yazısı, işe başlama ve incelemeye hazırlık evresinde tespit edilen hususlar, mükellefin vergi incelemesi kapsamında incelenen hesapları, harici olarak yapılan araştırmalarda tespit edilen konular, mevzuata aykırı işlemleri, bulunan matrah farkı, vergi farkı ve bunların hesaplanma yöntemlerine ilişkin bilgiler ile bu kapsamda yapılan yazışmalar, düzenlenen tutanaklar ve ilgili diğer belgeler” yer alır.

Vergi incelemesine başlama zamanı, inceleme yetkisinin süre bakımından sınırının başlangıcıdır. Belirtilen süreye uyulmaması durumunda hazırlık işlemi tamamlanamaz.²⁸⁰ Bu yüzden incelemeye başlama zamanı önem arz eder. Vergi incelemesine yetkili kişilerin, inceleme görevini aldıktan itibaren en geç 30 gün içinde incelemeye başlamaları gerekir. Başlamamaları durumunda bunu gerekçeyle birlikte yazılı olarak bağlı olduğu birime bildirirler. Birim, geçerli bir nedenin varlığı durumunda en fazla 15 gün ilave süre verebilir veya başka birini inceleme görevine tayin edebilir. Vergi incelemesine, incelenecek olan mükellefin nezdinde hazırlanacak “incelemeye başlama tutanağı” ile başlanır. İncelemeye başlama tarihi “tutanağın yükümlü tarafından imzalandığı” tarihtir. Yükümlünün imzası bulunmazsa, “tutanağın vergi dairesi kayıtlarına intikal tarihi” inceleme tarihi olarak belirlenir. Böyle bir durumda incelemeye başlama tutanağı mükellefin bilinen adresine gönderilir.

²⁸⁰ Şenyüz, a.g.m., s.257.

Ölüm, gaiplik, işin veya memlekin terki vb. sebeplerle incelenecek olan mükellefle iletişim kurulamama durumu olabilir. Öte yandan, temas kurulmakla beraber belirlenen sürede defter ve belgeler ibraz edilmeyebilir, inceleme tutanağını imzadan kaçınabilirler. Böyle durumlarda inceleme, kişinin vergi dairesinde bulunan dosyasındaki belge ve diğer kaynaklardan sağlanacak bilgilerle ve Başkanlığın risk analizi sonuçlarına dayalı olarak gerçekleştirilir (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik md.9/4).

Vergi inceleme tutanağı: “Müfettişin, mükellefin işi ile ilgili tüm çevreden, defter ve belgelerinden, kayıtlarından tespit ettiği ve bir kanaat oluşturacağı hususlara yer verdiği tutanaktır.” Bu, yükümlülere yönelik olarak düzenlenecek raporların dayanağıdır. Tutanaktaki her tespit bir dayanağı olması gereklidir. Mükellef yapılan her tespite karşı itirazlarını ve açıklamalarını yazdırabilir. Bu itiraz ve açıklamalar mantığa uygun olmalıdır. Olabildiğince kayıt ve belgelerle desteklenmelidir. Ayrıca hakaret ya da suçlayıcı ifadeler içermemelidir. İncelemeye yetkili eleman söz konusu olan itiraz ve açıklamaları tutanağa kaydetmek zorundadır.²⁸¹ İncelemeye yetkili olanların yorumlarına tutanakta yer verilmez.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik madde 17’ye göre vergi incelemesi ile ilgili hazırlanacak tutanaklarda:

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

²⁸¹ Hasan Hüseyin Bayraklı ve Taner Sarısoy, “Vergi İncelenmesinde Dinlenme Talebinde Bulunma Hakkı”, *Vergi Raporu Dergisi*, S.257, Şubat 2021, s.13.

f) Tutanağın taslak halinin mükellefin bilgisine sunulduğu hususu,

g) Mükelleflerin Rapor Değerlendirme Komisyonlarında dinlenme talebinin olup olmadığına ilişkin ifade yer alır.

Vergi incelemesine tabi mükellefler tutanakları imzalamaları için zorlanamazlar. Mükelleflerin tutanakları imzalamaktan çekindikleri durumda tutanaktaki konu edilen olay ve hesaplara yönelik defter ve belgeler, incelenen mükellefin iznine bakılmadan alınır. İnceleme sonucunda tarh edilen vergiler ve cezalar kesinleşene kadar da geri verilmez. Mükellefler ilgili tutanakları imzalayarak her zaman defter ve belgelerini geri alabilirler. Suç delili olan defter ve belgeler yükümlünün iznine bakılmadan alıkonulur. Vergi dairesi, gönderilen defter ve belgelerin saklanması için gerekli tedbirleri alır (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik md. 16).

Vergi incelemesi sonunda vergi incelemeye yetkili kişi “vergi inceleme raporu” düzenler. Bu raporda matrah ya da matrah farkları delilleri ile ortaya konulur. İlgili rapor “Rapor Değerlendirme Komisyonu (RDK)” tarafından değerlendirildikten sonra mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilir. Daire, raporun sonucuna göre yükümlüye vergi tarh eder ve/veya ceza keser.²⁸²

İnceleme raporu bir ön işlemdir. Tek başına icrai niteliğe sahip değildir. Vergi dairesince yapılacak tarh işlemine hazırlık teşkil eder. Bu nedenle tarh işleminden ayrı olarak dava konusu yapılamaz.²⁸³

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’in 18. maddesi gereğince vergi incelemesini gerçekleştirenler, vergi kanunlarıyla ilgili “Cumhurbaşkanı Kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere” aykırı olarak vergi inceleme raporu düzenleyemezler.

İnceleme sonunda hazırlanan raporlar, vergi dairesinde işleme konulmadan önce, meslekte on yılını tamamlamış müfettişlerin olduğu RDK tarafından değerlendirilir. Bu değerlendirme vergi kanunları ile bunlara ilişkin “Cumhurbaşkanı kararı, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özgelcer” yönünden yapılır. İncelemeyi yapan ile komisyon arasında uyuşmazlığın varlığında ise üst değerlendirme mercii olan “Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu”nun değerlendirmesine gidilir. Söz konusu komisyonun

²⁸² Şenyüz, Yüce ve Gerçek, a.g.e., s.160.

²⁸³ Tekin ve Çelikkaya, a.g.e., s.203.

değerlendirmesi sonucunda gerekli düzenlemeler yapılarak işleme konulmak üzere bağlı olunan birime gönderilir.

İşleme konulmadan önce raporun komisyon tarafından değerlendirilmesi incelemenin etkinliğini arttıran bir uygulamadır. Raporun hazırlanması sırasında vergi incelemeye yetkili olanlar, farkında olmadan hatalar yapabilirler. Bu hatalar mükellefin veya idarenin aleyhine de olabilir. Komisyon tarafından raporlar değerlendirilirken bu hatalar tespit edilir ve böylece söz konusu hataların düzeltilmesi sağlanmış olur.

İncelemenin bitiş anı; “inceleme sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporunun rapor değerlendirme komisyonlarına intikal ettirilmek üzere ilgili inceleme ve denetim birimine teslim edildiği” tarihtir. Bu tarih kanunda belirtilen başlama zamanından sonra tam incelemelerde 1 yıl, sınırlı incelemelerde 6 ay olan zaman kısıtlamasından önceki gün veya en geç aynı gündür.²⁸⁴ Vergi inceleme sonucu mükellefin aleyhine ise duruma göre “ikmalen ya da resen tarhiyat” yapılır. Mükellef vergi inceleme sonuçlarına yönelik olarak “uzlaşma, cezalarda indirim, dava açma” haklarında bulunabilir. Bunlara başvurma süreleri, inceleme sonucunda vergi ihbarnamesinin mükellefe tebliğinden itibaren 30 gündür. Bu sürede başvuramazlar ise vergi ve/veya cezalar kesinleşir. Mükelleflerin inceleme sonuçlarına yönelik “pişmanlık ve ıslah” talebinde bulunma hakları yoktur.²⁸⁵

C. ARAMA

1. Arama Kavramı, Tanımı ve Amacı

Arama TDK tanımına göre; “sanığın yakalanması veya suç belgelerinin elde edilmesi için bir kimsenin evinde, iş yerinde, üzerinde veya eşyasında yapılan araştırma işlemi”dir. Aramaya vergi hukuku açısından bakıldığında ise VUK’nun arama başlıklı üçüncü bölümünün 142 ile 147. maddeleri arasında düzenlendiği görülmektedir. Arama bu maddeler ışığında yapılmalıdır. Aksi halde hukuka aykırı olur. Ayrıca VUK’nun

²⁸⁴ Şenyüz, a.g.m., s.258.

²⁸⁵ Tekin ve Çelikkaya, a.g.e., s.204,221.

147. maddesinde de belirtildiği üzere bu kanunda açıklanmayan bölümler için Ceza Muhakemesi Kanunu'nun arama ile ilgili hükümlerine bakılır.

Vergi incelemesinde amaç ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırıp, belirlemektir. Bunun için doğru ve hızlı bilgi ve belge toplanmalıdır. Mükelleften söz konusu olan bu bilgi ve belgeler istenir.²⁸⁶ Bazı mükellefler istenilen bilgi ve belgeleri yanlış verebilir veya vermekten kaçınabilir. İstenilenlerin mükellef tarafından yok edilmesi de söz konusu olabilir. Böyle durumların varlığında “arama” yapılır. Böylece istenilen bilgi ve belgelere, yok edilmeden ulaşılmış olunur.

Vergisel aramada amaç kişinin vergi kaçırdığına yönelik delil tespit etmektir. Ceza yargılamasından amacı farklıdır. Vergisel aramada şüpheliyi yakalama amacı yoktur.²⁸⁷

Aramanın kapsamında yalnızca vergi kaçakçılık suçu vardır. Arama için, vergi kaçakçılık suçunun gerçekleştirilmesi ve diğer denetim yollarıyla elde edilemeyen suç unsurları olmalıdır. Vergi kaçakçılık suçu haricindeki fiiller için vergisel arama gerçekleştirilemez.²⁸⁸ Arama, mükellefi kaçakçılık suçunu gerçekleştirdiği konusunda zan altında bırakır. Bu yüzden arama, yapılan kişi yönünden ağır sonuçlar doğurmaktadır.²⁸⁹

Arama: “Haklarında ihbar bulunan veya yapılan vergi incelemesi sırasında vergi kaçırdıkları yolunda kuvvetli belirti bulunan mükellefler veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer kişilerin işyerlerinde, evlerinde ya da üzerlerinde delillerin toplanması için araştırma yapılması”²⁹⁰ şeklinde tanımlanabilir. Vergi aramasında amaç sadece delil elde etmektir. Arama, vergi incelemesine aracılık eder. Olağan değil olağanüstü bir denetim yoludur.²⁹¹

²⁸⁶ Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s.76.

²⁸⁷ Burak Pınar ve Yıldırım Taylar, “Türk Vergi Hukukunda Kamusal Bir Denetim Yolu Olarak Vergi Araması”, *Ceza Hukuku Dergisi*, S.21, Nisan 2013, s.146 ‘dan aktaran Selen Evirgen, “Vergi Hukukunda Arama Müessesesi ve Ceza Muhakemesi Kanunu İle İlişkisi”, *Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.2, S.2, Ekim 2017, s.147.

²⁸⁸ Ulvi Sandalcı, “Vergi Denetiminde Aramalı İnceleme Usulüne İlişkin Vergi İhbar Etkisi”, *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S.37, 2019, s.307.

²⁸⁹ Zeliha Alpsoy, “Vergi Hukukunda Arama İşlemi”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.29, S.1, 2021, s.427.

²⁹⁰ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, a.g.e., s. 161.

²⁹¹ Ayşe Aslı Yücesoy, “Vergi Hukukunda Arama ve Arama Sürecindeki İşlemlerde Kamu Yararı Kavramı”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S.135, 2018, s.154.

Arama, “konut dokunulmazlığı”, “özel hayatın gizliliği” gibi kişi hak ve özgürlüklerine doğrudan müdahale özelliğindedir. Bu yüzden dikkatli ve özel şekil şartlarına uygun olarak yapılmalıdır. Aramaya ilişkin olarak düzenlenen hükümlere uygun olmadan gerçekleştirilenler hukuka aykırı olur.²⁹² Şekil şartlarına uygun olarak yapılmayan aramalar geçersiz sayılır.

Arama, yükümlüler yönünden ağır sonuçlar içerir. Bu nedenle her zaman başvurulmaz. Aramanın hangi amaç ve kapsamda gerçekleştirileceği önceden belirlenmelidir. Arama iki şekilde yapılabilir. Bunlar; sınırlı arama ve genel aramadır. Sınırlı arama; belirli bir kanıtı gizlediği bilinen ya da güçlü emareler olan kaçak malı ortaya çıkarmak için belirli yer, kişi ya da işyerinde yapılır. Genel aramaya ise; “vergi kaçırdığına ilişkin güçlü emare veya izlerin bulunması ya da ciddi bir ihbar alınması hallerinde başvurulur.” Mükellefle birlikte kaçakçılıkla ilgisi olan kişiler nezdinde de aynı anda arama yapılır. Kaçakçılıkla ilgili olabilecek her türlü kanıtta el konulur. Genel arama, güçlü bir koordinasyonu gerekli kılar.²⁹³

2. Arama Yapılabilmesinin Şartları ve Aramaya Yetkili Olanlar

Aramanın gerçekleştirilebilmesi için gerekli şartlar VUK'nun 142. maddesinde belirtilmiştir. Bu maddeye göre: “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.”

Vergisel olarak ihbar: “Vergi kaçırılması konusunu içeren bir bildirim” anlamındadır. Vergisel ihbar yazılı ya da sözlü olabilir. Ama sözlü ihbarda, ihbarı yapanın imzasıyla beraber yazılı hale getirilmiş olarak isim ve adresinin açık belirtilmesi aranmalıdır. Bunun nedeni ihbarın doğru çıkmama durumunda, arama

²⁹² Selen Evirgen, “Vergi Hukukunda Arama Müessesesi ve Ceza Muhakemesi Kanunu İle İlişkisi”, *Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.2, S.2, Ekim 2017, s.138

²⁹³ Tekin ve Çelikkaya, a.g.e., s.228.

yapılan kişi, ihbarı kimin yaptığını öğrenmek isterse bu bilginin verilmesinin zorunlu olmasıdır.²⁹⁴

İhbar üzerine yapılacak aramalarda, ihbar tek başına yeterli değildir. İncelemeye yetkili kişi ön çalışma yaparak buna gerek görmelidir.²⁹⁵ Yetkili kişi, ihbar dilekçesinde belirtilenler ile mükellefin vergi idaresinde bulunan bilgilerini değerlendirerek bir sonuca varır. “Vergi kaçırma” niteliğinde emareye ulaşılması durumunda aramaya başvurulur. Öyle bir emareye ulaşılmaması durumunda ise aramaya başvurulması söz konusu değildir.²⁹⁶

Asılsız ihbarlar için mükellefler koruma altına alınmak istenmiştir. Bunun için ihbarların doğru çıkmaması durumunda arama yapılan kişiye, ihbarı verenin adını öğrenme hakkı verilmiştir. Ancak ihbarın doğru çıkması durumunda ihbar edenin bilgileri hiçbir şekilde arama yapılana verilmemektedir. Hatta ihbar eden kişiye “ihbar ikramiyesi” verilmektedir. Bu ikramiye kaçırılan vergi miktarına bağlı olarak değişir. İkramiye verilmesi için, yapılan inceleme sonucunda vergi tarh edilmiş olmalıdır. İhbarı yapan kişi ikramiye talebinde bulunduğu, inceleme elemanı Maliye Bakanlığına “ihbar ikramiyesi raporu” verir.²⁹⁷ İhbarcının verdiği konular dışındaki tespitler için kişiye ikramiye verilmez.

Vergi inceleme yetkilisi, inceleme sırasında mükellefin veya onunla iş ilişkisinde bulunan bireyin “vergi kaçırdığına” dair bilgiler bulabilir. Böyle bir durumda da arama yöntemine başvurulur.²⁹⁸

Özetle arama yapılabilmesi için ihbar veya inceleme sırasında kaçakçılık suçu şüphesi doğmalıdır ve arama yapılmasına yetkili kişinin gerek görmesi gerekmektedir. Ancak inceleme yetkilisinin gerek görmesi tek başına yeterli değildir. VUK’nun 142. maddesinin devamında gereken şart şu şekilde açıklanmıştır:

“Aramanın yapılabilmesi için;

1.Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi;

²⁹⁴ Taşdelen, a.g.m. s.168.

²⁹⁵ Tekin ve Çelikkaya, a.g.e., s.230.

²⁹⁶ Taşdelen, a.g.m., s.169.

²⁹⁷ Tekin ve Çelikkaya, a.g.e., s.232.

²⁹⁸ Yücesoy, a.g.m., s.161.

2.Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi şarttır.”

Aramayı diğer denetim yollarından ayıran özellik, gerçekleştirilebilmesi için “arama kararına” ihtiyaç duyulmasıdır.²⁹⁹

Arama yalnızca vergi incelemesine yetkili kişilerce yapılabilir. Organize bir denetim türüdür. Bu nedenle arama yapılması sırasında çok fazla personele ihtiyaç duyulabilir. Aramada yetkili kişilerin gözetimi altında başka devlet memurları da bulunabilir. Arama sırasında dirençle karşılaşma durumuna karşı, arama yapanlara yardım etmek için güvenlik güçleri bulunur.³⁰⁰

Arama sırasında hazır bulunması gerekenler VUK’da belirtilmemiştir. Bu konuda 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu hükümleri uygulanır. Buna göre kanunun 120. maddesinde hazır bulunması gerekenlere ilişkin bilgiler şu şekilde açıklanmıştır:

“ (1) Aranacak yerlerin sahibi veya eşyanın zilyedi aramada hazır bulunabilir; kendisi bulunmazsa temsilcisi veya ayırt etme gücüne sahip hısımlarından biri veya kendisiyle birlikte oturmakta olan bir kişi veya komşusu hazır bulundurulur. (2) 117 inci maddenin birinci fıkrasında gösterilen hallerde zilyet ve bulunmazsa yerine çağrılacak kişiye, aramaya başlamadan önce aramanın amacı hakkında bilgi verilir. (3) Kişinin avukatının aramada hazır bulunmasına engel olunamaz.”

3. Arama Süreci

Arama, vergi kaçırdığına dair şüphe bulunan kişilere yapılır. Vergi incelemesi sırasında veya ihbarın varlığı ile vergi inceleme yetkilisi arama yapılmasına gerek görürse bunu yazılı ve gerekçeli bir şekilde sulh hakiminden ister. Hakim, arama yapılmasına onay verebilir veya reddedebilir. Hakimin aramaya onay vermesi durumunda arama ile ilgili bilgiler kararda belirtilmelidir. Hakim aramayı reddeder ise vergi inceleme yetkilisi bu karara karşı itiraz edebilir.

²⁹⁹ Tekin ve Çelikkaya, a.g.e., s.229.

³⁰⁰ Mutlu Yoruldu ve Nilüfer Zeybek Yoruldu, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Üzerine Bir Değerlendirme”, *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi (IBAD)*, C.1, S.1, Ağustos 2016, s.62.

Arama, “kişi hak ve özgürlüklerini” sınırlayan bir denetim türüdür. Bu nedenle aramaya yönelik sınırlar arama kararında gösterilmelidir. Kararda; aranacak kişi, yer, zaman, arama kapsamındaki gibi bilgilere yer verilmelidir. Ayrıca bir arama gerçekleştirilirken başka mükellefler için de arama yapılması gerektiği görüşü oluşabilir. Böyle bir durumda bu mükellef için de ayrıca hakimden arama kararı talebinde bulunulur.³⁰¹ Yani vergi incelemesine yetkili kişi bir aramayı gerçekleştirirken başka bir mükellef için arama yapabilmesi için hakimin bu mükellef için de onay vermesi gerekmektedir. Çünkü her arama, verilen karar ile sınırlıdır.

Arama, sonuçları yönünden ağır bir denetim türüdür. Bu nedenle aramaya başlamadan önce çok iyi planlanmalıdır. Yetkili kişiler tarafından gerekli güvenlik önlemleri de alınmalıdır.³⁰²

Aramanın ne zaman yapılacağına dair hüküm VUK’nda yoktur. Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK)’nın 118. maddesinde: “Konutta, işyerinde veya diğer kapalı yerlerde gece vaktinde arama yapılamaz” şeklinde hüküm vardır. Buna göre arama gündüz ve çalışma saatlerinde yapılabilir. Ancak aramanın uzaması halinde gece devam edilebilir. Bunun nedeni aramaya ara verilmesi durumunda suç delilinin ortadan kaldırılma ihtimalinin olmasıdır. Ayrıca aramanın yapılacağı zaman mükellefe haber verilmez. Aramaya başlamadan önce arama yapılacak kişiye arama kararı gösterilir.

VUK’nun 143. maddesinde aramada bulunan defter ve vesikalara yönelik açıklamalarda bulunulmuştur. Buna göre; “aramada bulunan ve incelemesine lüzum görülen defter ve vesikalar müfredatlı olarak bir tutanakla tesbit olunur. Vesikaların dosya ve dosya içinde sayı itibarıyla tesbit olunması müfredatlı tesbit demektir.” Arama gerçekleştirilirken zamanın olmaması dolayısıyla tutanak tutulamayabilir. Böyle durumlarda ilgili defter ve belgeler mükellef gözetiminde emin bir yere koyulur veya kablara içine koyulup mühürlenerek daireye gönderilir. Dairede yine mükellefin huzurunda mühürler açılarak tutanak tutulur.

Günümüzde muhasebe kayıtları bilgisayarlarda tutulmaktadır. Bilgisayarlar bu nedenle önemli bir delil özelliğindedir. VUK’nda bunlara ilişkin olarak

³⁰¹ Aziz Taşdelen, “Vergisel Arama”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.5, S.2, 2003, s.170-171.

³⁰² Organ, a.g.e., s.144.

gerçekleştirilecek aramaya yönelik ayrı düzenleme bulunmamaktadır. Bundan dolayı bunlara yönelik gerçekleştirilecek arama CMK'na göre yapılmalıdır.³⁰³

Arama sırasında el konulan defter ve belgelerin iyi saklanması zorunludur. Eğer iyi saklanmaz ve zarar görürlerse bundan idare sorumlu olur.

VUK'nun 144. maddesinde aramadan sonra yapılacak incelemenin en kısa zamanda ve her işten önce yapılması gerektiği belirtilmiştir. Bu nedenle arama sonucu el konulan defter ve vesikalar üzerindeki incelemeye bir an önce başlanır. Vergiyle ilgisi olmayan kişisel ve özel mektup ile diğer vesikalar makbuz karşılığında mükellefe geri verilir. Ayrıca mükellef yetkili kişinin gözetiminde el konulan defter ve vesikaları inceleyebilir ve bunlardan kayıt çıkarabilir. Defter ve vesikanın alınması mükelleflerin vergi beyannamesi verme sorumluluklarını kaldırmaz. Gerekli bilgileri, defter ve vesikalardan alabilirler. Mükellef bunu yazılı istek ile belirtir. Yetkililer bu isteği derhal yerine getirmek zorundadır.

Arama sonucunda alınan defter ve vesikalar en fazla üç ay içinde incelenmelidir. Hakim kararı ile söz konusu süre uzatılabilir. VUK'nun 145. maddesinde belirtildiği üzere; “inceleme sırasında kanuna aykırı görülen olaylar ve hesap durumlar tutanakla tespit edilecektir.” Mükellefler bu tutanıklara itirazlarını veya düşüncelerini kaydettirebilirler. Suç delili sayılmayan defter ve vesikalarını mükellefler tutanakları imzalamaları koşuluyla alabilirler. İmzalamaktan kaçınmaları durumunda vergi ve cezalar kesinleşene kadar geri alamazlar. Buradan anlaşılacağı üzere defter ve vesikaların mükellefe geri verilmesinde belirli şartlar koyulmuştur.³⁰⁴

VUK'nda arama sonucu alınan defter ve belgeler nedeniyle 219. maddeye göre yapılamayan kayıtlara ilişkin de hüküm vardır. Buna göre bu kayıtlar defter ve belgelerin iadesinden sonra idare ile mükellef tarafından belirlenen süre içinde yapılır. Söz konusu süre bir aydan az olamaz. Yükümlü isterse defterler alındığında işlemlerini “yeniden tasdik ettireceği defterlere” kayıt ve geri verildiğinde geri verilen deftere geçirebilir.

³⁰³ Alpsoy, a.g.m., s.450.

³⁰⁴ Kerem Öncü, “Vergi Hukukunda Arama ve El Koyma Müessesesi, 1982 Anayasası'na Uygunluğu ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Konuya Bakışı”, *International Journal of Public Finance*, C.5, S.1, 2020, s.86.

Aramanın hukuka uygun olarak gerçekleştirilmesi VUK'nun 142 ile 147. maddelerine göre yapılmasına bağlıdır. Bu maddelere uyulmadan gerçekleştirilirse mükellefin sorumluluğuna yönelik işlem yapılamaz. Aramalı inceleme sona erdikten sonra vergi inceleme raporu düzenlenir. Rapor, “tarh işlemi yapılması öngörülen vergiler ve kesilmesi gereken cezalar” için vergi dairesine verilir. Aramada kaçakçılık suçunun gerçekleştiği veya iştirak edildiği belirlenirse “vergi suçu raporu” hazırlanır. Söz konusu rapor tarhiyat raporuyla beraber Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilir.³⁰⁵ İnceleme bittikten sonra “suç unsuru” olarak belirlenen ve bu nedenle yükümlüye iade edilmeyen defter ve vesikalar tutanakla belirlenir. Daha sonra vergi dairesine verilerek koruma altına alınması sağlanır. “Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları” belirlenenler ise, kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilir.³⁰⁶

D. BİLGİ TOPLAMA

Günümüzde vergilendirme, mükelleflerin vereceği bilgilere göre gerçekleştirilir. Yani beyan esaslı geçerlidir. Vergi idaresinin vergilendirme işlemlerini yapabilmesi için bunlarla ilgili bilgiye ihtiyacı vardır. Beyan esasının başarısı, bilgilerin “zamanında ve eksiksiz” verilmesine bağlıdır.³⁰⁷ Yükümlü için vergi borcunun, devlet için vergi alacağının belirlenmesi vergilendirmeye yönelik olarak bilgilerin sağlıklı ve güvenilir toplanması ile sağlanır.³⁰⁸ Vergiyi doğuran olayların belirlenmesi, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi için de doğru bilgiler elde edilmelidir. Bu nedenle bilgi toplama yönelik hükümler kanuna koyulmuştur.³⁰⁹ Bilgi toplama VUK'nun 148 ile 152. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bunun dışında VUK mükerrer madde 257/b.4 ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'na elektronik ortamda bilgi toplamasına ilişkin yetki verilmiş, 529 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde ise “gelirlerin/servetlerin arkasındaki

³⁰⁵ Alpsoy, a.g.m., a.456.

³⁰⁶ Tekin ve Çelikkaya, a.g.e., s.238.

³⁰⁷ Mehmet Ali Çakır, “Vergilendirmede Bilgi Toplama” *Sayıştay Dergisi*, S.32, Ocak-Mart 1999, s.29 'dan aktaran Aydın Teneş, *Vergi Alacağının Tespit Edilmesinde Vergi Denetiminin Rolü: Vergi Polisi Örneği*, (Yüksek Lisans Tezi), Manisa: Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019, s.35.

³⁰⁸ Mehmet Bakır, *Denetim*, 1.b., Rize: Akademi Yayınevi, , 2002, s.96.

³⁰⁹ Özyer, a.g.e., s.307.

gerçek isimlerin bilinmesi” amacıyla Gelir İdari Başkanlığı’nın talebi olması durumunda gerçek faydalanıcı bilgisi bildirimini verme zorunluluğu getirilenler tebliğin 4. maddesinde sıralanmıştır.

Bilindiği üzere vergi incelemesinde amaç, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırarak tespit etmektir. Bazı mükellefler vergi kaçırma yoluna gidebilmektedir. Bunu bazen hiç beyan vermeme yoluyla bazen de eksik veya yanlış beyan verme yoluyla gerçekleştirebilmektedirler. Bu gibi durumların tespit edilmesi ve doğru vergilendirmenin gerçekleştirilmesi için vergilendirme ile ilgili bilgi toplama yoluna başvurulur. Bilgi toplama ile vergi incelemesine alınacak kişiler saptanır.

Bilgi toplama sadece bilgi elde etme değildir. Bunun yanında bilgilerin sınıflandırılması, işlenmesi, analiz edilmesi ve bilgi değişimini de içerir.³¹⁰ Bilgi toplama daha çok diğer vergi denetim yöntemlerinin tamamlayıcısı niteliğindedir. Bilgi toplamanın iki farklı fonksiyonu bulunur. Bunlardan ilki, vergilendirme ile ilgili devamlı ya da gerekli durumlarda bilgi alınacağını bilen yükümlünün vereceği beyanlarda daha dikkatli davranış göstermesidir. Bu durum vergi güvenliği açısından önleyici bir etkidir. İkinci fonksiyonu ise yanlış beyanda bulunan yükümlülerin ziyaa uğrattıkları vergilerin tespit edilmesidir.³¹¹ Toplanan bilgiler sayesinde verilen yanlış veya eksik beyanlar tespit edilerek olası vergi kaybı önlenir. Mükellef, toplanan bilgiler ışığında verdiği yanlış beyanların tespit edileceğini düşündüğü için bu yola başvurmadan vazgeçer. Böylece mükellef doğru beyanda bulunmaya yönlendirilmiş olur.

Vergi idaresi ve vergi inceleme yetkilileri vergilendirme ile alakalı her türlü bilgiyi herkesten talep edebilir. Kişinin mükellef olup olmaması, incelemede olup olmamasının önemi yoktur. Bilgi toplamada amaç, farklı kaynaklardan temin edilen bilgiler aracılığı ile yükümlünün beyan ettiği matrahın doğruluğunu belirlemektir.³¹²

VUK’nun 148. maddesinde kimlerin bilgi almaya yetkili olduğu ve kimlerden bilgi alacağı belirtilmiştir. Bu maddeye göre Maliye Bakanlığı ve vergi inceleme

³¹⁰ Yaser Saleh Al-Frijat, “The Impact Of Accountinf Information Systems Used In The Income Tax Department On The Effectiveness Of Tax Audit And Collection In Jordan”, *Journal Of Emerging Trends In Economics And Management Sciences*, 2014, ‘den aktaran Havva Sayar Kalkan, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Denetim Yollarından Bilgi Toplama*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019, s.13.

³¹¹ Organ, a.g.e., s..

³¹² Şenyüz, Yüce ve Gerçek, a.g.e., s.162.

yapmaya yetkililer bilgi isteyebilirler. Bilgi vermekle yükümlüler ise; kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle ilişkide bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerdir.

Bilgiler yetkili kişilerce yazılı veya sözle istenebilir. İstenilen bilgilerin verilmemesi durumunda ceza kesilebilmesi için bilgi yazılı olarak istenmeli ve uygun bir süre verilmiş olmalıdır.³¹³ Bu süre 15 günden az olamaz. Kişiler bilgi istenmek için vergi dairesine zorla getirilemezler. Memleket dışı imtiyazlarından yararlanan yabancı devlet memurları bilgi vermeye zorlanamazlar.

Bilgi verme zorunluluklarına uymayanlara VUK'nun mükerrer 355. maddesinde belirtildiği üzere özel usulsüzlük cezası uygulanır. Ceza uygulaması ile bilgilerin istenilen şekilde verilmesinin sağlanmasına ve vergisel olayların düzenli bir şekilde yürütülmesine yardımcı olunur. Bilgi verilmeme tek başına vergi kaybına neden olmayabilir. Ancak vergi kaybının oluşmasına ortam hazırladığı için ceza kapsamına girmektedir. Bilgi vermeyenlere cezanın uygulanabilmesi için belirli şartlar vardır. Öncelikle bilgi, yetkililer tarafından istenmiş olmalıdır. Bilgi yazılı olarak istenmeli ve bu yazıda ne zaman bilgi verilmesi gerektiği, cevap verilmemesi ve eksik verilmesi durumlarında ceza uygulanacağına dair bilgiler yer almalıdır.³¹⁴ Özel usulsüzlük cezası kesildikten sonra mükelleflerden ikinci kez tekrar süre verilerek bilgi vermeleri istenir. Bu defa da mükellef bilgileri vermekten kaçınırsa özel usulsüzlük cezası artırılarak tekrar uygulanır.

Bilgi toplama; talep üzerine bilgi toplama ve devamlı bilgi toplama olmak üzere iki şekilde gerçekleşir. Talep üzerine bilgi toplama: Maliye Bakanlığı veya vergi incelemesi yapmaya yetkililerin, gerçek veya tüzel kişilerden gerekli gördükleri vergisel konularla ilgili bilgi istemeleridir. Kişiler bilgileri vermekle yükümlüdürler. Özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini göstererek bilgi vermekten imtina edemezler. Fakat bunun bazı istisnaları vardır. Bunlar:

“-Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin haberleşmeler hakkında tutmaya mecbur olduğu gizlilik,

³¹³ Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş ve Recai Dönmez, *Vergi Hukuku*, 3. b., Ankara:Yaklaşım Yayıncılık San. Ve Tic. A.Ş, Ekim 2008, s.126.

³¹⁴ İzlem Oral, *Devamlı Bilgi Verme Yükümlülüğü Özelinde Vergi İdaresinin Bilgi Toplama Yetkisi*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019, s.56.

-Hekimler, diş hekimleri, dişçiler, ebeler ve sağlık memurlarının hastalarının hastalıklarının türüne ilişkin bilgiler,

-Avukatlar ve dava vekillerinin işleriyle ilgili olarak müvekkil isim ve ücretleri dışında elde ettikleri bilgiler,

-CMK'nın 125. maddesi gereğince gösterilmesi ve teslimi caiz olmayan evrakın içeriği hakkında bilgiler istenemez."³¹⁵

Devamlı bilgi toplama ise VUK'nun 149. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; gerçek ve tüzel kişiler ile kamu idare ve müesseseleri vergilendirme ile alakalı belirli bilgileri, aralıklarla veya sürekli olarak Maliye Bakanlığı'na veya vergi dairesine vermek zorundadırlar.

Aynı kanunun 150. maddesine göre ise:

- 1.Sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları,
- 2.Yabancı ülkelerdeki Türk konsolosları veya bu görevi yapanlar,
- 3.Mahalle ve köy muhtarları,
- 4.Banka, bankerler, şirketler ile emanet kabul edenler,

her ay öğrendikleri ölüm vakaları ile intikalleri ertesi ayın 15'inci günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmek zorundadırlar.

Hangi şekilde olursa olsun toplanan bilgiler, yükümlülerin beyanları ile karşılaştırılmak üzere Veri Ambarı (VERİA) elektronik sistemine yüklenir.³¹⁶ Bilgiler sistemde gizli olarak saklanır. Karşılaştırma sonucunda yükümlüler risk analizlerine sokulur. Vergi incelemelerine alınacak kişiler ve sektörler seçilirken bu risk analizleri sonuçları esas alınır. İncelemeye alınacaklar "Vergi Denetim Kurulu Risk Analizi Sistemi (VDK-RAS)" programları kullanılarak gerçekleştirilen analiz ve karşılaştırmalar sonucunda seçilir.³¹⁷ Risk analizine dayalı denetim ile vergi uyumsuzluğu yüksek olan yükümlüler belirlenmeye çalışılır. Yükümlülere belirli davranışlarına ve geçmişte gerçekleştirilen denetimlerden belirlenen bilgilerine göre puan verilir. Puanlamanın

³¹⁵ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, a.g.e., s.163.

³¹⁶ Yoruldu ve Yoruldu, a.g.m., s.63.

³¹⁷ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, a.g.e., s.164.

güvenilirliği için kullanılan bilgilerin niteliği önemlidir.³¹⁸ Belirlenen sonuçlar elektronik ortamda vergi inceleme elemanlarına gönderilir. Böylece incelemelerin hızlı ve etkin gerçekleştirilmesi sağlanır.

Vergi uygulamalarının iyi bir şekilde yürütülmesi için bilgi toplamanın önemi büyüktür. Bilgi toplama müessesesinin iyi bir şekilde yürütülmesi diğer vergi denetimlerinin de başarı oranını artırır. Sağlıklı bir şekilde bilgiler toplanmalı, sınıflandırılmalı ve değerlendirilmelidir. Tüm bunlar yapılırken hukuk kurallarına uygunluğa dikkat edilmelidir.

V. VERGİ DENETİMİ VE MÜKELLEF HAKLARI

Devletler olası vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek amacıyla vergi denetimlerini uygulurlar. Mükelleflerin doğru beyanda bulunup bulunmadığını denetlerler. Vergi denetimleri mükellefler ile vergi idaresi arasında hassas bir konudur. Vergi denetimleri sırasında mükellefin temel hak ve özgürlüklerinden bazılarını müdahale edilebilmektedir. Bu nedenle mükellefe vergi denetimleri sırasında belirli haklar tanınmıştır. Bu hakların varlığı ve korunması mükellefler ile vergi idaresi arasındaki ilişki için önemlidir.

Çalışmanın konusunu vergi denetimleri teşkil ettiği için mükellef haklarına genel olarak değinilip daha sonra vergi denetimleri sırasında mükellefin sahip olduğu haklar üzerinde durulacaktır.

A. MÜKELLEF HAKLARI

Devletin en önemli gelir kaynaklarından biri vergilerdir. Vergilerin eksiksiz ve zamanında toplanması bu nedenle önemlidir. Bu da vergilemeye taraf olanların

³¹⁸ C. Vellutini, “Key Principles of Risk-Based Audits”, *Risk-Based Tax Audits: Approaches and Country Experiences*, Ed. Munawer, S.K. & Rajul Awasthi, J.L. Washington DC, The World Bank Publishing, 2011, s.20 ‘dan Aktaran Feride Bakar ve Adnan Gerçek, “Vergi Denetiminde Risk Analizinin Yeri: Bazı Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme”, *International Journal of Public Finance*, C.1, S.2, 2016, s.49.

ilişkilerinin iyi olması ve mükellefin vergiye uyumunun artırılması ile sağlanır. Söz konusu ilişkinin iki tarafı vardır. Bu tarafların aktif öznesi, devlet ve/veya yetki devrettiği tüzel kişilerdir. Pasif öznesi ise vergi mükellefleridir.³¹⁹ Vergilendirme sürecinde taraflar arasında menfaat çatışmaları meydana gelebilir. Bu durum menfaatlerin eşitlenmesi ile çözülebilir. Mükellefler ile vergi idaresi arasında denge sağlanamadığı müddetçe sorun devam eder.³²⁰ Bu nedenle devlet tek taraflı olarak düzenlemeler yapmamalıdır. Mükelleflerin de sisteme yönelik olarak değerlendirmeleri dikkate alınmalıdır. Mükelleflerin yalnızca yükümlülükleri değil, hakları da gerekli şekillerde açıklanmalı ve hukuki metinlerde düzenlenmelidir.³²¹

Küreselleşme, “devletlerin etkin olduğu uluslararası sistemden, devlet dışı birimlerin etkin olduğu küresel sisteme doğru giden bir süreçtir.” Küreselleşmenin kültürel, sosyal, siyasal, teknolojik ve ekonomik olmak üzere farklı boyutları vardır.³²² Küreselleşme ile vergileme anlayışı da farklılaşmış, mükellef hakları önem kazanmaya başlamış ve mükellef odaklı bir anlayışa geçilmiştir.

Mükellef hakları, kişiye “hukuki koruma” sağlar. Mükellef haklarının belirlenmesi ve düzenlenmesine dair hükümlere “uluslararası anlaşma, anayasa ve kanunlarda” yer verilir. Mükellef haklarının açıklanması ve duyurulmasına dair düzenlemeler ise “mükellef bildireleri ve beratlarıyla” gerçekleştirilir.³²³ Yani mükellef haklarının temel kaynakları; anayasa, kanun ve uluslararası anlaşmalar iken, yardımcı kaynakları ise; mükellef hakları bildireleri veya beratları ile diğer idari düzenlemelerdir.

Mükellef haklarının bazıları negatif statü hakları iken bazıları pozitif statü hakları içerisinde yer alır. Negatif statü haklarına örnek; özel hayatın gizliliği hakkı, mülkiyet hakkı, mükelleflere yönelik bilgilerin gizliliği hakkı verilebilir. Bu haklar mükellefi korumaya yönelik olarak ilgili alanlara devletin bir müdahalede bulunmasını

³¹⁹ Güneş Çetin Gerger, Feride Bakar ve Adnan Gerçek, “Türkiye’de Mali Müşavirlerin Mükellef Haklarına ve Gelir İdaresine Bakışını Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi”, *Sosyoekonomi Dergisi*, C.24, S.29, 2016, s.46.

³²⁰ Seher Çakan ve Orçun Avcı, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Mükellef Hakları: Mülkiyet Hakkı ve Adil Yargılanma Hakkı”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.23, S.1, 2021, s.641.

³²¹ Gerger, Bakar ve Gerçek, a.g.m., s.47.

³²² Reyhan Leba, “Küreselleşmenin Öteki Yüzü: Yoksulluk”, *Mevzuat Dergisi*, Yıl:4, S.43, Temmuz 2001, www.mevzuatdergisi.com/2001/07a/02.htm#5, (01.08.2021).

³²³ Adnan Gerçek, “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.209, Şubat 2009, 123.

yasaklar veya karışmamasını sağlar. Pozitif statü haklarına örnek olarak ise; adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı, bilgi alma hakkı, başvuru hakkı, vergi denetimi sırasındaki haklar verilebilir. Bu haklar devlete “yapma ve yerine getirme” yükümlülüğü yükler.³²⁴

Mükellef haklarının sistematik olarak düzenlenmiş olması önemlidir. Sistematik olarak düzenlenmiş olması mükelleflerin karışık sistem içinde işini kolaylaştırır ve vergiye gönüllü uyumu sağlamaya etki eder. Mükelleflerin haklarını daha iyi anlayabilmeleri ve inceleyebilmeleri için bu hakların sınıflandırılmış olması önemlidir.³²⁵ Mükellef hakları, vergi sistemlerine göre değişiklik gösterebilmektedir. Haklar sağlandığı kaynağa göre sınıflandırılabilceği gibi uygulandığı süre gibi farklı sınıflandırmalara da tabi olabilirler.³²⁶ Bu çalışma kapsamında mükellef hakları, genel ve özel olmak üzere ikili bir sınıflandırmaya tabi tutulacaktır.

Genel haklar, “vergi kanunlarının uygunluğu, temel işleyişi ve geçerliliği ile ilgili mükelleflerin görmek istedikleri doğruluk ve etkinliği içerirler.” Tüm mükellefler bu haklara sahiptir. Bu haklar arasında bir öncelik veya hiyerarşi yoktur. Mükelleflere vergi kanunlarının işleyişi sırasında güvence sağlarlar.³²⁷ Bu haklar; adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı, bilgi alma hakkı, başvuru hakkı, mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı, temsilci kullanma hakkı, özel hayatın gizliliği hakkı ve belirlilik hakkıdır.

Özel haklar, vergi kanunlarındaki özel haller, işlemler ve uygulamaları esnasında sahip olunan haklardır.³²⁸ Mükellefler yalnızca ilgili durumlarda bu haklardan yararlanabilir. Bu haklar; vergilendirme sırasındaki haklar (beyannameyi ihtirazi kayıtla verme hakkı, pişmanlık ve ıslahtan yararlanma hakkı, tarh zamanaşımından yararlanma hakkı, mücbir sebep zor durum ve yanılmadan yararlanma hakkı), tahsil sırasındaki haklar (mahsup ve takas imkanından yararlanma hakkı, tahsil zamanaşımından yararlanma hakkı, tecil imkanından yararlanma hakkı, terkin imkanından yararlanma hakkı, doğru vergi miktarından fazlasını ödememe hakkı), idari çözüm yolları

³²⁴ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, *Vergi Hukuku*, s.127.

³²⁵ Adnan Gerçek vd., *Mükellef Hakları Türkiye Perspektifi ve Geiştirilmesi*, 1.b., Ankara:Seçkin Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş., 2015, s.70.

³²⁶ Doğan Gökbel, *Mükellef Hakları*, (Doktora Tezi), Eskişehir:Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2000, s.46.

³²⁷ Haluk Egeli ve Mehmet Dağ, “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, S.163, Temmuz- Aralık 2012, s.133.

³²⁸ Egeli ve Dağ, a.g.m., s.134.

sırasındaki haklar (uzlaşma hakkı, cezalarda indirimden yararlanma hakkı, vergi hatalarının düzeltilmesi hakkı, şikayet yoluyla üst makama başvurma hakkı), yargılama sırasındaki haklar (adil yargılanma hakkı, delil serbestisinden yararlanma hakkı, yürütmenin durdurulmasını talep etme hakkı) ve vergi denetimi sırasındaki haklardır.³²⁹ Çalışmanın konusu vergi denetimi ile ilgili olduğu için aşağıda vergi denetiminde mükellef hakları üzerinde durulacaktır.

B. VERGİ DENETİMİNDE MÜKELLEF HAKLARI

Hem ulusal hem de uluslararası kanunlarla korumaya alınan mükellef hakları ile orantılı olarak vergi gelirlerinde de artış olabilmektedir. Bu artıştaki etken kişilerin bilinçlerinin artmasıdır. Korumaya alınan mükellef hakları kişilerin bilinçlerinin artmasını sağlar. Böylece kişiler yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz yerine getirmeye başlar. Mükellef haklarının korunmadığı bir durumda ise tam tersi durum ortaya çıkabilir. Kişiler yükümlülüklerini gereği gibi yapmayıp bunlardan kaçınabilir. Bu da vergi gelirlerinde azalışa neden olur.³³⁰ Devlet, en önemli gelir kaynağı olan vergi gelirlerinin azalmasını istemeyeceği için vergi denetim çeşitleri aracılığıyla mükellefin yükümlülüklerini doğru yerine getirip getirmediğini kontrol eder. Vergi denetimi hem mükellefler için hem de devlet için önemlidir. Bu süreçte aktif olan taraf devlet, pasif olan taraf ise mükellef olduğu için ve devletin kanundan aldığı güce dayanarak daha üstün gibi gözükmesi nedeniyle mükellefe de bazı hakların verilmesi gereği ortaya çıkmıştır.

Vergi denetimleri gerçekleştirilmeden önce, gerçekleştirilirken ve gerçekleştirildikten sonra mükelleflerin yerine getirmeleri gereken yükümlülükleri olduğu gibi bu süreçte hakları da olmalıdır. Sağlıklı bir denetim süreci için bu gereklidir. Verilen haklar kağıt üzerinde kalmamalıdır. Kanunlarda gerekli şekillerde

³²⁹ Gerçek vd., a.g.e., s.85.

³³⁰ Selçuk Buyrukoğlu ve İrem Erasa, “Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S.375, Kasım 2012, s.126.

yer verilerek somutlaştırılmalıdır. Bu durum hem denetimin etkin gerçekleştirilmesine hem de mükellef ile vergi idaresi arasındaki ilişkinin gelişmesine katkıda bulunur.³³¹

İnceleme yerine getirilirken, yetkililerin yapmak zorunda oldukları yükümlülükler mükellef açısından haktır.³³² Mükellefler haklarına uygun davrandığı ve yükümlülüklerini de doğru bir şekilde yerine getirdikleri durumda sağlıklı bir inceleme gerçekleşmiş olur. “Mükellefin hakları, idarenin yerine getirmesi gereken yükümlülüğü, idarenin yükümlülükleri ise mükellefin gözetilmesi gereken haklarıdır.”³³³

Vergi denetimleri sırasında mükellefin özgürlüklerine müdahalede bulunulabildiği için hassas bir süreçtir. Bu nedenle bu süreçte mükelleflere bazı haklar tanınmıştır. Vergi denetimlerinde mükelleflere sağlanan hakların bazıları şunlardır:

➤ Kimlik Gösterilmesini İsteme Hakkı

Bu hak VUK'nun 129 ve 136. maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre mükellefler yoklama ve incelemeye yetkili olanlardan işe başlamadan önce kimliklerini göstermelerini isteyebilirler. Mükellefler, denetim elemanlarından yetkilerini gösteren fotoğraflı kimliklerini göstermelerini istemeleri durumunda yetkili kişiler kimliklerini göstermek zorundadırlar. Bu hak vergi denetim elemanlarına olan güvenin artmasını sağlar. Olası bir dolandırıcılık durumunun önünü keser.

➤ Denetimin Konusunu ve Kapsamını Öğrenme Hakkı

Mükellefler denetime tabi tutulmaları durumunda, denetimin konusunu ve kapsamını öğrenme hakkına sahiptirler. Denetim başlamadan önce denetim elemanları mükellefin isteği üzerine denetimin konusunu ve kapsamını açıklamak zorundadırlar. Denetimin dayanağı, nedenleri, hangi dönemleri kapsadığı vb. bilgiler açıklanır. Bu açıklamalar mükellefin endişeye düşmemesi için önemlidir. Mükellefin genel haklarından olan “bilgi alma hakkı” da bu hakkı gerektirmektedir. Bu hakkın istisnası ihbar üzerine yapılan aramada ihbarın doğru çıkması durumunda muhbirin bilgilerinin mükellefe verilmemesidir.

➤ İncelemenin Uygun Yer ve Zamanda Yapılmasını İsteme Hakkı

³³¹ Atak, a.g.t., s.87.

³³² Doğan Gökbel, a.g.t., s.285.

³³³ Güneş Çetin Gerger, *Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum*, (Doktora Tezi), Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010, s.117

VUK'nun 139. maddesine göre incelemeler esas olarak mükellefin işyerinde yapılır. İş yerinin müsait olmaması, ölüm olması veya işin terk edilmesi gibi zorunlu nedenlere bağlı olarak incelemenin dairede yapılması istenebilir. İnceleme zaman olarak ise mesai saatleri içinde yapılmalıdır. Mükelleflerin incelemenin mesai saatleri içinde yapılmasını isteme hakları vardır. Bu hak VUK 140. madde ile hüküm altına alınmıştır.

➤ İncelemenin İşyeri Faaliyetlerini Engellememesini İsteme Hakkı

İncelemenin işyerinde yapılması durumunda, mükellef incelemenin faaliyetlerini aksatmayacak şekilde yürütülmesini isteyebilir. İnceleme kuruma zarar vermeyecek şekilde özenli olarak gerçekleştirilmelidir. İnceleme ile ilgili alınan tedbirler işyerinin faaliyetlerini sekteye uğratmayacak şekilde alınmalıdır. Bu durum VUK'nun 140/3. maddesinde düzenlenmiştir.

➤ Vergi İncelemesine Başlanıldığını Gösteren Tutanağın Örneğini İsteme Hakkı

VUK'nun 140/2. maddesine göre yükümlüler, incelemeye yetkili olanlardan incelemeye başlama tutanağı düzenlemelerini ve bir örneğini kendilerine vermelerini talep edebilirler. Bu tutanak incelemenin başladığının tespiti için önemlidir.³³⁴

➤ Defter ve Belgeleri İbraz Etmek İçin Süre Tanınması Hakkı

İncelemeler mükellefin işyerinde yapılması yerine dairede de yapılabilir. Böyle bir durumda mükelleflerden defter ve belgelerini daireye getirmesi yazı ile istenir. Mükellefin defter ve belgelerin ibrazı için makul bir süre verilmesini isteme hakkı vardır. Bu süre 15 günden az olamaz.

➤ Tutanaklara Kendi Görüşlerinin Yazılmasını İsteme Hakkı

Mükellefler, yetkililerin düzenleyeceği tutanaklara kendi görüşlerinin ve savlarının yazılmasını isteyebilirler. Bu hak VUK'nun 141. maddesinde yer almaktadır.

➤ İncelemenin Her Safhasında Bilgi Alma Hakkı

Mükellefler vergi incelemesinin her safhasında bilgi alma hakkına sahiptir. Bilgi isteyen mükellefe, incelemeye yetkili olanlar bilgi vermek zorundadırlar. Mükelleflerin bilgi alması vergisel durumları daha iyi anlayarak bilinçlerinin artmasını sağlayabilir.

³³⁴ Gerçek vd., a.g.e., s.105.

➤ Tutanaklardan Bir Nüsha İsteme Hakkı

VUK'nun 141. maddesine göre incelemeye yetkili kişilerin düzenledikleri tutanakların bir örneğini mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kişiye vermeleri gerekir. İnceleme elemanı bunu yerine getirmese mükellef ilk olarak sözlü olarak talepte bulunur. Sözlü talebe rağmen yine verilmezse mükellef bu sefer yazılı olarak ister. Bu durumda da verilmediği durumda inceleme elemanının görevi kötüye kullandığı düşünülür ve mükellefin Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunma hakkı doğar. Dava yolu başvurulması gereken en son seçenektir.³³⁵

➤ Tutanakla El Konulan Defter ve Belgelerden Faydalanma Hakkı

VUK'nun 144. maddesi gereğince mükellefler vergi beyannamelerini vermeleri için arama ve incelemede el konulan defter ve belgelerden ilgili memur gözetiminde örnekler alma, incelemeler yapma ve kayıtlar çıkarma hakkına sahiptir.

➤ İncelemenin Belirli Süre İçinde Bitirilmesini İsteme Hakkı

VUK'na göre tam incelemenin en fazla bir yıl içinde, sınırlı incelemenin ise en fazla 6 ay içinde tamamlanması gerekmektedir. Yetkili kişi gerekli mazaretlere dayanarak ek süre talep edebilir. Söz konusu süreler bittikten sonra mükelleflerin incelemenin bitirilmesini isteme hakkı bulunmaktadır.

➤ Vergi İncelemesinin Bittiğine İlişkin Resmi Yazı İsteme Hakkı

VUK'nun 140/4. maddesine göre mükellefler inceleme bittiğinde inceleme memurlarından incelemenin bittiğini gösteren resmi bir yazı isteyebilirler.

➤ İnceleme Sırasında Müşavir ve/veya Avukat Bulundurma Hakkı

Mükellefler vergi incelemeleri sırasında yanlarında yetkili SMMM, YMM veya avukat bulundurma hakkına sahiptirler. Bu meslek mensuplarını yanlarında bulundurarak onların mesleki deneyim ve bilgi birikimlerinden yararlanmak suretiyle sürecin daha etkin ve kaliteli geçmesini sağlayabilirler. İncelemeye yetkili olanlar mükelleflerin yanlarında bu kişileri bulundurma isteklerine karşı çıkamazlar.

➤ İnceleme Raporlarının Vergi Mevzuatına Uygunluğunun Gözetilmesini İsteme Hakkı

³³⁵ Hande Emiroğlu, *Teori ve Uygulamada Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları*, (Yüksek Lisans Tezi), Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011, s.90.

Vergi inceleme raporları vergi kanunlarıyla ilgili “kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere” aykırı olarak düzenlenemezler. Bu durum VUK’nun 140/5. maddesinde düzenlenmiştir. Mükelleflerin, raporların bunlara uygun olarak düzenlenmesini talep etme hakları vardır.

➤ Vergi Mahremiyetine Uyulmasını İsteme Hakkı

VUK’nun 5. maddesi vergi incelemeye yetkili memurların; “görevleri dolayısıyla, mükelleflerin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sıraları veya gizli kalması lazım gelen diğer husuları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef’ine kullanamazlar” şeklinde hüküm içerir. Buna göre mükellefler vergi mahremiyetine uyulmasına isteme hakkına sahiptirler. Söz konusu hak ihlal edilirse mükellef yetkili yerlere başvuruda bulunabilir.

➤ Vergi İle İlgisi Olmayan Şahsi ve Özel Mektup ve Diğer Evrakların İadesini Talep Etmek

Arama sırasında mükellefin defter ve belgelerine incelemek amacıyla el konulabilir. Alınan vesikaların içinden vergi ile ilgisi olmayan şahsi ve özel mektup ile evrakları mükellefin geri isteme hakkı vardır. Bu hak VUK’nun 144. maddesinde güvence altına alınmıştır. Bu hakla kişinin gereksiz yere özel hayatına müdahalenin önüne geçilmiş olmaktadır.

➤ Rapor Değerlendirme Komisyonunda Dinlenme Talep Etme Hakkı

Yükümlüler, inceleme ile alakalı düşüncelerini komisyona aktarmak için kendilerinin dinlenmesini talep edebilirler. Gerekli bulunan durumlarda “Rapor Değerlendirme Komisyonu” yetkili kişilerce düzenlenen inceleme raporları üzerine yükümlüyü dinleyebilir.³³⁶

➤ Arama Yapılması Durumunda Arama Kararının Gösterilmesini İsteme Hakkı

Arama yapılabilmesi için gerekli şartlardan biri Sulh Yargıcının arama yapılmasına karar vermesidir. Mükellefler işyerleri veya ikametgahlarında arama

³³⁶ Gerçek vd., a.g.e., s.106.

yapılması durumunda Sulh Yargıcının aramaya dair kararını kendilerine gösterilmesini isteyebilirler.

➤ İhbara Dayanan Aramalarda, İhbarın Doğru Olmaması Halinde İhbarda Bulunan Kişinin Bilgilerini Öğrenme Hakkı

Arama daha önce belirtildiği üzere gerekli şartlara uygun olması koşuluyla vergi inceleme elemanlarının isteği veya ihbar üzerine yapılmaktadır. İhbar üzerine yapılan aramada ihbar doğru çıkmaz ise mükellefin ihbarda bulunan kişinin bilgilerini öğrenme hakkı vardır. Bu hak mükellefin gereksiz yere zarara uğraması durumunda bunun tazmini için önemlidir.

➤ Fiili Envanter Yapıldığında Giderlerin Ödenmesini İsteme Hakkı

Gerekli görüldüğünde fiili envanterin yapılması durumunda mükellefin bu envanterle alakalı olarak oluşacak giderlerin Hazine tarafından ödenmesini isteyebilme hakkı vardır. Bu hak, VUK'nun 134. maddesinde güvence altına alınmıştır.

➤ Kendisine, Kurumuna ve Çalışanlarına Dikkatli Davranılmasını İsteme Hakkı

Yükümlünün, inceleme elemanlarının kendisine ve çalışanlarına saygılı davranmasını isteme hakkı vardır. İnceleme elemanları tarafsız, nesnel davranmalıdır. Yükümlüyle iyi iletişim halinde olmalıdır. İşyerindeki faaliyetleri aksatmamaya dikkat ederek incelemesini yürütmelidir.³³⁷

³³⁷ Bakar, a.g.t., s.116.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİNİN YAPISI, ETKİNLİĞİ VE VERGİ GELİRLERİ İLİŞKİSİ

I. TÜRKİYE'DE VE ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VERGİ DENETİM SİSTEMİNİN YAPISI

Farklı özelliklere sahip ülkelerin vergi yapıları gibi vergi denetim sistemi yapıları da farklılık göstermektedir. Bu farklılık, ekonomik, sosyal, siyasal, kültürel, yönetsel birtakım faktörlerden kaynaklanır. Gelişmiş ülkelerin vergi denetim sistemleri ülkemiz için örnek oluşturabilecektir. Bu bakımdan aşağıda, Türkiye’de ve bazı gelişmiş ülkelerde (Almanya, ABD, İngiltere, Fransa) vergi denetim sisteminin yapısına dair bilgilere yer verilmiştir.

A. TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİM SİSTEMİNİN YAPISI

Türkiye’de geçmişten bugüne kadar vergi denetim sisteminin yapısında birçok değişiklik meydana gelmiştir. 1936 yılında yürürlüğe giren “2996 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun”dan önce denetim görevi “Teftiş Kuruluna”, vergilerin yönetimi ve yasaların hazırlanması “Gelirler Genel Müdürlüğüne” aitti. Söz konusu kanun ile Gelirler Genel Müdürlüğü “Tahsilat Müdürlüğü, Vergi İtiraz Komisyonları ve Temyiz Komisyonları” olmak üzere 3’e ayrıldı. Merkezde “Tetkik Kurulu” oluşturulurken, taşrada defterdarlıklar bünyesinde gelir ve tahsilat servisleri oluşturuldu. 1983 yılında “178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname” ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı kuruldu. Fakat sonra Gümrük ayrı bir müsteşarlık olunca Maliye Bakanlığı adını aldı. 2005 yılında “5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun” ile Gelirler Genel Müdürlüğü kaldırılarak yerine Gelir İdaresi Başkanlığı kuruldu. En önemli düzenleme ise 10.07.2011 yılında getirildi. Bu

tarihte “646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname” ile Maliye Bakanlığına bağlı “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı” kuruldu.³³⁸ Bu kararname ile: “Maliye Başmüfettişi, Baş Hesap Uzmanı ve Gelirler Başkontrolü kadrolarında bulunanlar Vergi Başmüfettişi kadrolarına; Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı ve Gelirler Kontrolörü ile Vergi Denetmeni kadrolarında bulunanlar Vergi Müfettişi kadrolarına; Maliye Müfettiş Yardımcısı, Hesap Uzman Yardımcısı ve Stajyer Gelirler Kontrolörü ile Vergi Denetmen Yardımcısı kadrolarında bulunanlar Vergi Müfettiş Yardımcısı kadrolarına” atanmıştır.³³⁹

646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 20. maddesine göre kurulun görevleri şunlardır;

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

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

c)Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikayetleri değerlendirmek.

ç)Vergi incelemelerinde Gelir İdaresi Başkanlığı ile gerekli eşgüdümü ve işbirliğini sağlamak.

d)İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak.

e)Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek.

f)Vergi Müfettişlerinin mesleki yeterlik ve yetkinliklerinin sağlanması ve artırılması için gerekli çalışmaları yapmak, bu amaca katkı sağlamak üzere kalite güvence sistemini geliştirerek uygulamak.

g)Performans değerlendirme sistemi oluşturmak ve Vergi Müfettişlerinin performansını bu sisteme göre değerlendirmek.

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

h)Vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak.

³³⁸ Tekin ve Çelikkaya, a.g.e., s.239.

³³⁹ Oğuztürk ve Ünal, a.g.m., s.225.

- 1)Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturmaları yapmak.
- i)Bakan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak.

2021 yılında yayınlanan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporuna göre kurulun misyonu,³⁴⁰

- Çağdaş denetim tekniklerini kullanarak risk odaklı vergi incelemeleri yapmak,
- Vergi kayıp ve kaçağına neden olan kayıt dışı ekonomiyi en aza indirmek,
- Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu artırmak, idarenin etkin ve hukuka uygun işleyişinin sağlanması amacıyla teftiş ve soruşturma faaliyetlerini yürütmek,
- Maliye politikalarının oluşturulmasına yönelik hukuki düzenlemelerin hazırlanmasına katkıda bulunmaktır.

Söz konusu rapora göre kurulun vizyonu ise: “Mükellef haklarını gözeten, adil, objektif ve etkin bir çalışma anlayışına sahip, mesleki ve etik değerleri yüksek, maliye politikasına katkı veren aktif ve öncü bir denetim birimi olmak”tır.

21.09.2020 tarihli Hazine ve Maliye Bakanlığı Makamı oluru ile VDK,

- a) Denetim Daire Başkanlığı,
- b) Vergi Kaçakçılığı Denetim Daire Başkanlığı,
- c) Vergi İadeleri Denetim Daire Başkanlığı,
- d) Sektörel Denetim Daire Başkanlığı şeklinde örgütlenmiştir.³⁴¹

VDK'nın kurulmasından önce çoklu bir denetim yapısı vardı. Aynı işi yapmasına rağmen farklı işlemlere sahip olan denetim birimleri mevcuttu. Bu denetim birimleri bir taraftan mükerrer denetime ve kaynak israfına, diğer taraftan denetim kargaşasına ve koordinasyonsuzluğa neden olabilmekteydi.³⁴² VDK'nın kurulması ile söz konusu olumsuzlukların giderilmesi amaçlanmış ve denetimlerde etkinlik artırılmak istenmiştir.

Türkiye’de vergi denetiminin nasıl gerçekleştirildiğine dair bilgilere ikinci bölümde yer verildiği için burada tekrar edilmemiştir.

³⁴⁰ T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2021, s.2, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2022/04/VDK-2021-Birim-Faaliyet-Raporu.pdf> , (21.07.2022).

³⁴¹ A.g.r., s.8.

³⁴² Ergen ve Kılınçkaya, a.g.m., ss.285-286.

B. ALMANYA'DA VERGİ DENETİM SİSTEMİNİN YAPISI

Almanya federal bir siyasi yapıya sahiptir. Bu yapıya uygun olarak Almanya maliye örgütü 3 kademededen oluşur. En üst kademedede Maliye Bakanlığı bulunur. Orta kademe Yüksek Maliye Müdürlükleri ve son kademe ise yerel mali merciler olarak vergi daireleri yer alır.³⁴³

Almanya'da vergi denetimi Abgabenordnung adı verilen kanunda (Vergi Usul Kanunu) düzenlenmiştir. Bu kanun 1977 yılında yürürlüğe girmiştir.³⁴⁴ Ülkede denetim faaliyetleri; vergi yönetiminin teftişi, vergi incelemesi ve vergi kontrolü şeklindedir. Almanya'da devlet ve eyaletlerin bütçe ve ekonomi yönetimini denetleme görevi Federal Sayıştay ile 16 eyaletin Sayıştayları tarafından gerçekleştirilir. Sayıştay, vergi daireleri üzerinde “teftiş” nitelikli denetim ile “performans denetimini” yürütür. Federal ve eyalet Sayıştayları birbiriyle uyumlu olacak şekilde denetim planlamalarını yaparlar. Asıl vergi incelemeleri ise “vergi dairesindeki inceleme elemanlarınca” yerine getirilir. İncelemelerde işletme büyüklüğüne göre sınıflandırma yapılır. Buna göre işletmeler; “büyük, orta, küçük ve en küçük” olmak üzere 4 gruba ayrılır. Yüksek Maliye Dairesine bağlı ve az sayıda olan vergi kaçakçılığı takip memurlarının yetkileri diğer inceleme elemanlarına kıyasla daha farklı ve geniştir. Ayrıca eyaletlerin inceleme elemanları haricinde Federal Maliye Bakanlığı bünyesinde de eyaletler arası incelemeleri yürütmek üzere denetim elemanları bulunmaktadır.³⁴⁵

Vergi incelemesinin amacı ilgili kanunda “vergi incelemesi, vergi ödevlisinin (Steuerpflichtiger) vergisel durumlarının/ilişkilerinin araştırılmasına hizmet eder” şeklinde açıklanmıştır. Vergi incelemesine başlanması idarenin takdir yetkisindedir. Bir incelemenin başlatılmasına, ne zaman başlanacağına, hangi dönem, hangi mükellefleri ve vergileri kapsayacağına ilişkin karar idarenin takdir yetkisi içinde yer alır. Ancak bu takdir yetkisi sınırsız değildir. Burada, idarenin kendi kendini sınırlaması

³⁴³ İsmal Can, “Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri”, *Maliye Dergisi*, S.145, Ocak-Nisan 2004, s.61.

³⁴⁴ Ali Değirmendereli, “Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi”, *Neveşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S.4, 2015, s.37.

³⁴⁵ Can, a.g.m., s.27-29.

ilkesi devreye girmektedir. Bununla, idarenin kendi koymuş olduğu kuralların dışına çıkmaması ve özellikle takdir yetkisi kullanılırken kendi amaç ve sınırlarına uygun olarak hareket etmesi sağlanmaya çalışılır. Hem inceleme kararında hem de inceleme yapılırken ölçülülük ilkesine uygun olarak, incelenen kişiye en az yük olacak şekilde işlemler gerçekleştirilir.³⁴⁶ Vergi incelemelerinin kural olarak işyerinde gerçekleştirilmesi zorunludur.

Abgabenordnung adı verilen kanuna göre vergi incelemesi sona erdiğinde incelenen mükellef ile memurun inceleme hakkında konuşma yapması zorunludur. Bununla, inceleme raporunun düzenlenmesinden önce mükellefin tüm inceleme sonuçları hakkında geniş ve nihai olarak ve aynı zamanda hukuki anlamda bilgi sahibi olması sağlanır. Ancak, matrahta yapılan inceleme sonucunda bir farklılık oluşmayacaksa veya mükellefin konuşma hakkını kullanmaktan vazgeçmesi durumunda konuşma yapılmaz.³⁴⁷

Almanya'da "bilişim teknolojilerinden" denetimde de yararlanılmaktadır. Vergi kaçakçılığının belirlenmesinde kullanılan "Convera's RetrievalWare" adında özel bir yazılım programı vardır. Bununla farklı kaynaklardan toplanılan bilgiler, analiz edilerek denetim elemanına sunulur. Almanya'da 2005 yılından beri vergi denetimlerinde risk analizi uygulamaları kullanılmaktadır. Risk yönetiminden Maliye Bakanlığı sorumludur. Vergi denetimleri üç yıllık süreyi kapsar. Bazı istisnai durumlarda 4 veya 5 yıla çıkabilir. Almanya'da mükelleflerin her yıl neredeyse yarısı denetlenmektedir.³⁴⁸

Almanya'da vergi denetiminde iş bölümü ve uzmanlaşma vardır. Denetimler belirli alanda uzmanlaşan kişiler tarafından yapılır. Örnek verecek olursak; otomotiv sektöründe uzmanlaşmış denetim elemanları bu firmaları denetler. Denetim elemanları hangi alanda uzmanlaştıysa o alanda denetim yapar. Ayrıca Almanya'da "vergi kaçırmanın ağır bir suç olduğu, vergi kaçırmaya yönelik bir işlem yapıldığında bunun ortaya çıkarılacağı ve vergi kaçırmanın mutlaka cezalandırılacağı" anlayışı hakimdir. Bu Almanya'da vergi kaçırmanın hassas bir konu olduğunun göstergesidir.³⁴⁹

³⁴⁶ Değirmendereli, a.g.m., s.38-43.

³⁴⁷ A.g.m. s.61-62.

³⁴⁸ Mehmet Arslan ve Mine Biniş, "Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi", 29. *Türkiye Maliye Sempozyumu*, 2014, s.448-449.

³⁴⁹ Atak, a.g.t., s.73-74.

C. ABD'DE VERGİ DENETİM SİSTEMİNİN YAPISI

Amerika Birleşik Devletleri (ABD), 50 eyaletten oluşan federal bir devlettir. Yönetim sistemi 3 kademeli bir yapıya sahiptir. İlk düzey yönetim birimi “federal devlet”, ikinci düzey yönetim birimi “eyaletler”, üçüncü düzey yönetim birimi ise “yerel yönetimler”dir.³⁵⁰ Buna bağlı olarak vergi sistemleri de bu üç düzey tarafından toplanan vergilerden oluşmaktadır.

ABD’de federal vergi idaresinin yapılanmasında Maliye Bakanlığında çok Hazine Bakanlığı yetkilidir. Maliye Bakanlığı genel olarak politika üreten bir birim niteliğindedir. Hazine Bakanlığına bağlı “Gelir İdaresi” (Internal Revenue Service - IRS) ise, federal vergi idaresi olarak vergi kanunlarının yönetim ve uygulanmasından sorumludur. Vergi mükellefleri yalnızca federal idareye ve IRS’e değil, bağlı buldukları eyalete ve oturdukları ilçe, belediye veya diğer mahalli yönetimlere de aynı veya değişik adlarla vergi ödeyebilmektedirler. Dolayısıyla ABD Vergi Sistemi bir hayli karmaşık olup, mükelleflere çok sayıda ödev ve sorumluluk yüklemektedir. Bununla birlikte, gerek IRS gerekse diğer birimler mükellefleri bilgilendirme ve onlara yardımcı olma noktasında yoğun bir çaba içerisindedir.³⁵¹

IRS, birbirine hiyerarşik olarak bağlı üç kademeli bir yapıdan oluşmaktadır.³⁵²

- IRS merkezi (National office)
- Merkeze bağlı bölge müdürlükleri (Regional offices)
- Bölge müdürlüklerine bağlı vergi daireleri (District offices)

IRS’nin temel fonksiyonu vergi kanunlarının uygulanmasıdır. Bunun yanında; “mükelleflerin beyannamelerini doğru olarak vermeleri ve vergi yükümlülüklerini yerine getirmeleri ve tahakkuk edecek vergilerini doğru olarak ödemelerini temin etmekle” görevlidir. Ayrıca vergi kanunlarına uymayan mükelleflerin inceleme ve

³⁵⁰ Ufuk Ayhan, “Amerika Birleşik Devletlerinde Yerel Yönetimler”, *Sayıştay Dergisi*, S.70, 2008, s.103.

³⁵¹ İhsan Cemil Demir, “ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, C.10, S.1, 2008, s.277, 294.

³⁵² A.g.m., s.278-279.

soruşturulmasında da yetkilidir.³⁵³ IRS vergi incelemeleri yoluyla; “bir kişinin beyanamesinde beyan ettiği gelirin, indirimlerin, istisnaların, mahsupların ve diğer vergisel imkanların sadece doğruluğunu teyit etmek ve beyan edilen verginin gerçek vergi tutarı olup olmadığını tespit eder.”³⁵⁴ IRS dört ayrı daireden oluşur. Bunlar:

- a) Ücret ve Yatırım Gelirleri Dairesi,
- b) Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler Dairesi,
- c) Küçük İşletmeler ve Bağımsız Çalışanlar Dairesi,
- d) Vergiden Muaf Kuruluşlar ve Kamu Kuruluşları Dairesi’dir.

Ücret ve Yatırım Gelirleri Dairesi’nin en temel amacı; “mükelleflerin yürürlükteki vergi kanunlarını anlamalarına ve kanuni yükümlülüklerini doğru bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olmak”tır. Büyük ve Orta Ölçekli İşletme Dairesi, “10 milyon dolardan fazla aktif olan şirketler ve ortaklıklara hizmet etmektedir.” Küçük İşletmeler ve Bağımsız Çalışanlar Dairesi, bu işletmelerde çalışan mükelleflere vergi ödevleri ile ilgili eğitim vermektedir. Vergiden Muaf Kuruluşlar ve Kamu Kuruluşları Dairesi ise, “çalışanların emeklilik planlarına, vergiden muaf organizasyonlara ve kamu kuruluşlarına hizmet vermektedir.”³⁵⁵

ABD’de vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar; vergi denetçileri (tax auditors), vergi uyum yetkilileri (tax compliance officer), gelir ajanları (revenue agents), gelir bürosu denetçileri (revenue office examiner) ve cezai soruşturma birimi (criminal investigation) dir. Vergi denetçileri; gelir vergisi, istihdam vergisi ve tüketim vergileri üzerinde inceleme yaparlar. Vergi uyum yetkilileri; gelir vergisi mükellefleri ile işletmelere ait karmaşık vergi konularını incelerler. Gelir ajanları; vergi denetçilerine göre daha iyi eğitilmiş kişilerdir. İşyerlerinde denetim yaparlar. Büyük şirketlerin ve işletmelerin karmaşık nitelikteki gelirlerini, satışlarını ve özel tüketim vergisi beyanmelerini denetlerler. Gelir bürosu denetçileri; ücretlilerden yapılan stopaja

³⁵³ Metin Duran, “ABD’de Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yapısı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.192, 2004, s.30 (30-37)’dan Aktaran Fatih Çavdar, “Türkiye ve Amerika Birleşik Devletleri’ndeki Vergi Denetimi Uygulamalarının Karşılaştırılması”, *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C.21, Ek Sayı, 2019, s.134.

³⁵⁴ Nazmi Karyağdı, *Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi’nde Vergi İncelemesi*, Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2006, s.47.

³⁵⁵ Çavdar, a.g.m., s.135.

yönelik beyanları denetlerler. Cezai soruşturma birimi ise; hileli vergi suçlarını soruştururlar. Özel ajan olarak da adlandırılırlar.³⁵⁶

ABD’de vergi denetim yöntemleri 5 farklı şekilde uygulanır. Bunlar; indirilemeyecek kalemler programı, mektupla yapılan inceleme, dairede yapılan inceleme, mükellefin işyerinde inceleme ve araştırma incelemesidir. İndirilemeyecek kalemler programı; vergi dairesinde yapılan kolay bir incelemedir. Bu inceleme türünde “vergi dairesi personeli kalemler bazında, hatalı vergi hesaplamalarını, hatalı aile reisi beyanını, indirim hakkı olmayan kurumlara yapılan bağışları ve normalden fazla çocuk sağlık giderlerini beyannameler üzerinden incelemektedir.” Mektupla yapılan incelemede; IRS, mükellefe tek bir vergi konusunu içeren mektup gönderir. İnceleme bu şekilde karşılıklı yazışma yapılarak sürdürülür. Dairede yapılan incelemede; mükellefin defter ve belgeleri istenerek inceleme mükellefe en yakın vergi dairesinde yapılır. Detaylı bir inceleme türü değildir sadece belirli konuları kapsar. Genellikle vergi denetçileri tarafından, geliri 100.000 \$’dan az olan mükellefler incelenir. Mükellefin işyerinde inceleme; gelir ajanları tarafından mükellefin defter ve belgelerinin işyerinde incelenmesidir. Daha çok ticari işletme beyannameleri ve karmaşık bireysel beyannamelerde uygulanır. Bu incelemede amaç, beyan edilmemiş gelirlerin bulunmasıdır. Araştırma incelemesi ise; “mükelleflerin vergi kimlik numaralarından hareketle istatistiki örnekleme yöntemiyle seçilen beyannameler” üzerinde yapılan incelemedir.³⁵⁷

IRS incelenecek beyannamelerin seçiminde bazı kriterleri esas alır. “Ayırteci Envanter Fonksiyon Sistemi” (Discriminant Inventory Function System - DIF) olarak adlandırılan program her mükellefe bir puan verir ve bu puanlar bilgisayara işlenir. Süreç sonunda mükellefin beyannamesi yüksek bir puan almışsa (hata yapılmış olma ihtimalinin yüksek olduğunu gösterir) incelemeye alınır. Bunun dışında kamu kaynaklarından ve diğer bireylerden elde edilen bilgilere dayanılarak da beyannameler incelemeye tabi tutulabilir.³⁵⁸ Ülkede, mükellef seçimi doğru bir şekilde yapıldığı için denetim oranlarının düşük olması denetimde etkinliği olumsuz yönde etkilememektedir.

³⁵⁶ Organ, a.g.e., s.86.

³⁵⁷ Çavdar, a.g.m., s.137.

³⁵⁸ Organ, a.g.e., s.87.

ABD’de vergi denetimlerini asıl olarak IRS yapar. IRS’nin denetimini ve genel mali denetimi ise Vergi İdaresi Genel Hazine Müfettişi Örgütü (Treasury Inspector General for Tax Administration - TIGTA) gerçekleştirir. TIGTA, IRS’yi Yeniden Yapılandırma ve Reform Yasası uyarınca kurulmuştur. Amacı, IRS’nin faaliyetlerini bağımsız şekilde gözetlemektir. Kurumlardaki olası dolandırıcılık ve görevi kötüye kullanımların önlenmesinden sorumludur.³⁵⁹

ABD’de karmaşık bir vergi yapısı, mali birimlerin fazlalığı ve çok sayıda mükellef olmasına rağmen vergi kayıp ve kaçaklarının seviyesi düşüktür. Bunun nedenleri olarak; kişi başına düşen gelirin yüksekliği, vergi bilincinin yerleşmiş olması, vergi cezalarının yüksekliği ve IRS’nin mükellefler üzerindeki olumlu izlenimi gösterilebilir.³⁶⁰

D. İNGİLTERE’DE VERGİ DENETİM SİSTEMİNİN YAPISI

İngiltere’de vergilerin tahsili ve idaresinden “İngiliz Gelir ve Gümrükler İdaresi” (Her Majesty’s Revenue and Customs - HMRC) sorumludur. Bu idare, 2005 yılında Gelir İdaresi (Inland Revenue) ile Gümrük ve Tüketim Vergileri İdaresi (Customs and Excise)’nin birleşmesiyle oluşmuş, bakanlığa bağlı olmayan bir kurumdur. İngiliz Gelir ve Gümrükler İdaresi’nin 5 temel amacı vardır. Bunlar:³⁶¹

- Vergilerin doğru toplanmasını sağlamak,
- Vergilerin toplanmasını kolaylaştırmak ve kurallarının çiğnenmesini zorlaştırmak,
- Adil vergileme ile mükellefleri korumak,
- İdarenin çalışma şartlarını iyileştirmek,
- İyi bir vergi idaresi sistemi oluşturarak devletin ekonomik amaçlarını desteklemektir.

³⁵⁹ Atak, a.g.t., s.72.

³⁶⁰ Demir, a.g.m., s.295.

³⁶¹ HM Revenue&Customs, About Us, <https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about> , (13.05.2022).

İngiltere’de vergi incelemeleri “tax inspector” adı verilen denetim elemanları tarafından gerçekleştirilir. Denetim elemanları, İngiliz Gelir ve Gümrükler İdaresi adına kişilerin ve kurumların borçlarını belirler. Denetim elemanlarının diğer görevlerini; “vergi kaçakçılığını denetlemek, şirketler, firmalar, bireyler ve ortaklıklara vergi yasalarını uygulamak, hesapları ve bunları oluşturan öğeleri incelemek, incelemeyi yazışarak, işyerine giderek veya görüşme yoluyla yapmak, yükümlülere tavsiyede bulunmak ve anlaşma sağlamak, teknik ve yazı işleri memurlarını yönetmek” şeklinde sayabiliriz.³⁶²

Gelir ve Gümrükler İdaresi her yıl incelemek için bazı beyannameleri seçer. Mükellefler beyannamedeki bilgilerin doğruluğunu sağlamakla sorumludur. Beyannamelerin incelenmesi ile mükelleflerin vergilerini az veya çok ödeyip ödemediği araştırılmaktadır. Burada vergi incelemelerinin iki yönlü işlevi vardır. İlk işlevi, vergisini olduğundan az ödeyen mükelleflerin eksik ödediği kısmı tamamlaması sağlanarak hazineye intikal ettirilmesidir. İkinci işlevi ise, fazla ödeme yapan mükelleflere yaptıkları fazla ödemenin iadesi imkanının sağlanmasıdır. Böylece Gelir ve Gümrükler İdaresi adil bir vergi sisteminin işlemlerini teminat altına almış olur.³⁶³ İngiltere’de tam inceleme ve yüzeysel inceleme olmak üzere iki farklı inceleme türü vardır. Tam incelemede, beyannamedeki tüm öğeler; yüzeysel incelemede ise, beyannamedeki öğelerden bir veya birkaçı incelenir.³⁶⁴

İngiltere’de vergi incelemeleri genel olarak üç aşamada gerçekleşir. İlk aşama ön kontrol aşaması olup vergi beyannamelerinin idareye verilmesinden sonra şekli ve teknik sorunların saptanmasına yönelik olarak yapılan incelemedir. Eksik bir durumun tespit edilmesi ve bu eksikliğin düzeltilmemiş olması durumunda mükellefe yazı ile bildirimde bulunularak alınan cevaba göre işlem tamamlanır. İkinci aşama; mükelleflerin P.A.Y.E. (pay as you earn) (kazanırken öde) sistemi gereğince vergi kesintisi yapıp yapmadıkları, yapılmışsa kesilmesi gereken vergi tutarının hesaplanması ve incelenmesidir. Son aşama ise; vergi incelemelerinin en gelişmiş hali olup detaylı bir şekilde incelemenin gerçekleşmesidir. İlk iki aşama mahalli vergi dairelerindeki inceleyiciler tarafından yapılırken son aşama vergi müfettişleri tarafından

³⁶² Koç, a.g.t., s.172.

³⁶³ Organ, a.g.e., s.69.

³⁶⁴ Sevil Şin, *Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları*, I.b., İstanbul:İstanbul Ticaret Odası, 2005, s.153’den aktaran İnan, a.g.t., s.71.

gerçekleştirilir. Vergi müfettişlerinin, mükellefiyetle ilgili her türlü konuda soru sorma yetkisi vardır. İncelemelerini dairede veya işyerinde yapabilmektedirler.³⁶⁵

İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi, vergi denetimlerinde mükellef büyüklüklerine göre bir sınıflandırma yapmıştır. Buna göre vergi denetimi ile görevli 3 ana ofis bulunmaktadır. Bunlar; “Özel Uyum Ofisi (Special Compliance Office), Yerel Uyum Ofisi (Local Compliance Office) ve Büyük Mükellefler Ofisi (Large Taxpayers Office)’dir.” Özel Uyum Ofisi; “büyük vergi kaçakçılığı, dolandırıcılık ve sahtekarlıkla ilgili vergi olaylarını ve davalarını ele almak için görevlendirilmiştir”. Yerel Uyum Ofisi; “büyük mükellefler bölümünün içerisine girmeyen mükellef türlerinin vergisel faaliyetlerinin birbirleriyle olan ilişkileri ile ilgilenmektedir.” Büyük Mükellefler Ofisi; “İngiltere’nin büyük ve karmaşık mükellefleriyle ilgili vergiler üzerinden ve riskle mücadele alanında çalışmaktadır.”³⁶⁶

İngiltere’de vergi denetimlerinde mükellef seçimi daha çok risk temellidir. Çeşitli analiz ve göstergeler sonucu risk oluşturan mükellefler vergi denetimine tabi tutulur. Ancak bunun yanında rastgele incelemeler de yapılmaktadır. Rasgele seçimler yapılmasının nedeni mükelleflerin beyannamelerinin inceleme konusu olarak seçilebilme ihtimallerinin olduğunu bilmelerini sağlamak ve mükelleflerde caydırıcı etki yaratmaktır.³⁶⁷

E. FRANSA’DA VERGİ DENETİM SİSTEMİNİN YAPISI

Fransa’da vergilendirme işlemlerinden sorumlu olan birim “Vergiler Genel İdaresidir.” Birimin temel amacı, vergi gelirlerinin en üst seviyeye çıkarılmasını sağlamaktır. Ülkede vergi denetimini yapmakla görevli üç kuruluş vardır. Bunlar; ulusal düzeyde “Direction for National and International Tax Auditing (DVNI)” , bölgesel düzeyde “Direction du Controle Fiscale (DIRCOFI)” ve şube müdürlüğü

³⁶⁵ Merter, a.g.t., s.132.

³⁶⁶Mustafa Göktuğ Kaya, Hüseyin Kamil İlik ve Hakan Türkmen, *Uluslararası Vergi Sistemi ve Denetim: Türkiye ABD İngiltere ve Diğer Ülkeler*, Ankara:Nobel Bilimsel Eserler Yayınları, 2017,s. 122-123’den aktaran Atak, a.g.t., s.77.

³⁶⁷ Şin, a.g.e., s.159.

düzeyinde “Direction des Services Fiscaux (DSF)” dir. Kuruluşların sorumlu oldukları şirketler şu şekildedir:³⁶⁸

-DVNI; büyük ölçekli şirketlerin veya grup şirketlerinin denetiminden sorumludur.

-DIRCOFI; orta ölçekli şirketlerin denetiminden sorumludur.

-DSF; küçük ölçekli şirketlerin denetiminden sorumludur.

Fransa’da denetlenecek beyannamelerin seçiminde birtakım ölçütlerden yararlanır. Bunlardan bazıları; “kuruluşların işlemlerinin niteliklerinin göz önünde bulundurulması, muhasebe ve mali durumlarının analizlerinin yapılması, basında çıkan haberlerin değerlendirilmesi, olağanüstü durumların varlığının saptanması, mükelleflerin yaşam düzeyleri, önemli miktardaki harcamalarının varlığı, son incelemenin yapılmamış olması ve karşıt incelemelerin ihtiyaç göstermesi” vb. olarak sıralanmaktadır.³⁶⁹

Beyanname seçimi yapıldıktan sonra beyannamelerin incelenmesine geçilir. İnceleme iki şekilde uygulanır. Bunlar; ön inceleme (mali iç denetim) ve işyerinde inceleme (dış denetim) dir. Genel olarak incelemeler işyerinde gerçekleştirilir. Ön incelemede, işyerine gidilmeden mükellefin beyannamede olması gereken bilgilerinin varlığı incelenir. Eksiklik olması durumunda düzeltmesi istenir. İşyerinde inceleme ise, mükellefin işyerine gidilerek defter ve belgeleri üzerinde detaylı inceleme yapılmasıdır. Mükellefin tüm gelirleri ele alınarak doğruluğu araştırılır. İşyerinde denetimde; ön incelemede şüphelenilen, hakkında ihbar olan, beyan ettiği gelir ile yaşam düzeyi arasında farklılık bulunan, 3-5 yıldır inceleme görmemiş kişiler öncelikli ve detaylı olarak incelenir. Denetimler sonunda denetim elemanı tarafından incelenen mükellefe bilgilendirme yapılır. Fransa’da denetim zamanaşımı süresi 3 yıldır. Daha önce denetimi yapılmış aynı vergi ve dönem için tekrar denetim yapılamaz.³⁷⁰

2005 yılında Fransa Vergi İdaresi Tarafından “Mükellef Bildirgesi” yayınlanmıştır. Vergi denetimi yapılan mükelleflerin haklarının korunmasını sağlamak için düzenlenen “Kontrol Edilen Mükelleflerin Hakları ve Yükümlülükleri

³⁶⁸ Organ, a.g.e., ss.73-75.

³⁶⁹ Merter, a.g.t., s.132.

³⁷⁰ Furkan Beşel ve Temel Gürdal, “Almanya ve Fransa’da Vergi Denetimi”, *International Congress on Political, Economic and Social Studies*, S.2, 2017, s.196.

Bildirgesi”nin denetimler sırasında mükellefe verilmesi zorunludur. Bu bildirgenin verilmediği denetimler geçersiz sayılmaktadır. Ayrıca vergi kaçakçılığının önlenmesine önem veren Fransa 2011 yılından itibaren “vergi polisi” uygulamasına başlamıştır. Vergi polisleri hakimlere karşı sorumludurlar. Bunların; mükelleflerin telefonlarını dinleme, sorgulama, gözaltına alma gibi yetkileri bulunmaktadır.³⁷¹

Yukarıda ele alınan ülkelerin vergi denetim birimleri; Almanya’da Federal Merkez Vergi Dairesi, ABD’de Gelir İdaresi, İngiltere’de Gelir ve Gümrük İdaresi Başkanlığı, Fransa’da Vergiler Genel İdaresi’dir. Bu kuruluşlar hem vergileri toplamakta hem de vergilerin denetimini yapmaktadırlar. Türkiye’de ise vergiler, Gelir İdaresi Başkanlığı’nca toplanırken vergilerin denetimi VDK Başkanlığı tarafından yapılmaktadır. Öte yandan, Almanya, ABD, İngiltere ve Fransa’da denetimi yapılacak mükellefler büyüklüklerine göre (küçük-orta-büyük-çok büyük) sınıflandırılmaktadır.³⁷² Türkiye’de de benzer olarak mükellef büyüklüklerine göre küçük ve orta ölçekli mükellefler ve büyük ölçekli mükellefler şeklinde bir sınıflandırmaya gidilmiş ancak daha sonra bundan vaz geçilmiştir.

ABD, Almanya, Fransa ve İngiltere’de vergi denetimlerinin gerçekleştirilmesinde risk analiz sistemleri uygulanmaktadır. ABD ve Almanya’da farklı olarak belirli ciroyu veya büyüklüğü aşan işletmeler risk analizine tabi tutulmaksızın doğrudan denetlenebilmektedir. Türkiye’de VDK’nın kurulmasıyla birlikte vergi denetiminde risk analiz sistemine geçilmiş olup, bu sistem yaygın olarak kullanılmaktadır. Ancak Türkiye’de belli bir ciroyu aşan işletmelerin doğrudan denetlenmesi söz konusu değildir.³⁷³ Denetimlerin küçük işletmeler yerine belirli ciroyu aşan büyük işletmeler üzerinde yoğunlaşması denetimde etkinliği artıran faktörlerden biridir.

Vergi denetiminde etkinliği artıran bir diğer önemli faktör de sektörel uzmanlaşmaya gidilmesidir. Almanya, ABD, Fransa, İngiltere gibi gelişmiş ülkelerde vergi denetimleri sektörel bazda uzmanlaşma ile gerçekleştirilmektedir. Böylece denetim elemanları o alanda çok daha fazla bilgi sahibi olduğu için denetimlerde etkinlik artmaktadır. Türkiye’de ise denetim elemanları her sektörü denetleyebilmekte yani sektörel bazda bir uzmanlaşmaya gidilmemektedir.

³⁷¹ A.g.m., ss.197,195.

³⁷² A.g.m. ss. 24-25

³⁷³ A.g.m. ss. 24-25

II. TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİNİN VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ

A. VERGİ DENETİMİNDE ETKİNLİK

Vergi gelirlerini etkileyen birçok etken vardır. Bu etkenlerden biri de vergi denetimleridir. Vergi denetimleri; vergi kayıp ve kaçaklarını azaltır, vergi ahlak ve bilincinin oluşmasına katkıda bulunur. Vergi denetimleri ile vergi kayıp ve kaçakları azalır, mükelleflerin vergiye uyumu arttırıldığında vergi gelirlerinde artışlar meydana gelir. Ancak burada önemli olan denetimlerin etkin olarak yapılıp yapılmadığıdır. Bu nedenle vergi denetimleri ile vergi gelirleri arasındaki ilişki açıklanmadan önce vergi denetimlerinin etkinliği üzerinde durulacaktır.

Etkinlik, “örgütün amaçlarına ulaşma derecesini, başarı ve başarıma derecesini belirtmektedir”.³⁷⁴ Bir amaç belirlenir ve ortaya çıkan sonuçlar karşılaştırılır. Bu karşılaştırma sonucundaki amaca ulaşma derecesi etkinliği gösterir. Amaca ulaşma derecesi ne kadar yüksekse etkinlik o kadar sağlanmış demektir.

Vergi denetiminde etkinlik: “Mükelleflerin vergi kanunlarına uygun olarak davranmalarını sağlamak amacıyla, vergi idarelerinin başvurdukları vergi denetimlerinin, kendilerinden beklenen fonksiyonu yerine getirebilme düzeyi”dir. Etkinlik için yalnızca denetim birimlerinin fonksiyonları değil bunun yanında vergi mevzuatı, denetim sistemi, denetim yapacak kişilerin nitelik ve sayısı, denetleneceklerin denetime karşı tutumu gibi birçok faktör etkilidir.³⁷⁵ Vergi denetiminde amaç kişilerin kanunlara uygun davranmasını sağlamak olduğu için denetimin etkinlik derecesi bunun ne kadar sağlandığıdır.

³⁷⁴ Atilla Ahmet Uğur, “Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama)”, *International Journal of Public Finance*, C.1, S.2, 2016, s.124.

³⁷⁵ Ayşe Şaan, *Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği*, (Yüksek Lisans Tezi), Edirne: Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008, s.59.

Vergi denetimlerinin etkin gerçekleştirilmesi kişilerin kanunlara uygun davranmasını sağlar. Oluşturulan vergi politikalarının başarılı olmasına yardımcı olur. Denetimin, kanunlara uymayanlar için risk olduğu algısı yerleştirilmelidir. Aksi halde etkin vergi denetiminden söz edilemez.³⁷⁶ Risk algısının oluşması mükelleflerin vergiye olan gönüllü uyumlarını artıracak, vergi sistemine daha güvenli bakmaları sağlanacak böylece vergi gelirlerinde artış olacaktır. Vergi denetimlerinin etkin gerçekleştirilmemesi durumunda kayıt dışı işlemlerde artışlar meydana gelecek ve ülkenin ekonomisi de bu durumdan olumsuz etkilenecektir.

Vergi denetiminde etkinliği belirleyen birçok etken vardır. Bunlardan bazıları aşağıda kısaca açıklanmıştır.

➤ Örgütlenmeden Kaynaklanan Etkenler

Denetim birimlerindeki yönetsel bütünlük ve uzlaşma, etkinliği artırır. Vergi denetimlerinde tekniklerin seçilmesi ve uyumlu olabilmesi için uygun bir örgütlenme modeli gereklidir. Gelişmiş ülkelerde denetim birimlerinin mevcut yapılarındaki ana kriter; uzmanlaşma ve fonksiyonel esaslardır.³⁷⁷ Denetim birimleri içinde örgütlenme sorununun olması, düzgün çalışan bir organizasyonel yapının bulunmaması mükerrer denetimlere yol açar. Bu durum da kaynak israfına, denetim kargaşasına ve koordinasyonsuzluğa neden olur. Tüm bunlar da denetimde etkinliği düşürür.

➤ Vergi Mevzuatı

Uygulanmakta olan vergi kanunlarının sıklıkla değişmesi, yeni vergilerin koyulması mükellefler açısından her yeni hükmü tekrardan öğrenmeyi gerektirir. Kişilerin kanunlara uygun davranabilmesi için kanunlar anlaşılır ve açık olmalıdır. Mükelleflerin kanunları anlamaması bilerek ya da bilmeyerek vergi kaybına neden olur. Mevzuattaki bu karışıklık yalnızca mükellefler için değil denetim elemanları, muhasebeciler için de sorundur.³⁷⁸ Vergi mevzuatında belirsizlik ve boşlukların olması,

³⁷⁶ Furkan Beşel, “Türkiye’de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler İle Analizi”, *Sayıştay Dergisi*, S.107, Ekim-Aralık 2017, s.71.

³⁷⁷ Vergi Denetmenleri Derneği, “Türk Vergi Yönetiminde Etkinlik Arayışları Kapsamında Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması Raporu”, Ankara, 2003, s.32’den Aktaran Fülya Ayşegül Eraslan, *Vergi Denetimi ve Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliği*, (Yüksek Lisans Tezi), Ankara:Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019 , s.74.

³⁷⁸ Organ, a.g.e.,s.173.

çok sık değişikliklerin yapılması nedenleriyle farklı yorumların oluşması, ülkeye uygun mevzuat oluşturulmaması gibi durumlar vergi denetiminin etkin olmasını engeller.³⁷⁹

➤ Vergi Bilinci

Kişilerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmesi ve vergilendirilme ile ilgili kurallara uygun hareket etmesi vergi denetiminin etkinliği için önemlidir. Kişilerin vergiye uyumlarını, vergi bilinci ile vergi algısı belirler. Vergi bilincinin oluşmasında kişilerin ödedikleri vergilerin nereye harcandığını bilmesi önemlidir. Mükelleflerin ödedikleri vergilerin dikkat edilmeden harcandığını düşünmeleri vergi bilinci oluşumunu olumsuz etkiler. Mükelleflerin vergiye uyumunu arttırmak için, kamu harcamaları hesap verilebilirlik ilkesine göre yapılmalıdır. Yapılan harcamalar şeffafça kişiler tarafından denetlenebilir olmalıdır.³⁸⁰ Kişilerde vergi bilinci arttıkça denetimlerde de etkinlik artacaktır.

➤ Belge Düzeni

Türkiye’de birçok faktörün etkisiyle belge düzeni tam olarak yerleşmemiştir. Bu faktörlerden birisi kayıt dışı ekonominin varlığıdır. Mükellefler için kayıtlı ekonomidense kayıt dışı ekonomide faaliyette bulunmak maliyet açısından daha avantajlıdır. Bu nedenle kişiler kayıt dışı ekonomide faaliyette bulunmayı tercih edebilmektedir. Bunun yanında Türkiye’de mükellefler çok sayıda belge kullanmaktadırlar. Mükellefler için vergi ve kayıt sisteminin sadeliği ve kolaylığı önemlidir. Evrak konusunda sadeliğin ve fonksiyonelliğin olması uygulama ve denetimin etkin yapılmasını sağlayacaktır.³⁸¹ Vergi denetimleri defter ve belgeler üzerinden yapıldığı için belge düzeninin yerleşmiş olması denetimlerin daha etkin olarak gerçekleştirilmesini sağlayacaktır. Bu yönüyle belge düzeni vergi denetimlerinin etkinliğini etkileyen faktörlerden biridir.

➤ Uzlaşma ve Afların Varlığı

³⁷⁹ İbrahim Atilla Acar ve Mehmet Emin Merter, “Türkiye’de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, *Maliye Dergisi*, S.147, Eylül- Aralık 2004, s.8.

³⁸⁰ Uğur, a.g.m., s.127.

³⁸¹ Acar ve Merter, a.g.m., s.10.

Uzlaşma, vergiyi tahsil edememektense belirli bir indirim uygulayarak verginin ödenmesini sağlamak amacıyla oluşturulmuştur. İlk olarak 1963 yılında vergi sistemimize girmiş daha sonra 1987 yılında kapsamı genişletilmiştir. Mükelleflerin inceleme sonucu bulunan matrah farkı ve cezaları için “tarhiyat öncesi veya tarhiyat sonrası uzlaşma” hakları vardır. Ancak uzlaşma vergi denetimini olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Denetimin etkin olması için cezaların caydırıcılık etkisinin olması gereklidir. Uzlaşma bu etkiyi nötrleştirmektedir. Uzlaşma, kişilerin ödemedikleri vergiyi cezasıyla beraber indirimler yapılarak taksitle öderim düşüncesine kapılmasına neden olmaktadır. Kişilerin bu düşünceye sahip olması da denetimden beklenen etkinliğin kaybolmasına yol açmaktadır. Böylelikle denetimin caydırıcılık rolünü yok etmektedir.³⁸²

Vergi afları da uzlaşma gibi bir etki yaratmaktadır. Ülkemizde sıklıkla vergi affı uygulanmaktadır. Sürekli olarak uygulanan bu vergi afları mükelleflerin af çıkacağı beklentisine girmesine neden olmaktadır. Af beklentisinde olan mükellefler vergisel ödevlerini yerine getirmekten kaçınmaktadırlar. Aflar vergi uyumunun azalmasına ve cezaların caydırıcılık özelliğinin kaybolmasına neden olmaktadır. Tüm bunlar da denetimde etkinliği düşürmektedir.

➤ Denetim Elemanlarının Nitelikleri, Sayısı ve Çalışma Koşulları

Vergi denetimlerinin etkin olarak gerçekleşebilmesi için önemli konulardan biri de denetimi yapan elemanlardır. Etkin bir denetim için denetim elemanları hem nitelik hem nicelik yönünden yeterli olmalıdır. Vergi denetim elemanlarının donanımları ve sayıları ne kadar yeterli olursa denetim o kadar etkin olur. Türkiye’de denetim elemanlarının işe alım sürecinde, elemanlar iyi bir eğitim aldıkları için nitelik olarak iyi bir seviyeye sahiptirler. Fakat denetim elemanlarının sayıları yeterli düzeyde değildir. Bu durum da denetimlerde etkinliğin düşmesine neden olmaktadır.

Denetim elemanlarının çalışma koşulları da denetimde etkinliği etkileyen faktörlerden biridir. Denetim elemanları dış etkilere karşı yeterli güvenceye sahip olmadıkları gibi ücretleri de yeterli düzeyde değildir. Bu nedenle çok sayıda kamudan özel sektöre geçişler yaşanmaktadır.

³⁸² Tecim, a.g.e., ss.134-135.

B. VERGİ DENETİMİNDE ETKİNLİĞİN ÖLÇÜLMESİ

Vergi denetimlerinin amaçlarından biri vergi gelirlerini artırmaktır. Bu amacın gerçekleştirilebilmesi için vergi denetimlerinin etkin olarak yapılması gereklidir. Vergi denetimlerinin etkin olmaması amaçlara ulaşılmasını engeller.

Vergi denetiminde etkinlik düzeyinin bilinmesi, yapılan denetimlerin başarılı olup olmadığına ortaya çıkarılması açısından önemlidir. Etkinlik düzeyinin belirlenmesi gerçekleşen faaliyet ve yeniliklerin vergi gelirlerinde ne kadarlık artışa neden olduğunu göstermesi yönünden önemlidir.³⁸³

Vergi denetiminde etkinliğin ölçülmesinde birtakım göstergelerden yararlanılmaktadır. Bu çalışmada vergi denetiminin etkinliği; denetim (inceleme) oranı, matrah farkı/incelenen matrah oranı, denetim elemanı başına mükellef sayısı ve denetimler sonucu tarh edilen vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki oranı göstergeleri yardımı ile incelenecektir.

1. Denetim (İnceleme) Oranı

“Vergi denetim oranı”, toplam denetimlerin gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin toplamına bölünmesi ile bulunur. Kişilerin denetlenme oranı arttıkça vergi kayıp ve kaçaklarının azalması sağlanır ve bu durum vergi gelirlerini artırarak denetimde etkinliği yükseltir.³⁸⁴

Aşağıda Tablo 1’de 2012-2021 döneminde mükelleflerin denetim oranları gösterilmiştir. Tablodaki mükellef sayısı, gelir ve kurumlar vergisi toplam mükellef sayısını içermektedir. Tabloya göre 2012-2021 yılları arasında mükellef sayılarında sürekli bir artış olurken, denetlenen mükellef sayılarında aynı oranda bir artış sağlanmamış, yıldan yıla değişkenlik göstermiştir. Denetim oranının en yüksek olduğu yıl %2,90 ile 2013’tür. Denetim oranının en düşük olduğu yıl ise %1,45 ile 2019’dur.

³⁸³ Serdar Aytekin, *Türkiye’de Vergi Gelirleri İle Vergi Denetimi Arasındaki Nedensellik İlişkisi*, (Yüksek Lisans Tezi), Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007, s.101.

³⁸⁴ Beşel, a.g.m., s.83.

Buradan denetim oranına göre söz konusu yıllar arasında denetimin en etkin gerçekleştiği yılın 2013 yılı olduğunu söyleyebiliriz.

Tablo 1. Mükelleflerin Denetlenme Oranları (%) (2012-2021)

Yıllar	Mükellef Sayısı	Denetlenen Mükellef Sayısı	Denetim Oranı (%)
2012	2.422.975	44.845	1,85
2013	2.460.281	71.352	2,90
2014	2.472.658	55.284	2,24
2015	2.527.084	58.676	2,32
2016	2.541.016	49.817	1,96
2017	2.636.370	44.182	1,68
2018	2.727.208	44.376	1,63
2019	2.813.452	40.763	1,45
2020	3.004.329	47.597	1,58
2021	3.221.894	54.065	1,68

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu 2016-2021 Faaliyet Raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

Yukarıdaki tablodan da görüldüğü gibi, denetlenen mükellef sayılarının toplam mükellef sayılarına oranı oldukça düşüktür. Bu nedenle denetlenecek olan mükellef seçimleri daha da önemli hale gelmektedir. Daha riskli mükelleflerin seçilmesi, mükerrer denetimlerin yapılmamasına özen gösterilmesi etkinliği arttıracaktır.

Denetim oranlarının düşük olması kişilerin vergi kaçırma ihtimallerini yükseltir. Ancak denetim oranlarını arttırmak tek başına etkinliği sağlamaz. Yalnızca denetim oranlarını arttırmak; inceleme süresinin kısılmasına, raporların yüzeysel yazılmasına ve niteliksiz denetimlerin yapılmasına yol açar. Çok fazla denetim yapılması durumunda ise mükelleflerin vergiye uyumları azalabilir.³⁸⁵ Bu nedenle denetimlerin fazla veya az yapılmasından çok etkin yapılması önemlidir. Çok sayıda etkisiz denetim yapılacağına yeterli sayıda etkin olarak yapılması daha yararlı olacaktır.

³⁸⁵ Altıntaş, a.g.t., s.92.

2. Matrah Farkı/İncelenen Matrah Oranı

İncelenen matrah ile matrah farklarına bakılarak vergi denetimlerinin etkinliği hakkında bilgi sahibi olunabilir. Matrah farkının incelenen matraha oranının yüksek olması vergi denetiminde etkinliğin yüksek olduğunu gösterir. Oran düşük ise etkinlik sağlanamamış demektir. Bulunan matrah farkının yüksek olması denetimde doğru mükelleflerin seçildiğini gösterir.

Tablo 2. Bulunan Matrah Farkı/İncelenen Matrah Oranları (%) (2012-2021)

Yıllar	İncelenen Matrah (TL)	Bulunan Matrah Farkı (TL)	Bulunan Matrah Farkı/İncelenen Matrah (%)
2012	4.374.024.432	541.132.281	12,3
2013	1.234.224.622	1.080.420.972	87,5
2014	2.959.296.235	712.101.457	24,0
2015	1.535.689.146	892.151.922	58,0
2016	2.118.233.018	1.273.504.628	60,1
2017	5.285.964.008	501.752.858	9,4
2018	3.967.057.728	1.139.396.507	28,7
2019	3.879.640.217	1.206.848.744	31,1
2020	9.149.818.516	3.259.240.971	35,6
2021	8.764.539.433	503.480.633	5,7

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2017-2021 Faaliyet Raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 2’de 2012-2021 yılları arasında bulunan matrah farkı/incelenen matrah oranları verilmiştir. Tabloyu incelediğimizde hem incelenen matrahta hem de bulunan matrah farklarında istikrarlı bir azalma veya artma olmadığını görmekteyiz. Bulunan matrah farkı/incelenen matrah oranlarında en yüksek oranın olduğu yıl %87,5 ile 2013, en düşük oranın olduğu yıl ise %5,7 ile 2021’dir. Tabloda yer alan yıllar karşılaştırıldığında bulunan matrah farkı/incelenen matrah oranlarına göre vergi

denetiminin en etkin gerçekleřtiđi yıl 2013 iken etkinliđin en az gerçekleřtiđi yıl ise 2021'dir. 2021 yılında oranın bu kadar dūřuk olmasında dođru mūkellef seçiminde bulunulmadıđı yorumu yapılabilir.

3. Denetim Elemanı Bařına Mūkellef Sayısı

Vergi denetimlerinin etkinliđini Őlmede kullanılan bu yŐntemde denetlenen mūkelleflerin sayısı denetim elemanlarının sayısına oranlanır. BŐylece denetim elemanı bařına dūřen mūkellef sayısı bulunur. Vergi denetiminin etkin olabilmesi için denetim elemanı bařına dūřen mūkellef sayısının dūřuk olması gerekir. Bu durumda denetim elemanı, mūkellefi daha etkin denetleyebilecektir.

Tablo 3'te 2012-2021 yılları arasında denetlenen mūkellef ve vergi denetimi yapan denetim elemanı sayıları verilmiřtir. Denetlenen mūkellef sayısını denetim elemanı sayısına oranladığımızda denetim elemanı bařına en fazla mūkellefin dūřtūđü yıl 16 ile 2013 iken en az mūkellefin dūřtūđü yıl ise 6 ile 2019'dur. Ancak denetim elemanı bařına dūřen mūkellef sayısı 2019 yılından sonra tekrar artmıřtır. Tabloda yer alan yıllar karřılařtırıldıđında bu sayıya gŐre vergi denetiminin en az etkin gerçekleřtiđi yıl 2013, en etkin gerçekleřtiđi yıl ise 2019'dur. 2019'dan sonra ise vergi denetiminde etkinliđin azalmaya bařladıđı sŐylenebilir.

Tablo 3. Denetim Elemanı Başına Düşen Mükellef Sayıları (2012-2021)

Yıllar	Denetlenen Mükellef Sayısı (1)	Denetim Elemanı Sayısı (2)	Denetim Elemanı Başına Düşen Mükellef Sayısı (1/2)
2012	46.845	3.890	12
2013	71.352	4.509	16
2014	55.284	3.933	14
2015	58.676	4.051	14
2016	49.817	5.994	8
2017	44.182	6.449	7
2018	44.376	6.528	7
2019	40.763	6.553	6
2020	47.597	6.730	7
2021	54.065	6.197	9

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu 2017-2021 Faaliyet Raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

Aşağıda Tablo 4’te ise sadece vergi dairesi müdürlerinin sayısı ile inceledikleri mükelleflerin sayıları birbirine oranlanarak karşılaştırma yapılmıştır. Tabloyu incelediğimizde vergi dairesi müdürü başına düşen mükellef sayısının en fazla olduğu yıl yaklaşık 28 mükellef ile 2013 iken en düşük olduğu yıl yaklaşık 4 mükellef ile 2021’dir. Tabloda yer alan yıllar karşılaştırıldığında vergi dairesi müdürü başına düşen mükellef sayısına göre vergi denetiminin en etkin gerçekleştiği yıl 2021 iken etkinliğin en az olduğu yıl ise 2013’tür.

Tablo 4. Vergi Dairesi Müdürü Başına Düşen Mükellef Sayıları (2012-2021)

Yıllar	İncelenen Mükellef Sayısı (1)	Vergi Dairesi Müdürü Sayısı (2)	Vergi Dairesi Müdürü Başına Düşen Mükellef Sayısı (1/2)
2012	9.868	507	19
2013	12.924	466	28
2014	9.779	509	19
2015	9.902	540	18
2016	6.861	485	14
2017	6.216	521	12
2018	4.085	506	8
2019	4.782	517	9
2020	3.061	501	6
2021	2.364	543	4

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2017-2021 Faaliyet Raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

4. Denetimler Sonucu Tarh Edilen Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Oranı

Toplam vergi gelirleri içinde denetimler sonucu tarh edilen vergilerin oranına bakılarak vergi denetimlerinin etkinliği hakkında yorum yapılabilir. Toplam vergi gelirleri içinde denetimler sonucu tarh edilen vergi oranı ne kadar yüksekse denetimin etkinliği o kadar yüksek demektir.

Aşağıda 2012-2021 döneminde vergi denetimleri sonucu tarh edilen vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki oranı verilmiştir.

Tablo 5. Denetimler Sonucu Tarh Edilen Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Oranı (%) (2012-2021)

Yıl	Denetimler Sonucu Tarh Edilen Vergi (TL)	Toplam Vergi Gelirleri (TL)	Denetimler Sonucu Tarh Edilen Vergi / Toplam Vergi Gelirleri (%)
2012	4.535.523.091	317.188.767.789	1,42
2013	8.561.313.250	367.473.549.763	2,32
2014	7.939.389.423	401.605.955.286	1,97
2015	9.803.999.983	464.886.789.637	2,10
2016	7.234.873.130	529.263.765.141	1,36
2017	5.878.506.580	625.512.313.993	0,93
2018	8.722.800.218	737.954.269.710	1,18
2019	10.409.577.465	819.603.099.357	1,27
2020	24.921.860.064	983.069.869.199	2,53
2021	24.232.837.331	1.395.545.671.739	1,73

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu 2016-2021 Faaliyet Raporu ve GİB 2012-2021 Faliyet Raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 5'e göre denetimler sonucu tarh edilen vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki oranın en yüksek olduğu yıl 2,53 ile 2020 iken en düşük olduğu yıl 0,93 ile 2017'dir. Bu bilgilere göre vergi denetiminin en etkin gerçekleştiği yıl 2020 iken etkinliğin en az olduğu yıl ise 2017'dir. 2017 yılındaki oranın oldukça düşük olmasında, vergi affı ve yeniden yapılandırmaların etkisinden dolayı denetim oranının düşük olması ile denetlenen mükellef sayısındaki düşüşün ve ayrıca mükellef seçimi analizinin doğru yapılamamasının etkili olduğu söylenebilir.

C. VERGİ DENETİMLERİ VE VERGİ GELİRLERİ İLİŞKİSİ

Vergi gelirlerini etkileyen faktörler çalışmanın birinci bölümünde; ekonomik büyüme ve kalkınma, enflasyon, vergi oranı, vergi yükü, kayıt dışı ekonomi, vergi ahlakı ve vergi bilinci, kamu harcamalarının algılanma düzeyi, eğitim seviyesi, dini

inanç, devlete olan bağlılık, siyasi istikrar, siyasal iktidarı benimseme, yolsuzluk ve vergi afları olarak ele alınmıştı. Bunların dışında vergi gelirlerini etkileyen önemli bir unsur da vergi denetimleridir.

Mükellefler vergi ödememek için belirli yollara başvururlar. Bunun sonucunda hazine vergi kaybına uğrar. Vergi idaresi vergi kayıp ve kaçaklarını minimize etmek, olumsuz etkilerinin oluşmasını engellemek için “inceleme, yoklama, arama, bilgi toplama” yollarıyla mükellefleri denetler. Vergi sızmalarının önüne geçmek için vergi denetimi bir çeşit “tıpa” vazifesi görür.³⁸⁶ Vergi denetimlerinin amacı mükelleflerin doğru beyanda bulunmalarını sağlamaktır. Böylelikle vergi kaybının önlenmesiyle hazineye daha çok vergi gelirinin girmesi mümkün olur.

Bir ülkede yasal düzenlemeler uygun yapılmış ve gelir idaresinin işleyişi çok iyi olsa bile vergi denetimi gerçekleşmez ise sistemde bozulmalar başlar³⁸⁷ ve vergiden beklenen amaç gerçekleşmez. Bu durumda vergi kayıp ve kaçakları artacağı için vergi gelirlerinde düşmeler olur.

Vergi denetimleri, mükelleflerin vergi kanunlarına uygun davranmalarını sağlar. Mükellefler bir gün denetlenecekleri düşüncesiyle vergiye uyum gösterirler. Mükelleflerin denetlenme ihtimalleri ne kadar yüksek olursa, vergilerini zamanında ve doğru ödemeleri de o derece mümkün olur.³⁸⁸ Denetimler vergi kayıplarını azaltıcı etkide bulunur. Tersine bir durumda ise mükellefler denetlenmeyeceklerini veya yakalanma ihtimalinin düşük olduğunu düşündüklerinde vergi ödemekten kaçınacaklardır. Bundan dolayı mükelleflerin bu düşünceye kapılması engellenmeli ve denetimler etkin ve verimli bir şekilde yapılmalıdır.

Vergi denetiminin başarısı tüm vergi kaçırıcıların tespitine bağlıdır. Ancak ne yazık ki tüm vergi kaçırıcıların tespiti mümkün değildir. Bu nedenle vergi denetiminin %100 başarı sağlamasını engelleyen nedenler belirlenmeli ve sorunların çözümüne önem verilmelidir.³⁸⁹

³⁸⁶ Yoruldu ve Yoruldu, a.g.m., ss.53-54.

³⁸⁷ Acar ve Merter, a.g.m., s.14.

³⁸⁸ Mehmet Emin Merter, *Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanması Toplam Kalite Yönetimi*, (Doktora Tezi), İzmir:Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2004, s.80.

³⁸⁹ Furkan Beşel, a.g.m., s.83.

Vergi denetimleri yeterli ve etkin olmaz ise vergisel ödevlerini tam ve zamanında yerine getiren mükelleflerin vergiye gönüllü uyumları azalmaya başlayabilir. Vergi kaçırmaya yatkın olan kişiler ise vergisel ödevlerini yerine getirmekten iyice uzaklaşabilirler. Bu nedenle denetimler, hem yanlış ve/veya eksik olarak yerine getirilen ödevler için hem de hiç yerine getirilmeyen işlemlerin bulunması için önemlidir.³⁹⁰

1. Vergi Denetim Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Vergi denetimlerinde mükelleflerin beyan ettikleri ile olması gereken beyanlar karşılaştırılır. İnceleme sonucunda mükelleflerin daha fazla ödeme yapması gerektiği veya hiç ödeme yapmadığı ortaya çıkarsa mükelleften beyan etmediği vergi miktarı duruma göre cezasıyla birlikte istenir. Böylece vergi denetimleri ile tahsil edilmeyen vergilerin tahsilatı yapıldığı için vergi gelirlerinde artış sağlanmış olur.

Vergilerin tahsilatının yüksek olması mükelleflerin vergiye uyum sağladıklarının göstergesidir. Mükelleflerin vergilerini zamanında ve doğru olarak ödeme eğilimleri arttıkça tahsil edilen verginin tahakkuk edilen vergiye oranı o denli artacak ve etkinlik yüksek olacaktır. Aşağıda Tablo 6'da 2012-2021 yılları arasında genel bütçe vergi gelirlerinin tahsilat/tahakkuk oranları verilmiştir.

³⁹⁰ Dumlupınar ve Yardımcıoğlu, a.g.m., s.4.

Tablo 6. Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilat/Tahakkuk Oranları (%) (2012-2021)

Yıllar	Tahakkuk (TL)	Tahsilat (TL)	Tahsilat/Tahakkuk Oranı (%)
2012	366.934.082.792	317.188.767.789	86,44
2013	423.397.273.798	367.473.549.763	86,79
2014	471.334.225.545	401.605.955.286	85,21
2015	548.919.515.343	464.886.789.637	84,69
2016	651.822.042.298	529.263.765.141	81,20
2017	760.214.267.449	625.512.313.993	82,28
2018	906.332.362.485	737.954.269.710	81,42
2019	1.011.958.403.204	819.603.099.357	80,99
2020	1.228.135.005.466	983.069.869.199	80,05
2021	1.731.449.927.542	1.395.545.671.739	80,60

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2012-2021 Faaliyet Raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 6 incelendiğinde yıllar itibariyle tahakkuk ve tahsilat rakamlarının sürekli artmasına karşın tahsilat/tahakkuk oranının sürekli bir artış göstermediği hatta tersine genel olarak düştüğü görülmektedir. Tabloda verilen yıllar itibariyle söz konusu oranın en yüksek olduğu yıl 86,79 ile 2013 iken oranın en düşük olduğu yıl ise 80,05 ile 2020'dir. Bilindiği üzere 2000'li yıllarda çok fazla vergi affı ve yeniden yapılandırmaya gidilmiştir. Bununla birlikte 2020 yılında oranın ve aynı zamanda etkinliğin en düşük olmasında yaşanan pandemi koşulları nedeniyle gerçekleştirilen vergi düzenlemelerinin vergi tahsilatını olumsuz yönde etkilemesinin rolü olduğu söylenebilir.

Yukarıda da belirtildiği gibi, çeşitli nedenlerle vergi denetimlerinin yeterli ve etkin gerçekleştirilmemesi, vergisel ödevlerini olması gerektiği gibi düzgün yerine getiren mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarının azalmasına neden olabileceği gibi zaten vergi kaçırmaya yatkın olan kişilerin ise vergisel ödevlerini yerine getirmekten iyice uzaklaşmalarına yol açacaktır. Böylelikle vergi kaybının artmasıyla hazineye daha az vergi gelirinin girmesi söz konusu olacaktır.

Aşağıda Tablo 7'de ise 2012-2021 yılları arasında vergi denetim oranları ile birlikte bu yıllardaki tahsilat/tahakkuk oranlarına da yer verilmiştir.

Tablo 7. Denetim ve Tahsilat/Tahakkuk Oranları (%) (2012-2021)

Yıllar	Denetim Oranı (%)	Tahsilat/Tahakkuk Oranı (%)
2012	1,93	86,44
2013	2,90	86,79
2014	2,24	85,21
2015	2,32	84,69
2016	1,96	81,20
2017	1,68	82,28
2018	1,63	81,42
2019	1,45	80,99
2020	1,58	80,05
2021	1,68	80,60

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı 2012-2021 Faaliyet Raporu ile Gelir İdaresi Başkanlığı 2012- 2021 Faaliyet Raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

Normalde denetim oranının yüksek olduğu yıllarda vergi tahsilat oranının da yüksek olması beklenir. Ancak bu durum her zaman geçerli olmamaktadır.³⁹¹ Bunun nedeni de denetimlerin etkin olarak gerçekleştirilmemesinden kaynaklanmaktadır. Tablo 7'yi incelediğimizde denetim oranının en yüksek olduğu yılın 2,90 ile 2013 olduğu görülmektedir. Bu duruma göre denetimlerin etkin gerçekleştirildiğini söyleyebilmemiz için tahsilat/tahakkuk oranının da 2013 yılında en yüksek seviyede olması beklenir. Tabloyu incelediğimizde gerçekten de tahsilat/tahakkuk oranının 2013 yılında en yüksek seviyede olduğu görülmektedir. Denetim oranının 1,45 ile en düşük gerçekleştiği 2019 yılında ise tahsilat/tahakkuk oranının da en düşük seviyede gerçekleşmesi beklenir. Ancak tablo incelendiğinde durumun böyle olmadığı, en düşük tahsilat/tahakkuk oranının 80,05 ile 2020 yılında olduğu görülmektedir. Bu durum, denetlenecek mükellef seçimi doğru yapılmadığı takdirde denetim oranlarının görece yüksek olmasının denetimde etkinliği sağlamada ve vergi kaybını önlemede tek başına yeterli olmadığının bir göstergesi olarak yorumlanabilir.

³⁹¹ Acar ve Merter, a.g.m., s.22.

2. Vergi Denetimi – Vergi Gelirleri İlişkisi ile İlgili Çalışmaların Değerlendirilmesi

Vergi denetimi ve vergi gelirlerine etkisi konularında birtakım araştırmalar yapılmış ve çeşitli bulgular elde edilmiştir. Bu kısımda söz konusu çalışmaların sonuçlarına değinilecektir.

Acar ve Merter (2004) vergi denetimi ve vergi denetiminde etkinlik sorununa yönelik yaptıkları çalışmalarında, vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasını engelleyen birçok faktörün bulunduğunu, bunların içinde en önemlisinin beyan esasının sağlıklı işlememesi olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Aytekin (2007)'in “Türkiye’de vergi gelirleri ile vergi denetimi arasındaki nedensellik ilişkisi”ne yönelik yaptığı çalışmasında Granger Nedensellik testi ile vergi incelemesi sayesinde vergi gelirlerinde artış sağlandığı desteklenmiştir. Vergi incelemesinde miktar veya mahiyet olarak artış sağlanması vergi gelirlerinin de artışını sağlamaktadır. Vergi gelirlerinde artış olması için vergi denetiminde verimlilik ve etkinlik sağlanması bunun için de etkinliği engelleyen faktörlere çözüm bulunması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Yalama ve Gümüş (2013)'ün “vergi kaçırma eğilimini etkileyen faktörler” üzerine Eskişehir’de yaptıkları ankette katılımcılar; “vergi denetimi ile vergi kaçırma eğilimi arasında ters yönlü bir ilişki vardır” ifadesine çoğunukla katılmışlardır. Çalışmada, vergi denetimlerinin vergi kaçırma davranışlarının belirleyicilerinden olduğu ve vergi denetimlerinin geliştirilerek etkinliğinin artırılması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Ergen ve Kılınçkaya (2014)'nin yapmış oldukları vergi denetim sistemindeki aksaklıklara yönelik çalışmada, incelemeye alınan mükellefler arasında öncelik sıralamasının olmamasının vergi denetiminde etkinliği bozan nedenlerden biri olduğu sonucuna ulaşılmıştır. İncelemelerin verimli sektörlere yapılması vergi gelirlerini artıracaktır. Bu nedenle “sektörel risk analizi” yapılmalı ve incelemeler bu sektörlere yönelmelidir.³⁹²

³⁹² Ergen ve Kılınçkaya, a.g.m., s.301.

Dumlupınar ve Yardımcıoğlu (2015)'nin, vergi denetimlerinin kayıt dışı ekonomi üzerindeki etkisine yönelik Trabzon'da uyguladıkları anket sonucunda; kişilerin kayıt dışı ekonominin engellenmesi konusunda vergi idaresini yetersiz bulduğu ve vergi denetimlerinin yetersiz olmasının kişileri bu tür faaliyetlere yönelttiği düşüncesinde oldukları görülmüştür. Katılımcılar denetim sıklığı arttıkça mükelleflerin doğru beyanda bulunma eğilimlerinin artacağını düşünmektedirler. Ayrıca çalışma sonucunda, denetim elemanlarının dış baskılara karşı korunmasının, mükelleflerin denetimlerin adaletli ve etkin gerçekleştiğine dair düşüncelerinin kayıt dışı ekonomi ile mücadeleyi olumlu yönde etkileyeceği ve böylece vergi bilincinin artmasıyla kayıt dışılıkta azalma olabileceği ifade edilmiştir.

Gangl, Hofmann ve Kirchler (2015) yaptıkları çalışmada, vergiye gönüllü uyumun güven ve devletin gücünden geçtiğini savunmuşlardır. Devletin gücü düşük, devlete olan güven az ise vergiye uyumun da az olacağını ifade etmişlerdir. Böyle durumlarda devletlerin denetimler ve cezalar ile uyumu arttırmaya çalıştığını ancak bunun sağlanması için sürekliliğin olması gerektiğini ifade etmişlerdir.

Organ ve Çavdar (2017)'in İstanbul, Tekirdağ, Edirne ve Kırklareli illerinde uyguladıkları anket ile yaptıkları çalışmada; “vergi mükelleflerinin vergi denetimi hakkındaki düşünce ve tutumları ile vergi denetimlerinden nasıl etkilendiklerinin belirleyicisi olarak vergi ahlakı ve bilincinin yeterli düzeyde olmaması, vergi mükelleflerinin denetim elemanlarına karşı ve denetim elemanlarının vergi mükelleflerine karşı takınmış oldukları tutum ve davranışların olumsuz olması, denetim sonuçlarının etkin olmaması, vergi idaresinin etkisizliği ile vergi mükelleflerinin demografik özellikleri gibi etkenlerin etkili olduğu”³⁹³ sonucuna varılmıştır. Sorunların kaldırılması ve vergi denetiminin etkin olabilmesi için iyi bir vergi idaresi ve denetim sisteminin olması gerektiği vurgulanmıştır.

Büyükköç (2017)'un SMMM ve YMM'ler üzerinde uyguladığı ankette; katılımcıların çoğunluğunun denetimin kayıt dışı ekonomiyi azaltacağı, vergi inceleme sisteminde bulunan aksaklıkların kayıt dışı ekonomiyi arttırdığı, denetim yetersizliğinin kayıt dışı ekonominin önlenmesine engel olduğu, denetim oranı arttıkça kayıt dışı

³⁹³ İbrahim Organ ve Fatih Çavdar, “Türkiye’de Vergi Mükellefleri Perspektifinden Vergi Denetiminde Sorunlar: İstanbul, Tekirdağ, Edirne ve Kırklareli’nden Bulgular”, *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.10, S.1.,2017, s.69.

ekonominin azalacağı, mükelleflerin yeterince denetlenmemesinin vergi kayıp ve kaçaklarını artırdığı gibi düşüncelere sahip oldukları belirlenmiştir. Çalışmada, kayıt dışı ekonominin önüne geçilebilmesi için denetimlerin etkinliğinin artırılması gerektiği vurgulanmıştır.

Acar ve İştekal (2018)'ın Şırnak ilinde yaptıkları ankette katılımcıların çoğunun; mükelleflerin vergi denetimi ve etkinliği konusunda bilgi sahibi olmadıkları, vergi denetimlerinin yapılma sıklığını yeterli bulmadıkları, vergi kayıp ve kaçaklarının denetimlerin eksikliğinden kaynaklandığı, vergi denetimlerinin vergi suçlarını işlemede caydırıcı etkisi olduğu, vergi mevzuatının karmaşıklığının etkinliği bozduğu düşüncesine sahip oldukları ortaya koyulmuştur. Çalışmada, doğu illerinde denetime verilen önemin ve etkinliğin artırılması gerektiği, etkinlik arttıkça vergi bilincinin de artacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Taytak ve Dalkıran (2019)'ın Uşak ilinde gelir vergisi mükellefleri üzerine yaptıkları çalışmada denetim algısına sahip mükelleflerin; vergi sisteminin adil olmadığı, vergi sisteminde adaletin sağlanması için denetimlerin olması gerektiği, vergi aflarının vergi denetiminin etkinliğini azalttığı düşüncesinde oldukları görülmüştür. Öte yandan, vergi denetim algısına sahip mükelleflerin vergi affı çıkacağını bilseler dahi vergisel ödevlerini yapmaktan vazgeçmeyeceklerini ifade etmeleri, vergi mükelleflerinin davranışlarında vergi denetim algısının yüksek olduğu sonucunu göstermiştir.

Eraslan (2019) yaptığı çalışmada, vergi denetimlerinin vergide kayıp ve kaçakların oluşmasının engellenmesinde büyük ölçüde etkili olduğu bulgusuna ulaşmıştır. Buna göre, kayıt dışı ekonomiyi önlemek için vergi denetimlerinin daha çok yapılması gereklidir. Yapılan denetimler hem mükellefin gerçek gelirini yansıtmasını sağlamakta hem de mükellefi eğitmektedir.³⁹⁴

İnan (2021), vergi denetiminin idari etkinliği üzerine yaptığı çalışmada vergi denetim elemanlarına anket uygulamıştır. Çalışma sonucunda, vergi denetimine, vergilendirme işlemlerine önem verilmesinin idari etkinliği sağlamada önemli olduğu sonucuna varılmıştır. Vergi denetiminin idari etkinliğinin sağlanması için; personellerin sayısı artırılmalı, uzmanlaşma sağlanmalı, cezalar caydırıcı nitelikte olmalı, sektörel

³⁹⁴ Eraslan, a.g.t., s.134.

denetimler olmalı, vergi bilinci ve vergi ahlakı kişilere aşılmalı gibi önerilerde bulunulmuştur.

Yapılan çalışmalar incelendiğinde, mükelleflerin çoğunluğunun vergi denetimlerinin yeterli düzeyde yapılmadığı, sistemin adaletli olmadığı, denetimlerin daha çok riskli sektörlere yapılması gerektiği, denetim sayılarının caydırıcı olmadığı gibi düşüncelere sahip oldukları görülmektedir. İstatistiksel veriler de incelendiğinde gerçekten denetim oranları çok düşük seviyelerdedir. Ancak vergi denetimlerinin vergi kayıp ve kaçaklarını önleyebilmesi ve vergi gelirlerini olumlu etkileyebilmesi için sayısal olarak ne kadar yapıldığından çok etkin olarak yapılıp yapılmadığı önemlidir. Denetim oranları ne kadar fazla olursa olsun denetimler etkin olarak gerçekleştirilmez ise yarar sağlamaz. Etkin yapılan vergi denetimleri ile vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilebilir. Böylece vergi gelirlerinde artış sağlanır. Ancak çalışmanın önceki bölümlerinde bahsettiğimiz üzere birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de vergi denetimlerinin etkin gerçekleşmesini engelleyen faktörler vardır. Vergi denetimlerinin etkin olarak gerçekleşmesi için bu engellerin ortadan kaldırılması gereklidir.

3. Vergi Denetimlerinin Etkinliğini Artırmaya Yönelik Öneriler

Vergi gelirlerinde daha fazla artış sağlamak için vergi denetimlerinin etkin olarak gerçekleştirilmesi gereklidir. Bu nedenle vergi denetimlerinin etkinliğini artırıcı önlemler uygulanmalıdır. Vergi denetimlerinin etkinliğini artırıcı önlemleri şu şekilde sıralayabiliriz:

➤ Denetim elemanlarının nitelik ve niceliklerinde iyileştirmeler yapılmalıdır. Ülkemizde denetim elemanlarının sayısı oldukça düşüktür. Mükellef sayısı çok olduğu için ikisini oranladığımızda denetim elemanı başına oldukça fazla mükellefin düştüğü görülmektedir. Bu durum da denetimin etkinliğini bozmaktadır. Bu nedenle denetim elemanlarının sayısı artırılmalıdır. Ancak bu artış yapılırken aşırıya kaçılıp niteliksiz eleman alımı yapılmamalıdır. Unutulmamalıdır ki denetimde önemli olan çok denetim yapmak değil etkin denetim yapmaktır. Bu nedenle vergi denetim elemanlarının alımı yapılırken bilgili, dürüst, anlayışlı, işinde gerçekten başarı sağlayacak nitelikteki kişilerin seçimine dikkat edilmelidir. Denetim elemanı olma

sürecinde kişilere yeterli mesleki eğitim verilmelidir. Denetim elemanı olduktan sonra da belirli aralıklarla eğitimlere devam edilmelidir.

➤ Denetim elemanlarının çalışma şartlarında iyileştirilmeler yapılmalıdır. Etkin denetim için denetim elemanlarında çalışma isteğinin olması da gereklidir. Bunun için denetim elemanlarının çalışma şartlarının iyi olması gerekir. Çalışma esnasında denetime faydalı olacak her türlü teknolojik alete ulaşma imkanı olmalıdır. Denetim elemanları çoğu zaman tehditlere maruz kalabilmektedir. Devletin bu durumlar için denetim elemanlarını koruyacak güvenlik tedbirleri alması gereklidir. Ayrıca denetim elemanlarının ücretlerinde de iyileştirmeler yapılmalıdır. Denetim elemanları hem çalışma şartlarının hem ücretlerinin daha iyi olmamasından dolayı özel sektöre geçiş yapabilmektedirler. Özel sektörlere geçişlerden dolayı denetim elemanları sayısında ciddi düşüşler yaşanmaktadır. Bunun önüne geçmek için denetim elemanlarının hem ücretlerinde hem de özlük haklarında iyileştirmeler yapılmalıdır.

➤ Denetim elemanlarının sektörler bazında uzmanlaşması sağlanmalıdır. Uzmanlaşan denetim elemanı; o sektördeki ekonomik faaliyetlerin, mal ve nakit hareketlerinin nasıl olacağı, kişilerin nasıl vergi kaçırabilecekleri ve kaçırılan verginin nasıl belirleneceği ile ilgili bilgilere ve tecrübeye sahip olur. Bu bilgileri ve tecrübeyi kullanarak vergi kaybının önüne geçip tahsilatın artmasını sağlar. Denetimlerin süresinde kısaltmalar olur ve böylece daha fazla mükellef denetleneceği için etkinlik sağlanmış olur.³⁹⁵ Sektörel bazda uzmanlaşma denetim elemanlarının o sektör hakkında her türlü bilgiye ayrıntısına kadar sahip olmasını ve denetimlerini daha etkin gerçekleştirmesini sağlayacaktır.

➤ Toplumda vergi bilinci ve vergi ahlakı artırılmalıdır. Vergiden beklenen amaçların gerçekleşmesi için, kişilerin vergilendirilmeye bakış açısı iyileştirilmelidir. Vergi bilinci ve ahlakının yerleştirilmesi bu açıdan önemlidir. Bunların yüksek olduğu toplumlarda mükellefler vergisel görevlerini yerine getirirler. Böylece idarenin iş yükü azalır, vergi toplanmasındaki maliyet ve süre düşer, idarenin daha verimli çalışması sağlanmış olur. Bu nedenle vergi bilinci ve vergi ahlakının artırılması gereklidir.³⁹⁶ Bunların düşük olduğu toplumlarda kayıt dışı ekonominin boyutu da büyük olur. Kayıt dışılıkla mücadele için vergi denetimlerinin daha etkin gerçekleştirilmesine yönelik

³⁹⁵ Murat Koç, *Türkiye’de Vergi Kayıp Kaçağı ve Bunların Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü*, (Doktora Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi, 2011, s.222.

³⁹⁶ Eraslan, a.g.t., s.88.

vergi bilinci ve ahlakının yerleştirilmesi gereklidir. Bunların yerleştirilebilmesi için devlet daha ilkokuldan itibaren çocuklara eğitim vermeye başlamalıdır. Küçük yaşlardan itibaren bu eğitimlerin verilmesi kişilerin daha bilinçli olmasını sağlayacaktır. Ayrıca diğer kesimler için de afişler, video tanıtımları gibi kanallarla bilgilendirmeler yapılmalıdır. Hatta internet ortamında reklamlar verilmeli, televizyonlarda kamu spotu şeklinde kısa bilgilendirmeler yapıp kişileri bilinçlendirerek vergi bilinci ve vergi ahlaklarının artması sağlanmalıdır.

➤ Cezaların caydırıcı olması sağlanmalıdır. Cezaların uygulanmaması veya çok düşük miktarlarda uygulanması kayıt dışılığı artırır. Mükelleflerin bazıları vergi kaçırma maliyeti ile yakalanırsa ödeyeceği ceza miktarını karşılaştırarak bir karara varır. Bu nedenle cezaların vergi kaçırmayı önleyecek düzeyde olması gereklidir. Cezalar vergi kaçırmayı caydırıcı nitelikte olursa o zaman denetimde etkinlik düzeyi de artar. Cezalar suçun niteliği ile doğru orantılı olacak şekilde düzenlenmelidir. Cezaların caydırıcılığını düşüren uygulamalardan da vazgeçilmelidir.

Ayrıca cezalar denetimler ile desteklenmelidir. Aksi halde çok bir etki sağlamaz. Bunun için vergi yasalarında bazı düzenlemeler yapılmalıdır. Örneğin; hapis cezaları para cezasına çevrilmemeli, erteleme olmamalı, zamanında ödeme yapmayanlara uygulanacak gecikme zammı ve faizleri artırılmalıdır.³⁹⁷ Bu gibi uygulamalar ile denetimde etkinliğin artması sağlanmış olacaktır.

➤ Vergi aflarına sık sık başvurulmamalıdır. Vergi afları mükelleflerin vergi uyumunun azalmasına sebebiyet vermektedir. Af çıkacağını düşünen mükellef vergisel ödevlerini yapmaktan kaçınmaktadır. Sürekli olarak çıkarılan aflar “cezaların caydırıcılığını” olumsuz olarak etkilemektedir. Aflar vergi denetiminin etkinliğini de düşürmektedir. Afların çıkarılmasıyla vergi denetiminde harcanan emek boşa gitmektedir. Bunun için vergi aflarına yalnızca olağanüstü durumlarda nadir olarak başvurulmalıdır.

➤ Vergi mevzuatındaki kanun maddeleri basit, şeffaf, kolay uygulanabilir olmalıdır. Bu, vergi denetiminin etkinliği için önemlidir. Mevzuatta belirsizlikler ile açıklar olmamalıdır. Vergi kanunları sık sık değiştirilmemeli, yanlış anlaşılmaya sebep verecek şekilde karmaşık olmamalıdır. Tüm bunların yapılması etkinliği olumlu yönde

³⁹⁷ Şaan, a.g.t., s.68.

etkileyecektir.³⁹⁸ Mevcut mevzuat günün şartlarına uygun olarak hazırlanmalıdır. Yoruma neden olacak boşluklar doldurulmalıdır. Mevzuatın anlaşılır ve sade olması yalnızca mükellef için değil denetim elemanları için de önemlidir. Mevzuatın karışık olması mükelleflerin istemeden hata yapmasına neden olduğu gibi elemanların da verimliliğini düşürmektedir. Sayılan değişikliklerin yapılması ile oluşabilecek olumsuzluklar engellenmiş, vergi denetiminin etkinliğinde artış sağlanmış olacaktır.

➤ Denetimlerde koordinasyon sağlanmalı, daha çok teknolojiden yararlanılmalıdır. Denetim sürecinde denetim elemanları arasındaki koordinasyonun eksik olması denetimlerin etkinliğini düşürmektedir. Denetimlerde etkinliğin artırılabilmesi için denetim elemanları arasında düzenli ve düzgün işleyen bir koordinasyonun olması gereklidir. Gelişen teknoloji ile birçok denetim faaliyeti elektronik ortamda yapılmaktadır. Bunun daha da yaygınlaştırılması sağlanmalıdır. Kurumlar ve denetim elemanları arasındaki iletişim hızlı ve sürekli olarak sağlanabilmelidir. Denetimler sırasında denetim elemanları istedikleri bilgilere kolaylıkla ulaşabilmelidir. Denetimlerde teknolojiden daha çok yararlanarak oluşabilecek haberleşme eksikliği giderilmelidir.

➤ Vergi oranları düşürülmeli ve vergi tabana yayılmalıdır. Türkiye’de vergi oranları yüksektir. Bu nedenle mükellefler vergi kayıp ve kaçakçılığı gibi yollara yönelebilmektedirler. Mükellefler vergi kaçırma eğiliminde olduklarında bunun tespit edilme ihtimalini düşük görürler. Yakalandıkları zaman kesilecek vergi cezalarını ise şu an ödeyecekleri yüksek oranlı vergilerin yerine göze alabilmektedirler. Eğer vergi oranları uygun bir düzeye çekilir, vergi tabana yayılır ise mükellefler yakalanma durumunda kesilecek cezayı göze almak yerine vergisini zamanında ve doğru olarak ödeyecektir.³⁹⁹ Vergi oranlarının düşürülmesi kayıt dışı ekonominin oranını da düşürecektir. Vergi oranları, mükelleflerin vergi denetimleri sonucu yakalanmaları durumunda ödeyecekleri ceza ile şimdi ödeyecekleri vergi miktarını karşılaştırıp vergi ödemeyi seçecek seviyede belirlenirse denetimin etkinliği de artmış olacaktır. Vergi oranları vergi kaçırmayı değil vergi ödemeyi teşvik edici düzeyde olmalıdır.

³⁹⁸ Mazlum Veysikarani, *Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliği ve Bütçe İlişkisi*, (Yüksek Lisans Tezi), Niğde: Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2021, s.67.

³⁹⁹ Güray Akbal, *Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçağının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği*, (Yüksek Lisans Tezi), Edirne: Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2020, s.171.

➤ İhbar müessesine daha çok önem verilmelidir. Etkin denetim için doğru bilgi önemlidir. Doğru ve zamanında edinilmeyen bilgiler zaman kaybı yaratır. İhbar müessesesi denetimlerin hızlı ve zamanında yapılmasını sağlar. Yapılan ihbarların doğru ve güvenilir olması vergi denetiminin etkinliğini artırır. Bu nedenle ihbar müessesesinin işlerliğine yönelik düzenlemeler yapılmalıdır. İhbar eden kişilere ihbar ikramiyesi verilmektedir. Gerekirse ihbar ikramiyesinin miktarında artışa gidilmelidir.

➤ Denetim türlerinden olan yoklamaya gereken önem verilmelidir. Sık sık yapılan yoklamalar ile kişilerin vergi kaçırma ihtimallerinin ortadan kaldırılması sağlanır. Yoklama caydırıcılık yönü olan bir işlemdir. Bunun için bu denetim türüne gereken önem verilmelidir. Yoklama yapacak elemanların sayılarında artışa gidilmelidir. Yoklamalar ile kişilerin sürekli takip edilmesi sağlanmalıdır. Yoklama, mükellefiyet tesis ettirmemiş kişileri ve vergilendirilmeyen kaynakları ortaya çıkardığı için yoklamaların sayısının artması denetimlerde etkinliği artıracaktır.

➤ Uzlaşma müessesesi yeniden düzenlenmelidir. Uzlaşma; yasaları yanlış anlamaktan ya da bilgisizlik gibi nedenlerle ağır cezaya maruz kalanlar için yararlıdır. Fakat uzlaşma bilerek vergi ödemeyen “nasıl olsa uzlaşırız” düşüncesine sahip olanlar tarafından da kullanılmaktadır. Bu nedenle yasal düzenlemeler ile bu durumun ortadan kaldırılması gereklidir.⁴⁰⁰ Cezaların caydırıcılığını azaltan faktörlerden biri de uzlaşma müessesesidir. Bu da vergi denetimlerinin etkinliğini olumsuz olarak etkilemektedir. Uzlaşmanın kaldırılması ya da en azından cezaların caydırıcılığını azaltmayacak şekilde düzenlenmesi ile vergi denetimlerinin etkinliği de artıracaktır.

➤ Zamanaşımı süresi arttırılmalıdır. VUK madde 114'e göre: “Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.” Bir mükellefin vergi kaçırdığına dair deliller olsa bile 5 yılı geçtikten sonra denetlenmesi mümkün olmaz. Zamanaşımı süresinin 5 yıl olması çoğu durumda denetime engel oluşturmaktadır. Zamanaşımı süresinin artmasıyla bir mükellefin zamanaşımı süresi boyunca denetlenme ihtimali yükselecektir. Bu da vergi denetimlerinde etkinliği artıracaktır.

➤ Denetimler yaygınlaştırılmalıdır. Ülkemizde bulunan denetim yapısı gereği birçok mükellef denetim dışında kalmakta ve bunun sonucunda mükelleflerde yakalanma ihtimalinin çok düşük olacağı düşüncesi oluşmaktadır. Bunun önüne

⁴⁰⁰ Tecim, a.g.t., s.166.

geçebilmek için mümkün olduğunca fazla denetimin yapılması gerekmektedir. Daha fazla mükellefin etkin şekilde denetlenebilmesi için tabii ki daha fazla eleman alınması gereklidir. Ayrıca yapılan denetimlerin tekrarı da sağlanmalıdır.

➤ Vergi yargısının etkinliği sağlanmalıdır. Mükellefler ve vergi idaresi arasında çıkan uyuşmazlıklar sonucu sorun vergi yargısına gidebilmektedir. Bu durumlarda vergi yargısı sorunu hızlı ve adaletli bir şekilde çözümlenmelidir. Vergi yargısının mükellef yanlı olması kayıt dışılığı özendirir. Vergi yargısının idare yanlı olması ise mükelleflerin güvenini sarsarak onları yine kayıt dışılığa sevkedecektir. Bu nedenle vergi yargısı yansız ve adaletli olmalıdır. Vergi yargısının sorunları hızlı ve adaletli çözülmesi, çelişkili kararlar vermemesi, siyasi baskılardan uzak olması mükelleflerin vergiye olan uyumlarını da artıracaktır. Böylece vergi denetiminde etkinliğin artması sağlanmış olacaktır.

➤ Denetlenecek mükellef seçimine daha fazla önem verilmelidir. Vergi denetiminde yanlış mükellef seçimi hem zaman hem maliyet kaybına neden olarak vergi denetimlerinde etkinliği düşürmektedir. Gerçekten vergi kaçırma ihtimali yüksek olan mükellefleri tespit edecek şekilde bir risk analiz sistemi oluşturulmalıdır. Verimli bir risk analizinin olması denetimlerde zamandan da tasarruf edilmesini sağlayacaktır. Vergi kaçırma ihtimali yüksek olan kişilerin denetime alınması denetimde etkinliğin sağlanmasına yardımcı olacaktır.

Vergi denetimlerinde etkinliğin artması için risk analizlerine yönelik olarak; direkt risk analizinde benimsenen kriter ve senaryoların aynısı olmasa dahi, genel olarak risk alanları açıklanarak mükelleflerin riskli alanlarda kendilerini kontrol etmeleri sağlanabilir. Vergi riski yüksek olan mükellefler ile işbirliğine gidilerek onların gönüllü uyumları artırılabilir. Şirketlerde vergi riski yönetimi teşvik edilebilir. Mükelleflerin risk analizi konusunda bilinçlenmeleri sağlanabilir.⁴⁰¹

➤ Parasal hareketlerin kontrol altına alınmasına yönelik düzenlemeler yapılmalıdır. Mükelleflerin finansal hareketlerinin takip edilmesi kayıt dışı ekonominin tespiti için önemlidir. Devlet nakit ödeme imkanlarını düşürecek ve daha çok bankalar aracılığı ile ödeme yapılmasını teşvik edici düzenlemeler yapılmalıdır. Nakit ödemelerden çok kartlı ödemelerin yapılması sağlanmalıdır. Böylece parasal hareketlerin kontrolü daha iyi yapılacak ve vergi denetiminde de etkinlik artacaktır. 459

⁴⁰¹ Bakar ve Gerçek, a.g.m., s.188.

Sıra Nolu VUK Genel Tebliği ile 7.000 TL üzerindeki tahsilat ve ödemelerin finansal kurumlar aracılığı ile yapılması zorunlu kılınmıştır. Devlet tevsik zorunluluğu kapsamını genişleterek 7.000 TL'lik sınırlamayı biraz daha aşığı çekmelidir. Böylece daha fazla ödemenin bankalar aracılığı ile yapılması zorunlu kılınmış olacaktır.

SONUÇ

Verginin mali amaç olarak da ifade edilen temel amacı, devletin toplumsal ihtiyaçların giderilmesine yönelik gerçekleştirdiği kamu harcamalarını finanse etmektir. Bununla birlikte zaman içinde vergiye mali olmayan amaçların yüklenmesi de söz konusu olmuştur. Bunda 1929 Ekonomik Krizinin etkisi büyüktür. Günümüzde verginin ekonomik istikrarı sağlama, gelir ve servet dağılımdaki adaletsizlikleri giderme, ekonomik büyüme ve kalkınma gibi amaçları da bulunmaktadır. Vergilerin en az kayıpla toplanması hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkeler açısından önemlidir. Çünkü vergiler finansman kaynağı olmasının yanında toplumun ekonomik, sosyal, siyasal yaşamını da etkileyen bir özelliğe sahiptir.

Bilindiği üzere çağdaş vergi sistemi beyan esasına dayanmaktadır. Bu nedenle mükelleflerin beyanlarını zamanında ve doğru olarak vermeleri üzerine düşen yükümlülüğü yerine getirmeleri gerekir. Ancak ne yazık ki tüm mükellefler vergiye gönüllü olarak uyum göstermemektedirler. Bu durum vergi gelirlerinde düşüşe neden olabilmektedir. Bunun nedeni vergi gelirlerinin birçok faktörden etkilenmesinden ileri gelir. Vergi gelirlerini etkileyen faktörleri; ekonomik, sosyal, siyasal ve kurumsal faktörler olarak ayırma tabi tutmak mümkündür. Devletin bu faktörleri iyi analiz edip bunlara uygun düzenlemelerde bulunması gereklidir. Aksi halde vergi gelirlerinde artış yerine azalışlar söz konusu olabilecektir.

Devlet, vergi gelirlerini etkileyen kurumsal faktörlerden olan vergi denetimleri ile yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefleri tespit ederek vergi kaybını önlemeye çalışır. Vergi denetimi, vergi idaresi tarafından mükellefin kanunlardan doğan ödevlerinin zamanında ve tam olarak yerine getirilip getirilmediğinin araştırılmasıdır. Vergi denetimi tarafsızdır. Mükellefin aleyhine olan işlemler yürütüldüğü gibi lehine sonuç çıktığında da bu sonuca uygun işlem yapılır. Vergi denetimleri hukuki niteliğe sahiptir. Yani kanunlarda belirtildiği gibi yürütülürler. Vergi denetimleri yaptırım gücüne de sahiptir. Kanunlara aykırı hareket ettiği tespit edilen mükelleflere ceza uygulanır.

Vergi denetiminin asıl amacı mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu araştırıp oluşabilecek vergi kayıp ve kaçaklarını önlemektir. Ancak bunun dışında da birtakım

amaçları vardır. Vergi gelirlerinde vergi kayıp ve kaçaklarını önleme yoluyla artış sağlamak, sosyal adaleti sağlamak, gelir dağılımını adaletli gerçekleştirmek, ekonomik büyüme ve kalkınmayı sağlamak, kayıt dışı ekonomiyi azaltmak vergi denetiminin diğer amaçlarındandır.

Vergi denetimlerinin üç farklı fonksiyonu bulunmaktadır. Bu fonksiyonlar; araştırma, önleme ve eğitime fonksiyonudur. Vergi denetimleri ile mükelleflerin gerçekleştirdikleri işlemlerin kanunlara uygun olup olmadığının araştırılarak olası hata ve hileleri ortaya çıkarmak araştırma fonksiyonudur. Mükellefler bir gün denetleneceklerini ve yakalanma durumunda ceza alacaklarını düşündüklerinde çoğu zaman vergi kaçırma eyleminden vazgeçebilmektedirler. Bu vergi denetiminin önleme fonksiyonudur. Bu fonksiyon, hata ve hilelerin yapılmasının önlenmesidir. Önleyici fonksiyonun etkili olabilmesi için vergi denetimleri sık yapılmalı ve denetçilerin mükelleflere karşı tutumları da iyi olmalıdır. Eğitime fonksiyonu ise vergi denetimleri ile mükelleflerin vergilendirilme konusunda bilgilendirilmesidir. Ayrıca mükellefin eğitilmesi yanında denetim elemanının eğitilmesini de kapsar.

Vergi idaresi, mükellefleri çeşitli yollarla denetler. Bu vergi denetleme yolları VUK'nun 127 ile 152. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bunlar; yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama'dır. Vergi denetimleri mükellefler ile vergi idaresi arasında hassas bir konudur. Vergi denetimleri sırasında mükellefin temel hak ve özgürlüklerinden bazılarını müdahale edilebilmektedir. Bu nedenle mükellefe vergi denetimleri sırasında belirli haklar tanınmıştır. Bu hakların varlığı ve korunması mükellefler ile vergi idaresi arasındaki ilişki için önemlidir.

Çalışmada Türkiye'nin yanı sıra Almanya, ABD, İngiltere ve Fransa'daki vergi denetim sisteminin yapısına da değinilmiştir. Almanya'da denetim faaliyetleri; vergi yönetiminin teftişi, vergi incelemesi ve vergi kontrolü şeklindedir. Asıl vergi incelemeleri "vergi dairesindeki inceleme elemanlarınca" yerine getirilir. İncelemelerde işletme büyüklüğüne göre sınıflandırma yapılır. Buna göre işletmeler; "büyük, orta, küçük ve en küçük" olmak üzere 4 gruba ayrılır. Almanya'da 2005 yılından itibaren vergi denetimlerinde risk analizi uygulamaları kullanılmaktadır. Ancak belirli ciroyu veya büyüklüğü aşan işletmeler risk analizine tabi tutulmaksızın doğrudan denetlenebilmektedir. Denetimlerin küçük işletmeler yerine belirli ciroyu aşan büyük

işletmeler üzerinde yoğunlaşması denetimde etkinliği artıran faktörlerden biridir. Ayrıca vergi denetiminde iş bölümü ve uzmanlaşma vardır. Denetimler belirli alanda uzmanlaşan kişiler tarafından yapılır. Bu da vergi denetimlerinin etkinliğini artırır. Almanya’da “vergi kaçırmanın ağır bir suç olduğu, vergi kaçırmaya yönelik bir işlem yapıldığında bunun ortaya çıkarılacağı ve vergi kaçırmanın mutlaka cezalandırılacağı” anlayışı hakimdir.

ABD’de Hazine Bakanlığına bağlı IRS federal vergi idaresi olarak vergi kanunlarının yönetim ve uygulanmasından sorumludur. IRS, işletme büyüklüklerinin de dikkate alındığı farklı daireler şeklinde yapılandırılarak örgütlenmiştir. ABD’de vergi denetim yöntemleri 5 farklı şekilde uygulanır. Bunlar; indirilemeyecek kalemler programı, mektupla yapılan inceleme, dairede yapılan inceleme, mükellefin işyerinde inceleme ve araştırma incelemesidir. Vergi denetimlerinin gerçekleştirilmesinde risk analiz sistemleri uygulanmaktadır. Ancak ABD’de de tıpkı Almanya’da olduğu gibi belirli ciroyu veya büyüklüğü aşan işletmelerin risk analizine tabi tutulmadan doğrudan denetlenmesi söz konusudur. ABD’de vergi kayıp ve kaçaklarının seviyesi düşüktür. Bunda, tekrar denetimlerinin gerçekleştirilmesi, denetimi yapılacak mükelleflerin büyüklüklerine göre sınıflandırılması, çeşitli risk analiz programlarının kullanılarak mükellef seçimlerinin doğru yapılması, denetimde sektörel bazda uzmanlaşmanın olması, vergi bilincinin yerleşmiş olması, vergi cezalarının yüksekliği, Almanya’daki gibi denetimlerin büyük ölçekli şirketlere yoğunlaşmış olması gibi faktörler etkilidir. Ayrıca IRS’nin başarısı ve güven vermesi mükellefin vergiye gönüllü uyumunu artırmaktadır.

İngiltere’de vergi denetimlerinden İngiliz Gelir ve Gümrükler İdaresi sorumludur. Denetimler tam inceleme ve yüzeysel inceleme olmak üzere iki türdür. İngiltere’de de vergi denetimlerinde mükellef büyüklüklerine göre bir sınıflandırma söz konusudur. Ayrıca vergi denetimlerinde mükellef seçimi daha çok risk temellidir. Çeşitli analiz ve göstergeler sonucu risk oluşturan mükellefler vergi denetimine tabi tutulur. Bununla birlikte rastgele denetimler de yapılmaktadır. Bu şekilde, mükelleflerde her an incelenebilecekleri düşüncesi yaratılarak caydırıcılık sağlanmaya çalışılır. İngiltere’de vergi denetimlerinde uzmanlaşma da söz konusudur.

Fransa’da vergi denetiminden Vergiler Genel İdaresi sorumludur. İncelemeler ön inceleme ve işyerinde inceleme olmak üzere 2 şekilde uygulanır. Vergi denetimlerinde

mükellef büyüklüklerine göre bir sınıflandırma söz konusudur. Ayrıca risk analiz sistemleri de uygulanır. Denetimde sektörel uzmanlaşmaya gidilmektedir. Fransa'da 2011 yılından itibaren "vergi polisi" uygulaması mevcuttur.

Almanya, ABD, İngiltere ve Fransa'da vergileri toplamak ve vergilerin denetimini yapmak yetkisi tek bir kuruma aittir. Türkiye'de ise vergiler, Gelir İdaresi Başkanlığı'nca toplanırken vergilerin denetimi VDK Başkanlığı tarafından yapılmaktadır. Öte yandan Türkiye'de vergi denetiminde söz konusu ülkelerdeki gibi mükellef büyüklüklerine göre bir sınıflandırmaya gidilmiş ancak daha sonra bu uygulamadan vazgeçilmiştir. Türkiye'de VDK'nın kurulmasıyla birlikte vergi denetiminde risk analiz sistemine geçilmiş olup, bu sistem yaygın olarak kullanılmaktadır. Ancak belli bir ciroyu aşan işletmelerin doğrudan denetlenmesi söz konusu değildir. Ayrıca ele alınan ülkelerdeki aksine Türkiye'de denetim elemanları her sektörü denetleyebilmektedir yani vergi denetiminde sektörel bazda bir uzmanlaşma söz konusu değildir.

Yapılan vergi denetimlerinin yararlı olması ve vergi gelirlerini artırması için bunların etkin olarak gerçekleştirilmesi gereklidir. Etkinlik kısaca "amaçlara ulaşma derecesidir." Vergi denetiminde amaç kişilerin kanunlara uygun davranmasını sağlamaktır. Bu nedenle vergi denetiminde etkinlik; vergi denetimleri ile bu uyumun ne kadar sağlandığıdır. Vergi denetimlerinde etkinliği belirleyen birçok faktör vardır. Bunlar; örgütlenmeden kaynaklanan etkenler, vergi mevzuatı, vergi bilinci, belge düzeni, uzlaşma ve afların varlığı, denetim elemanlarının nitelikleri, sayıları ve çalışma koşulları, beyan esasının tam uygulanamayışı gibi etkenlerdir. Vergi denetiminde etkinliği sağlamak için bu etkenler dikkate alınarak düzenlemeler yapılmalıdır.

Vergi denetimlerinin etkinliğinin bilinmesi ülkeler açısından önemlidir. Etkinliğin tespiti, yapılan denetimlerin başarılı olup olmadığının belirlenmesi için gereklidir. Çalışmada, Türkiye'de vergi denetiminin etkinliğini Gelir İdaresi Başkanlığı, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Vergi Denetim Kurulu faaliyet raporlarından yararlanılarak; denetim oranı, matrah farkı/incelenen matrah oranı, denetim elemanı başına düşen mükellef sayısı ve denetimler sonucu tarh edilen vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki oranı göstergeleri ile ölçülmeye çalışılmıştır.

Denetim oranı; denetlenen mükellef sayısının toplam mükellef sayısına oranıdır. Denetlenme oranı arttıkça vergi denetiminde etkinlik artar. Türkiye'de denetim oranı

son 10 yılı esas aldığımızda ortalama %1,93'tür. Bu oran oldukça düşüktür. Denetim oranının düşük olması kişilerin vergi kaçırma eğilimlerini artırır. Bu nedenle daha çok mükellef denetlenmelidir. Ancak denetim sayısı artırılırken denetimlerin niteliksiz olarak yapılmamasına dikkat edilmelidir. Daha riskli mükellefler seçilerek, verimli bir şekilde denetimler gerçekleştirilmelidir. Aksi halde denetimler sayıca ne kadar çok yapılırsa yapılsın verimsiz yapılmaları durumunda etkinlik sağlanamaz.

Matrah farkının incelenen matraha oranı da vergi denetimlerinin etkinliği hakkında bilgi verir. Bu oran arttıkça vergi denetimlerinde etkinlik artar. Türkiye'de son 10 yıl itibarıyla söz konusu oranlar yıldan yıla değişiklik göstermekle birlikte düzenli bir artış ya da azalış yoktur. Özellikle 2020 ve 2021 yıllarını karşılaştığımızda 2020 yılında %35,6 olan bu oran 2021 yılında %5,7'ye gerileyerek ciddi bir düşüş göstermiştir. Buna göre vergi denetimlerinde etkinlik azalmıştır. Matrah farkının incelenen matraha oranının düşük olması denetlenecek mükelleflerin doğru şekilde seçilmediğini gösterir.

Denetim elemanı başına düşen mükellef sayısı da vergi denetimlerinin etkinliği açısından önemlidir. Bu sayı az olduğunda denetim elemanı, mükellefi daha etkin denetleyebilecektir. Türkiye'de denetim elemanı sayısının yetersiz, mükellef sayısının ise fazla olmasından dolayı denetim elemanı başına fazla mükellef düşmektedir. Bu da vergi denetimlerinde etkinliği düşürmektedir. 2012-2021 yıllarında denetim elemanı başına düşen mükellef sayısı 2013'den 2019 yılına kadar belli ölçüde azaltılmış olsa da 2019 yılından sonra artmaya başlamıştır. Buna göre, 2019'dan sonra vergi denetiminde etkinliğin azalmaya başladığı söylenebilir.

Vergi denetimlerinin etkinliği hakkında yorum yapılabilmesini sağlayan diğer bir gösterge ise denetimler sonucu tarh edilen vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki oranıdır. Toplam vergi gelirleri arasında denetimler sonucu tarh edilen vergi oranının artması denetimlerde etkinliğin arttığını gösterir. Türkiye'de 2012-2021 yılları arasındaki oranlar incelendiğinde vergi denetimlerinin en etkin olduğu yıl 2020 iken etkinliğin en düşük olduğu yıl ise 2017'dir. Bunda, 2000'li yıllarda gerçekleştirilen çok sayıda vergi affı ve yeniden yapılandırmanın etkisiyle denetim oranının düşük olması ile denetlenen mükellef sayısındaki azalma ve ayrıca mükellef seçimi analizinin doğru yapılamaması etkili olmuştur.

Bir ülkede vergi denetimlerinin etkin gerçekleşmemesi mükelleflerin vergiye uyum göstermemelerine, vergi kayıp ve kaçaklarının artmasına neden olur. Tüm bunlar sonucunda da vergi gelirlerinde azalmalar olur ve ülkenin ekonomik hatta sosyal yapısında bozulmalar meydana gelir.

Vergilerin tahsilatının yüksek olması mükelleflerin vergiye uyum sağladıklarının bir göstergesi olarak kabul edilir. Mükelleflerin vergilerini zamanında ve doğru olarak ödeme eğilimleri arttıkça tahsil edilen verginin tahakkuk edilen vergiye oranı artacak ve etkinlik yüksek olacaktır. 2012-2021 yılları itibariyle söz konusu oranın en yüksek olduğu yıl 2013 iken oranın en düşük olduğu yıl ise 2020'dir. Belirtmek gerekir ki, 2000'li yıllarda çok fazla vergi affı ve yeniden yapılandırma yoluna gidilmiştir. Bununla birlikte 2020 yılında oranın ve aynı zamanda etkinliğin en düşük olmasında yaşanan pandemi koşulları nedeniyle gerçekleştirilen vergi düzenlemelerinin vergi tahsilatını olumsuz yönde etkilemesinin rolü olmuştur.

Öte yandan, normalde denetim oranının yüksek olduğu yıllarda vergi tahsilat oranının da yüksek olması beklenir. Ancak bu durum her zaman geçerli olmamaktadır. Bunun nedeni, denetimlerin etkin olarak gerçekleştirilmemesinden kaynaklanmaktadır. Çalışmamızda, 2012-2021 yılları arasında denetim oranının en yüksek olduğu yılın 2013 olduğu görülmektedir. Bu duruma göre denetimlerin etkin gerçekleştirildiğini söyleyebilmemiz için tahsilat/tahakkuk oranının 2013 yılında en yüksek seviyede olması beklenir. Gerçekten de tahsilat/tahakkuk oranının en yüksek olduğu yıl 2013'tür. Buna karşın, denetim oranının en düşük gerçekleştiği 2019 yılında ise tahsilat/tahakkuk oranının da en düşük seviyede gerçekleşmesi gerekir. Ancak durumun böyle olmadığı, en düşük tahsilat/tahakkuk oranının 2020 yılında gerçekleştiği görülmektedir. Bu durum, denetlenecek mükellef seçimi doğru yapılmadığı takdirde denetim oranlarının görece yüksek olmasının denetimde etkinliği sağlamada ve vergi kaybını önlemede tek başına yeterli olmadığını göstermektedir.

Kuşkusuz ki, vergi denetimlerinin vergi gelirlerinde artış sağlaması için denetimlerin etkin olarak gerçekleştirilmesi gereklidir. Bir denetimde çok mükellef denetleniyor fakat bulunan matrah farkı az çıkıyorsa bu denetim etkin değil demektir. Denetimin etkin olarak gerçekleştirilmesi için; denetlenecek mükelleflerin seçimi çok iyi yapılmalı, daha çok mükellef denetlenmeli, denetim elemanı başına mükellef sayısı

az olmalı, denetim elemanı sayısı artırılmalı, bulunan matrah farkının incelenen matraha oranı ile denetimler sonucu tarh edilen vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki oranı yüksek olmalıdır.

Çeşitli nedenlerle vergi denetimlerinin yeterli ve etkin gerçekleştirilmemesi, bir yandan vergisel ödevlerini düzgün yerine getiren mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarının azalmasına öte yandan vergi kaçırmaya yatkın olan kişilerin de vergisel ödevlerini yerine getirmekten iyice uzaklaşmalarına yol açacaktır. Böylece vergi kaybının artması, hazineye daha az vergi gelirin girmesine neden olacaktır.

Vergi denetiminin etkinliğini ölçmede kullanılan göstergeler incelendiğinde ne yazık ki Türkiye’de vergi denetimlerinin çok etkin olarak gerçekleştiğini söyleyemeyiz. Vergi denetimlerinde etkinliği artırmak için şu düzenleyici önlemlerin alınmasında yarar vardır:

- Denetim elemanlarının nitelik ve niceliklerinde iyileştirmeler yapılmalıdır.
- Denetim elemanlarının çalışma şartlarında iyileştirilmeler yapılmalıdır.
- Denetim elemanlarının sektörel bazda uzmanlaşması sağlanmalıdır.
- Toplumda vergi bilinci ve vergi ahlakı artırılmalıdır.
- Vergi cezaları caydırıcı olmalıdır.
- Vergi aflarına sık sık başvurulmamalıdır.
- Vergi mevzuatındaki kanun maddeleri basit, şeffaf ve kolay uygulanabilir olmalıdır.
- Vergi denetimlerinde koordinasyon sağlanmalı daha çok teknolojiden yararlanılmalıdır.
- Vergi oranları düşürülmeli, vergi tabana yayılmalıdır.
- İhbar müessesine daha çok önem verilmeli ve verimliliği için düzenlemeler yapılmalıdır.
- Denetim türlerinden olan yoklamaya daha çok önem verilmelidir.
- Uzlaşma müessesesi yeniden düzenlenmeli, cezaların caydırıcılığını azaltacak nitelikte olmamalıdır.
- Zamanaşımı süresi artırılmalıdır.
- Denetimler yaygınlaştırılmalı, tekrarları sağlanmalıdır.
- Vergi yargısının etkinliği sağlanmalıdır.

- Denetlenecek mükellef seçimine daha fazla dikkat edilmelidir.
- Parasal hareketlerin kontrol altına alınmasına yönelik düzenlemeler yapılmalıdır.

KAYNAKÇA

- ABDİOĞLU Zehra ve Harun TERZİ, “Enflasyon ve Bütçe Açıkları İlişkisi: Tanzi ve Patinkin Etkisi”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C.23, S.2, 2009, ss.195-211.
- ACAR İbrahim Attila ve Mehmet Emin MERTER, “Türkiye’de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, *Maliye Dergisi*, S.147, Eylül-Aralık 2004, ss.5-27.
- ACAR İlhan, “Türkiye’de Gelir Dağılımı”, *Hak İş Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi*, C.4, S.8, 2015, ss.42-59.
- ACAR Yasin ve Deniz İŞTEKAL, “Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Mükellef ve Mükellef Olmayanların Karşılaştırılmalı Analizi:Şırnak İli Örneği”, *Journal of Institute of Economic Development and Social Researches*, C.4, S.10, 2018, ss.362-374.
- AK Ahmet, “Kamu Alacaklarının Tahsilinde Nakit Dışı Tahsil Yöntemleri”, *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, C.3, S.1, 2015, ss.25-43.
- AKARCA Akif ve Mehmet ŞAFAK, “Kurumlar Vergisi Mükellefleri”, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/kurumlar-vergisi-mukellefleri/19780>, (17.10.2021).
- AKBAL Güray, *Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçağının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği*, (Yüksek Lisans Tezi), Edirne: Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2020.
- AKBELEN Zuhale ve Zehra Berna AYDIN, “Vergi Afları ve Vergilemede Adalet Algısının Vergi Uyumuna Etkisi: Bursa İli Örneği”, *International Journal of Social Inquiry*, C.12, S.2, 2019, ss.409-437.
- AKÇAĞLAYAN Anıl ve Meltem KAYIRAN, “Türkiye’de Kamu Harcamaları ve Gelirleri: Nedensellik İlişkisi Üzerine Bir Araştırma”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, C.5, S.2, Ekim 2010, ss.129-146.
- AKDOĞAN Abdurrahman, *Vergi İncelemesi*, 1.b., Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, 1979.
- AKDUĞAN Umut, “Enflasyon ve Dolaylı Vergiler Arasındaki Bağlantı: Türkiye Örneği”, *MANAS Sosyal Araştırmalar Derneği*, C.9, S.4, 2020, ss.2248-2262.
- AKINCI Adil ve Özer ÖZÇELİK, “Türkiye’de Dolaylı Vergilerin Enflasyon Üzerindeki Etkisi”, *Maliye ve Finans Yazıları Dergisi*, S.110, 2018, ss.9-20.
- AKSOY Şerafettin, *Kamu Maliyesi*, 3.b., İstanbul:Filiz Kitabevi, 1998.
- AKTAN Coşkun Can, “Arz-Yönlü İktisat Teorisi ve Haldun-Laffer Etkisi”, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, C.1, S.2, 2009, ss.41-54.
- AKTAN Coşkun Can, “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı”, *Çimento İşveren Dergisi*, C.26, S.1, Ocak 2012, ss.1-11.

- AL-FRİJAT Yaser Saleh, “The Impact of Accountinf Information Systems Used in The Income Tax Department on The Effectiveness of Tax Audit And Collection in Jordan”, *Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences*, 2014, pp.19-25.
- ALPSOY Zeliha, “Vergi Hukukunda Arama İşlemi”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.29, S.1, 2021, ss.405-467.
- ALTINTAŞ Şefika, *Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Mali Etkinliği*, (Yüksek Lisans Tezi), Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Biimler Enstitüsü, 2019.
- ARABACI Havva ve Fatih ÇAVDAR, “Temel Finansal Tablolar Analizinin Etkin Bir Vergi Denetimi Açısından Önemi”, *Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi*, C.7, S.4, 2018, ss.172-182.
- ARMAĞAN Ramazan, “Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.12, S.3, 2007, ss.227-252.
- ARSLAN Gülen Elmas, “Ekonomik Büyüme, Kalkınma ve Gelir Dağılımı”, *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C.6, S.2, 2013, ss.45-52.
- ARSLAN Mehmet ve Mine BİNİŞ, “Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi”, *29. Türkiye Maliye Sempozyumu*, 2014, ss.443-462.
- ASLANOĞLU Suphi ve Seyfi YILDIZ, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi Olgusu, Bu Olguyu Azaltmaya Yönelik Çözüm Arayışları ve Bir Öneri: Rasyo Analizi Yoluyla Etkin Bir İnceleme Sisteminin Oluşturulması”, *Sosyoekonomi Dergisi*, C.6, S.6, 2007, ss.127-146.
- ATAÇ Beyhan, *Maliye Politikası*, 10.b., Ankara:Turhan Kitabevi Yayınları, 2013.
- ATAK Okan, *Vergi Denetiminde Mükellef Hakları ve Türkiye’de Mükellef Haklarının Geliştirilmesine Yönelik Çözüm Önerileri*, (Yüksek Lisans Tezi), Trabzon:Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019.
- ATÇEKEN Fikret Deniz, Mehmet Emin ALTUNDEMİR ve Aykur Hamit TURAN, “Vergi Aflarının Vergi Uyumuna Etkisi: Kocaeli Örneği”, *Maliye Araştırmaları Dergisi*, C.4, S.1, Mart 2018, ss.59-75.
- AVCI Orçun, *Türkiye’de ve Seçilmiş Ülkelerde Vergi İnceleme Sürecinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri*, 1.b., İstanbul: On İki Levha Yayıncılık A.Ş., Mayıs 2019.
- AVCI Orçun ve Zeynep DEMİRCİ, “Benford Kanunu’nun Vergi Denetiminde Kullanımı ve Bir Örnek Uygulama”, *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, C.5, S.7, 2016, ss.2232-2246.
- AYDEMİR İsa, “Savunma Hakkı Kapsamında Vergi inceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, S.7, Haziran 2016, ss.183-208.
- AYDOĞAN Esenay, “1980’den Günümüze Türkiye’de Enflasyon Serüveni”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, C.11, S.1, 2004, ss.91-110.

- AYDOĞDU Cansu, *Yükümlü Psikolojisi Açısından Vergilendirme ve Bir Uygulama Örneği*, (Yüksek Lisans Tezi), Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014.
- AYHAN Ufuk, “Amerika Birleşik Devletlerinde Yerel Yönetimler”, *Sayıştay Dergisi*, S.70, 2008, ss.103-120.
- AYTEKİN Serdar, *Türkiye’de Vergi Gelirleri İle Vergi Denetimi Arasındaki Nedensellik İlişkisi*, (Yüksek Lisans Tezi), Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007.
- BAĞDİGEN Muhlis ve Gökhan DÖKMEN, “Yolsuzluğun Kamu Gelir ve Giderleri Üzerine Etkisi”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, C.2, S.3, 2006, ss.53-69.
- BAHTİYAR Ercan, *Ekonomik özgürlükler ve Vergi Gelirleri Arasındaki İlişki: OECD Ülkeleri Örneği*, (Doktora Tezi), Uşak: Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019.
- BAKAR Feride, *Mükellef Hakları ve Türkiye’de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Öneriler*, (Yüksek Lisans Tezi), Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011.
- BAKAR Feride ve Adnan GERÇEK, “Vergi Denetiminde Risk Analizinin Yeri: Bazı Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme”, *International Journal of Public Finance*, C.1, S.2, 2016, ss.168-193.
- BAKIR Mehmet, *Denetim*, 1.b., Rize: Akademi Yayınevi, 2002.
- BAKIRTAŞ Doğan, “Yolsuzluğun Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: Türkiye Örneği”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, C.19, S.2, 2012, ss.87-98.
- BATIREL Ömer Faruk, *Kamu Maliyesi ve Yönetimi*, 1.b., İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları, 2007.
- BAYRAKLI Hasan Hüseyin, Mehmet ERKAN ve Cemal ELİTAŞ, *Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hilalleri*, 1.b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2012.
- BAYRAKLI Hasan Hüseyin ve Taner SARISOY, “Vergi İncelemesinde Dinlenme Talebinde Bulunma Hakkı”, *Vergi Raporu Dergisi*, S.257, Şubat 2021, ss.11-31.
- BEKTAŞ Aytekin, “Dolaylı-Dolaysız Vergiler Temelinde Bütçe Dengesinin İktisadi Büyümeye Etkisi: Türkiye ve Almanya Örneği”, *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.9, S.2, 2019, ss.425-448.
- BEŞEL Furkan, “Türkiye’de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler ile Analizi”, *Sayıştay Dergisi*, S.107, Ekim-Aralık 2017, ss.65-98.
- BEŞEL Furkan ve Temel GÜRDAL, “Almanya ve Fransa’da Vergi Denetimi”, *International Congress on Political, Economic and Social Studies*, S.2, 2017.
- BİLEN Abdulkadir, “Kayıt Dışı Ekonomi ve Kayır Dışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Çabalar”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S.36, 2007, ss.134-143.
- BİLİCİ Nurettin, *Vergi Hukuku*, 20.b., Ankara: Seçkin Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş., 2008.

- BOZDOĞAN Kübra, Selçuk BUYRUKOĞLU ve Doğan BOZDAĞAN, “Yeni Mevzuata Göre Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları”, *Balkan Sosyal Bilimler Dergisi*, C.2, S.4, 2013, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/667871>, (02.05.2021)
- BOZKURT Paşa, “Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler”, *Denetim Dergisi*, S.12, 2013, ss.56-62.
- BUYRUKOĞLU Selçuk ve İrem ERASA, “Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S.375, Kasım 2012, ss.116-127.
- BÜTÜNER Seyit Ali, *Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliği*, (Yüksek Lisans Tezi), Konya: Necmettin Erbakan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019.
- BÜYÜKKOÇ Özlem Mesude, *Türkiye’de Vergi Denetiminin Kayıt Dışı Ekonomi Üzerinde Etkisi*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017.
- CAN İsmal, “Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri”, *Maliye Dergisi*, S.145, Ocak-Nisan 2004, ss.37-96.
- CESUR Aylın ve Ali ÇELİKKAYA, “Türkiye’de Vergi Kültürünün Gelişmesinde Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Yeri ve Önemi”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C.16, S.2, Aralık 2016, ss.1-14.
- CHAUDHRY Imran Sharif and Farzana MUNIR, “Determinants of Low Tax Revenue in Pakistan”, *Pakistan Journal of Social Sciences*, Vol.30, No.2, December 2010, pp.439-452.
- ÇAKAR Elif Pürsünlerli ve Fatih SARAÇOĞLU, “Vergi İdaresinin Denetim Biçimleri ve Hukuka Aykırı Deliller”, *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.7, S.1, 2014, ss.415-423.
- ÇAKAN Seher ve Orçun AVCI, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Mükellef Hakları: Mülkiyet Hakkı ve Adil Yargılanma Hakkı”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.23, S.1, 2021, ss.639-678.
- ÇALÇALI Önder ve Ali ALTINER, “Makro Ekonomik Açından Vergi Gelirlerinin Belirleyicileri: OECD Ülkeleri Üzerine Bir Uygulama”, *Maliye ve Finans Yazıları Dergisi*, S.112, 2019, ss.175-198.
- ÇALIŞKAN Abdülkerim ve Fıratcan ÇINAR, “Kamu Hizmetlerinin Sunumunda Kamu Özel Ortaklığının Türkiye’de Sağlık Sektörü Öncülüğünde Uygulanabilirliği Üzerine Bir Değerlendirme”, *Journal of Current Researches on Social Sciences*, C.8, S.2, 2018, ss.99-112.
- ÇATALOLUK Cuma, “Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S.20, 2018, ss.213-228.
- ÇAVDAR Fatih, *Seçilmiş Ülkeler ve Yeni Gelişmeler Işığında Türkiye’de Vergi Denetimi: Sorunlar, Çözümler ve Yaklaşımlar*, (Doktora Tezi), Denizli: Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016.
- ÇAVDAR Fatih, “Türkiye ve Amerika Birleşik Devletleri’ndeki Vergi Denetimi Uygulamalarının Karşılaştırılması”, *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C.21, Ek Sayı, 2019, ss.127-140.

- ÇAVUŞ Adnan, *Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları*, (Doktora Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006.
- ÇELİK İsmail, Hakan TUNÇ ve Murat KAYA, “Vergi İndirimlerinin Yerel Ekonomilerin Büyümesindeki Rolü ve Burdur Örneği”, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C.5, S.8, 2018, ss.26-35.
- ÇETİN Güneş, “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, C.14, S.2, 2017, ss.171-187.
- ÇETİNBAŞ Hakan ve Hasan VERGİL, “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Tahmini”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, C.4, S.1, 2003, ss.15-30.
- ÇİÇEK Uğur ve Ferhat BİTLİSLİ, “Vergi Eğitiminin Üniversite Öğrencilerinin Vergi Bilinci ve Farkındalığı Üzerindeki Etkisi: Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, C.10, S.2, 2017, ss.261-278.
- ÇİÇEK Uğur ve Gizem UYGUN, “Kültürün Vergi Ahlakı Üzerindeki Etkisi: Tr 61 Bölgesinde Bir Uygulama”, *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, C.11, S.21, 2019, ss.445-462.
- ÇİFTÇİ Taha Emre, Erkan KILIÇER ve İmren PEKER, “Vergi Yükünün Düşürülmesine İmkan Yaratılması Bağlamında Alternatif Gelir Kaynakları”, *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, C.4, S.2, 2012, ss.81-90.
- ÇOBAN Rabia, *Türk Vergi Sisteminde Kurumlar Vergisinin Vergi Hasılatına Etkisi*, (Yüksek Lisans Tezi), Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008.
- DAĞ BEREKET Cansu, *Uluslararası Boyutuyla Vergi İncelemeleri*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2022.
- DAŞDEMİR Sevinç, *Vergi oranları ve Vergi Geliri İlişkisi Açısından Vergi Uyumu: Panel Eşik Regresyon Analizi*, (Yüksek Lisans Tezi), Ankara: Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019.
- DEĞİRMENDERELİ Ali, “Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi”, *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S.4, 2015, ss.36-67.
- DEMİR Eyüp, *Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadelede Vergi Denetiminin Önemi*, 1.b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2019.
- DEMİR İhsan Cemil, “ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, C.10, S.1, 2008, ss.275-297.
- DEMİR İhsan Cemil, “Kamusal Harcamaların Toplumsal Algısı: Ampirik Bir Araştırma”, *Maliye Dergisi*, S.157, Temmuz-Aralık 2009, ss.210-226.
- DEMİR İhsan Cemil ve İsmail CİĞERCİ, “Vergi Bilincinin Oluşumunda Eğitimin Rolü: İlköğretim Öğrencileriyle Ampirik Bir Çalışma”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, C.23, S.1, 2016, ss.127-143.
- DEMİRGİL Bünyamin, “Vergilerin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkisi: Ampirik Bir Çalışma”, *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C.19, S.2, 2018, ss.118-131.

- DEMİRCAN Esra Siverekli, “Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S.21, Temmuz- Aralık 2003, ss.97-116.
- DEMİRKOL Cemal, *Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulmasının Vergi Denetimi ve Tahsilatı İlişkisine Etkisi*, (Yüksek Lisans Tezi), Bilecik: Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2020.
- DOĞAN Zeki ve Ramazan BESEN, *Vergi Aflarının Mükellefler Üzerindeki Etkisinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma*, 1.b., Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008.
- DÖKMEN Gökhan, “Yolsuzlukların Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: Dinamik Panel Veri Analizi”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, C.13, S.1, 2012, ss.41-51.
- DPT, *Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Kayıtdışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Ankara, 2001.
- DUMLUPINAR Serdar ve Fatih YARDIMCIOĞLU, “Vergi Denetimlerinin Kayıtdışı Ekonomi Üzerine Etkisi: Trabzon İli Örneği”, *Maliye Araştırmaları Dergisi*, C.1, S.1, 2015, ss.1-16.
- DURKAYA Mehmet ve Servet CEYLAN, “Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme”, *Maliye Dergisi*, S.150, Ocak-Haziran 2006, ss.79-89.
- EDİZDOĞAN Nihat, *Kamu Maliyesi*, 9.b., Bursa:Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2007.
- EDİZDOĞAN Nihat ve Erhan GÜMÜŞ, “Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, S.164, Ocak-Haziran 2013, ss.99-119.
- EDİZDOĞAN Nihat, Özhan ÇETİNKAYA ve Erhan GÜMÜŞ, *Kamu Maliyesi*, 9.b., Bursa:Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2018.
- EFEÖĞLU Rabia, “Finansal Gelişmenin Vergi Gelirleri Üzerine Etkisi: Geçiş Ekonomileri Örneği”, *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C.19, S.2, 2021, ss.312-325.
- EGELİ Haluk ve Mehmet DAĞ, “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, S.163, Temmuz-Aralık 2012, ss.130-146.
- EKİCİ Mehmet Sena, “Vergi Gelirlerini Etkileyen Ekonomik ve Sosyal Faktörler”, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, C.8, S.30, 2009, ss.200-223.
- EMİROĞLU Hande, *Teori ve Uygulamada Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları*, (Yüksek Lisans Tezi), Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011.
- ERALP Anıl, Serdar ŞAHİN ve Yüksel ÇAĞDAŞ, “Vergi Yüğü ve Mutluluk İlişkisinin Mekansal Ekonometrik Modellerle Analizi”, *Uluslararası Yönetim ve İşletme Dergisi*, C.16, S.4, 2020, ss.870-890.
- ERASLAN Fülya Ayşegül, *Vergi Denetimi ve Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliği*, (Yüksek Lisans Tezi), Ankara: Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019.
- ERDEM Metin, Doğan ŞENYÜZ ve İsmail TATLIOĞLU, *Kamu Maliyesi*, 14.b., Bursa:Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2017.
- ERDEM Tahir, “Vergi İnceleme Sürecinde Mükellef Hukukuna İlişkin Önemli Yenilikler”, *Mali Çözüm Dergisi*, S.138, Kasım-Aralık 2016, ss.91-101.

- ERGEN Zuhâl ve Leman KILINÇKAYA, “Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi”, *Sosyoekonomi Dergisi*, C.21, S.21, 2014, ss.281-304.
- ERGİNAY Akif, *Kamu Maliyesi*, 14.b., Ankara: Savaş Yayınları, 1992.
- ERİM Neşe ve Armağan TÜRK, “Finansal Gelişme ve İktisadi Büyüme”, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S.10, 2005, ss.21-45.
- EVİRGEN Selen, “Vergi Hukukunda Arama Müessesesi ve Ceza Muhakemesi Kanunu ile İlişkisi”, *Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.2, S.2, Ekim 2017, ss.137-156.
- FORUM ON TAX ADMINISTRATION’S COMPLIANCE SUB-GROUP, *Strengthening Tax Audit Copabilities:General Principles and Approaches*, 2016.
- GANGL Katharina, Eva HOFMANN and Erich KIRCHLER, “Tax Authorities’ Interaction with Taxpayers: A Conception of Compliance in Social Dilemmas by Power and Trust”, *New Ideas in Psychology*, 37, 2015, pp.13-23.
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 FAALİYET RAPORLARI.
- GERÇEK Adnan, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.54, S.3, 2005, ss.157-193.
- GERÇEK Adnan, “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.209, Şubat 2009, ss.121-149.
- GERÇEK Adnan, *Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku*, 5.b., Bursa:Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2017.
- GERÇEK Adnan, Güneş Çetin GERGER, Feride BAKAR, Çağatan TAŞKIN ve Simla GÜZEL, *Mükellef Hakları Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi*, 1.b., Ankara:Seçkin Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş., 2015.
- GERGER Güneş Çetin, *Mükellef Hakları ve Vergiye Gönülü Uyum*, (Doktora Tezi), Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010.
- GERGER Güneş Çetin, Feride BAKAR ve Adnan GERÇEK, “Türkiye’de Mali Müşavirlerin Mükellef Haklarına ve Gelir İdaresine Bakışını Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi”, *Sosyoekonomi Dergisi*, C.24, S.29, 2016, ss.45-71.
- GİRAY Filiz, “Yolsuzluk ve Yolsuzluğun Vergi Yapısı Üzerine Etkileri”, *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, S.32, 2005, ss.111-137.
- GÖK Abdülkerim, “Vergi Direncinin Gelişimi”, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, C.22, S.1, 2007, ss.143-163.
- GÖKBEL Doğan, *Mükellef Hakları*, (Doktora Tezi), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 200.
- GÖKER Cenker, “Yönlendirici Vergilendirme”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, C.17, S.3-4, 2011, ss.11-30.
- GÖKSOY Emine Soylu, *Türk Vergi Hukuku’nda Yoklama*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019.

- GUPTA Abhijit Sen, “Determinants of Tax Revenue Efforts in Developing Countries”, *IMF Working Paper*, WP/07/187, July 2007, pp.1-39.
- GÜMÜŞ Erhan, “Vergi İncelemede Mükelleflerin Hak ve Ödevleri ile Vergi İnceleme Elemanlarının Yetki ve Sorumlulukları”, *Mali Çözüm Dergisi*, S.72, Temmuz-Ağustos-Eylül 2005, ss.230-241.
- GÜZEL Volkan, *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesinde Vergi Denetiminin Yapısı ve Önemi*, (Yüksek Lisans Tezi), İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019.
- HALDUN İbn-i, *Mukaddime 1.Cilt*, çev.Halil Kendir, İstanbul: Marmara Belediyeler Birliği Kültür Yayınları, 2018.
- HARMANSA Aybike ve Ayşenur ABUT, “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi Gerçeği (Elazığ İl Örneği)”, *Fırat Üniversitesi Harput Araştırmaları Dergisi*, C.4, S.1, 2017, ss.91-107.
- HM Revenue&Customs, About Us, <https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about> , (13.05.2022).
- İŞİK Abdülkadir, *Kamu Maliyesi*, 3.b., Bursa:Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2014.
- İŞİK Nihat ve Mustafa ACAR, “Kayıtdışı Ekonomi: Ölçme Yöntemleri, Boyutları, Yarar ve Zararları Üzerine Bir Değerlendirme”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S.21, Temmuz-Aralık 2003, ss.117-136.
- İNAN Boğaç, *Türkiye’de Vergi Denetiminin İdari Etkinliği Üzerine Bir İnceleme*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2021.
- JAVID Attiya Y. and Umaima ARİF, “Analysis of Revenue Potential and Revenue Effort in Developing Asian Countries”, *The Pakistan Development Review*, C.51, S.4, pp.365-378.
- KALKAN Havva Sayar, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Denetim Yollarından Bilgi Toplama*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019.
- KANDAK Mustafa ve Gamze MERTOL, “Eğitim Düzeyi ile Vergi Gelirleri İlişkisi: İlkokul ve Ortaokul Öğrencileriyle Ampirik Bir Çalışma”, *Eğitim Bilim ve Araştırma Dergisi*, C.2, S.1, 2021, ss.9-24.
- KARABOYACI Abdullah, “Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S.115, 2014, ss.211-242.
- KARACA Coşkun ve Bünyamin DEMİRGİL, “Vergilemede Mükellef Hakları ve Vergi İnceleme Elemanlarının Mali Sorumlulukları”, *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C.15, S.1, 2014, ss.365-381.
- KARATAŞ Muhammet ve Eda ÇANKAYA, “İktisadi Kalkınma Sürecinde Beşeri Sermayeye İlişkin Bir İnceleme”, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S.3, 2010, ss.29-55.
- KARYAĞDI Nazmi, *Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi’nde Vergi İncelemesi*, Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2006.

- KIRBAŞ Sadık, *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, 16.b., Ankara:Siyasal Kitabevi, 2004.
- KIZILOT Şükrü, Doğan ŞENYÜZ, Metin TAŞ ve Recai DÖNMEZ, *Vergi Hukuku*, 3.b., Ankara:Yaklaşım Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş., Ekim 2008.
- KOBAN Emine ve Zerrin FIRAT,“Kayıtdışı Ekonomide Vergi ve Sosyal Güvenlik Açısından Denetim Olgusu(Perakende Sektörü- Bursa Alan Uygulaması)”,*İş, Güç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi*, C.9, S.1, Ocak 2007, ss.148-187.
- KOÇ Ayhan,“Hükümet Sistemlerine Göre OECD Ülkelerinde Kişi Başına Düşen Milli Gelir”, *Uluslararası Politik Araştırmalar Dergisi*, C.5, S.2, Ağustos 2019, ss.131-149.
- KOÇ Murat, *Türkiye’de Vergi Kayıp Kaçağı ve Bunların Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü*, (Doktora Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi, 2011.
- KOÇ Özgür Emre, “Türkiye’de Vergi Yüğü ve Ekonomik Büyüme İlişkisi”, *Alanya Akademik Bakış Dergisi*, C.3, S.3, 2019, ss.247-259.
- KOÇ Özgür Emre, “Mükelleflerin Vergi Aflarına Bakışı: Çorum İli Üzerine Bir Araştırma”, *Maliye Araştırmaları Dergisi*, C.5, S.2, Temmuz 2019, ss.159-174.
- KORLU Rükan Kutlu ve Özhan ÇETİNKAYA, “Vergi Bilincinin Gelişiminde Yerleşme Faktörünün Rolü”, *13. Uluslararası Türk Dünyası Sosyal Bilimler Kongresi*, Bakü/Azerbaycan, 28-29 Ekim 2015, ss.590-598.
- KULMANOVA Latipa, *Vergi Denetiminin Etkinliği (Türkiye Uygulaması)*, (Yüksek Lisans Tezi), Bursa:Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006.
- KUTBAY Hüseyin ve Selçuk BUYRUKOĞLU, “Vergi Yükünün Boşanma ve İntihara Etkisi: İşsizlik Bakımından Bir İnceleme”, *Vergi Raporu Dergisi*, S.225, 2018, ss.108-124.
- LEBA Reyhan, “Küreselleşmenin Öteki Yüzü: Yoksulluk”, *Mevzuat Dergisi*, Yıl:4, S.43, Temmuz 2001, www.mevzuatdergisi.com/2001/07a/02.htm#5, (01,08.2021).
- LEBA TANSÖKER, Reyhan “Türkiye’de Kayıtdışı İstihdamın Vergi Takozu Açısından Değerlendirilmesi”, *Yönetim Bilimleri Dergisi*, C.15, S.30, 2017, ss.309-334.
- LUTİEL Hari Sharan and Russell S.SOBEL,“The Revenue Impact of Repeated Tax Amnesties”, *Public Bedgeting&Finance*, Vol.27, Issue:3, September 2007, pp.19-38.
- MALİYE HESAP UZMANLARI DERNEĞİ, *Denetim İlke ve Esasları*, 4.b., İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2011.
- MANSFİEL Charles, “Tax-base Erosion and Inflation: The Case of Ghana”, *Finance&Development*, Vol.17, No.3, 1980, pp.31-34.
- MARUFOĞLU Abdullah, *Türkiye’de Vergi Denetiminin Kurumsal Gelişimi: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı*, (Yüksek Lisans Tezi), Manisa: Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017.

- MEMİŞ Mehmet Ünsal, Turgut ÇÜRÜK ve Yasemin ÜNAL, “Elektronik Uygulamaların Vergi Denetimi Üzerine Etkisi: Denetimin Tarafları Üzerine Bir Araştırma”, *Maliye Dergisi*, S.176, Ocak-Haziran 2019, ss.474-504.
- MERTER Mehmet Emin, *Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi*, (Doktora Tezi), İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2004.
- MITCHELL Daniel J., “Laffer Eğrisi Doğrultusunda Vergi Oranları, Vergilendirilebilir Gelir ve Vergi Gelirleri Arasındaki İlişkinin Anlaşılması”, çev. Sinan Çukurçayır, *Maliye Dergisi*, S.161, Temmuz-Aralık 2011, ss.326-336.
- NADAROĞLU Halil, *Kamu Maliyesi Teorisi*, 8.b., İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1992.
- NAS Adil, “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.61, S.4, 2012, ss.1307-1336.
- OĞUZTÜRK Bekir Sami ve Ertuğrul Kutay ÜNAL, “Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem”, *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, C.7, S.13, 2015, ss.207-237.
- O’REGAN David, *Auditor’s Dictionary: Terms, Concepts, Processes and Regulations*, John Wiley&Sons, Hoboken, New Jersey, 2004.
- ORAL İzlem, *Devamlı Bilgi Verme Yükümlülüğü Özelinde Vergi İdaresinin Bilgi Toplama Yetkisi*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019.
- ORGAN İbrahim, *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*, 1.b., Ankara: Gazi Kitabevi Tic. Ltd. Şti. 2008.
- ORGAN İbrahim ve Baki YEGEN, “Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C.27, S.4, 2013, ss.241-271.
- ORGAN İbrahim ve Fatih ÇAVDAR, “Türkiye’de Vergi Mükellefleri Perspektifinden Vergi Denetiminde Sorunlar: İstanbul, Tekirdağ, Edirne ve Kırklareli’nden Bulgular”, *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.10, S.1, 2017, ss.46-69.
- ÖMERCİOĞLU Abdullah, “Vergi Denetim Müesseseleri Açısından Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.65, S.4, 2016, ss.2277-2304.
- ÖMÜR Özgür Mustafa, *Türkiye’de Kamu Yatırım Harcamalarında Verimliliğin Bölgesel Bazda Toplam Vergi Hasılatı ile Karşılaştırılmalı Analizi*, (Doktora Tezi), Bursa: Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2020.
- ÖMÜR Özgür Mustafa ve Adnan GERÇEK, “Türkiye ve Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Servet Vergilerinin Karşılaştırılması”, *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C.15, S.2, 2017, ss.197-216.
- ÖNCEL Mualla, Ahmet KUMRULU ve Nami ÇAĞAN, *Vergi Hukuku*, 23.b., Ankara: turhan Kitabevi Yayınları, 2014.

- ÖNCÜ Kerem, “Vergi Hukukunda Arama ve El Koyma Müessesesi, 1982 Anayasası’na Uygunluğu ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Konuya Bakışı”, *International Journal of Public Finance*, C.5, S.1, 2020, ss.81-100.
- ÖRÜCÜ Ali İhsan, Ahmet AYSU ve Doğan BAKIRTAŞ, “Yolsuzluğun Kurumlar Vergisi Gelirleri Üzerine Etkisi: OECD Ülkeleri Analizi”, *Maliye Dergisi*, S.163, Temmuz-Aralık 2012, ss.539-556.
- ÖZBALCI Yılmaz, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, 1.b., Ankara: Oluş Yayıncılık Limited Şirketi, 2001.
- ÖZCAN Onur, “Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C.75, S.1, 2017, ss.159-190.
- ÖZEL Hasan Alp, “Ekonomik Büyümenin Teorik Temelleri”, *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.2, S.1, 2012, ss.63-72.
- ÖZMEN İbrahim ve Selçuk BALI, “Vergi Gelirleri ve Kamu Harcamaları Arasındaki İlişki:14 Avrupa Birliği Ülkesinde Asimetrik Panel Nedensellik Testi”, *International Congress on Political, Economic and Social Studies*, S..2, June 2018, ss.282-295.
- ÖZYER Mehmet Ali, *Açıklama ve Örneklerle Vergi usul Kanunu Uygulaması*, 6.b., İstanbul: Maliye Hesap uzmanları Derneği, 2014.
- PATA Uğur Korkut ve Mehmet ELA, “Türkiye’de Finansal Gelişmenin Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkileri: Fourier Eşbütünlük ve Nedensellik Testleri”, *Mali Çözüm Dergisi*, C.30, S.158, Mart-Nisan 2020, ss.171-188.
- PEKŞEN Fatih, *Vergi Denetiminin Vergi Politikası Açısından Önemi ve Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi*, (Doktora Tezi), Denizli: Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2018.
- RAKICI Cemil ve Okan ATAĞ, “Türkiye’deki Vergi Denetim Yapısı ile Bazı Gelişmiş Ülkelerdeki Vergi Denetim Yapılarının Karşılaştırılması”, *Vergi Raporu Dergisi*, S.242., 2019, ss.11-30.
- SABAN Nihal, *Vergi Hukuku*, 8.b., İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 2016.
- SAĞDIÇ Ersin Nail, *Vergi Gelirlerini Belirleyen Faktörlerin Bölgesel Analizi: Türkiye Örneği*, (Doktora Tezi), Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015.
- SAĞDIÇ Ersin Nail, “Vergi Gelirlerini Belirleyen Faktörlerin Bölgesel Analizi: Türkiye Örneği”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S.60, 2019, ss.155-178.
- SANDALCI Ulvi, “Vergi Denetiminde Aramalı İnceleme Usulüne İlişkin Vergi İhbar Etkisi”, *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S.37, 2019, ss.301-317.
- SANDALCI Ulvi ve İnci SANDALCI, “OECD Ülkelerinde Ekonomik Büyüme ve Vergi Gelirleri Arasındaki İlişkinin Ampirik Analizi: 1990-2014”, *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.9, S.1, 2017, ss.51-62.

- SANDALCI Ulvi ve İnci SANDALCI, “Vergi Ahlakı ve Kayıt Dışı Ekonomi İlişkisi: OECD Ülkeleri Üzerinde Bir İnceleme”, *Sakarya İktisat Dergisi*, C.6, S.1,2017, ss.70-93.
- SARAÇOĞLU Fatih, İsmail ENGİN ve Cem Barlas ARSLAN, “Kamu Alacaklarını Koruma Yöntemi Olarak İptal Davası”, *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, C.9, S.2, 2017, ss.59-67.
- SARILI Mustafa Ali, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler”, *Bankacılar Dergisi*, S.41, 2002, ss.32-50.
- SARISOY Taner ve Hüseyin GÖZCÜ, “Vergi İncelemelerinde ‘Karşıt Tespit/İnceleme’ Kavramı ve Uygulama Örnekleri”, *Vergi Raporu Dergisi*, S.233, Şubat 2019, ss.11-20.
- SAYGIN Özgür, Ulvi SANDALCI ve Faruk SEZER, “Vergi Ahlakının Belirleyicileri Bağlamında Mükelleflerin Kamu Harcamalarına Bakışı”, *Maliye Araştırma Dergisi*, C.1, S.3, 2015, ss.21-38.
- SCHMÖLDERS G., *Genel Vergi Teorisi*, Çev.Salih Turhan, 1.b., İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları, 1976.
- SELEN Ufuk ve Reyhan LEBA, *İktisadi Gelişme ve Vergileme*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2021.
- SOMONCU Ahmet, “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S.43, 2014, ss.133-173.
- SÖYLER İlhami, *Türk Vergi Hukukunda Yoklama*, 1.b., Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu, 1987.
- SUSAM Nazan ve Nagihan OKTAYER, “Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Gelirleri İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler (1995-2005)”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C.21, S.2, 2007, ss.105-123.
- SVIRYDZENKA Katsiaryna, “Introducing a New Broad-based Index of Financial Development”, *IMF Working Paper*, WP/16/5, January 2016, pp.1-41.
- ŞAAN Ayşe, *Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği*, (Yüksek Lisans Tezi), Edirne: Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008.
- ŞAHBAZ Kadriye İzgi ve Naci Tolga SARUÇ, “Vergi Ahlakını Etkileyen Faktörler:Sakarya Üniversitesi Örneği”, *Sakarya İktisat Dergisi*, C.1, S.4, Aralık 2012, ss.57-81.
- ŞAFAK Havva ve Hatice YURTSEVER, “Servet Vergilerinden Veraset ve İntikal Vergisi Üzerine Değerlendirmeler”, *Ege Akademik Bakış Dergisi*, C.15, S.1, 2015, ss.27-37.
- ŞAŞMAZ Mahmut Ünsal ve Yunus Emre YAYLA, “Ekonomik Kalkınmanın Belirleyicilerinin Değerlendirilmesi: Ekonomik Faktörler”, *International Journal of Public Finance*, C.3, S.2, 2018, ss.249-268.
- ŞEHİTOĞLU Fatih, “Vergi Ahlakı ve Anomik Davranışlar”, *30. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Antalya, 20-24 Mayıs 2015, ss.219-242.

- ŞEKER Nezh, *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, 1.b., İstanbul: Beta Yayınları, 1994.
- ŞEN Hüseyin, “Olivera-Tanzi Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, *Maliye Dergisi*, S.143, Mayıs-Ağustos 2003, ss.30-57.
- ŞENYÜZ Doğan, *Vergi Usul Hukukunda Tebligat*, 2.b., Ankara: Yaklaşım Yayınları A.Ş., 1997.
- ŞENYÜZ Doğan, “Vergi İncelemesinde Zaman Bakımından Yetki”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, S.43, 2020, ss.247-263.
- ŞENYÜZ Doğan, Mehmet YÜCE ve Adnan GERÇEK, *Vergi Hukuku*, 10.b., Bursa:Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2019.
- ŞENYÜZ Doğan, Mehmet YÜCE ve Adnan GERÇEK, *Türk Vergi Sistemi*, 17.b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2020.
- TANZİ Vito, “Corruption Around the World Causes, Consequences, Scope, and Curez”, *IMF Staff Papers*, Vol.45, No.45, December 1998, pp.1-39.
- TAŞDELEN Aziz, “Vergisel Arama”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.5, S.2, 2003, ss.159-191.
- TAYTAK Mustafa, “İlköğretim II. Kademe Öğrencilerinde Vergi Bilincinin Tespiti: Ampirik Bir Araştırma”, *Maliye Dergisi*, S.158, Ocak-Haziran 2010, ss.925-938.
- TAYTAK Mustafa ve Tuğba Akyüz DALKIRAN, “Vergi Denetim Algısına Sahip Vergi Mükelleflerinin Vergi Adaleti ve Vergi Affı Uygulamalarına Bakışı”, *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, C.6, S.1, 2019, ss.109-132.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2021, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2022/04/VDK-2021-Birim-Faaliyet-Raporu.pdf>, (21.07.2022).
- T.C. Resmi Gazete, 20.06.2015 Tarihli ve 29392 Sayılı, Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Sıra No:453, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/06/20150620-17.htm>, (17.04.2021).
- TECİM Burak Ali Han, *Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi*, (Yüksek Lisans Tezi), İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008.
- TEKİN Ahmet, Güner TUNCER ve Ersin Nail SAĞDIÇ, “Vergi Afları Sonrasında Vergi Uyum Süreci”, *Sakarya İktisat Dergisi*, C.2, S.2, 2013, ss.1-26.
- TEKİN Fazıl ve Ali ÇETİNKAYA, *Vergi Denetimi*, 8.b., Ankara: Seçkin Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş., 2018.
- TENEŞ Aydın, *Vergi Alacağıın Tespit Edilmesinde Vergi Denetiminin Rolü: Vergi Polisi Örneği*, (Yüksek Lisans Tezi), Manisa: Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019.
- TERZİ Harun ve Sabiha OLTULULAR, “Harcama-Vergi Geliri Hipotezi: Türkiye Örneği”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C.20, S.2, 2006, ss.1-18.
- THE WORLD BANK, “Helping Countries Combat Corruption The Role of The World Bank”, 1997,

<http://www1.worldbank.org/publicsector/anticorrupt/corruptn/corruptn.pdf>,
(08.01.2022).

- TOKATLIOĞLU Mircan ve Ufuk SELEN, *Maliye Politikası*, 1.b., Bursa: Ekin Basım yayın Dağıtım, 2017.
- TORGLER Benno, “*Tax Morale:Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance*”,(Dissertation), Basel:Universitat Basel, 2003.
- TORGLER Benno, “To Evade Taxes or Not to Evade: Taht is The Question”, *The Journal of Socio-Economics*, V.32, I.3, July 2003, pp.283-302.
- TOSUNER Mehmet ve İhsan Cemil DEMİR, “Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyicileri”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.14, S.1, 2009, ss.1-15.
- TUNCER Selahattin, *Vergi Hukuku ve Uygulaması*, 1.b., Ankara: Yaklaşım Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş., 2003.
- TUNÇ Ceyda, *Yolsuzluğun Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: Avrupa Birliği Geçiş Ekonomileri Örneği*, (Yüksek Lisans Tezi), Uşak: Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2018.
- TURHAN Salih, *Vergi Teorisi ve Politikası*, 5.b., İstanbul: Filiz Kitabevi, 1993.
- UĞUR Atilla Ahmet, “Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama)”, *International Journal of Public Finance*, C.1, S.2, 2016, ss.122-145.
- UMAN Onur, “Vergi Denetiminin Türk Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S.45, Ocak 2010, ss.190-199.
- US Vuslat, “Kayıtdışı Ekonomi Tahmini Yöntem Önerisi: Türkiye Örneği”, *Türkiye Ekonomi Kurumu Tartışma Metni 2004/17*, Haziran 2004, <http://www.tek.org.tr/dosyalar/VUSLAT-US1-KAYITDISI.pdf> , (13.12.2021).
- US Vuslat, “Kayıtdışı Ekonomi”, *İktisat-İşletme ve Finans Dergisi*, S.230, 2005, ss.95-109.
- UYANIK Atilla, “Vergi Bilinci ve Vergiye Gönüllü Uyumun Vergi Gelirlerine Etkilerinin Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, S.177, Temmuz- Aralık 2019, ss.354-386.
- ÜSTÜN Ümit Süleyman, *Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?*, 1.b., İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., 2013.
- VELLUTİNİ C., “Key Principles of Risk-Based Audits”, *Risk-Based Tax Audits:Approaches and Country Experiences*, Ed.Munawer, S.K.& Rajul Awasthi, J.L. Washington DC, The World Bank Publishing, 2011, pp.13-22.
- VERGİ DENETİM KURULU, 2012-2021 Faaliyet Raporları, <https://vdk.hmb.gov.tr/vdk-faaliyet-raporlari>, (16.09.2022).
- VEYSİKARANİ Mazlum, *Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliği ve Bütçe İlişkisi*, (Yüksek Lisans Tezi), Niğde: Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2021.

- YALAMA Gamze Öz ve Erdal GÜMÜŞ, “Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörler: Eskişehir’den Bulgular”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, C.9, S.20, 2013, ss.77-97.
- YERLİKAYA Gökhan Kürşat, “Türk Vergi Hukukunda Vergi inceleme Yetkisi Kavramı ve 3568 Sayılı Kanunun ile İlişkisi”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.15, S.1-2, 2011, ss.1-24.
- YILDIZ Fazlı ve Erkan DURU, “Türkiye’de Vergi Denetiminde Elektronik Yoklama ve Yaygın Yoğun Vergi Denetimi”, *Vergi Raporu Dergisi*, S.245, Şubat 2020, ss.72-94
- YILDIZ Hayrettin, “Vergi İnceleme İşleminin Bir İdari İşlem Olarak Unsuralı Yönünden Hukuki Analizi”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.17, S.3-4, 2013, ss.129-154.
- YILMAZ Gülay Akgül, “Kayıtdışı Ekonomi: Ulusal ve Küresel Boyutları ve Dinamiklerinin Analizi”, *19. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Antalya, Mayıs 2004, ss.16-55.
- YILMAZ Mehmet, *Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Azaltılmasında Vergi Denetiminin Etkinliği, Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019.
- YOLCU Mehmet, “Vergi İncelemelerinde Elektrik Tüketiminden Hareketle Yapılan Randıman Analizi”, *Gümrük&Ticaret Dergisi*, S.2, 2013, ss.40-48.
- YORULDU Mutlu ve Nilüfer Zeybek YORULDU, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Üzerine Bir Değerlendirme”, *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi (IBAD)*, C.1, S.1, Ağustos 2016, ss.51-70.
- YURDAKUL Funda, “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi: Bir Model Denemesi”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, C.63, S.4, 2008, ss.205-221.
- YURTERİ İsmet, “Türk Vergi Sisteminde Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, s.100, 2012, ss.255-270.
- YÜCE Mehmet ve İsmail Hakkı YÜCELEN, *Vergi Denetim Hukuku (İçtihatlar ve Örnekler)*, 1.b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2021.
- YÜCELEN İsmail Hakkı, *Türkiye’de Vergi Denetim Teknikleri ve Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi*, (Yüksek Lisans Tezi), Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009.
- YÜCESOY Ayşe Aslı, “Vergi Hukukunda Arama ve Arama Sürecindeki İşlemlerde Kamu Yararı Kavramı”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S.135, 2018, ss.151-184.
- Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, <https://www.mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=15452&mevzuatTur=KurumVeKurulusYonetmeligi&mevzuatTertip=5>, (11.10.2021).
- 10.01.1961 Tarihli Resmi Gazete’de Yayımlanan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK).
- 17.12.2004 Tarihli Resmi Gazete’de Yayımlanan 5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK).