

# VERGİ DENETİMİNDE ETKİNLİK İÇİN GÖNÜLLÜ UYUM ve ALENİYET

## VOLUNTARY ADJUSTMENT AND PUBLICITY FOR TAX AUDIT EFFECTIVENESS



Ramazan KAYA\*

### ÖZ

Vergi İncelemesinin yapılma nedeni bilinenin aksine mükelleflerin sadece vergi kaçırmasını engellemek veya ceza ile muhattap kılmak değil Vergi Usul Kanunu 134. Maddesinde belirtildiği üzere “...ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır”. Peki durum böyle iken mükelleflerin vergi incelemelerini olması gereken bir denetleme mekanizması gibi değil de, çoğu zaman cezalandırma yöntemi gibi değerlendirdiğini irdelemek gerektiğini düşünüyoruz. Madem incelemenin amacı; verginin doğruluğunu kontrol, neden mükellef inceleme sürecinde verilen kararların taraflarından biri değil de, genelde kendisini mağdur hisseden ve çoğu kez cezalandırılan taraf olmaktadır. Yani aniden başlanan inceleme sürecinde mükellefe sadece kendini savunma hakkını vermek suretiyle incelemeye taraf olmasını sağlamak yeterli değildir. Bunun ile beraber ne zaman inceleneceği bilgisini paylaşarak kendisini bu duruma hazır

### ABSTRACT

The reason for the tax inspection is that, contrary to known, not only prevent taxpayers from smuggling taxes or make them deal with punishment. As stated in the the Tax Procedure Law article 134 “...to investigate, detect and provide the accuracy of the taxes to be paid”. However, in this case, we think that taxpayers should examine their tax assessments as punishment, rather than as an inspection mechanism. If the purpose of the investigation is to control the accuracy of the tax, why the taxpayer is not one of the decisions made during the investigation process, but is usually the party who feels victimized and punished most of the time. In other words, it is not enough to give the taxpayer the right to defend himself and make him part of the investigation. However, isn't it possible to prepare him for this situation by sharing his knowledge of when

\* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, ramazan.kaya@vdk.gov.tr, Orcid ID: 0000-0003-4904-6627  
Kaya, R. (Ocak 2019). Vergi Denetiminde Etkinlik İçin Gönüllü Uyum ve Aleniyet, *Vergi Raporu*, 232, (122-130).

hale getirmesini sağlamak mümkün değil midir? Vergide Gönüllü Uyumu dikkate alıp, vergi incelemelerinin habersiz yapılması ne kadar doğru bir yaklaşımdır. Çalışmamızda mükellefin vergi incelemesinin ne zaman yapılacağını bilmesi gerektiğini savunacağız. Bununla beraber mağdur hissetme nedenlerine de değinerek konuya ilişkin öneri sunmaya çalışacağız.

**Anahtar Kelimeler:** İncelemede Alenilik, Gönüllü Uyum, Vergi İncelemesinde mükellef

**JEL Sınıflandırması Kodları:** H22, K34, H20

## GİRİŞ

Ülkemizde Vergi, Anayasamızın 73. Maddesinden alınan yetki ile kanunla koyulmakta veya kaldırılmaktadır. Bu hususların daha şeffaf ve mükellef odaklı yürütülebilmesi amacıyla 16.05.2005 tarih 5345 sayılı Kanun ile Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur. Kanun ilk maddesi başkanlığın kuruluş amaçlarını belirtmektedir. Şöyle ki ilgili maddede özetle “... mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak; mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirleri almak; saydamlık, hesap verebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkililik ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapmak<sup>1</sup> ....” gibi hükümler yer almaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı bu kanuna paralel olarak kurum misyonunu “Mükellef haklarını gözeterek vergide gönüllü uyumu artırmak ve kaliteli hizmet sunarak vergi ve diğer gelirleri toplamaktır” kurum vizyonunu ise “Ekonomik aktiviteleri kavrayarak kayıtlı ekonomiyi teşvik eden; mükellef haklarını gözeterek gönüllü uyumu sağlayan ve kaliteli hizmet sunarak vergi ve diğer gelirleri toplayan örnek bir idare olmaktadır<sup>2</sup>” olarak belirlemiştir.

he will be examined? Taking into account the voluntary compliance in the tax and making the tax inspections unannounced is the correct approach? In our article, we will argue that taxpayer should know when to do tax inspection. In addition, we will try to offer a suggestion about the reasons for feeling victimized.

**Keywords:** Discrimination In Inspection, Voluntary Compliance, Taxpayer In Tax Inspection

**JEL Classification Codes:** H22, K34, H20

Gelir İdaresinin Kuruluş Kanunu ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yönetim ilkeleri dikkate alındığında esas hedef vergide gönüllü uyumu arttırmak olduğu görülmektedir. Yani kanun koyucu vergi açısından mükellefin beyanının esas alınacağını belirtmiştir. Ancak Vergi İncelemeleri açısından yaklaşım tam tersini göstermekte ve mükelleflere şüpheli gibi yaklaşılmaktadır.

Makalemizin temel prensibi mükellefler ve vergi denetim idaresi arasında bir güven ilişkisinin ihdas edilebileceğini savunmaktayız. Bu durumun gerek mükellef psikolojisi açısından gerekse de denetimin esas amacının aykırılığı engelleyecek şekilde caydırıcılık göstereceğini düşünmekteyiz.

## 1- VERGİLENDİRMEDE GÖNÜLLÜ UYUM ve UYGULAMA

Günümüzde tüm gelir idareleri için önem arz eden gönüllü uyum; mükelleflerin, gelirlerini beyan edip vergilerini eksiksiz ve zamanında ödemeleri, başka bir deyişle vergi ile ilgili görevlerini gönüllü, severek ve isteyerek yerine getirmeleri şeklinde ifade edilebilir.<sup>3</sup>

16.05.2005 tarih 5345 sayılı Kanunun ilk maddesi Gelir İdaresi Başkanlığının kuruluş amaç-

<sup>1</sup> <http://www.gib.gov.tr/kurumsal/teskilat-kanunu>

<sup>2</sup> [http://www.gib.gov.tr/misyon\\_vizyon](http://www.gib.gov.tr/misyon_vizyon)

<sup>3</sup> Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri, Syf. 42 Yayın No:40, Ağustos 2007

larını belirtmektedir. Maddede özetle “... mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak; mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirleri almak; saydamlık, hesap verebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkililik ve mükellef odaklılık temel ilkelere göre görev yapmak<sup>4</sup> ....” gibi hükümler yer almaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı bu kanuna paralel olarak kurum misyonunu “Mükellef haklarını gözeterek vergide gönüllü uyumu artırmak ve kaliteli hizmet sunarak vergi ve diğer gelirleri toplamaktır” kurum vizyonunu ise “Ekonomik aktiviteleri kavrayarak kayıtlı ekonomiyi teşvik eden; mükellef haklarını gözeterek gönüllü uyumu sağlayan ve kaliteli hizmet sunarak vergi ve diğer gelirleri toplayan örnek bir idare olmaktadır<sup>5</sup>” olarak belirlemiştir.

Yasal zorunlulukla ortaya çıkan mükellef vergi dairesi ilişkisi, artık devletin tek taraflı olarak yatırım ve rolleri belirlediği ilişki olmaktan çıkmış; mükelleflerin beklenti ve ihtiyaçlarının da dikkate alındığı bir ilişkiye dönüşmüştür. Çağdaş devlet anlayışında ortaya çıkan bu gelişmeler sonucunda, mükelleflerin gönüllü uyumunun sağlanması, hizmet kalitesinin geliştirilmesi ve mükellef beklentilerinin tespiti, gelir idarelerinin görev sorumluluğu haline gelmiştir.<sup>6</sup>

Gönüllü uyumu etkileyen bir çok faktör bulunmaktadır. Bunlar;

- Gelir Düzeyi ve Vergi Oranları
- Sosyal ve Demografik Faktörler
- Subjektif ve Objektif Ölçüler/Tedbirler
- Mali Müşavirlerin/Vergi Danışmanlarının Etkisi
- Ahlaki ve Sosyal Dinamikler

Bu faktörler mükelleflerin vergide gönüllü uyuma yaklaşımını etkilemektedir. Haliyle bu yaklaşımların dikkate alınması ve doğru işlenmesi vergi gelirlerinin artmasına sebebiyet verecektir.

## 2- GÜNÜMÜZDE VERGİ DENETİMİ

Vergi İncelemeleri yetkisini Vergi Usul Kanunundan almaktadır. Vergi Usul Kanunu bu yetkiyi verirken 134. Maddede maksatı “Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.”<sup>7</sup> şeklinde açıklamaktadır.

Ülkemizde vergi incelemeleri çok büyük çoğunlukla Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından yapılmaktadır. Kimlerin incelenebileceğini ise Vergi Usul Kanununun 137. Maddesinde “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 tabidirler<sup>8</sup>” şeklinde bir düzenleme ile belirtmekte ve neredeyse tüm mükellefleri bu kapsama almaktadır.

Kanun koyucu verginin ne zaman yapılabilceğini kanunda aynı kanunun 138. Maddesinde “Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağına evelden haber verilmesi mecburi değildir” şeklinde açıklamaktadır. Kanun lafzından anlaşılacağı üzere kanun koyucu incelemenin muhakkak gizli olması gerektiğini “yani mükellefe aniden gönderilecek bir yazı ile verilecek 15 gün için defterlerini incelemek suretiyle yapılmalıdır” dememektedir.

Ülkemizde vergi incelemeleri, kanunen, mükellef ile imzalanan incelemeye başlama tutanağı ile başlar. Ancak uygulamada aniden mükellefe ulaşan bir yazı ile müfettişlik adresine çağırılması ile mükellef durumdan haberdar olur. Bu yazıda

<sup>4</sup> <http://www.gib.gov.tr/kurumsal/teskilat-kanunu>

<sup>5</sup> [http://www.gib.gov.tr/misyon\\_vizyon](http://www.gib.gov.tr/misyon_vizyon)

<sup>6</sup> Hamza Kahrıman, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt 12, Yıl 12, Sayı 1, 2016

<sup>7</sup> [http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat,VUK\\_134.Md](http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat,VUK_134.Md)

<sup>8</sup> [http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat,VUK\\_137.Md](http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat,VUK_137.Md)

mükellefe 15 gün içerisinde defterler ve belgelerini müfettişlik çalışma adresine getirmesi veya iş yerinin müsait olması ve gerekli şartları taşıması halinde incelemenin iş yerinde yapılabileceği bildirilir. Bu yaklaşım doğru değildir. Doğru yaklaşımın mükellefi de inceleme sürecine dahil ederek uyumu arttırmaktır. Yani uygulama mükellefe sadece kendisini savunacak zaman vermek üzerine uygulama geliştirmek değil kendisini incelemeye hazır hale getirmesine yönelik olmalıdır.

### 3- GÖNÜLLÜ UYUM ve DENETİMİN TEORİLER İŞİĞİNDE ANALİZİ

Literatürde vergiyi gönüllü olarak ödeme ya da ödememe konusunu açıklayan iki temel yaklaşım vardır. Bunlardan ilki Rasyonel Tercih Teorisi (Allingham & Sandmo Modeli) dir. İkinci ise “tutumusal model” (attitudinal model) veya “ahlaki duygular teorisi” (the theory of moral sentiment-s)’dir. Bu modelleri biraz daha ayrıntılı değinmek gerekmektedir.

#### 3.1- Geleneksel Vergi Uyumu Modeli

Geleneksel vergi uyumu modeli olarak da ifade edebileceğimiz, Rasyonel Tercih Teorisinde (Allingham & Sandmo Modelinde) mükellefin, beyan kararıyla ilgili bütün durumlar hakkında tamamen bilgilendirilmiş olduğu kabul edilmektedir.<sup>9</sup>

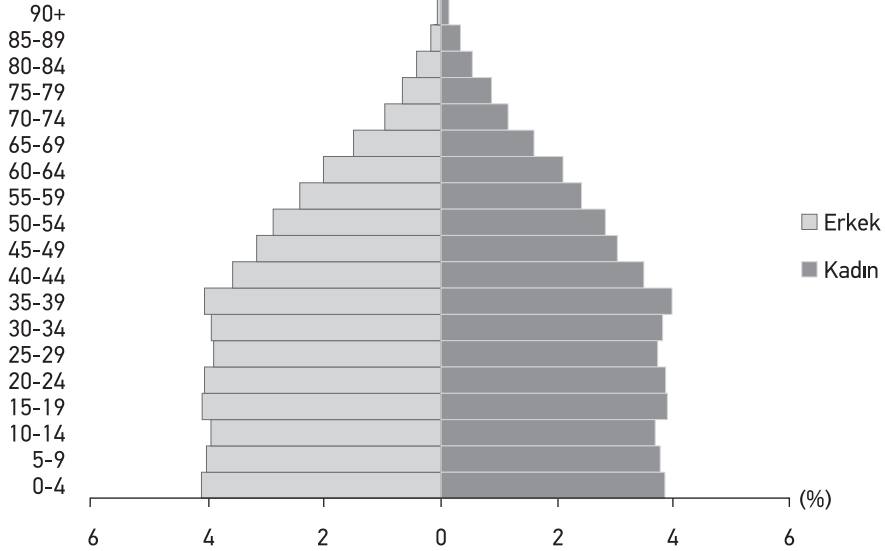
Rasyonel tercih yaklaşımı, vergi uyumunu mükelleflerin kendi çıkarlarını rasyonel olarak takip etmelerinin en önemli unsuru olarak görmekte ve bu bağlamda vergi uyumunu mükellefler açısından sakınmaya ya da kaçınmaya çalıştıkları maliyetler olarak değerlendirmektedir. Buna göre vergi mükellefleri, vergi kaçırdıkları ortaya çıkmadığı ve vergi kaçırmanın ağır cezalara tabi olmadığı sürece vergi kaçıracaklardır.

Bu yaklaşım da görülebileceği üzere ilk tanımlama mükellefin tamamen bilgilendirilmesi üzerine kurulmaktadır. Yani gönüllü uyumun başarılı olabilmesinin ilk şartı tam ve doğru bilgi paylaşımıdır. Bunun gerçekleşebilmesi halinde, vergi kaçırmak nedeniyle mükellefin cezalandırılma ihtimalinin olabileceği bunda caydırıcı olabileceği açıklanmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığının bu konuda başarısız olduğunu düşünmek son derece yanlış olur. Çünkü bu kapsamda yapılan çalıştaylar, internet sitesi üzerinden yapılan kolay erişimler, Mali Müşavirliklere ile yapılan doğrudan paylaşımlar, yeri geldiğinde cep telefonu mesajları, adreslere gönderilen yazılar vs. bu konuda ciddi bir gayret olduğunun kanıtlarıdır. Bu bilgi aktarım mekanizmalarının en önemlisinin internet olduğu açıktır. Sürekli güncel tutulan Gelir İdaresi Başkanlığı sitesi son derece hızlı ve doğru bilgiye ulaşımı sağlamaktadır. Ancak bunun ülkemiz için ne kadar insana ulaştığını da dikkate almak gerekmektedir.

<sup>9</sup> [http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu\\_maliyesi/vergi-psiko/vergi-ahlak.htm](http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-psiko/vergi-ahlak.htm)

Yaş grubu



Yukarıdaki grafite TÜİK tarafından yayımlanmış 2017 ülkemiz nüfus haritası gösterilmektedir. Grafiğe göre yaklaşık 24 milyon insan 0-29 yaş, 11 Milyon insan 30-44 Yaş ve 40 milyon insan ise 45 ve üstü yaş aralığında bulunmaktadır.

Ülkemizde üniversiteden mezun olma yaşı 23 ila 27 yaşlarıdır. Öğrencilerin neredeyse tamamı sadece dolaylı vergileri tabi olmaktadır. Doğrudan vergiye tabi mükelleflerin büyük çoğunluğu 40 yaş üstü mükelleflerden oluşmaktadır. Bu mükelleflerden büyük kısmı ise interneti sosyal paylaşım sitelerinde zaman geçirmek için kullanmakta veya hiç kullanmamaktadır. Bu durum bilgilendirme faaliyetlerinin yeterince etkili olmayacağını göstermektedir. Haliyle bizim gibi vergi bilinci tam olarak oturmamış toplumlarda nasıl bir yaptırımla karşılaşacağı bilgisine sahip olmayan mükelleften vergisel uyum beklemek gerçekçi olmayacaktır.

### 3.2- Ahlaki Duygular Teorisi

Literatürde "tutumusal model" (attitudinal mo-

del) veya "ahlaki duygular teorisi" (the theory of moral sentiments) olarak ifade edilen ikinci yaklaşım ise bireylerin vergi ödeme (ödememe) tercihlerini bireysel çıkar ve bireysel fayda fonksiyonunun maksimize edilmesinden ziyade psikolojik algılamanın belirlediğini ileri sürmektedir.<sup>10</sup>

Bu doğrultuda vergi uyumu, geleneksel yaklaşım açısından sadece vergilemeye ilişkin yaptırımların ağır olup olmaması bakımından değerlendirilmiştir. Ancak, birçok araştırmacıya göre, vergi uyumunu sadece yasaların yaptırım derecesiyle açıklamak doğru bir yaklaşım değildir. Buna ilave olarak; sosyal normlar, kamu hizmetleri, kurumlara duyulan güven, başkalarının vergi algılama biçimleri ve vergiye uyumlarına dair birçok faktör mükellefin davranışları üzerinde etkili olabilmektedir. Örneğin ülkemizde pek çok mükellef vergi yasalarının karmaşıklığı ve uygulamalarıyla ilgili belirsizlikten dolayı nasıl hareket etmesi gerektiğini bilemez haldedir.

Mükellef davranışları üzerinde birçok faktör etkili olmakta ve bu faktörlerle birlikte de fark-

<sup>10</sup> [http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu\\_maliyesi/vergi-psiko/vergi-ahlak.htm](http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-psiko/vergi-ahlak.htm)

lı uyum davranışları ortaya çıkmaktadır. Vergi idareleri, uyum sağlamamaya karar veren ya da sadece denetimlerden korktuğu için uyum sağlayacak mükelleflere yönelik olarak kanunların ve denetimlerin caydırıcılığının ön planda olduğu uyum stratejilerinden yararlanırken; uyum konusunda istekli, yönlendirilmeye ihtiyaç duyan mükellefler için uyumu kolaylaştırıcı, yol gösterici uyum stratejilerinden faydalanmaktadır. Bu noktada vergi idaresinin temel hedefi, modern vergiye uyum yaklaşımları kapsamında yaptırımların caydırıcılığından çok mükelleflerin davranışlarına odaklı uyumu kolaylaştırıcı stratejilere ağırlık vermektir.<sup>11</sup>

Buraya kadar ülkemizde vergisel işlemlerde gönüllü uyumun benimsendiğini ancak vergisel denetimde bu uyuma göre hareket edilemediğini anlatmaya çalıştık. Zira ülkemiz demografik yapısı gereği vergisel bilincin henüz yerleşmediği ülkelerdendir. Vergisel işlemlerin denetiminin de psikolojik hususların dikkate alınmak suretiyle değiştirilmesi gerekmektedir.

#### 4- VERGİ DENETİMİNDE ETKİNLİĞİ ARTTIRMAYA İLİŞKİN ÖNERİLERİMİZ

Vergi incelemelerinin vergi de gönüllü uyum gibi mükellefe güvenmenin ön planda olduğu bir yaklaşım ile yapılması gerektiğini düşünmekteyiz. Bu yaklaşım tarzımızın ise hali hazırda mükellefçe cezalandırma odaklı izlenimi veren denetimin caydırıcılık yönünün daha etkin şekilde görüleceğini savunmaktayız. İnceleme sürecine müfettişlerin en sık karşılaştığı soru “*ben ne yaptım da beni inceliyorsunuz*” olmaktadır. Bu hususun mükellefin vergi denetimine yaklaşımını gösterdiği kanaatindeyiz.

Bilgilendirme faaliyetlerinin yeterince yapılamaması, bilinçli mükellefler yerine risk algısı yüksek mükellefler meydana getirecektir. Bilgi-

lendirme sadece vergisel beyanları değil denetimi de kapsamaktadır. Haliyle yeterince bilgilendirilmeyen mükellefin hataen veya kasten vergi kaçırmaması sonucunda yükleneceği cezadan da haberdar olması mümkün değildir. Bu yaklaşımın ülkemiz için geçerli olamayacağı kanaatindeyiz. Bu nedenle vergisel denetime yaklaşımın değişmesi gerekmektedir.

Önerimizin temeli ülkemizde yer alan hasılatı belli bir tutar üzerinde olan mükelleflere Gelir İdaresi tarafından gönderilecek yazılar ile inceleme tarihlerinin bildirilmesidir. Örneğin X Ltd. Şti. ünvanlı mükellef kuruma 2019/Ocak ila Haziran tarihleri arasında defter ve belgelerin vergi dairelerine ibrazı istenecektir. Burada mükellef kurum inceleneceği bilinci ile hareket edecektir. Mükelleflere iletilecek bu inceleme tarihleri denetimin adaletli şekilde şartları taşıyan tüm mükellefler için geçerli olduğu algısını uyandıracaktır. Ancak bu incelemelerin habersiz yapılamayacağı anlamı taşımamalıdır. İnceleneceğini bilen mükellef daha hazırlıklı ve belgesel düzen olarak daha ihtiyatlı olacaktır. Özellikle vergi kaybına sebebiyet verecek yollara sapma yönünden de caydırıcılığının olacağı kanaati taşımaktayız. Bu yöntemle mükellefin vergi konularına ilgisi artacak, en azından Mali Müşavirler vergisel mevzuat değişikliklerine daha duyarlı olacaktır. Düzenleme iyi niyetli mükellefler dikkate alınarak oluşturulacağından kötü niyetli mükellefler için ise her daim inceleme yapılabilmesi önemlidir.

Denetimin amacının verginin doğru ve adaletli dağıtılmasını sağlamak olduğundan hareketle vergisel denetimin sadece mükellefe ceza kesilmesi veya kesilmemesi gibi iki sonuç doğurmasını da yetersiz bulmaktayız. Denetime mükelleflerin dahil edilmesi, Mükellef ve Mali Müşavirlerin vergisel kapasitelerini arttırmak yönünde bir adım olacaktır. Bunun için ise denetim sonucun-

<sup>11</sup> Hamza Kahrıman, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt 12, Yıl 12, Sayı 1, 2016

da hakkında tenkit edilecek herhangi bir hususa rastlanmayan mükelleflerin de vergisel olarak ödüllendirilmesi gerekmektedir. Bu husus için önerimiz bu tip mükelleflere Gelir Vergisi Kanunu mükerrer 121. maddesinde<sup>12</sup> yer verilen diğer şartlara bağlı kalmaksızın indirim hükümlerinden faydalanma hakkı tanınmasıdır. Bu haktan zaten faydalananlar için ise bu hakkın yüzde 50 fazlası ile uygulanmasıdır. İlgili madde Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi düzenlemekte ancak uyum olarak tahsilat ve beyannamelerin süresinde verilmesi dikkate alınmaktadır. Bu maddenin denetimleri olumlu sonuçlanmış mükellefleri kapsayacak şekilde genişletilmesi mümkündür.

#### 4.1- Vergi Denetiminde Aleniyet Esası

Vergi denetimi konusunda önerilerimizin uygulanabilirliği açısından bir çok husus dikkate alınmalıdır. Bunların bazıları sayısal veriler bazıları ise psikolojik faktörlerdir. Kanun koyucu verginin ne zaman yapılabileceğini kanunda aynı kanunun 138. Maddesinde “*Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağına evvelden haber verilmesi mecburi değildir*” şeklinde açıklamaktadır. Kanun lafzı aslında vergi denetiminde habersiz olması gerektiğini vurgulamamaktadır. Sadece habersiz olma ihtimalinin olduğunu vurgulamaktadır ki bizde bunun olması gerektiği tabiidir. Zira caydırıcılığın çok yönlü olması daha faydalı olacaktır. Ancak ana prensip mükellefi de denetim sürecine dahil edecek bir yaklaşım olmalıdır.

Gönüllü uyumu etkileyen faktörlerden bir tanesi Ahlaki ve Sosyal Dinamiklerdir. Bu faktör Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanan Mükellef Hizmetleri Temel Teknikler kitabında “*Mükelleflerin vergi yükünün adil dağıldığına inanması gerekir. Aksi takdirde vergi kaçırılmaya*

*eğilimli olmaları beklenir. Ayrıca toplanan vergilerin gerektiği yerlere harcanmadığı inancında mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu etkilemektedir*<sup>13</sup>” olarak açıklanmıştır.

Bu durum birçok yönden olduğu gibi ve vergisel adalet yönünden de incelenebilecek bir durumdur. Ancak biz konumuz gereği sadece denetimin adil dağılıp dağılmadığı açısından değerlendirme yapmaya çalışacağız. Ülkemizde 2017 yılı dikkate alındığında toplam inceleme sayısı 119.026 olarak gerçekleşmiştir. Ayrıca 2017 yılında 44.182 mükellef incelenmiş, incelenen mükellefler için tarhi istenilen toplam vergi tutarı 5.878.506.580,00 TL, kesilmesi önerilen toplam ceza tutarı ise 14.370.585.724,00 TL olmuştur.<sup>13</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı verilerine göre 2017 yılında Kdv mükellefleri aylık bazda ortalama 2.541.318,00 TL dir.<sup>14</sup>

Veriler dikkate alındığı zaman incelenen mükelleflerin toplam mükelleflere oranının %1,7 olduğu tespit edilmiştir. Yani Türkiye de mükelleflerin incelenme ihtimali son derece düşük bir seviyede seyretmektedir. İncelenen mükellef başına maruz kalınan ceza miktarı ise 325.258,00-TL olarak gerçekleşmiştir. Bu noktada vergi adaletinden bahsedebilmek mümkün görünmemektedir. Bu değerlendirmedeki maksat yetersizliği belirtmek değil kaynaklar ölçüsünde işlem yapıldığını belirtmektir.

Buradan hareketle Gönüllü uyumu etkileyen diğer bir faktör olan Sosyal ve Demografik Faktörler dikkate alınmalıdır ki bu başlık Gelir İdaresi tarafından “*Yaş, cinsiyet, medeni hal, eğitim, meslek gibi faktörler de mükelleflerin gönüllü uyumuna etki etmektedir. Örneğin, gençlerde yaşlı insanlara oranla risk alma eğilimi daha yüksektir*<sup>16</sup>” şeklinde açıklanmıştır.

<sup>12</sup> <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>

<sup>13</sup> Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri, Syf. 45 Yayın No:40, Ağustos 2007

<sup>14</sup> Maliye Bakanlığı 2017 faaliyet raporu syf.67-68

<sup>15</sup> [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/20171.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/20171.htm) Tablo 12

<sup>16</sup> Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri, Syf. 44 Yayın No:40, Ağustos 2007

Gelir İdaresinin tanımından hareketle ülkemizin demografik yapısı gençleşmeye devam etmektedir. Orta ve üstü yaş grubunda olan mükellef sayısı hızlı genç yaş grubuna doğru evrilmektedir. Bu durum bilgiye ulaşımı hızlandıran ancak risk alma potansiyellerini yükselten bir faktördür. Vergi Denetimlerinde aleniyet ilkesinin benimsenmesi ile bu risk iştahı aşağı yönlü hareket edecektir.

Gönüllü uyumun bir diğer faktörü Cezalar, Denetim Olasılığı ve Önceki Denetimler olarak sayılmaktadır. Gelir İdaresi konuya ilişkin "*Vergi denetimleri, mükellefleri vergi mevzuatına uygun hareket etmeye yönelten faktörlerdendir. Denetim gören yahut denetim görme olasılığı içinde olan mükelleflerin kazancını doğru beyan etme riskini göze alma olasılığı daha düşüktür. Ayrıca cezaların caydırıcı özelliği de mükelleflerin gelirlerini doğru beyana teşvik eden önemli bir başka unsurdur*"<sup>17</sup> şeklinde tanımlama yapmaktadır. Belirsizliği azaltıldığı ve incelemelerde aleniyet dikkate alındığında mükelleflerin, daha önceden bilgilendirilecekleri, için vergi kayıp kaçığına sebebiyet verecek hususlarda risk alma ihtimallerini düşürecektir. Bu durum Ahlaki ve Sosyal Dinamikleri açıklarken değindiğimiz sayısal verilerle de açıklanmıştır.

Gelir idaresi gönüllü uyumu etkileyen faktörlerden ola Subjektif ve Objektif Ölçüler/Tedbirler başlığında "*Vergi yönetimine karşı olumsuz düşünce ve davranış içinde olan mükellefler daha fazla vergi kaçırma eğilimi göstermektedirler. Mükellefler vergi kaçırmanın haklı olduğu inancında iseler vergi kaçırma için, yok eğer tam tersi bir düşünceye sahip iseler dürüst beyanda bulunmak için uğraşmaktadırlar*" tanımlaması yapmıştır. Mükelleflerin denetime dahil edilmesi, vergi idaresine bakışı değiştirecek bir yaklaşım olacaktır. Bu durumda vergi kaçırma mükellefle-

re aynı ve objektif cezalandırma ile yaklaşıldığını gösteren bir unsur olacaktır. Ödül sistemi ile de vergi kaçırma ile kaçırmayan arasında ayırım belirginleştirilmiş olacaktır.

#### 4.2- Vergi Denetiminde Aleniyet İlkesinin Uygulanabilirliği ve Usulü

Vergi Denetiminde önerilerimiz Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Vergide gönüllü uyuma paralellik göstermesidir. Her iki unsurdaki mükellef odaklı ve güven üzerinde kurulu unsurlardır. Tabii bu önerilerin uygulanabilirliğinde dikkat edilmesi gereken bir takım unsurlar bulunmaktadır.

1. Vergi Denetimi yapılırken inceleme tarihi verilmiş mükelleflerin verilen tarihlerde incelenmesi en önemli unsur olacaktır. Bu kapsamda mükelleflere verilecek inceleme tarihlerinde inceleme elamanı sayısı dikkate alınmalıdır. Tarh zamanlaşımının 10 yıla çıkarılması yazı ile bildirim yapılabilecek mükellef sayısında ciddi bir artışa sebebiyet verecektir. Ayrıca aleniyet prensibi ile defter ve belgelerde nizam artacağı için inceleme süreleri de kısaltacaktır.
2. Vergi Dairelerinde oluşturulacak bir bölüm aracılığı (Tarama ve Kontrol Servisi gibi) ile inceleme süresi başlamış mükelleflerin defter ve belgelerinin denetime gönderilmesi amacıyla muhafaza edilme-lidir. Süresi gelmiş ancak henüz incelenecek durumda olmayan mükelleflere ilişkin oluşturulacak denetlenecek hususlara ilişkin listeler sayesinde Vergi Daireleri tarama ve kontrol servisleri aracılığı kısmi denetim sağlanmalıdır. Müdür imzası ile eksiklik tespit edilenlerin, tespit edilen eksiklik nedeniyle incelemeye sınırlı inceleme şeklinde devri sağlanmalıdır. Yine Müdür imzası ile eksiklik tespit edilme-

<sup>17</sup> Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri, Syf. 44 Yayın No:40, Ağustos 2007



yenlerin ise defterleri inceleme yapılmasının iade edilmesi sağlanmalıdır. Ödül mekanizması için incelemenin yapılması gerektiği tabiidir. Aksi halde inceleme süresi başlamış mükelleflerin defterlerinin alınmaması vergi denetiminin itibarını zedeleyecek ve güvenin sarsılmasına sebebiyet verecektir.

3. Denetim sonucunda hakkında herhangi bir olumsuzluk tespit edilmeyen mükellefler hakkında incelemeyi yapan müfettiş tarafından oluşturulacak bir rapor ile incelemenin sonuçlandığı dönemi takip eden dönem için Gelir Vergisi Kanunu Mükerrer 121. Maddesinden faydalanabileceği belirtilmelidir. Bu husus hem denetim elemanının hem de incelemenin mükellefin vergisel uyum açısından etkinliğini arttıracaktır.

### SONUÇ

Vergi Denetimi, mükelleflerin vergiye yaklaşımını etkileyen önemli unsurlardandır. Uygulanan politikalar ve denetim şekli vergi bilinci oturmuş mükelleflerde bile vergiden kaçmaya yönelik reaksiyonlar geliştirmektedir. Uygulanan vergi denetimleri, inceleme oranlarının düşük olması ve mükellefle iletişimsizlik nedeniyle vergi kaçırma gibi risklerin mükelleflerce alınabilecek riskler olduğu izlenimi uyandırmaktadır. Bilgi mekanizmalarının etkili aktarılamaması da vergi bilincinin yanlış şekilde toplumda yer etmesine sebebiyet vermektedir.

Vergi denetiminde aleniyet ilkesinin benimsenmesi vergi idarelerinin mükellef ile iletişimini sağlayacak bir unsur olacaktır. Ayrıca inceleme tarihini bilen bir mükellefin vergi kaçırma gibi riskli hususlara yaklaşma iştahını kesecektir. Ayrıca denetimin mükellefler arasında genele yayılması ile de objektif bakış açısı yakalandığı mükellefler tarafından görülmüş olacaktır. Son olarak ödül mekanizması da denetimin ceza ver-

mek amacıyla değil vergide adalet ve doğruluğun tespiti amacıyla yapıldığını gösterecektir.

Tüm bu yaklaşım mükellef ile vergi idareleri arasında bir güven oluşması anlamında gelmektedir. Vergi bilinci yerleşmiş uluslarda temel yaklaşım vergi idaresi ile mükellef arasındaki sulh ile başladığı açıktır. Eski tip cezalandırmayı merkeze alan denetim yapılarının modern dünya açısından geçerli olmadığı kanaatindeyiz. Bunun da vergi idaresinin sadece vergi kaçakçılığına (vergi kaçırma, Haksız Vergi İadesi vb) karşı mücadelesi ile değil tüm organlarının mükellef odaklı olması ve mükellef ile beraber hareket etmesi ile mümkün olacağı kanaatindeyiz. Denetimin esas amacının caydırıcılık olduğu unutulmamalıdır. Ayrıca bu yaklaşım ile inşa edilen güvene karşı vergi kaybına bilerek sebebiyet veren mükelleflere karşı cezalandırma mekanizmasının işleme alınması kamu vicdanını yaralamayacaktır.

### KAYNAKÇA

- KAHRİMAN, H. Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt 12, Yıl 12, Sayı 1, 2016
- Maliye Bakanlığı 2017 faaliyet raporu (<https://www.sgb.gov.tr/Sayfalar/Detay.aspx?rid=308&lst=duyurulistesi>). Erişim Tarihi: 8 Aralık 2018
- Mükellef Hizmetleri Temel Teknikleri Yayın No:40, Ağustos 2007
- Türkiye İstatistik Kurumu ([www.tuik.gov.tr](http://www.tuik.gov.tr)) Erişim Tarihi: 7 Aralık 2018)
- <http://www.gib.gov.tr/kurumsal/teskilat-kanunu> Erişim Tarihi: 10 Aralık 2018
- [http://www.gib.gov.tr/misyon\\_vizyon](http://www.gib.gov.tr/misyon_vizyon) Erişim Tarihi: 9 Aralık 2018
- [http://www.gib.gov.tr/misyon\\_vizyon](http://www.gib.gov.tr/misyon_vizyon) Erişim Tarihi: 10 Aralık 2018
- <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> Erişim Tarihi: 8 Aralık 2018
- [http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu\\_maliyesi/vergi-psiko/vergi-ahlak.htm](http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-psiko/vergi-ahlak.htm)
- [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/file-admin/user\\_upload/VI/20171.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/file-admin/user_upload/VI/20171.htm) Tablo 12