

TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİNDE ELEKTRONİK YOKLAMA ve YAYGIN YOĞUN VERGİ DENETİMİ¹

ELECTRONIC SURVEY AND WIDESPREAD INTENSIVE TAX AUDITING IN TURKISH TAX SYSTEM



Fazlı YILDIZ*



Erkan DURU**

ÖZ

Vergi, kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla devletin egemenlik gücüne dayanarak koyduğu mali yükümlülüklerin en önemlisidir. Kamu hizmetlerinin devamlı bir şekilde yürütülmesi açısından devletin sürekli vergi gelirlerine ihtiyacı vardır. Beyan usulüne dayanan vergilendirme sistemlerinde vergi denetimi kaçınılmazdır. Vergi denetiminin her türlü teknolojiye dayanarak bu teknolojiyi iyi kullanan, mevzuata hakim kişilerce yapılması kayıt dışılığın azaltılmasında etkili yoldur. Vergi denetimi türlerinden biri olan yaygın yoğun vergi denetimi, kayıt dışı çalışan işyerlerini kayıt altına alarak vergi kayıp ve kaçığını önlemede kamu maliyesine olumlu katkıda bulunurken, aynı zamanda sosyal güvencesi olmayan çalışanların tespit edilerek kayıt dışı istihdamla mücadeleye de katkı sağlamaktadır. Vergi denetiminde etkinliğin sağlanması için ül-

ABSTRACT

Tax is the most important of the financial obligations imposed on the sovereign power of the state for the purpose of financing public services. The government needs constant tax revenues in order to ensure the continuity of public services. Tax auditing is inevitable in taxation systems based on declaration procedures. It is the most effective way to reduce informality by performing tax audit by people who use this technology well and who use this technology well. Widespread intensive tax auditing, which is one of the types of tax auditing, contributes positively to the public finance in preventing unregistered workplaces by registering unregistered workplaces and also contributes to the fight against unregistered employment by identifying employees without social security. In order to ensure efficiency in tax auditing, widespread and intensive tax auditing

* Doç. Dr., Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, fazli.yildiz@dpu.edu.tr, ORC-ID: 0000-0003-1387-78.

** Gelir Uzmanı, Gelir İdaresi Başkanlığı, duruerkan.dr@gmail.com, ORC-ID: 0000-0002-4845-9676.

Yıldız, F., Duru, E. (Şubat 2020). Türkiye’de Vergi Denetiminde Elektronik Yoklama Ve Yaygın Yoğun Vergi Denetimi, *Vergi Raporu*, 245, (72-94).

¹ Bu çalışma 10-13 Ekim 2019 tarihlerinde Antalya’da gerçekleştirilen “8th SCF (Scientific Cooperation for Future) International Conference” konferansında sunulan sözlü bildirinin gözden geçirilerek düzenlenmiş ve genişletilmiş halidir.

Makale Türü: Araştırma Makalesi
M.G.T.: 21.11.2019 / M.K.T.: 14.01.2020

kemizde vergi mevzuatında yaygın ve yoğun vergi denetimi yoklama başlığı altından çıkarılmalı ve yoklamadan ayrı ve daha kapsamlı bir vergi denetim türü olarak mevzuattaki yerini almalıdır. Ayrıca, vergi dairelerince gerçekleştirilen elektronik yoklamalar risk analiz odaklı yapılarak, vergi dairelerinin vergi incelemesi dışındaki vergi denetimi türlerindeki etkinlikleri artırılmalıdır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Denetimi, Elektronik Yoklama, Yaygın Yoğun Vergi Denetimi
Jel Sınıflandırması Kodları: H2, H26

GİRİŞ

Vergilendirme sadece basit bir mali olaydan ibaret değildir. Dijital teknolojilerin yoğun kullanıldığı günümüzde veri toplama, veri depolama, verilere dayalı istatistik oluşturmak ve bu verileri anlamlı bir diziye getirip sonuçlar çıkarmak son derece önemlidir. 21. yüzyılın karmaşık iletişim dünyasında, sürekli bilgi akışı olurken doğru kararlar vermek ve politika üretmek git-tikçe zorlaşmaktadır. Bu yüzden vergilendirme kavramına salt mali açıdan bakılmamalıdır. Vergilendirme yaparken aynı anda geleceğe yönelik karar almaya yardımcı olacak nitelikte veri de oluşturulmalıdır. Vergi denetimi, devletin vergi toplama usulünün beyan esasına dayandığı sistemin getirdiği bir zorunluluktur. Vergi denetimi, sadece mükellefleri denetlemekle kalmayıp, vergi idaresinin kendi işleyişiyle ilgili sorunları da tespit etmekte, belirlenen sorunlar vergi politikalarının ve vergi kanunlarının oluşumunda karar alıcılara ışık tutmaktadır.

Ülkemizde vergi mevzuatında vergi denetimi VUK’nda “Yoklama ve İnceleme” başlığı altında düzenlenmiştir. Bu başlık altında; *yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama* olmak üzere dört denetim türü düzenlenmiştir. Yaygın ve yoğun

in the tax legislation in our country should be removed from the survey title and should take its place in the legislation as a separate and more comprehensive type of tax audit from survey. In addition, electronic surveys conducted by tax offices should be focused on risk analysis and the effectiveness of tax offices in tax audit types other than tax survey should be increased.

Keywords: Tax Auditing, Electronic Tax Survey, Widespread Intensive Tax Auditing
Jel Classification Codes: H2, H26

vergi denetimi ve elektronik yoklama ise uygulamada vergi idareleri tarafından kullanılan ve yoklama yapmaya yetkili olan kişilere verilen ek yetkiler biçimindeki düzenlemelerde karşımıza çıkmaktadır.²

Bu çalışmanın amacı, Türk vergi sisteminde vergi denetim faaliyetleri içinde son yıllarda ağırlıklı olarak kullanılmaya başlanmış olan elektronik yoklama ve yaygın yoğun vergi denetimini hukuki dayanakları çerçevesinde incelemek ve bu kapsamda yapılmış denetim faaliyetleri sonuçları üzerinden etkinliklerini ortaya çıkarmaya çalışmaktır. Çalışmada sırasıyla, Türkiye’de vergi denetimi ve türleri teorik olarak incelenmiş, devamında elektronik yoklama, türleri incelemeye elektronik yoklama uygulama sonuçları değerlendirilmiştir. Son olarak ise, Türkiye’de Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi ve 2007-2018 dönemi denetim uygulama sonuçları göz önünde bulundurularak incelenmiştir.

1- VERGİ DENETİMİ ve TÜRLERİ

1.1-Vergi Denetimi: Kavramsal Çerçeve

Vergi denetimi, mükelleflerin vergi kanunlarından doğan ödevlerini zamanında yerine getirip getirmediklerinin, vergi borçlarını zamanında

² Ahmet SOMUNCU, “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamaların Değerlendirilmesi”. Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. Sayı:43. 2014. s.134.

ve gerçek tutarlar üzerinden ödeyip ödemediklerinin vergi idaresince farklı teknik ve yöntemler kullanarak araştırılması, tespit edilmesi faaliyetlerinin bütünü olarak tanımlanmaktadır.³ Vergi denetimini üç temel özelliği vardır. Tarafsız olmak, yaptırım gücüne sahip olmak ve geniş kapsamlı olmaktır. Tarafsızlık, vergi denetiminde adalet duygusu içinde davranılmasını zorunlu kılmaktadır. Yaptırım gücüne sahip olmak, vergi denetiminin hukuki yönünü ve yasal olarak cezai yaptırımların uygulanabileceğini ifade etmektedir. Geniş kapsamlı olmak ise, denetim faaliyetlerini ekonomik koşullar, işletmecilik ve muhasebe ilkeleri ve mali mevzuat göz önünde bulundurularak geniş kapsamlı bir faaliyeti kapsadığını gösterir.⁴

Vergi denetiminde ana amaç, mükellefleri kanunlara uygun davranmaya yönlendirmektir. Mükelleflerin denetimle her an karşı karşıya kalma düşüncesi onları kanunlara uygun davranmaya zorlayacaktır.⁵ Literatürde vergi denetiminin mali amacını devlete ek gelir sağlama amacı için yapıldığına dair görüş hakim olsa da, aslında vergi denetiminin mali amacı, zaten devlete ödenmesi gereken verginin, birtakım nedenlerden dolayı tahsil edilememesinden oluşan kaybın denetim mekanizması yoluyla tahsil edilmesidir.

Serbest piyasanın hakim olduğu ekonomilerde müteşebbisler vergiden kaçınabilir. Ancak vergi kaçakçılığının kapsamı genişlediği zaman iş insanları yatırım yapmaktan vazgeçebilirler. Vergilendirme, risk alma, kaynakların araştırma ve geliştirme alanlarına tahsis edilmesi ve ekonominin uzun vadeli büyüme oranını etkiler.⁶ Vergi denetimi, vergi kayıp ve kaçığın yüksek olduğu sektörlerle yoğunlaştığı zaman ekonomide yatırımdan çekinen girişimciler tekrar yatırıma yönelebilirler.⁷ Ayrıca kanunların uygulanmasında herkese eşit davranması beklenen devlet, vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefler ile vergi ödevlerini yerine getiren mükellefler arasında eşitsizliğe yol açacak uygulamaların önüne vergi denetimi ile geçmeyi hedeflemektedir. Vergi denetimindeki etkinlik ile vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu sağlanarak eşitlik sağlanabilir ve vergi denetim sürecinde mükellef daha da bilinçli hale gelebilir.

1.2-Vergi Denetimi Türleri

Türk vergi hukukunda vergi denetim türleri, yoklama, yaygın yoğun vergi denetimi, vergi incelemesi ve aramalı vergi incelemesinden oluşmaktadır.

³ Fazıl TEKİN ve Ali ÇELİKKAYA. Vergi Denetimi. Seçkin Yayınevi. Ankara. 2014. s.47.

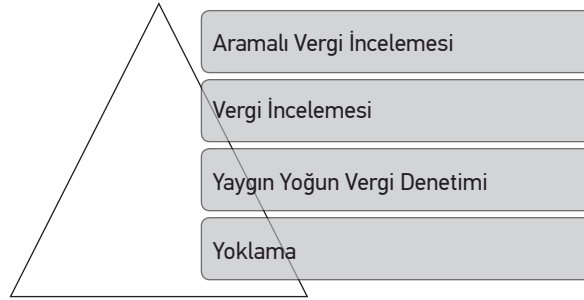
⁴ Fazıl TEKİN ve Ali ÇELİKKAYA. Vergi Denetimi. Seçkin Yayınevi. Ankara. 2014. s.51-52.

⁵ Burcu GEDİZ ORAL ve diğerleri. "Kayıtdışı Ekonomiye Önlemeye Yönelik Bir Öneri: Vergi Denetim Üst Kurulu". Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. Cilt: 20. Sayı: 2. 2015. s.129.

⁶ Joseph E. STIGLITZ. Economics of the Public Sector. W.W. Norton & Company. New York. 2000. s.459.

⁷ Vergi Denetmenleri Derneği, Türk Vergi Yönetiminde Etkinlik Arayışları Kapsamında Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması Raporu. Ankara. 2003. s.27.

Şekil 1: Vergi Denetim Piramidi



Vergi denetim piramidine göre yoklama ve yaygın ve yoğun vergi denetimi Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yürütülürken, vergi incelemesi ile aramalı vergi incelemesi Vergi Denetim Kurulu tarafından yerine getirilmektedir. Piramide göre yoklama müessesesi denetim faaliyetlerinin temelini oluşturmaktadır.⁸ Uygulamada yoklama başlığı adı altında yapılan yaygın yoğun vergi denetimi, vergi denetim piramidinde yoklama başlığı altından çıkarılmış, yoklamadan ayrı daha kapsamlı ve nitelikli, güçlü bir vergi incelemesine imkan verecek doneleri oluşturacak şekilde denetim piramidinde yerini almıştır.

1.2.1- Yoklama

Mükellefler işe başlama, işyeri adres değişikliği, şube açılışı, işi bırakma, gibi maddi olayları bir bildirimle vergi dairesine bildirmek zorundadırlar. Yoklama, vergi idaresinin mükellefiyete bu değişiklikleri yerinde tespit etme olayıdır.⁹ VUK'nun 127. maddesinde yoklamanın amacı, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve konuları araştırmak ve tespit etmek olarak belirtilmiştir. Yoklamaya yetkili olanlar VUK'un 128. maddesinde sayılmıştır. Bu kişiler; vergi dairesi müdürleri, yoklama memur-

ları, yetkili makamlar tarafından yoklama işiyle görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar ve gelir uzmanlarıdır.

1.2.2- Yaygın Yoğun Vergi Denetimi

Yaygın yoğun vergi denetimleri yoklama müessesesinin başlığı altında yapılmaktadır.¹⁰ Yaygın yoğun vergi denetimleri; vergi suçu veya vergi ziyayı oluşturabilecek uygulamaların zamanında belirlenmesine dayanan maddi bir denetim türüdür. Bu tür denetimler; vergilendirmeyle alakalı olayların anında incelenmesi, belge düzeninin yasalara uygun biçimde işlemesi, vergide kayıt dışılığın önüne geçilmesi, mükellefleri vergi denetiminin işlevleri arasında olan eğitici işlevine uygun şekilde eğitmek ve bilgilendirmek amaçlarıyla yapılmaktadır. Yaygın yoğun vergi denetimi, nakit ve kredi kartı satışlarının durumunu tespit için işletmenin ay başından itibaren veya son beş günün "Z" raporlarının incelenmesi, son düzenlediği fatura, gider pusulası, yazar kasa fişi, sevk irsaliyesi vb. belgelerin incelenmesi, yeni nesil ödeme kaydedici cihaz (YNÖKC) bilgilerinin alınması, günlük hasılat tespiti, nakil vasıtalarının durdurularak taşıma irsaliyesi, yolcu listesi vb. belgelerin kontrolünü yapmak, tica-

⁸ İsmet Yurteri. "Türk Vergi Sisteminde Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi". Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı: 100, 2012. s. 255.

⁹ Mehmet TOSUNER ve Zeynep ARIKAN. Vergi Usul Hukuku. Kanyılmaz Matbaacılık. İzmir. 2011. s.165.

¹⁰ İsmet Yurteri. "Türk Vergi Sisteminde Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi". Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı: 100, 2012. s. 255-256.

ri aracının olup olmadığı, ticaret yaptıkları mükellef bilgileri gibi uygulamaları içeren bir denetim uygulamasıdır.

1.2.3- Vergi İncelemesi

Yoklama ve yaygın yoğun vergi denetimine göre geniş kapsamlı olan ve nitelik gerektiren denetim türü vergi incelemesidir.¹¹ Vergi incelemesi, mükelleften tahsil edilen verginin ticari vesikalara dayanarak doğru olup olmadığının tespit edilmesi ve eksik tahsil edildiği ispatlanan verginin ilave tarhiyatla ödenmesini sağlayan vergi denetim türüne verilen addır¹². Vergi incelemesi kapsamı itibarıyla tam inceleme ve sınırlı inceleme olarak sınıflandırılmıştır. **Tam İnceleme:** İncelenen mükelleflerin bütün vergisel kayıtlarının matrah unsurlarını hepsini kapsayacak şekilde incelenmesidir.¹³ **Sınırlı İnceleme:** Vergi incelemelerin de matrah unsurlarının yalnızca belli bir kısmına ilişkin yapılan ve tam inceleme dışında kalan vergi incelemelerini kapsar.¹⁴

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte¹⁵ incelemenin hangi sürede bitireleceğine dair hükümler yer almaktadır. Buna göre, incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemenin bitirilmesi esastır. İnceleme ilgili süreler içerisinde bitirilmezse altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir.

1.2.4- Aramalı Vergi İncelemesi

Arama, esas itibarıyla vergi hukuku açısından

başlı başına bir denetim müessesesi olmayıp, vergi incelemesine delil oluşturmak üzere belirli şartlar dahilinde başvurulmuş bir denetim türüdür.¹⁶ Aramanın yapılabilmesi için, alınan bir ihbar sonucu veya yapılan bir inceleme neticesinde mükellefin vergi kaçırdığına dair emarelere dayanıyor olması, inceleme elemanı tarafından talep edilmesi, gerekçesini yazı ile Sulh Hakiminden istemesi ve Sulh Hakiminin onay vermesi şarttır.¹⁷

2- TÜRK VERGİ HUKUKUNDA ELEKTRONİK YOKLAMA

E-yoklama, vergi mükelleflerine ilişkin mükellefiyetle ilgili konuları, kayıtları ve maddi olayları araştırmak ve tespit etmek için gerçekleştirilen yoklama işlemlerinin elektronik ortamda yapılması, yoklama sonuçlarının elektronik ortamda kaydedilmesi ve mükellefe elektronik ortamda bildirilmesini içeren faaliyetlerin tümünü kapsayan bir süreçtir.¹⁸ Elektronik yoklama sistemi (EYS), yoklama işlemlerine ilişkin süreçlerin mobil cihazlar (tablet vb.) aracılığıyla elektronik ortamda yürütülmesini, yoklama faaliyetlerinde ulaşılan delil içerikli verilerin (resim, koordinat vb.) dijital ortamlarda erişimini, bu kayıtların ilgisine ve GİB Bilgi İşlem Merkezine elektronik ortamda aktarılmasına olanak sağlayan bir sistemdir. EYS ile, yoklama talebi, talebin ilgili memura bildirimi, e-yoklama fişi oluşturma, yoklama faaliyetinin kayıt altına alınması, onaylanması ve ilgisine iletilmesi işlemleri elektronik ortamda gerçekleştirilmektedir.¹⁹

¹¹ Selda AYDIN ve Eren ÇAŞKURLU. Kamu Maliyesi. Gazi Kitabevi. Ankara. 2013. s.319.

¹² Hesap Uzmanları Kurulu. Denetim İlke ve Esasları. Cilt:1. Hesap Uzmanları Derneği Yayınları. İstanbul. 2015. s.45.

¹³ Mehmet BATUN. "Tam ve Sınırlı İncelemenin Tanımlanması Üzerine". Yaklaşım Dergisi. 2010. Sayı: 215. s.116-117.

¹⁴ Hesap Uzmanları Kurulu. Denetim İlke ve Esasları. Cilt:1. Hesap Uzmanları Derneği Yayınları. İstanbul. 2015. s.46.

¹⁵ 31.10.2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁶ Doğan ŞENYÜZ, Mehmet YÜCE ve Adnan GERÇEK. Vergi Hukuku. Ekin Yayınevi. Bursa. 2013. s.146.

¹⁷ Cahit YERCI. "Aramalı Vergi İncelemesi". Vergi Sorunları Dergisi. 2009. No:250/Temmuz. s.38-39.

¹⁸ Hasan AYKIN. "Elektronik Yoklama Sistemi (Eys) Nedir? E-Yoklamanın Kapsamı". (<https://vergidosyasi.com/2017/04/30/elektronik-yoklama-sistemi-eys-nedir-e-yoklamanin-kapsami>). Erişim Tarihi: 02.05.2019.

¹⁹ Hasan AYKIN. "Elektronik Yoklama Sistemi (Eys) Nedir? E-Yoklamanın Kapsamı". (<https://vergidosyasi.com/2017/04/30/elektronik-yoklama-sistemi-eys-nedir-e-yoklamanin-kapsami>). Erişim Tarihi: 02.05.2019.

2.1- E-Yoklamanın Hukuki Dayanakları

213 sayılı VUK'nun 127. maddesinde yoklama; *"mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili mad-dî olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek"* şeklinde tanımlanmıştır. Kanuni tanımı bu olmakla birlikte yoklama; vergi mükellefi olmak üzere talepte bulunan veya vergi mükellefiyet kaydı olanlar ile idarece mükellef olması gerektiği tespit edilenlerin, dilekçe veya bildirimlerinin teyidini yapmak, araştırmak ve gerekli tespitleri yapmak olarak tanımlanabilir.²⁰ Yoklama ve yoklamaya bağlı olarak gerçekleşen yaygın ve yoğun vergi denetimi faaliyetlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılması amacıyla teknolojiyen faydalanılması, yoklama ve denetim faaliyet sonuçlarının etkin bir şekilde izlenebilmesi amacıyla 6637 sayılı Kanunun²¹ 6. maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 132/A maddesine şu hüküm eklenmiştir: *"Sonuçlanan yoklamalar mobil cihaz (tablet) tarafından üretilen e-yoklama fişine imza atılmak suretiyle kayıt altında tutulur. Mükellefin e-yoklama fişine imza atabilecek elektronik aracı bulunmuyorsa bu sefer tutulan yoklamanın değiştirilmeyeceğini garanti eden EYS tarafından üretilen kod e-yoklama fişi formuna yazılır."*

20/06/2015 tarihli ve 29392 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 453 sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde E-Yoklama faaliyetinin tanımına, usul ve esaslara ilişkin bilgilere yer verilmiştir. Buna göre elektronik yoklama sistemi; *yoklamaya ait tüm süreçlerin elektronik ortamda yapılmasını ve yoklama sırasında mobil cihaz (tablet) aracılığıyla üretilen kanıtların (resim, lokasyon bilgisi vb.) tablet üzerinden anında vergi idaresine iletilmesini sağlayan sistemdir*. EYS'nin amacı, yoklamaya ait tüm süreçlerin elektronik ortamda gerçe-

kleştirilmesini sağlamaktır. Yoklama mükellefin veya yetkilisinin yokluğunda neticelendirildiği zaman vergi dairesi tarafından e-yoklama fişinin bir örneği mükellefin bilinen adresine 7 gün içerisinde gönderilir.

453 sıra No.lu Tebliğ Elektronik Yoklama Sistemi uygulamasının başlama zamanına da yer vermiştir. Tebliğe göre Elektronik Yoklama Sisteminin uygulanmasına 1 Eylül 2015 tarihinden itibaren tüm Vergi Dairesi Başkanlıklarında ve Defterdarlıklarda başlanılmıştır. Yasal alt yapısı VUK 132/A maddesiyle oluşturulan ve 453 sıra No.lu VUK Genel Tebliğ ile de usul ve esasları belirlenen Elektronik Yoklama Sisteminin uygulamada nasıl gerçekleşeceği sorusuna GİB'nin yayımladığı 2015/1 Uygulama İç Genelgesi cevap vermektedir. 2015/1 Uygulama İç Genelgesine göre yoklama yoluyla gerçekleştirilen denetimler de e-yoklamanın kapsamı içindedir. Görüldüğü üzere 2015/1 Uygulama İç Genelgesi, yaygın ve yoğun vergi denetimi olarak adlandırılan yoklamaların elektronik ortamda yapılmasını zorunlu kılmıştır.

2.2- E- Yoklama Türleri

Ülkemizde şu an itibarıyla 39 adet yoklama ve yoklama yoluyla gerçekleştirilen yaygın yoğun vergi denetim türü mevcuttur.²² Şüphesiz her yoklamanın kendine özgü nitelikleri vardır. Teknoloji daha da geliştikçe, vergilendirme konuları ve mali alanlar keşfedildikçe yeni yoklama ve denetim türleri eklenebilir. Vergilendirme alanındaki gelişmeler ve kayıtdışı ekonomi ile yapılan mücadele kararlılığı göz önüne alındığında denetim türü olan yoklamanın uzmanlık gerektireceği gerçeğini gözden kaçırmamak gerekir. Mükellefe hangi tür

²⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). Yoklama Yoluyla Vergi Denetim Rehberi. 2016a. Ankara, s.12-13.

²¹ 07/04/2015 tarihli ve 29319 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²² Gelir İdaresi Başkanlığı GİB (2018). 2018 Yılı Faaliyet Raporu. (<https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari>).Erişim Tarihi: 20.04.2019. s. 34-35.

soruların sorulacağı, belge alınması gerekiyorsa gerekli belgenin temini yoklamanın türüne, özelliğine göre değişebilir. Önem düzeylerine göre seçtiğimiz 4 (Dört) adet yoklama türünü aşağıda açıklayacağız.

2.2.1- İşe Başlama Yoklaması

VUK'nun ikinci kitabı mükellefin ödevleri başlığını taşımaktadır. Mükellefin ilk ödevi kayıt yaptırmaktır. Defter tutmak, belge düzenlemek, beyanname vermek, ödeme yapmak mükellefin diğer önemli ödevleridir. Vergisel anlamda kayıt yaptırmak demek bir mükellefin işe başlamayı vergi dairesine bildirmesi demektir. Özellikle "İşe Başlama" sürecinin mükellefler tarafından doğru ve eksiksiz bir şekilde iyi anlaşılması, vatandaşların mali hayatının vergilendirmeyle ilgili diğer hususların sağlıklı bir şekilde yürümesi açısından önemli bir başlangıç noktasıdır. VUK md.153'e göre; *vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı, serbest meslek erbabı, kurumlar vergisi mükellefleri, kolektif ve adi şirket ortakları ve komandit şirketlerin komandite ortakları işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde durumu yazılı olarak vergi dairesine bildirmek zorundadırlar. İşe başlama evrakları ile birlikte bağlı olduğu vergi dairesine başvuran gerçek bir kişinin işlemleri yapılacak olan yoklama sonucuna göre gerçekleştirilmektedir.*

Ayrıca 492 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde²³ Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından sunulan İnteraktif Vergi Dairesi uygulaması hizmete girmiştir. Tebliğe göre mükellefler işe başlama bildirimlerini İnteraktif Vergi Dairesi sistemini kullanarak yapabilirler. Tüzel kişilerde ise gerekli mükellefiyet tesisi 18/10/2016 tarihli ve 2016/5 Seri No.lu Uygulama İç Genelgesi ile 17/01/2018 tarihli ve 2018/1 seri No.lu Uygulama İç Genelgesi doğrultusunda yerine getirilecektir.

İşe başlama evrakları alınan mükellefe vergi dairesi sicil servisinde e-yoklama talebinde bulunma yetkisi verilen kullanıcılar tarafından EYS aracılığıyla "İşe Başlama" yoklaması girişi yapılmaktadır. Talep edilen yoklamayı onaylama yetkisi olanlar 2015/1 Uygulama İç Genelgesinde sayılmıştır. Adı geçen genelgeye göre; *GİB merkez ve taşra birimlerinde görevli müdür, müdür yardımcısı veya kendisine yoklama talebi onaylama yetkisi verilen görevliler talep edilen yoklamaları EYS üzerinden onaylayabilecektir. Yoklama onaylamaya yetkililer tarafından onaylanan yoklama talepleri, sicil-yoklama servis şefleri veya denetim koordinasyon müdürlüklerinde birimler tarafından mobil cihaz (tablet) kullanan yoklamaya yetkili olan memurlara EYS üzerinden gönderilecektir. Yoklamaya yetkili olan mobil cihaz kullanıcıları ise tabletlerinde yer alan Elektronik Yoklama Denetim Sistemi (EYDS) yazılımını kullanarak yoklama talebini sonuçlandıracaklardır.*

Ülkemizde işe başlama yoklamaları, sahte fatura ticareti yapmak amacıyla mükellefiyet tesisi talebinde bulunan gerçek ve tüzel kişiler hakkında hukuken geçerli ve yeterli tespitler yapabilmek, mükellefin faaliyet konusunu belirleme ve faaliyete uygun kod verme ve diğer yoklama türlerine göre nicelik olarak en çok yoklaması gerçekleştirilen yoklama türü olması açısından önem ifade etmektedir. 2016 yılında toplam 2.216.635 adet yoklama gerçekleştirilmiştir. Bu yılda gerçekleştirilen ilk defa işe başlama yoklamasının sayısı 518.781'dir. 2017 yılında 2.119.769 adet yoklama gerçekleştirilmiş bu yoklamaların içinde ilk defa işe başlama yoklamasının sayısı 450.613'dür. 2018 yılında ise toplam yoklama sayısı 2.118.528'dir. 2018 yılında ilk defa işe başlama yoklamasının sayısı 431.184'dür.

²³ 28/02/2018 tarih ve 30346 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

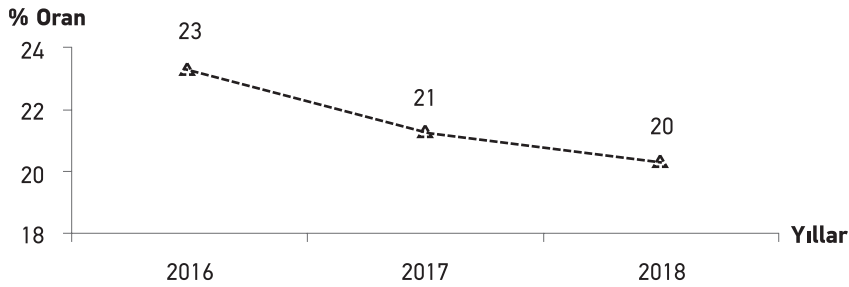
Tablo 1: 2016-2018 Dönemi İlk Defa İşe Başlama Yoklama Sayıları ile Toplam Yoklama Sayıları

Yıllar	İlk Defa İşe Başlama Yoklaması (Adet)	Toplam Yoklama Sayısı (Adet)
2016	518.781	2.216.635
2017	450.613	2.119.769
2018	431.184	2.118.528
TOPLAM	1.400.578	6.454.932

Kaynak: GİB 2016, 2017, 2018 Faaliyet Raporlarından yararlanılarak oluşturulmuştur.

Grafik 1: 2016 - 2018 Dönemi İlk Defa İşe Başlama Yoklamasının Toplam Yoklama Sayısı İçindeki Oranı

2016-2018 Dönemi İlk Defa İşe Başlama Yoklamasının Toplama Yoklama Sayısı İçindeki Oranı (%)



Kaynak: GİB 2016, 2017, 2018 Faaliyet Raporlarından yararlanılarak oluşturulmuştur.

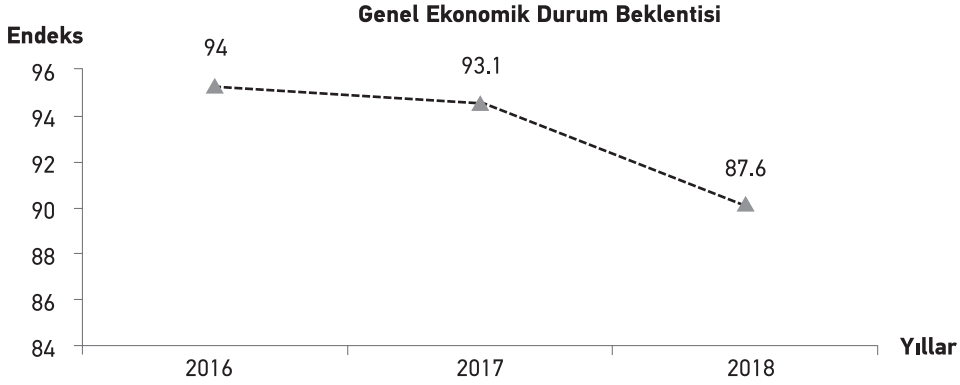
İşe başlama yoklamalarını önemli kılan bir diğer husus, ekonomik faaliyetlerin seyri ve ekonominin genel gidişatı hakkında değerlendirme yapmamızda yardımcı olur. Şöyle ki, işe başlama yoklamaları ilk defa mükellefiyet tesisinde bulunmak isteyen mükellef nezdinde gerçekleştirilen yoklama türüdür. Ekonominin genel durumu hakkında geleceğe karşı güven duyan ve girişimci olmak isteyen vatandaşlar vergi dairelerine işe başlama dilekçesi ile vergi kaydını yaptırırlar. Ekonomide güven duygusu ekonomik aktörlerin tüketim, yatırım kararlarını önemli ölçüde etkiler.²⁴ Sonuçta ekonomiye

duyulan güvenin neticesi işe başlama yoklamalarında da kendini gösterir. Aşağıdaki grafik 2016-2018 dönemi için genel ekonomik durum beklentisi endeksindeki seyri göstermektedir. Ekonomik güven endeksi, ekonomik birimlerin beklenti ve tercihlerini gösteren bileşik bir endekstir. Genel ekonomik durum beklentisi, ekonomik güven endeksinin alt endeksidir. Genel ekonomik durum beklentisinin 100'den büyük değer taşıması ekonomiye olan güvenin arttığını (ortalama üstü güven), 100'den küçük olması ekonomiye olan güvenin azaldığını (ortalama altı güven) ifade eder.²⁵

²⁴ Faruk TÜRKOĞLU. Ekonomiyle İlgili Her Şey. Optimist Yayınları. İstanbul. 2014. s.39.

²⁵ Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK). Ekonomik Güven Endeksi. (www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=27887). Erişim Tarihi: 12.04.2019.

Grafik 2: 2016-2018 Dönemi Genel Ekonomik Güven Endeksi



Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu verilerden yararlanılarak oluşturulmuştur.

İlk defa işe başlama yoklamasının toplam yoklama sayısı içindeki oranının azaldığı yıllarda genel ekonomik durum beklentisi endeksinin de azaldığı gözlemlenmiştir. Bu durum vatandaşların ekonominin geneli hakkındaki beklentilerinin olumsuz olduğu zamanlarda girişimci olmaktan ve iş yapmaktan çekindikleri izlenimini vermektedir. Bu olumsuz beklenti ilk defa işe başlama yoklamalarının sayısındaki düşüşle kendini göstermiştir. 2018 yılında ilk defa işe başlama yoklama sayısı 2017 yılına göre yaklaşık olarak %4, 2016 yılına göre ise yaklaşık olarak %17 oranında azalma kaydetmiştir. Aynı dönemde genel ekonomik durum beklentisi endeksinin de azaldığı gözlemlenmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı 2018/3 Uygulama İç Genelgesi ile işe başlama bildirimi üzerine yapılacak yoklamaların ne kadar sürede gerçekleşeceğine de açıklık getirmiştir. Genelge kapsamında mükellefiyet tesis ettirmek isteyen gerçek kişilerin vergi kaydı açılışları yoklama sonucu beklenilmeksizin vergi dairesince yerine getirilecektir. Söz konusu genelge, işe başlama talebinde bulunan kişilerin vergi levhası alınması mağduriyetlerini gidermesi amacıyla mükellefiyet tesisi işleminin yoklama sonucu beklenilmeksizin yapılma kolaylığı sağlaması açısından önemlidir.

2.2.2- Re'sen Terk Yoklaması

VUK'nun ikinci kitabı mükellefin ödevleri başlığını taşımaktadır. Bu ödevlerden birisi de VUK'nun 160. maddesinde açıklandığı üzere işi bırakmanın bildirilmesidir. İşe başlamayı bildirmeye mecbur olanlar aynı şekilde işi bırakmayı da vergi dairesine bildirmek zorundadır. Re'sen terk yoklaması işi bırakma keyfiyetini vergi dairesine bildirmeyenler ile mükellefiyet kaydının devam edilmesine gerek görülmeyenler hakkında işyeri adresinde ve yerleşim yeri adresinde yapılan yoklamadır. Buna göre Re'sen terk yoklamaları faal olmayan mükellefler hakkında çıkarılan yoklamalardır. Faal olmayan mükellefin tanımını 2016/2 uygulama iç genelgesi yapmıştır. Faal olmayan mükellef; *iş bırakma keyfiyetini vergi dairesine bildirmeyenler ile bilinen veya başka bir adreste bulunamayan mükelleftir*. Bu açıklamalara göre yoklamaya yetkililer re'sen terk yoklamasında mükellefin gayri faal olup olmadıklarının tespitini yapmalıdır. Re'sen terk yoklaması bir mükellefin mali hayatına devam edip etmediğinin karar verilmesi açısından önemlidir. Aşağıdaki tablo 2016-2018 dönemi re'sen terk yoklama sayısı ile toplam yoklama sayısını göstermektedir.

Tablo 2: 2016-2018 Dönemi Re'sen Terk Yoklama Sayısı İle Toplam Yoklama Sayısı

Yıllar	Resen Terk Yoklaması*	Toplam Yoklama Sayısı (Adet)
2016	253,312	2.216.635
2017	161,260	2.119.769
2018	173,897	2.118.528
TOPLAM	588.469	6.454.932

*İşyeri nezdinde yapılan resen terk yoklama sayısı ile şirket yetkilisi nezdinde/mükellef ikametgahında yapılan resen terk yoklama sayısı toplamından oluşmaktadır.

Kaynak: GİB 2016, 2017, 2018 Faaliyet Raporlarından yararlanılarak oluşturulmuştur.

2.2.3- KDV İade Yoklaması

Türk Katma Değer Vergisi sisteminde benimsenen genel ilke, indirilecek KDV'nin, hesaplanan KDV'den büyük olması durumunda aradaki farkın iade edilmemesidir. Nitekim KDV Kanunu'nun 29'uncu maddesinde *"bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez."* ibaresi yer almaktadır. Ancak bazı mal ve hizmetlerine bedellerine ilişkin indirilmeyen katma değer vergisi mükellefin borçlarına mahsuben ödenir. Mahsup edilemeyen vergi nakden iade edilebilir.²⁶ İade uygulamalarına ilişkin usul ve esaslar, KDV Kanunu'nda yer alan yetkiye dayanılarak çıkarılan KDV Genel

Uygulama Tebliğinde yer almaktadır. KDV Kanuna göre iade hakkı doğuran işlemler; tam istisnalar, ihraç kaydıyla yapılan teslimler, indirimli orana tabi işlemler, kısmi tevkifat kapsamındaki işlemler, fazla ve yersiz ödenen KDV'nin iadesidir. Bununla beraber KDV iadeleri arasında en büyük pay KDV Kanunu madde 11/1-a kapsamındaki mal ihracına dayalı KDV iadeleridir.

KDV iade yoklaması haksız yere vergi iadesinin önüne geçmek üzere ilgililer nezdinde yapılan yoklama türüdür. Buna göre yoklamaya yetkililerin imalatçıların ihraç kaydıyla ihracatçılara yaptığı teslimler dolayısıyla mobil cihazlar üzerinden yaptıkları KDV iade yoklamasında gerekli tespitlere yer vermesi gerekir. Aşağıdaki tablo 2016-2018 dönemi KDV iade yoklama sayısı ile toplam yoklama sayısını göstermektedir.

Tablo 3: 2016-2018 Dönemi KDV İade Yoklama Sayısı İle Toplam Yoklama Sayısı

Yıllar	KDV İade Yoklaması*	Toplam Yoklama Sayısı (Adet)
2016	5,855	2.216.635
2017	12,334	2.119.769
2018	17,803	2.118.528
TOPLAM	35.992	6.454.932

*KDV İade (İmalatçı) Yoklaması, KDV İade (İmalatçı Olmayan) Yoklaması, KDV İade (İmalatçıların İhraç Kaydıyla Mal Teslimi) Yoklaması toplamından oluşmaktadır.

Kaynak: GİB 2016, 2017, 2018 Faaliyet Raporlarından yararlanılarak oluşturulmuştur.

²⁶ Katma Değer Vergisi Kanunu. (<https://www.mevzuat.gov.tr> > Mevzuat Metin > 1.5.3065.pdf). Erişim tarihi: 16 Nisan 2019.

2.2.4- Özel Esas Yoklaması

Özel esaslar uygulaması 26/04/2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan KDV Genel Uygulama Tebliği’ne dayanmaktadır. Söz konusu tebliğde özel esas uygulamasının amacı açıklanmıştır. Buna göre, iadesi gereken KDV tutarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığı tespitinin yapılarak haksız yere vergi iadesinin önüne geçmek amaçlanmıştır.İndirimli orana tabi işlemler KDV kanununa göre iade hakkı doğuran işlemdir.

Mükellefler sahte belge kullanarak indirim hakkını haksız yere elde edip Hazine’yi zarara uğratabilirler. Özel esaslar yoklaması da haksız yere ödenebilecek iadelerin önüne geçmek amacıyla gerçekleştirilen e-yoklama türüdür. Bu kapsamda tutulan özel esaslar yoklamasında yoklamaya yetkililerin mükellefin alış ve satış faturalarının tespitine e-yoklama fişinde yer vermesi gerekir. Aşağıdaki tablo 2016-2018 dönemi özel esas yoklama sayısı ile toplam yoklama sayısını göstermektedir.

Tablo 4: 2016-2018 Dönemi Özel Esas Yoklama Sayısı İle Toplam Yoklama Sayısı

Yıllar	Özel Esas Yoklaması	Toplam Yoklama Sayısı (Adet)
2016	-----Veri Yok -----	2.216.635
2017	10,532	2.119.769
2018	15,997	2.118.528
TOPLAM	26.529	6.454.932

Kaynak: GİB 2016, 2017, 2018 Faaliyet Raporlarından yararlanılarak oluşturulmuştur.

3- TÜRK VERGİ HUKUKUNDA YAYGIN YOĞUN VERGİ DENETİMİ

Yaygın Yoğun Vergi Denetiminin hukuki dayanakları VUK 127. md, 2365²⁷ sayılı Kanun, 3239²⁸ sayılı Kanun, 168²⁹ No.lu VUK Genel Tebliğidir. Yaygın yoğun vergi denetiminin yasal gerekçeleri ise 3065³⁰ sayılı KDV Kanunu, 3100³¹ sayılı kanun, 193³² sayılı GV Kanunu ve 213³³ sayılı VUK’dur. Yaygın yoğun vergi denetiminin yapılma amacı, vergilendirme olaylarında sağlıklı bir belge düzeninin yerleşmesi, vergi kaçakçılığının önüne geçilmesi ve mükellefle-

rin vergisel konularda yapabilecekleri hataların önceden tespitinin yapılmasıdır.³⁴ Yaygın yoğun vergi denetimi VUK’nda yer alan yoklama faaliyeti çerçevesinde yürütülmektedir. GİB’in uygulamada gerçekleştirdiği yaygın ve yoğun vergi denetim türleri şunlardır:³⁵ İşyeri hasılat denetimi, işyeri belge düzeni denetimi, nakil araç belge düzeni denetimi, bandrollü ürün denetimi, kayıt dışı faaliyet denetimi, gayrimenkul sermaye iradı (mülk sahibi nezdinde) denetimi, gayrimenkul sermaye iradı (kiracı nezdinde), akaryakıt istasyonu denetimi, günübirlik konut kiralama deneti-

²⁷ 31/12/1980 tarihli ve 17207 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁸ 11/12/1985 tarihli ve 18955 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁹ 31/12/1985 tarihli ve 18975 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³⁰ 02/11/1984 tarihli ve 18563 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³¹ 15/12/1984 tarihli ve 18606 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³² 06/01/1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³³ 10/01/1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³⁴ Fazıl TEKİN ve Ali ÇELİKKAYA.Vergi Denetimi. Seçkin Yayınevi. Ankara. 2014. s.132.

³⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). 2018 Yılı Faaliyet Raporu. (<https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari>).Erişim tarihi: 20.04.2019. s.6-9.

mi ve stok kontrol denetimidir. Bu denetim türlerinden uygulamada ön plana çıkan dört tanesi aşağıda açıklanmıştır.

3.1- Belge Düzeni Uygunluk Denetimi

Mükellefin önemli ödevlerinden bir tanesi de belge düzenlemektir. Belge düzenlemedeki amaç vergilendirme ile ilgili olayların delillendirilmesi, beyanın doğruluğunun ispatlanması ve idarenin denetim yetkisini belgeler üzerinden gerçekleştirmesidir. *“Vergi Kanunlarının uygulanması ve ispat”* başlığını taşıyan VUK 3. maddesinde ifadesini bulduğu üzere *“vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir”* hükmü, işletmelerde belge düzeninin vergi hukuku açısından ne kadar önemli olduğunun göstergesidir. Çünkü vergi hukukunda kabul edilen delil serbestisi ilkesi gereği işletmelerde kullanılan belgeler vergi incelemelerinde ve mahkemelerde ispat vesikası olarak kullanılabilir. VUK’nun 227. maddesi *“ispat edici vesikalar”* başlığını taşımakta ve bu maddede belge düzeniyle ilgili kurallara yer verilmiştir.³⁶ Vergi hukukunda belge kavramı yalnızca incelemelerde sınırlı kalmayıp VUK’nun 29. maddesinde yazıldığı üzere ikmâlen vergi tarhiyatı yaparken de karşımıza çıkmaktadır. Kanun maddesine göre ikmâlen vergi tarhi yapabilmeyi dayanakları defter, kayıt ve belgelerdir. Ayrıca mükellefleri sağlıklı bir şekilde belge

düzeni oluşturmaya teşvik etmek amacıyla belge düzenine uymayan mükelleflere VUK’nda bazı cezalar öngörülmüştür.

VUK ikinci kitabının üçüncü kısmı vesikalar başlığını taşımaktadır. Üçüncü kısmın ikinci bölümünde ise *“fatura ve fatura yerine geçen vesikalar”* ibaresi yer almaktadır. VUK’nda fatura yerine geçen vesikalar; perakende satış vesikaları, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu ve diğer evrak ve vesikalardır.³⁷ Bunun yanında VUK’nun 397 sıra No.lu Genel Tebliğinde³⁸ ticari hayatta en çok kullanılan belgelerden biri olan faturanın elektronik ortamda düzenlenmesini sağlayan açıklamalar yer almaktadır. Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığı bu konudaki mevzuat karmaşasını önlemek, paydaşların kolayca takibini yapabilecekleri kaynağı oluşturarak elektronik belge uygulamalarında tek düzeligi sağlamak amacıyla 509 sıra No.lu Veri Usul Kanunu Genel Tebliğini³⁹ yayımlamıştır. Genel hatları ile e-fatura sistemi, mükelleflerin kağıt ortamında düzenledikleri faturaların elektronik ortamda düzenlenmesi imkanı veren ve elektronik ortamda düzenledikleri faturaların GİB veri ambarına iletilmesini sağlayan sistemdir.⁴⁰ Söz konusu tebliğe göre e-fatura, kağıt ortamında düzenlenen fatura ile aynı hukuki değeri taşımaktadır. Aşağıdaki tabloda, son beş yıl itibarıyla başlayan e-fatura uygulamasına kayıtlı kullanıcı sayıları ve düzenlenen e-fatura sayısı ve tutarlarına yıllar itibarıyla yer verilmiştir.

³⁶ Ömer ERDAL, Vergi Usul Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu’nda Belge Düzeni Rehberi, Seçkin Yayınlar, Ankara, 2014, s. 22.

³⁷ Vergi Usul Kanunu md. 229-240.

³⁸ 05/03/2010 tarihli ve 27512 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³⁹ 19/10/2019 tarihli ve 30923 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁴⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), Yaygın Yoğun Vergi Denetim Rehberi, 2016b, Ankara, s.18-20.

Tablo 5: Son Beş Yıl İtibariyle E-fatura Uygulamasına Başlayan Kayıtlı Kullanıcı Sayıları ve Düzenlenen E-fatura Sayısı

YIL	e-Fatura Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısı(Adet)	Düzenlenen e-Fatura Sayısı (Adet)	Fatura Tutarı (TL)
2014	19.375	72.463.951	1.127.236.091.091
2015	46.800	113.713.039	1.180.957.808.191
2016	61.013	163.456.644	1.974.549.748.742*
2017	72.036	177.485.032	2.637.574.673.267
2018	88.837	220.286.825	3.651.595.777.463

*2016 yılında düzenlenen e-fatura sayısı, uygulamanın gelişiminin sağlıklı izlenebilmesi açısından faturalar üzerinde yapılan analizler neticesinde güncellenmiştir.

Kaynak: GİB 2018 Faaliyet Raporundan yararlanılarak oluşturulmuştur.

Ticari hayatta en çok kullanılan belgelerden bir diğeri ödeme kaydedici cihazlardan (ÖKC) alınan yazar kasa fişleridir. 3100 sayılı Kanun⁴¹ ile “satış yapılan malları aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar dışındaki kimselere satan veya aynı kimselere hizmet veren birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, bu Kanuna göre ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetindedirler”. Mükellefler mal ve hizmet satışlarında her zaman fatura düzenlemek mecburiyetinde değillerdir. Ödeme Kaydedici cihazlar vasıtasıyla verilen satış fişleri de fatura yerine geçen belgeler arasında yer alır. Ödeme kaydedici cihazların gelişen teknolojik koşullara uygun hale getirilmesi amacıyla yeni nesil ödeme kaydedici cihaz projesi başlatılmıştır. Buna göre yeni ve eski nesil ÖKC’lerden gerçekleştirilen aylık satışlara ilişkin elektronik veriler 01/01/2019 tarihinden itibaren GİB’in veri ambarına iletilmektedir.⁴²

3.2- Akaryakıt İstasyon Denetimi

Toplam vergi gelirlerimizin %13’ü akaryakıt ve akaryakıt benzeri ürünlerden toplanan gelirlerden oluşmaktadır.⁴³ Bu bağlamda akaryakıt istasyon

denetimi sektördeki haksız rekabetin önlenmesi ve vergi gelirlerinin sağlıklı bir şekilde tahsil ve takibi açısından hayati öneme sahiptir.⁴⁴ İçinde bir çok detayı barındıran akaryakıt istasyon denetim türü klasik yoklamanın dışında uzmanlık gerektirecek bir denetim türüdür. Akaryakıt istasyon denetimi akaryakıt istasyonu pompalara bağlanan ödeme kaydedici cihazların denetimi şeklinde gerçekleştirilmektedir. 3100 sayılı Kanunun 58 seri No.lu ÖKC Genel Tebliği ile akaryakıt istasyonu işletmecilerine pompalarını ödeme kaydedici cihazlara bağlatma ve kullanma mecburiyeti getirilmiştir. Söz konusu tebliğe göre yapılan akaryakıt satışlarının belgelendirilmesi satış sonucu ödeme kaydedici cihazlardan otomatik çıkan fişler aracılığıyla gerçekleştirilecektir.⁴⁵

Ayrıca 426⁴⁶ sıra No.lu VUK Genel Tebliği uyarınca, akaryakıt istasyonlarında da Pompa Yeni Nesil Ödeme Kaydedici Cihaz uygulamasına geçilmiştir. Aşağıdaki tabloda 2016-2018 dönemi akaryakıt istasyon denetimi ile denetim sonucu kesilen ceza tutarları gösterilmektedir.

⁴¹ 15/12/1984 tarihli ve 18606 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁴² Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). 2018 Yılı Faaliyet Raporu. (<https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari>). Erişim tarihi: 20.04.2019. s. 11-12.

⁴³ Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). Denetim Planı.2017a. Ankara. s. 6-7.

⁴⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). Akaryakıt İstasyon Denetim Rehberi.2016c. Ankara. s. 3-4.

⁴⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). Akaryakıt İstasyon Denetim Rehberi.2016c. Ankara. s. 5.

⁴⁶ 15/06/2013 tarihli ve 28678 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Tablo 6: 2016-2018 Dönemi Akaryakıt İstasyonlarında Gerçekleştirilen Akaryakıt Pompalarına Bağlı ÖKC'lere Yönelik Olarak Yapılan Denetimler

Yıllar	Akaryakıt İstasyonları Denetim Sayısı	Kesilen Ceza Tutarı (TL)
2016	39.680	3.506.181
2017	28.463	4.244.987
2018	23.405	2.720.629
TOPLAM	91.548	10.470.797

Kaynak: GİB 2016, 2017, 2018 Faaliyet Raporlarından yararlanılarak oluşturulmuştur.

3.3- Yol Denetimi

Yol denetimlerinin amacı, üretim merkezlerinde üretilip dağılımı yapılan her türlü ticari, sınai ve zirai mallar ile şehirlerarası yolcu taşımacılığında belge düzeninin yerleştirilmesine katkı sağlamaktır.⁴⁷ Yol denetimi sırasında, irsaliyeli fatura, sevk irsaliyesi, giriş ve yolcu taşıma biletleri, taşıma irsaliyesi, ambar tesellüm fişi gibi belgelerin denetimi yapılır. Yol denetimi diğer yaygın yoğun vergi denetim türlerine göre daha çok güvenlik önlemi alınması gerektiren bir yaygın yoğun vergi denetim türüdür. Bu nedenle yol denetimleri sırasında polis bulundurulması veya yol denetimlerinin şehir giriş çıkışlarındaki polis noktalarında yapılması esastır.

Sağlıklı bir yol denetimi yapmak için bazı hususlara dikkat edilmesi gerekir. Bu hususlar⁴⁸

(a) Şehirlerarası yolcu taşımacılığı yapan yolcu otobüslerinde yolcu listesinin bulunup bulunmadığı, usulüne uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği ve yolcu taşıma biletinin düzenlenerek verilip verilmediğine bakılmalıdır. Yapılan denetimlerde otobüslerin, farklı şehirlerde bulunan terminallerden, yolcu alabilecekleri göz önüne alınarak birden fazla yolcu listesinin bulunup bulunmadığına dikkat edilmelidir.

(b) Emtia ve yolcu taşıyan araçta bulundurulması gereken iki nüsha sevk irsaliyesi, yolcu listesi, irsaliyeli faturanın bir nüshasına, denetimi

yapan memurun isim, soyisim ve unvanını yazdıktan sonra tarih koyup imzalamalı ve bu nüshayı ilgisine vermeli, diğer nüshayı ise alıkoymalıdır.

(c) E-yoklama fişine verilmeyen ve alınmayan belge nevi adedi, tutarı mutlaka yazılmalıdır. Tenkit konusu belgenin ismi kanunda yer alan ismiyle tam ve doğru olarak belirtilmelidir. Örneğin, sevk irsaliyesinde bulunması zorunlu bilgilerin, (düzenleme ve fiili sevk tarihi ile irsaliye seri ve sıra numarasının, satıcının veya malı sevk edenin isim, soy isim veya unvanı, adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası, malın nevi, miktarı, nereye ve kime gönderildiğinin bulunması zorunludur.) yer almadığı tespit edilirse bu durumun e-yoklama fişine açık bir şekilde yazılması gerekir.

(d) Denetim sırasında muhatap imza atmak-tan çekinirse bu durum e-yoklama imza fişine ve tablet üzerine şerh düşülerek denetim sonlandırılır. Muhatap imzası olmayan E-yoklama fişinin memur tarafından ayrıca muhtar, polis gibi makamlara onaylatmasına gerek yoktur.

3.4- Kısa Süreli (Günübirlik)

Konut Kiralama, Apart Kiralama ve Ev Pansiyonculuğu Faaliyetlerine Yönelik Yapılan Denetimler

Apart, pansiyon ve günübirlik kiralama faaliyeti gerçekleştirilen gayrimenkullerle ilgili de-

⁴⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB).Yol Denetim Rehberi.2016d. Ankara. s. 7-8.

⁴⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB).Yol Denetim Rehberi.2016d. Ankara. s. 5.

netim faaliyetleri kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmenin yanı sıra genel güvenlik, genel sağlık, yasadışı fillerin engellenmesi ve suçluların takibi açısından önem ifade etmektedir.⁴⁹ Başta fiyat avantajı olmak üzere müşterilere ve konut sahiplerine birçok avantaj sağlayan günlük veya

haftalık kiralama faaliyetlerinin vergilendirilmesi de önem arz etmektedir.⁵⁰ Bu kapsamda GİB'in 2017-2018 yıllarında bu sektöre yönelik gerçekleştirdiği denetim faaliyetleri sonuçlarının yeni mükellef tesis edilmesi açısından önemli olduğu aşağıdaki tabloda görülecektir.

Tablo 7: 2017-2018 Günübirlik Konut Kiralama Denetim Sonuçları

Yıllar	Denetlenen Mükellef Sayısı	Yeni Mükellefiyet Tesisi	Kesilen Ceza Tutarı (TL)
2017	10.503	2.265	12.367.844
2018	6.018	1.110	5.384.041
TOPLAM	16.521	3.375	17.751.885

Kaynak: GİB 2016, 2017, 2018 Faaliyet Raporlarından yararlanılarak oluşturulmuştur.

3.5- Bandrollü Ürün Denetimi

213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257'nci maddesinin 6'ncı bendinin Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetki çerçevesinde, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla, Gelir İdaresi Başkanlığınca tütün mamulleriyle alkollü içki ürünleri sektöründe faaliyet gösteren üretici ve/veya ithalatçı firmaların takibine yönelik olarak 2007 yılından itibaren Bandrollü Ürün İzleme Sistemi uygulanmaktadır.⁵¹

Sistemin esası, vergi kayıp ve kaçacağını önleyerek vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımını sağlamak amacıyla mükelleflerin vergi matrahlarına ulaşmak için teknolojinin olanaklarından azami ölçüde yararlanmayı üretilen ve ithal edi-

len tütün mamullerinin, alkollü içki ürünlerinin bandrol, kod veya kodlanmış etiketler aracılığıyla takip edilmesidir.⁵²

Bu bağlamda denetimin konusunu, yurtiçinde üretilen veya ithal edilen tütün mamülleri, makaronlar ve bira dahil alkollü içki ürünleri oluşturmaktadır.⁵³ Denetiminin kapsamına, tüm ülke çapında tütün mamülleri, makaronlar ve alkollü içki ürünleri sektörlerinde faaliyet gösteren üreticiler, ithalatçılar, toptancı ve perakendeciler, açık içki satış noktalarının denetimi girmektedir.⁵⁴

Bandrollü Ürün İzleme Sisteminin başladığı yıldan itibaren 2018 yılına kadar gerçekleştirilen Bandrollü Ürün Denetim Sonuçları (Denetlenen Mükellef Sayısı) aşağıdaki grafikte gösterilmiştir.

⁴⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). 2018 Yılı Faaliyet Raporu. (<https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari>).Erişim tarihi: 20.04.2019. s. 109.

⁵⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). Kısa Süreli (Günübirlik) Konut Kiralama İşlemleri, Apart Kiralama ve Ev Pansiyonculuğu Faaliyetleri Denetim Rehberi. 2019a. Ankara. s.4.

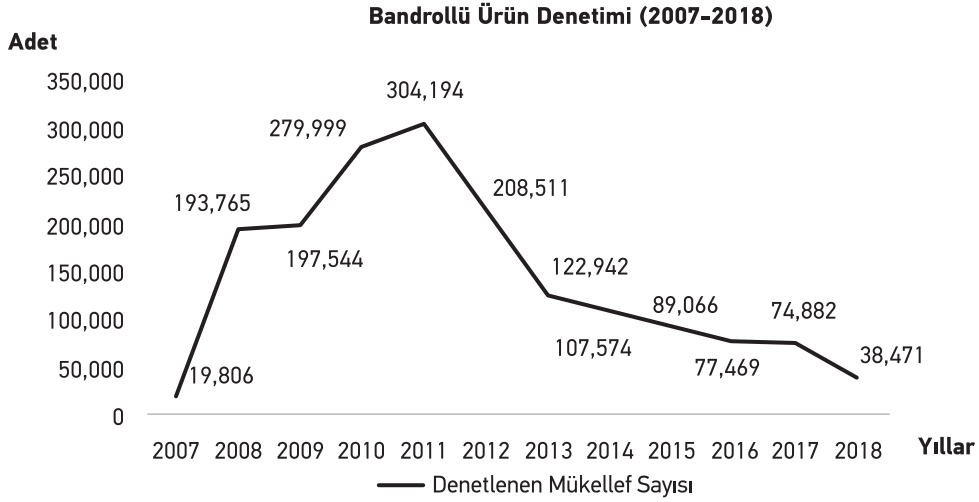
⁵¹ Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). 2018 Yılı Faaliyet Raporu. (<https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari>).Erişim tarihi: 20.04.2019. s. 4.

⁵² Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). 2018 Yılı Faaliyet Raporu. (<https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari>).Erişim tarihi: 20.04.2019. s. 6.

⁵³ Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). Bandrol Denetim Rehberi. 2016e. Ankara. s. 4.

⁵⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). Bandrol Denetim Rehberi. 2016e. Ankara. s. 3.

Grafik 3: 2007-2018 Dönemi Bandrollü Ürün Denetimi Sonuçları



Kaynak: GİB Faaliyet Raporlarından yararlanılarak oluşturulmuştur.

Grafikten de anlaşılacağı üzere denetimin başlangıç yılı olan 2007'den 2011 yılına kadar denetlenen mükellef sayısında artış yaşanırken, 2011 yılından itibaren denetlenen mükellef sayısında azalma kaydedilmiştir.

li gelire olan katkısı, ülkemizin tanıtımı ve ilave istihdam yaratma olanakları bakımından son derece önemli bir sektördür. On Birinci Kalkınma Planında (2019-2023)⁵⁵ turizm sektörüne yönelik amaç, politika ve tedbirlere yer verilmiştir. Planda yer alan turizm sektörü hedefleri aşağıda gösterilmiştir.

3.6- Turizm Sektöründe Vergi Denetimi

Turizm sektörü cari açığın azaltılması, mil-

Tablo 8: Turizm Sektörü Hedefleri

	2018	2023
Turizm Geliri (Milyar Dolar)	29,5	65,0
Ziyaretçi Sayısı (Milyon)	46,1	75,0
Yabancı Ziyaretçi Sayısı (Milyon)	39,5	67,7
Ziyaretçi Başına Ortalama Harcama (Dolar)	647	867
Ortalama Konaklama Süresi (Gece)	9,8	10,0
Ziyaretçi Başına Gecelik Gelir (Dolar)	66	86,7

Kaynak: On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023)

Turizm Geliri, Ortalama Harcamanın Yıllara Göre Dağılımı ve Turizm Gelirlerinin

GSYİH İçindeki Payını gösteren tablo aşağıda sunulmuştur.

⁵⁶ 23/07/2019 tarihli ve 30840 sayılı Resmi Gazete 1 Mükerrer'de yayımlanmıştır.

Tablo 9: Turizm Geliri, Ortalama Harcamanın Yıllara Göre Dağılımı ve Turizm Gelirlerinin GSYİH İçindeki Payı

Yıllar	Turizm Geliri (Bin \$)	Ortalama Harcama \$	Turizm Gelirinin GSYİH İçindeki Payı (%)
2003	13.854.866	850	4,4
2004	17.076.607	843	4,2
2005	20.322.111	842	4,1
2006	18.593.951	803	3,4
2007	20.942.500	770	3,1
2008	25.415.067	820	3,3
2009	25.064.482	783	3,9
2010	24.930.997	755	3,2
2011	28.115.692	778	3,4
2012	29.007.003	795	3,3
2013	32.308.991	824	3,4
2014	34.305.903	828	3,7
2015	31.464.777	756	3,7
2016	22.107.440	705	2,6
2017	26.283.656	681	3,7
2018	29.512.926	647	3,8

Kaynak: (<https://www.tursab.org.tr/istatistikler>)

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanan Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Eylem Planı (2019-2021)⁵⁶ kapsamında turizm sektörüne yönelik denetimlere önem verilmiştir. Söz konusu planda haksız rekabetin önüne geçmek amacıyla sektörde çoğunlukla internet siteleri üzerinden veya emlakçılar aracılığıyla gerçekleşen işletme dışı konaklama faaliyetlerinin (otel, pansiyon, günübirlik ev, vb.) ve rezervasyonların takibinin yapılması ve kayıt dışı, kalitesiz ve yüksek bedelle mal ve hizmet satmak amacıyla, piyasa fiyatından daha düşük bedelle turistik turlar tertipleyen kişi/işletme/acentelerin takip edilmesi amaçlanmıştır.⁵⁷ Gelir İdaresi Başkanlığının bu

amacını gerçekleştirmesinde en önemli aracı yaygın yoğun vergi denetimidir.⁵⁹ Bu amaçla denetimi gerçekleştirecek denetim elemanlarının konaklama işletmelerinin, seyahat acentelerinin vb. işletmelerde kullanılan defter, belge ve kayıt düzenine hakim olmasının yanında konaklama muhasebesi bilgisinin de olması gerekir.

4- TÜRKİYE'DE YAYGIN ve YOĞUN VERGİ DENETİMİ SONUÇLARININ GENEL DEĞERLENDİRMESİ

Yoklama müessesesi muhasebede ki bilanço kavramına benzer. Şöyle ki bilanço; işletmenin belirli bir dönemdeki mali durumunu sahip ol-

⁵⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2019-2021). 2019b. Ankara. s. 12-14.

⁵⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). Kısa Süreli (Günübirlik) Konut Kiralama İşlemleri, Apart Kiralama ve Ev Pansiyonculuğu Faaliyetleri Denetim Rehberi. 2019a. Ankara. s. 6.

⁵⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). Turizm Denetim Rehberi. 2016f. Ankara. s.7.

duğu aktifleri ile bu aktiflerin kaynağını gösteren mali tablodur.⁵⁹ Yani yoklama, yoklama günü itibariyle bilanço da olduğu gibi işletmenin resminin çekilmesidir. Yaygın ve yoğun vergi denetimi ise belirli dönemler arası çıkarılan bilançoların karşılaştırılmasına benzer. Örneğin, nakit ve kredi kartı satışlarının durumunu tespit için işletmenin ay başından itibaren veya son beş günün “Z” raporlarının incelenmesi, son düzenlediği fatura, gider pusulası, yazar kasa fişi, sevk irsaliyesi vb. belgelerin incelenmesi, yeni nesil ödeme kaydedici cihaz bilgilerinin alınması, günlük hasılat tespiti, nakil vasıtalarının durdurularak taşıma irsaliyesi, yolcu listesi vb. belgelerin kontrolünü yapmak, ticari aracının olup olmadığı, ticaret yaptıkları mükellef bilgileri gibi uygulamalar yaygın yoğun vergi denetiminin yoklamadan ayıran özelliklerdir.

Yoklama yılın her günü yapılan bir denetim faaliyeti iken, yaygın ve yoğun vergi denetimi ise yılın belirli dönemlerinde denetim planları kapsamında yapılır. Yoklama genelde sektör ayrımı yapılmadan uygulanırken, yaygın ve yoğun vergi denetimi sektör bazında yapılabilir. Örneğin, sahteciliğin, kaçakçılığın ve kayıt dışının yoğun olduğu emlak, içki, akaryakıt vb. faaliyet alanları yaygın ve yoğun vergi denetiminin yoğunlaştığı sektörlerdir. Yoklama ile yaygın yoğun vergi denetiminin ortak yönü ise, her iki vergi denetim türünün de Gelir İdaresi Başkanlığında çalışan gelir uzmanı ve yardımcıları tarafından

yürütülmesidir. Yoklama ve yaygın yoğun vergi denetimlerindeki tespitlerin hukuki hüküm ifade etmesi nedeniyle herhangi bir tereddüte meydan vermeyecek şekilde yapılması esastır. Bu nedenle e-yoklama fişlerinin hukuken geçerli ve yeterli tespit içerecek şekilde düzenlenmesi önem arz etmektedir. Söz konusu e-yoklama fişlerine dayanılarak vergi dairesince yapılacak işlemlerin sağlıklı ve sağlam sonuçlar doğurabilmesi e-yoklama fişleri ile yapılan tespitlere bağlıdır.⁶⁰

Uygulamada yoklama başlığı adı altında yapılan yaygın ve yoğun vergi denetimi, vergi denetim piramidine göre, yoklama başlığı altından çıkarılmış yoklamadan ayrı ve daha kapsamlı bir vergi denetim türü olarak yerini bulmuştur. Bunun nedeni, yaygın ve yoğun vergi denetimi başlığı altından yürütülen denetimlerin gerçekten uzmanlık, nitelik gerektiren işlerden biri olmasıdır. Örneğin, toplam vergi gelirlerimizin yaklaşık %13’ünü oluşturan akaryakıt ve akaryakıt benzeri ürünlerin denetimi; ticarete haksız rekabetin önüne geçilmesi ve kamu gelirlerinin sağlıklı bir şekilde toplanması açısından öneme sahiptir.⁶¹

Kayıt dışılıkla mücadelede etkinliğinin ölçülmesi açısından Türkiye geneli 2007-2018 dönemi yaygın yoğun vergi denetim çalışmaları esnasında mükellefiyeti yeni tesis ettirilen mükellef sayısı ile 2007-2018 dönemi tespit edilen kayıt dışı işçi sayıları bilgisine sırasıyla tablo 8’de yer verilmiştir.

⁵⁹ Melih ERDOĞAN, İbrahim LAZOL, Ülkü ERGUN ve Tunç KÖSE. Genel Muhasebe. Fevzi SÜRMELİ (Ed.), Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Yayını No: 1563. Eskişehir. 2012. s. 10.

⁶⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). Yol Denetim Rehberi.2016d. Ankara. s. 11.

⁶¹ Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB). Denetim Planı.2017a.Ankara. s. 8.

Tablo 10: Türkiye Geneli 2007-2018 Dönemi Yaygın ve Yoğun Vergi Denetim Çalışmaları Esnasında Mükellefiyeti Yeni Tesis Ettirilen Mükellef Sayısı

Yıllar	Denetlenen Mükellef Sayısı(A)	Mükellefiyeti Yeni Tesis Ettirilen Mükellef Sayısı (B)	Yeni Tesis Ettirilen Mükellef Sayısının Denetlenen Mükellef Sayısına Oranı B/A	Tespit Edilen Kayıt Dışı İşçi Sayıları
2007	4.513.740	51.686	0.011	12.458
2008	4.313.620	39.629	0.009	11.064
2009	3.811.489	39.681	0.010	4.933
2010	3.753.669	37.965	0.010	4.391
2011	3.462.338	28.060	0.008	6.046
2012	4.428.127	45.068	0.010	7.905
2013	2.829.606	25.367	0.008	4.743
2014	2.321.716	18.464	0.007	2.199
2015	837.550	12.497	0.014	1.867
2016	376.600	16.266	0.045	1.212
2017	210.691	28.071	0.136	1.909
2018	205.684	29.516	0.144	1.638

Kaynak: GİB İlgili Yıllar Faaliyet Raporlarından yararlanılarak oluşturulmuştur.

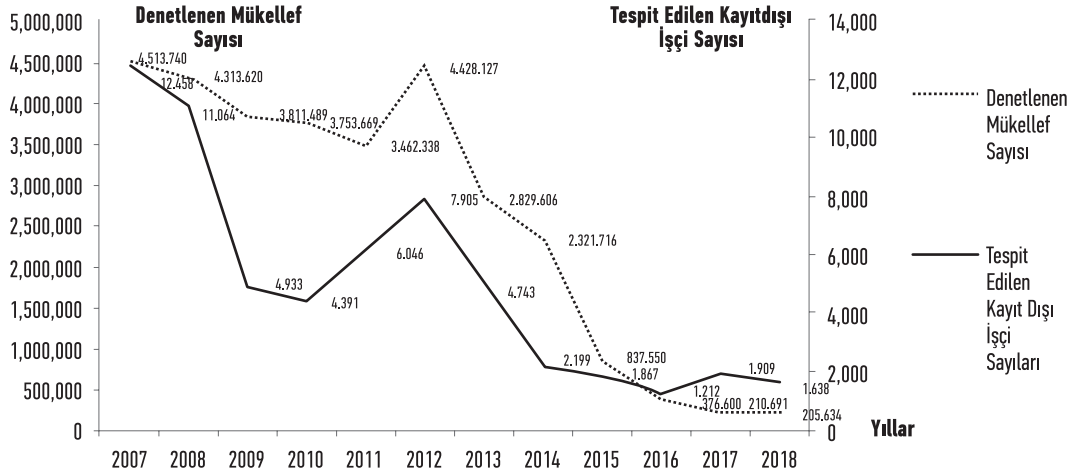
Türkiye’de yaygın ve yoğun vergi denetimine ilişkin yürütülen denetim faaliyetlerinde 2007-2012 döneminde denetim sayısında artış olduğu, denetim faaliyetlerinin niteliğinin farklılaşmaya başladığı, özellikle alkollü ürünlerde bandrol, kayıt dışı istihdam ve akaryakıt denetimi gibi alanlarda denetim faaliyetlerinin arttığı görülmektedir.⁶² 2012-2018 döneminde ise yaygın ve yoğun vergi denetimi faaliyetlerinde denetlenen mükellef sayısı azalmasına rağmen, bu dönemde 2007-2012 dönemine göre denetimler sonucunda yeni tesis ettirilen mükellef sayısı nisbeten daha yüksektir. Bu durum son dönemde bu alandaki denetim faaliyetlerinin etkinliğinin daha yüksek olduğunun göstergesidir.

GİB’nin faaliyet raporlarında yayımladığı denetim istatistikleri, denetlenen mükellef sayısı, yeni tesis ettirilen mükellef sayısı ve denetim faaliyetleri sonucunda kesilen vergi cezalarını göstermektedir. Yaygın ve yoğun vergi denetimi faaliyetleri sonuçlarının etkinliğini analiz edebilmek için, denetim faaliyetleri sonucu kesilen cezaların toplamını vermenin yanı sıra, kesilen bu cezalardan ceza indirimi, uzlaşma, yargıya intikal etme ve vergi afları sonucunda ne kadarlık kısmının tahsil veya terkin edildiğine ilişkin verilerin yayımlanmasına ihtiyaç vardır. Ancak bu veriler elde edildiğinde denetim faaliyetlerinin etkinliğine ilişkin daha sağlıklı bir değerlendirme yapılabilecektir.⁶³

⁶² Ahmet SOMUNCU, “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamaların Değerlendirilmesi”. Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. Sayı:43. 2014. s.166.

⁶³ Ahmet SOMUNCU, “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamaların Değerlendirilmesi”. Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. Sayı:43. 2014. s.166.

Grafik 4: Türkiye Geneli 2007 -2018 Dönemi Yaygın Yoğun Vergi Denetim Çalışmaları Esnasında Tespit Edilen Kayıt Dışı İşçi Sayıları



Kaynak:GİB İlgili Yıllar Faaliyet Raporlarından yararlanılarak oluşturulmuştur.

Grafik 4'ten de anlaşılabileceği üzere yaygın yoğun vergi denetim sayısı azaldıkça kayıt altına alınan işçi sayısı da azalmakta buna karşın denetim sayısı arttıkça kayıt dışı çalışan kayıt altına alınan işçi sayısı da artmaktadır. Ayrıca söz konusu dönem için yaygın yoğun vergi denetim sayısı ile tespit edilen kayıt dışı işçi sayısı arasındaki korelasyonun yüksek olduğu görülmektedir. Söz konusu ilişki, 2007-2018 yılları için 0,83 olarak hesaplanmıştır. Buradan hareketle yaygın ve yoğun vergi denetimi kayıt dışılığın azaltılmasında önemli bir vergi denetim türüdür. Yaygın ve yoğun vergi denetimi kayıt dışı çalışan işyerlerini kayıt altına alarak vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede kamu maliyesine önemli katkıda bulunurken, sosyal güvencesi olmayan işçileri tespit ederek 2011/3 Başbakanlık Genelgesinde⁶⁴ ifadesini bulduğu üzere kayıt dışı istihdamında önüne geçmektedir. Böylece yaygın yoğun vergi denetimi, vergi denetiminin mali amacına hizmet ederken aynı zamanda kayıt dışı ekonominin azaltılmasına da katkı sağlamaktadır.

SONUÇ

Son yaşanan Küresel Finans Krizinin ardından maliye politikası hükümetlerin birincil politika aracı olmuştur. Özellikle vergi politikası ekonominin yeniden istikrara kavuşturulması açısından büyük önem kazanmıştır. Kamunun gelir (vergi politikası) vergi denetimiyle ilişkili bir kavramdır ve vergi denetimini de kapsar. Zira hükümet her yıl Eylül ayında Orta Vadeli Program (Yeni Ekonomik Program (YEP)) ile yıllık gelir tahmininde bulunur. Gelir tahminlerinin programla uyumlu olması ve gerçekleşme oranlarının yüksek çıkması için vergi denetim yoluyla kayıt dışı ekonominin azaltılması sağlanarak devletin kamu maliyesinin güçlü olması amaçlanır.

Dünya Bankası tarafından Mayıs 2010 tarihinde yayımlanan Yatırım Ortamı Değerlendirme Raporunda Türkiye'de yatırımın önündeki en büyük beş engel; Finansmana erişim %25,9, veri oranları %18,2, siyasi istikrarsızlık %17,5 kayıtdışı ekonomi %14,7 veyetersiz işgücü eğiti-

⁶⁴ 19/12/2011 tarihli ve 27879 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

mi %9,1'dir.⁶⁵ Türkiye'de iş ve yatırım ortamının iyileştirilmesi için yatırım önündeki en önemli engellerden birisi olan kayıt dışı ekonomi ile kararlılıkla mücadele edilmesi gerekir. Gelir İdaresi Başkanlığı kayıt dışı ekonomi ile mücadele edecek kurumların başında gelmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı 2015 yılında Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018) çerçevesinde "Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı"nı hazırlamıştır. Özellikle Başkanlığın yürüttüğü yoklama ve yaygın yoğun vergi denetim faaliyetleri kayıt dışılığın azaltılmasında önemli bir öneme sahiptir. Bu noktada kamu gelirlerinin kalitesinin artırılmasında, vergi kaydı olan mükellefler yerine, vergi kaydı bulunmayan ve gelirlerini gerçeğinden düşük gösteren veya hiç beyan etmeyen kişilerin ya da şirketlerin denetim altına alınması gerekir.⁶⁶ Yaygın ve yoğun vergi denetimi kayıt dışılığın azaltılmasındaki etkisinin yanı sıra Türkiye'nin makroekonomik gösterge performanslarının iyileşmesine, verimliliği artırarak yatırımın önündeki engellerin ortadan kalkmasına, kaliteli kamu gelirlerinin elde edilmesine katkı sağlayacaktır.⁶⁷

Özellikle kamu hizmetlerinin finansmanında istikrarın sağlanarak kamu gelirlerinin kalitesinin artırılmasında yaygın yoğun vergi denetiminin önemi büyüktür. Bu bağlamda yaygın ve yoğun vergi denetimi yoklama başlığı altından çıkarılmalı ve yoklamadan ayrı ve daha kapsamlı bir vergi denetim türü olarak mevzuattaki yerini almalıdır. Vergi dairelerince gerçekleştirilen e-yoklamalar risk analiz odaklı yapılmalıdır. Ayrıca vergi dairelerinin vergi incelemesi dışındaki vergi denetimi türlerindeki etkinlikleri artırılmalıdır.

KAYNAKÇA

- AYDIN, S. ve ÇAŞKURLU E. (2013). *Kamu Maliyesi*, 2. Baskı. Gazi Kitabevi. Ankara.
- AYKIN, H. (2017). "Elektronik Yoklama Sistemi (Eys) Nedir? E-Yoklamanın Kapsamı", (<https://vergidosyasi.com/2017/04/30/elektronik-yoklama-sistemi-eyneder-e-yoklamanin-kapsami>). Erişim tarihi: 02 Mayıs 2019.
- BATUN, M. (2010). "Tam ve Sınırlı İncelemenin Tanımlanması Üzerine". *Yaklaşım Dergisi*. Sayı: 215. s. 116-120.
- CBSBB (2019). "On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023)". TC Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı. Ankara.
- ERDAL, Ö. (2014). *Vergi Usul Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Belge Düzeni Rehberi*. Seçkin Kitabevi. Birinci Baskı. Ankara.
- ERDOĞAN, N., LAZOL İ., ERGUN Ü., KÖSE T. (2012). Genel Muhasebe. Sürmeli, F. (Ed.), Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Yayını No: 1563. Eskişehir.
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI (2015). Gelir İdaresi Başkanlığı Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018) "Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı". (<https://www.gib.gov.tr/kurumsal/eylem-planı>). Erişim tarihi: 13 Nisan 2019.
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI (2015). "2015/1 Uygulama İç Genelgesi". (<https://www.gib.gov.tr/node/89287>). Erişim tarihi: 10 Nisan 2019.
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI (2016). "GİB 2016/2 Uygulama İç Genelgesi". (<https://www.gib.gov.tr/uygulama-ic-genelge>

⁶⁵ The World Bank. Turkey-InvestmentClimateAssessment Report: FromCrisistoPrivateSectorLedGrowth, World Bank, May 2010. (<http://documents.worldbank.org/curated/en/491381468121133932/Turkey-Investment-climate-assessment-from-crisis-to-private-sector-led-growth>). 2010. Erişim tarihi: 21.06.2019.

⁶⁶ Selçuk TEKİN. "Kayıtdışı Ekonomi Ve Vergi Denetimi". *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı 181. 2003. s.67

⁶⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018) "Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı". 2015. (<https://www.gib.gov.tr/kurumsal/eylem-planı>).Erişim tarihi: 13.04.2019.

- si-seri-no-2016/2). Erişim tarihi: 10 Nisan 2019.
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI (2016a). 2016 Yılı Faaliyet Raporu. (<https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari>). Erişim tarihi: 21 Nisan 2019.
 - GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI (2016b). Yoklama Yoluyla Vergi Denetim Rehberi.
 - GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI GİB (2016c). Yaygın Yoğun Vergi Denetim Rehberi. Ankara.
 - GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI (2016d). Akaryakıt İstasyon Denetim Rehberi. Ankara.
 - GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI (2016e). Yol Denetim Rehberi. Ankara.
 - GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI (2016f). Bandrol Denetim Rehberi. Ankara.
 - GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI GİB (2016h). Turizm Denetim Rehberi. Ankara.
 - GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI (2017a). 2017 Yılı Faaliyet Raporu. (<https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari>). Erişim tarihi: 20 Nisan 2019.
 - GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI (2017b). Denetim Planı 2017. Ankara.
 - GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI (2018). 2018 Yılı Faaliyet Raporu. (<https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari>). Erişim tarihi: 20 Nisan 2019.
 - GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI (2018a). 2018/3 Uygulama İç Genelgesi. (<https://www.gib.gov.tr/uygulama-ic-genelgesi-seri-no-2018/3>). Erişim tarihi: 10 Nisan 2019.
 - GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI (2019a). “Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2019-2021)”. (<https://www.gib.gov.tr/kurumsal/eylem-planı>). Erişim tarihi: 09 Nisan 2019.
 - GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI (2019b). Kısa Süreli (Günübirlilik) Konut Kiralama İşlemleri, Apart Kiralama ve Ev Pansiyonculuğu Faaliyetleri Denetim Rehberi. Ankara.
 - GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI GİB KDV İadesi Risk Analiz Projesi.
 - Hesap Uzmanları Kurulu (2015). Denetim İlke ve Esasları. Cilt:1. İstanbul.Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.
 - Katma Değer Vergisi Kanunu. (<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3065.pdf>). Erişim tarihi: 16 Nisan 2019.
 - Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği. (<https://www.gib.gov.tr/katma-deger-vergisi-genel-uygulama-tebligleri>). Erişim tarihi: 16 Nisan 2019.
 - ORAL, B.G., FAZLILAR T.A., KOÇ Ö. E. (2015). “Kayıtdışı Ekonomiye Önlemeye Yönelik Bir Öneri: Vergi Denetim Üst Kurulu”. Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. Cilt: 20, Sayı: 2. s.119-149.
 - SOMUNCU, A. (2014). “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamaların Değerlendirilmesi”. Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. Sayı:43.s.133-173.
 - STIGLITZ, J. E. (2000). Economics of the PublicSector. W.W. Norton &Company. New York.
 - ŞENYÜZ, D., YÜCE M., GERÇEK A. (2013). Vergi Hukuku. Ekin Yayınevi. Bursa.
 - TEKİN, F. ve ÇELİKKAYA A. (2014). Vergi Denetimi. Seçkin Kitabevi. Altıncı Baskı. Ankara.
 - TEKİN, S. (2003). „Kayıtdışı Ekonomi Ve Vergi Denetimi”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 181. s.67. (<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/kayitdisi-ekonomi-ve-vergi-denetimi/5682>). Erişim tarihi. 12 Kasım 2019.
 - The World Bank WB (2010). Turkey-InvestmentClimateAssessment Report: FromCri-

- sistoPrivateSectorLedGrowth, World Bank, May 2010. (<http://documents.worldbank.org/curated/en/491381468121133932/Turkey-Investment-climate-assessment-from-crisis-to-private-sector-led-growth>). Erişim tarihi: 21 Haziran 2019.
- TOSUNER, M. ve ARIKAN Z. (2011). Vergi Usul Hukuku. Kanyılmaz Matbaacılık. İzmir.
 - TÜİK (2019). "Türkiye İstatistik Kurumu, Ekonomik Güven Endeksi". (www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=27887). Erişim tarihi: 12 Nisan 2019.
 - TÜRKOĞLU, F. (2014). *Ekonomiyle İlgili Her Şey*. Optimist Yayınevi. İstanbul.
 - TÜRSAB Türkiye Seyahat Acentaları Birliği (2019). "Turizm Verileri İstatistikler". (<https://www.tursab.org.tr/istatistikler>). Erişim tarihi: 17 Ekim 2019.
 - Vergi Usul Kanunu. (<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>). Erişim tarihi: 17 Nisan 2019.
 - Vergi Usul Kanunu 453 No.lu Genel Tebliği. (<https://www.gib.gov.tr/node/88975>). Erişim tarihi: 17 Nisan 2019.
 - YERCI, C. (2009). "Aramalı Vergi İncelemesi". Vergi Sorunları Dergisi. Sayı: 250. s. 38-48.
 - YURTERİ, İ. (2012). "Türk Vergi Sisteminde Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi". Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı: 100. s. 255- 270.
 - (www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2019/07/OnbirinciKalkinmaPlani). Erişim tarihi: 10 Ekim 2019.