



Article Info/Makale Bilgisi

✓Received/Geliş: 15.01.2019 ✓Accepted/Kabul: 05.09.2019

DOI: 10.30794/pausbed.513040

Araştırma Makalesi/ Research Article

Sandalcı, U., (2019). "Vergi Denetiminde Aramalı İnceleme Usulüne İlişkin Vergi İhbar Etkisi", *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, sayı 36, Denizli, s. 301-317.

VERGİ DENETİMİNDE ARAMALI İNCELEME USULÜNE İLİŞKİN VERGİ İHBAR ETKİSİ

Ulvi SANDALCI*

Özet

Vergilerin en az kayıpla toplanması devletler için önem arz etmektedir. Birçok devlet bunu sağlamak için etkin bir vergi denetim sistemi kurmaya çalışmaktadır. Türk vergi sistemindeki vergi denetim usulleri olan vergi incelemesi, aramalı inceleme, yoklama ve yaygın ve yoğun vergi denetimi ile etkin bir vergi denetimi sağlanmaya çalışılarak vergi gelirlerinin en az kayıpla tahsil edilmesi hedeflenmektedir.

Vergi denetim usullerinden aramalı inceleme ile doğrudan ilişkisi olan vergi ihbar mekanizması da aynı amaca hizmet etmektedir. Vergi ihbarı ile vergi kayıp ve kaçığı tespit edilerek vergi gelirlerinin en az kayıpla tahsil edilmesi sağlanmaya çalışılmaktadır. Vergi ihbarında bulunan vatandaşlara belli tutarlarda ihbar ikramiyeleri verilerek bu mekanizmanın vatandaşlarca kullanılması teşvik edilmektedir. Çalışmada vergi ihbar mekanizmasının vergi denetimine ilişkin etkisi belge taraması tekniğiyle betimleyici bir analiz ile araştırılmıştır. Çalışmada ulaşılan sonuca göre vergi ihbarının aramalı inceleme yoluyla vergi denetimine önemli bir katkısı bulunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: *ÖVergi Denetimi, Aramalı İnceleme, Vergi İhbarı.*

THE SEARCH REVIEW METHOD IN TAX AUDIT OF TAX WHISTLEBLOWING

Abstract

It is important for states to collect taxes with minimum losses. Many states are trying to establish an effective tax audit system to achieve this. The tax audit procedures in the Turkish tax system, tax inspection, call examination, polling and widespread and intensive tax auditing, as well as an effective tax audit is aimed to be collected with minimum loss.

The tax whistleblowing mechanism, which has a direct relationship with search review of tax audit procedures, has served the same purpose. With tax whistleblowing, tax losses and leakage are determined and tax revenues are collected with the least loss. Citizens are encouraged to use this mechanism by paying certain amount of whistleblower award to the taxpayers. In this study, the effect of tax whistleblowing mechanism on tax audit was investigated with descriptive analysis by document scanning technique. According to the results of the study, the tax whistleblowing has an important contribution to the tax audit by means of the review.

Key Words: *Tax Audit, Search Review, Tax Whistleblowing.*

* Araş. Gör. Dr., Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, KÜTAHYA.
e-posta: ulvi.sandalci@dpu.edu.tr (orcid.org/0000-0003-1527-0815)

1. GİRİŞ

Vergilerin mali ve mali olmayan amaçlar kapsamında etkin olarak kullanılabilmesi için en az kayıpla tahsil edilmeleri gerekmektedir. Bunun için de etkin ve verimli çalışan bir vergi denetim sistemine ihtiyaç duyulmaktadır. Türk vergi sisteminde Vergi Usul Kanununda yer alan vergi incelemesi, aramalı inceleme, yoklama ve yaygın ve yoğun vergi denetimi ile vergi denetimi yapılmaktadır. Şüphesiz vergi denetiminden beklenen vergi erozyonunu önlemek işlevi ancak vergi denetiminde etkinliğin sağlanması ile mümkün olmaktadır. Vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasında etkili olan birçok faktör olmakla birlikte çalışmanın konusunu oluşturan vergi ihbar mekanizması bu faktörlerin başında gelmektedir.

Devletler vergi ihbar mekanizması ile mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı olarak gerçekleştirdiği eylemleri nedeniyle ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçığı ile vergiye tabi olmasına rağmen vergi dışı bıraktığı anlaşılan her türlü iktisadi faaliyetlerin ihbarcı (muhabir) tarafından yetkili idareye yazılı veya sözlü olarak bildirilmesini sağlamak ve bu yolla vergi erozyonunu önlemeyi amaçlamaktadır. Vergi denetim usullerinden aramalı inceleme ile doğrudan ilişkisi bulunan vergi ihbarının bu yönüyle vergi denetimi ile aynı amaca hizmet etmektedir. Nitekim VİMER'e (Vergi İletişim Merkezi) yapılan ihbarların konu itibarıyla dağılımına bakıldığında vergi ihbarının aramalı inceleme yoluyla vergi denetimine yaptığı katkı ortaya çıkmaktadır.

Çalışmada öncelikle vergi denetim kavramı, özellikleri, amaçları ile vergi denetim usullerine yer verilmiştir. Sonrasında Türkiye'deki vergi ihbar mekanizması incelenmiştir. Son bölümde ise vergi ihbar mekanizmasının aramalı inceleme yolu ile vergi denetimine olan etkisi değerlendirilmiştir.

2. VERGİ DENETİM VE USULLERİ

Devlet ve devlet tarafından yetkilendirilen diğer kamu kuruluşlarının mali ve mali olmayan amaçlar kapsamında gerçek ve tüzel kişilerden karşılıksız, zorla ve egemenlik gücüne dayanarak aldığı para ile ifade edilen iktisadi değerler vergi olarak adlandırılmaktadır (Çelikkaya, 2013: 4). Verginin diğer kamusal gelirlerden farkı, karşılıksız oluşudur. Karşılıksız ifadesiyle, devletin topladığı vergiler karşılığında bireylere özel menfaat sunmayacağı anlaşılmaktadır. Vergilerin bir diğer önemli özelliği de kamusal mal ve hizmetler için önemli finansman kaynağı olmasıdır. Bu yönüyle vergi bireylerin algılarında negatif bir kavramı çağrıştırmaktadır. Vergilerin kullanılabilir geliri azalması nedeniyle de vatandaşlar ödenecek vergiyi azaltmanın yollarını aramakta ve vergi yükünden kurtulmayı amaçlamaktadırlar. Gelirini maksimum düzeyde tutarak ödeyeceği vergiyi azaltmaya çalışan mükellef, vergiden kaçınma, vergiyi yansıtmaya, vergi ikamesine başvurma veya vergi kaçırma yollarından biri veya birkaçına başvurarak Hazinesin gelir kaybı yaşamamasına neden olmaktadır (Yoruldu ve Yoruldu, 2016: 52-53).

Vergi kaybına uğrayan kamu idaresi bunun önüne geçebilmek ve vergileri etkin bir kamu mali politika aracı olarak kullanabilmek amacıyla mükelleflerin vergisel ödevlerini tam ve doğru olarak yerine getirip getirmediğini saptamak için vergi sisteminde denetim mekanizması işletmektedir. Yani vergi denetimine olan ihtiyaç vergi mükelleflerinin bilerek veya bilmeyerek vergi kaçırmaya neden oldukları davranışlarından doğmaktadır (Abdioğlu, 2007: 162).

Genel olarak vergi denetimi, vergi idaresi tarafından, mükelleflerin vergi yasalarında yer alan ilke ve kurallara uyum sağlayıp sağlamadığını ortaya çıkarmak amacıyla gerçekleştirilen işlemlerin tümü olarak ifade edilebilir (Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 131). Vergi denetimi, devletin en önemli gelir kaynağı sayılan vergilerin elde edilmesi açısından caydırıcılık özelliğine sahip olmasının yanında, denetim sonucu tarh edilen vergi ve kesilen cezalar yönünden de tahsil aracı niteliğindedir. Ancak, vergi denetimi ile sadece mali nitelikteki işlemlerdeki aksaklıkların ortaya çıkarılması amaçlanmamakta, aynı zamanda kayıt dışı ekonomiyle mücadele ve vergilemede adalet ve eşitliğin sağlanması da amaçlanmaktadır (Ergen ve Kılınçkaya, 2014: 283).

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

oluşturmaktadır. Vergi denetiminin bu fonksiyonu ile vergilerin doğruluğu araştırılarak istenmeyen durumlar önlenecek veya düzeltilmiş olacaktır (Abdioğlu, 2007: 161).

Mükelleflerin vergisel ödevlerini tam ve doğru olarak yerine getirmesi yoluyla tahakkuk-tahsilat arasındaki farkın en aza indirilmesi, vergi mevzuatına ilişkin gerekli belgelerin şekil ve içerik yönünden uygun olarak hazırlanması, vergi hesap ve mükellefiyetteki hataların giderilmesi gibi vergi erozyonunu önleme kapsamında vergi sistemi içerisinde yer alan vergi denetimi belli başlı özelliklere sahiptir. Bu özellikler (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 56-57) :

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

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

Burada değinilmesi gereken bir başka konu da vergi denetiminin amaçlarının ne olduğudur. Vergi denetiminde her ne kadar mükelleflerin vergisel ödevlerini tam ve doğru olarak yerine getirip getirmediğinin defter, hesap, kayıt ve belgeler yoluyla tespit edilmesi ve bu sayede vergi kaybının en aza indirilmesi temel amaç olsa da diğer başka amaçlar da barındırmaktadır. Bu amaçlar mali, ekonomik, sosyal ve hukuki olmak üzere ana başlık altında incelenebilir (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 56-57).

- **Mali Amaç**

Vergi denetiminin en temel amacı vergi gelirlerindeki kaybı en aza indirmek olan mali amaçtır. Vergi denetimleri yoluyla vergi erozyonuna neden olan vergi kayıp ve kaçakları ile mücadele edilmesi ve vergi tahakkuk-tahsilat arasındaki farkın en aza indirilmesi amaçlanmaktadır. Nitekim özellikle gelişmekte olan ülkeler ile gelir toplayacağı önemli yer altı veya yer üstü doğal kaynağı bulunmayan, yani gelirlerinin önemli bir kısmı halktan toplanan vergilerle oluşan ülkelerde vergiler toplam kamu gelirlerinin önemli bir kısmını oluşturmaktadır.

- **Ekonomik amaç**

Kayıt dışı ekonomiyle ve enflasyonla mücadele gibi ekonomik sorunlarla mücadele etmek, vergi denetiminin ekonomik amacını oluşturmaktadır. Devletin en önemli gelir kalemini oluşturan vergilerin, kamusal harcamaların finansmanında yetersiz kalması devleti borçlanmaya ya da emisyonla itmektedir. Dolayısıyla devlet politikaları uygulanırken arzu edilen ekonomik amaçlara ulaşabilmek ve bunu da normal gelir kaynağı olan vergilerle finanse edebilmek yani borçlanma veya emisyonla başvurmamak için vergi kanunları uyarınca vergi gelirlerinin zamanında ve eksiksiz olarak Hazineye girmesi gerekmektedir. Vergi gelirlerinin Hazineye zamanında ve eksiksiz olarak girmesi hususunda da vergi denetiminde etkinlik önem arz etmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 53).

Bununla birlikte vergi denetiminin deflasyonist etkiyi ortadan kaldırma gibi bir rolü de mevcuttur. Vergi gelirlerinin azalması sonucu bütçenin finansmanı için ek finansman araçlarına ihtiyaç duyulmaktadır. Bütçenin

borçlanma ile finanse edilmesi faizleri ve beraberinde de borçlanmanın maliyetini artırarak bütçe açıklarının daha da artmasına sebep olmaktadır. Borçlanma ile artan faiz oranları yatırımları azaltarak hem milli geliri hem de istihdamı azaltmaktadır (Oğuztürk, 2015: 211). Ekonominin girdiği bu deflasyonist süreç vergi denetimleri yoluyla azalan kayıt dışı ekonomi ve artan bütçe gelirleri ile ortadan kalkabilmektedir.

- **Hukuki amaç**

Vergi kanunlarının düzgün bir şekilde uygulanmasının sağlanması vergi denetiminin hukuki amacını oluşturmaktadır. Vergi kanunlarının düzgün bir şekilde uygulanmasının sağlanması diğer faydalarının yanı sıra devletin saygınlığı ve gücünün göstergesi açısından da önem arz etmektedir. Nitekim hukuk devletinin bir gereği olarak, devletin egemenlik gücüne dayalı olarak koyduğu kurallara tüm vatandaşların aynı şekilde uyum göstermesi zorunludur. Aynı zamanda devlet, kanunlar ile emredilen kurallara herkesin uyum gösterip göstermediğinin denetimini yapmak zorundadır (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 55).

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

- **Sosyal amaç**

Sosyo- ekonomik dengede adaletin sağlanması vergi denetiminin bir diğer amacını oluşturmaktadır. Bu kapsamda örneğin vergi kaçakçılığının denetim vasıtasıyla önlenildiği ölçüde gelir dağılımında da iyileşme olacak ve sosyal refahta artış sağlanacaktır. Sosyal refahta meydana gelecek bir artış ise toplumda var olan birçok sorunun çözümünde yardımcı olacaktır (Oğuztürk, 2015: 212).

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanamaması halinde vergi kaçırma imkânı zayıf olan düşük gelirli ile stopaj ile vergilendirilenlerin vergi yükleri artmış olacaktır. Etkin vergi denetiminin sosyal refahı artırma rolü burada önemli olmaktadır. Nitekim etkin vergi denetimi vergi kaçakçılığını azaltarak vergisel adaletin sağlanmasını ve vergi yükünün tüm bireylere eşit dağılmasını sağlayacaktır. Mükellefin vergisel konularda eğitilmesi, toplumda vergi bilincinin yerleştirilmesi, vergide adalet ve eşitliğin sağlanması ile vergilerin gelir dağılımını düzeltici fonksiyonu ancak etkin bir vergi denetimi ile sağlanacaktır. Vergi denetimi ile vergi kayıp ve kaçığının azalması vergilemenin sosyal amacına olumlu katkı sağlamaktadır (Beşel, 2017: 15).

Vergi denetim usulleri ile ilgili olarak ise Vergi Usul Kanununda iki tür denetim yolu bulunmaktadır. Bunlar: “yoklama” ve “vergi incelemesi”dir. Yoklamaya ilişkin hükümler kendi içinde “yoklama” ve “yaygın ve yoğun vergi denetimi” olarak, vergi incelemesine ilişkin hükümler ise “vergi incelemesi” ve “aramalı inceleme” olarak alt gruplara ayrılmaktadır. Bu kapsamda ülkemizde vergi denetim yollarının dört başlık altında toplandığını söylemek yanlış olmayacaktır. İdarenin mükellefi denetleme yolları(Tekin ve Çelikkaya, 2018: 133);

- Yoklama
- Vergi incelemesi
- Yaygın ve yoğun vergi denetimi
- Aramalı inceleme’ dir.

Vergi denetim usullerinden vergi ihbarıyla doğrudan bağlantılı olan denetim yolu “aramalı inceleme” olmakla beraber diğer denetim yollarına da kısa da olsa değinmek çalışmanın konu ve anlam bütünlüğüne katkı sağlayacaktır.

a) Yoklama

Vergi Usul Kanununda “yoklama”nın tanımı yapılmamakla beraber yoklamanın maksadına değinilmiştir. Buna göre VUK’nun 127. maddesinde “*Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir*” ifadesi ile yoklamanın maksadı tanımlanmıştır. Buradan yola çıkarak yoklama, mükelleflerin ve mükellefiyetle ilgili vergilemeye ilişkin maddi olayların ve kayıtların vergi idaresi tarafından görevlendirilen yetkili kişilerce araştırılması ve tespit edilmesi, şeklinde tanımlanabilir. Yoklamayla, mükellefin faaliyetini vergi idaresinin bilgisi dâhilinde yapıp yapmadığı, vergi kanunlarında belirtilen ödevlerini yerine getirip getirmediği araştırılmaktadır (Çam, 2017: 180).

Yoklama yapmakla görevli olanların mükelleflerin ve mükellefiyetle ilgili vergilemeye ilişkin maddi olayları ve kayıtları araştırmak ve tespit etmenin yanı sıra vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili bazı görevleri de bulunmaktadır. Yoklama yapmakla görevli olanların yoklama yaparken görev alanına giren işlemler VUK’nun 127. Maddesinde tek tek sayılmıştır. Bu yetkilerin bir kısmı sadece Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi kapsamında kullanılabilirlerdir.

Vergi Usul Kanununun 128. Maddesinde yoklamaya yetkili olanlar belirtilmiştir. Buna göre vergi dairesinde görev yapan müdürler, yoklamayla görevli memurlar, yetkili makamlarca yoklama yapmakla görevlendirilen kişiler, vergi incelemesi yapma yetkisi bulunanlar ile gelir uzmanları, yoklama yapmaya yetkili kişiler olarak sayılmıştır.

Yoklama, vergi idaresi dışında kalan kazançların vergilendirilmesine olanak sağladığından, hem vergi adaletine hem de sosyal adalete olumlu katkı sağlamaktadır. Aynı zamanda yoklama ile henüz mükellefiyet kaydı oluşturmamış kişiler veya vergi dışı bırakılan kaynaklar ortaya çıkarılarak vergi gelirler artmakta ve Hazineye ek gelir sağlanmaktadır. Bildirim dışı bırakılan kazançların tespiti kayıt dışılığı azaltarak ticari rekabeti daha adil hale getirmektedir. Böylece hem sosyal adalet hem de vergisel adalet sağlanmış olmaktadır (Yurteri, 2012: 264).

b) Vergi İncelemesi

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

Alacaklı kamu idaresinin alacağını tam olarak tahsil edebilmesi için mükellef hakkında ayrıntılı bir araştırma yapmasını gereği vergi incelemesine olan ihtiyacı ortaya koymaktadır (Kırbaş, 2012: 157). Bu kapsamda vergi incelemesi sırasında mükellefe ait defter, kayıt, hesap ve belgeler incelenerek mükellefin ödediği vergilerin doğruluğu araştırılmaktadır. Vergi incelemesinin diğer bir yönü de mükellefin vergisini doğru beyan etmesi hususunda öğreticilik özelliğinin bulunmasıdır. Nitekim vergi inceleme sürecinde, süreç hakkında bilgili olan mükellef ile idare arasındaki iletişim artmış olmaktadır (GiB, 2007: 7).

Vergi incelemesinin araştırma ve önleme olmak üzere iki fonksiyonu bulunmaktadır. Asıl olarak vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılmasıdır. Araştırma ile incelemeye tabi olan kişilerin defter ve kayıtları üzerinden varsa hata ve hileler tespit edilir. Vergi incelemesinin önleme fonksiyonu ile mükellefin inceleme olasılığı ve inceleme sonucu ortaya çıkabilecek cezalı tarhiyat olasılığını göz önünde bulundurarak hileli yollardan vazgeçmesi anlaşılır (Yoruldu ve Yoruldu, 2016: 52-53).

c) Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi

Yaygın ve yoğun vergi denetimiyle, vergi ziyayı ile ilgili deliller yok edilmeden yapılacak denetimlerle, vergiyi doğuran olay ile kayıt, belge vb. arasında bağlantı kurularak vergi ziyasına sebep olabilecek suçların önlenmesi amaçlanmaktadır. Diğer deyişle yaygın ve yoğun vergi denetimleri, vergilemeye ilişkin olayların zamanında kavranması, mükelleflerde belge düzeninin yerleşmesi, vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet veren fiillerin önlenmesi ve mükellefleri eğiterek oluşabilecek vergi hatalarının önüne geçilmesini sağlamaktadır. Aynı zamanda, ekonomik delil sisteminin işlevselliğini artırmak, vergi incelemelerini mükellefe ait belgelerle sınırlı olmaktan kurtarmak,

mal, hizmet ve nakit hareketlerin kayda geçmesini sağlamak ve mükellefiyet ile ilgili olay, kayıt ve konuların araştırılarak vergilendirmeye yönelik işlemlerin zamanında saptanması, yaygın ve yoğun vergi denetiminin diğer amaçlarını oluşturmaktadır (Yurteri, 2012: 264).

Yaygın ve yoğun vergi denetimi, mükelleflerde belge düzeninin yerleşmesini sağlamakta ve vergi incelemelerinin daha sağlıklı yapılması konusunda önem arz etmektedir. Çünkü belge düzeninin tam olarak yerleşmediği ülkelerde ticari işlemler kayıt dışı gerçekleştirilmekte ve belgeye bağlanmadığından vergi kaçakçılığı oluşmaktadır. Dolayısıyla yaygın ve yoğun denetimlerinde etkinliğin sağlanmasıyla belge düzeni yerleşecek, vergi kaçakçılığı azalacak ve kamu gelirlerinde artış yaşanacaktır. Yaygın ve yoğun vergi denetimleri yoklama müessesesinin kapsamında gerçekleştirilir ve yoklamaya yetkili olanların yoklamadan kaynaklı görevleri yanı sıra vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili bir takım yetkileri de bulunmaktadır (Tecim, 2008: 89).

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

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

d) Aramalı İnceleme

Aramalı inceleme vergi denetimi içinde önemli bir usul niteliği taşımaktadır. Aramalı incelemenin önemi hem aramanın gerçekleştirilmesi hem de sonuçları itibarıyla ortaya çıkmaktadır. Aramalı inceleme, mükelleflerin vergisel ödevlerini sağlıklı bir şekilde yapıp yapmadığı konusundaki duyum ve tespitlerin kanıtlanmasına imkân tanıyan bir denetim usulüdür (Akdoğan, 2013: 110). Aramalı inceleme yoluna vergi incelemelerinin olağan yollarla yapılmasının inceleme amaçlarına ulaşmaya imkân tanımadığı durumlarda gerekli delillerle matrah takdiri içeren verilere ulaşmak için başvurulmaktadır (Doğrusöz, 2010: 1).

Vergi denetiminde aramalı incelemeye bir başka başvurmanedeni diğer vergi denetim yolları ile ulaşılmayacak şekilde kaçakçılık suçuna konu olan suç unsurlarının elde edilmesidir. Dolayısıyla aramalı inceleme usulü, ancak vergi kaçakçılığıyla ilgili delillere ulaşılması ve sonucunu rapor ile açıklayan hukuksal bir usuldür. Vergi kaçakçılığı suçu niteliği itibarıyla, ceza hukuku anlamında yargılamayı gerektirdiği için (VUK, 359), vergi kaçakçılığı dışındaki vergi suçları nedeniyle aramalı inceleme yoluna başvurulamamaktadır (Hepaksaz vd., 2011:4).

Aramalı incelemeye ilişkin kanuni düzenlemeler Ceza Muhakemesi Kanunu 116.-134. Maddeler arasında "Arama ve El Koyma" başlığı altında ve VUK'ta 142 -147. maddeler arasında yapılmıştır. VUK'ta hüküm bulunmayan konular hakkında CMK'nın aramayla ilgili hükümleri uygulanmaktadır (Beşel, 2017: 55).

Vergi Usul Kanununda aramalı inceleme hakkında özel hükümler yer almaktadır. Bu hükümler kısmen, suçun işlenmesinden önce gerçekleştirilen engelleyicilik ve caydırıcılık amaçlı "önleme araması"na kısmen de suçun iz, eser, emare ve delillerinin elde edilmesi, yani maddi gerçeğin bulunması amacına yönelik "adli arama"ya ilişkin hükümlerden oluşmaktadır. Vergi denetim usullerinden olan aramalı inceleme ise, mükellefin vergi kaçırdığına dair deliller bulunması halinde, hâkim kararı ile uygulanabileceğinden dolayı adli arama kapsamında sayılmaktadır (Oktar, 2008: 234).

Aramalı inceleme; vergisel ödevlerini yerine getirmesi gereken ve kuruluşların işyerlerinde, evlerinde ve üzerlerinde yapılan vergi kaçırma ile ilgili deliller oluşturan her türlü belge ve bilgiye el konulmasına yönelik olarak yapılmaktadır (Oral vd., 2015: 128). Aramalı inceleme yoluyla büro, satış mağazası, depo, fabrika, ev, apartman dairesi, villa, otel odası gibi yerler ile mükellefin yakınları veya yanında çalışanlar gibi kaçakçılıkla ilgili görülen kişiler nezdinde arama yapılabilir (Tekin ve Çelikkaya, 2018:227).

Vergi denetiminde esas olan vergi incelemeleri için ihtiyaç duyulan defter, kayıt ve belgelerin mükelleften istenmesi, mükellef ya da vergi sorumlularının da bunları incelemeye yetkililere ibraz etmesi olmakla birlikte, istisnai bir yol olan aramalı inceleme ile mükellef ya da sorumlunun rızası alınmadan defter, kayıt ve belgelere el konulabilir (Tekin, 2012: 86). Aramalı inceleme yoluna şayet ihbar üzerine başvurulmuşsa ve bu ihbar asılsız çıkmışsa nezdinde arama yapılan kimse, muhbirin adının bildirilmesini isteyebilmektedir. Bu durumda vergi dairesi de muhbirin adını bildirmekle yükümlüdür (Akdoğan, 2013: 110-111).

Vergi usul kanununa uyarınca aramalı incelemeye başvurulabilmesi için vergi kaçırıldığına ilişkin kesin ve somut delillerin bulunmasına gerek yoktur. Nitekim vergi kaçakçılığına ilişkin bir delil niteliğinde ve kesinliğe sahip olmamakla birlikte ihtimalin varlığına işaret eden emarelerin bulunması bu usule başvurmak için yeterli kabul edilmiştir (Şeker, 1994: 394).

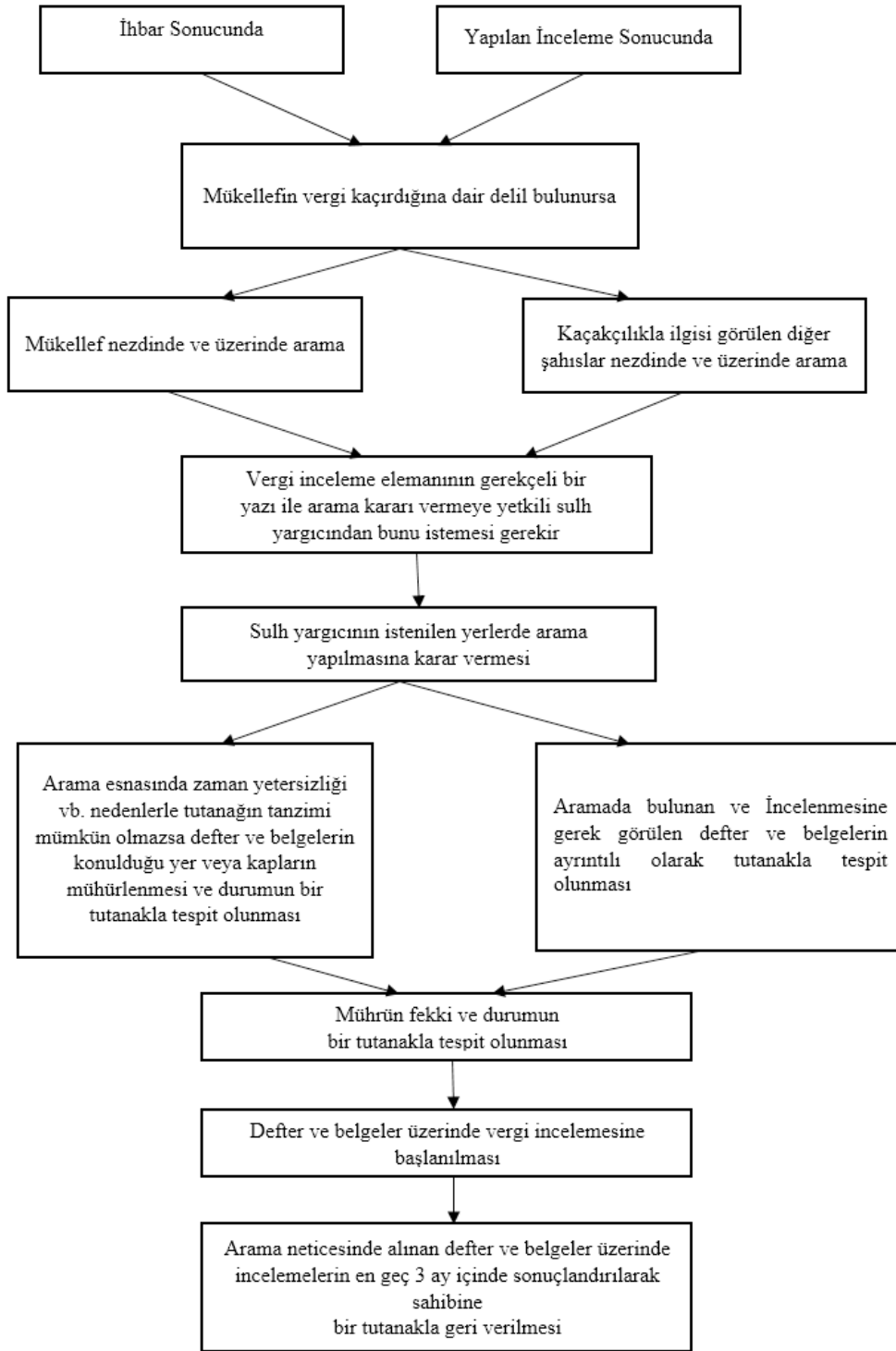
Aramalı incelemenin hangi amaç ve kapsam dâhilinde yapılacağı önceden belirlenmelidir. Bu göre arama iki şekilde yapılabilir. İlki olan sınırlı arama; belli bir kanıtı örneğin bir defter veya belgeyi, saklandığı bilinen veya güçlü emareler olan kaçak bir malı, elde etmek amacıyla belirli bir yer, bir kişi ya da işyerinde yapılan aramaya denmektedir. Mükellefin vergi kaçırıldığına ilişkin güçlü delillerin bulunması ya da ciddi bir ihbar olması durumunda başvuru arama şekli ise genel aramadır (Tekin ve Çelikkaya, 2018:228).

Armanın yapılabilmesi için kanun koyucu tarafından Vergi usul kanununda belli şartlar öngörülmüştür. Bunlar (VUK, 142);

1. Vergi incelemesi yapma yetkisi olanların aramayı gerekli görmesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararını verme yetkisi bulunan sulh hâkiminden izin istemesi;
2. Sulh hâkiminin vergi inceleme yetkililerince istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi; şarttır.

Vergi denetim usullerinden aramanın kapsamına sadece vergi kaçakçılığı suçu girmektedir. Yani aramalı inceleme için vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan ve diğer vergi denetim yöntemleri ile ulaşılmaması mümkün olmayan suç unsurlarının varlığı şarttır (Hepaksaz, 2011: 150). Bu amaçla vergi kaçırma suçunu ortaya koyacak belgelerin, kayıt ve delillerin tespit edilmesi halinde el koyma işlemi gerçekleştirilmektedir (Pınar ve Taylar, 2013: 148). Vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiiller dışında vergisel arama yapılma olanağı bulunmamaktadır (Taşdelen, 2003: 167).

Vergi denetim usullerinden aramalı incelemeyi diğer denetim yöntemlerinden ayıran en önemli özelliği "arama kararı" gerek olmasıdır. Aramalı incelemenin bir yanı sıra mükelleflerin temel haklarına (özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığı) müdahale niteliği olduğu için kanun koyucu tarafından oldukça ağır şartlara bağlanmıştır. İhbara dayalı olarak yapılan aramalarda, ihbar tek başına bu usule başvurmak için yeterli olmayıp inceleme elemanlarının mükellef hakkındaki gerekli çalışmaları yaparak karar vermeleri gerekmektedir. Nitekim aramalı inceleme yalnızca kanun tarafından yetkilendirilen vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından yapılabilir (Yoruldu ve Yoruldu, 2016: 61). Aramanın ne zaman yapılacağına dair VUK'da bir hüküm bulunmamakta, bu konuda CMUK'a göre uygulama yapılacaktır (Tekin, 2012: 87). Aramalı incelemenin işleyiş süreci şekil 1'de aşama halinde gösterilmektedir.



Şekil 1: İş Akış Şeması İle Aramalı İnceleme

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi, 2007

3. VERGİ İHBAR KURUMU

Kökene Arapçadan gelen ihbar, bildirme, haber verme ve ele verme gibi anlamlar taşımakta iken; ihbar ikramiyesi, haber verme sonucu ödeme anlamı taşımaktadır. Vergi ihbarı ise, mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı olarak gerçekleştirdiği eylemleri nedeniyle ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçığı ile vergiye tabi olmasına rağmen vergi dışı bırakıldığı anlaşılan her türlü iktisadi faaliyetlerin ihbarcı (muhter) tarafından yetkili idareye yazılı veya sözlü olarak bildirilmesidir (Budak, 2009: 45).

Türkiye’de başta kayıt dışı ekonomiyle mücadele olmak üzere vergi adaletinin sağlanması, vergi kültürünün geliştirilmesi, kamu harcamalarının finansmanı için yeterli kaynak elde edilmesi, vergi dışı bırakılmış kaynakların ortaya çıkarılmasını teşvik etmek ve bu konuda yardım edenleri ödüllendirmek gibi nedenlerle vergi ihbarı ve ihbar ikramiyesi düzenlenmiştir. Bu kapsamda 26/12/1931 tarih ve 1905 Sayılı “Menkul ve Gayrimenkul Mallar İle Bunların İntifa Hakları ve Sürekli Vergilerin Muhterlerine Verilecek İkramiye Hakkında Kanun” 31/12/1931 tarihinde çıkarılmış olup bu tarihten itibaren yürürlükte bulunmaktadır.

1905 sayılı Kanuna göre ihbarda bulunan kişinin ihbar ikramiyesi istemesi ve bu kişiye ikramiye ödenmesi için belli şartları taşıması gerekmektedir. Bu şartlarla birlikte ihbarın tarh zamanaşımı (5 yıl) süresi içinde yapılması gerekmektedir (Türkey, 2015). İhbar ikramiyesi talep edilebilmesi ve muhtere ikramiye ödenebilmesi için kanunun öngördüğü şartlar;

- İhbar yapan kişi, yapılan ihbarın incelemeye tabi tutulabilmesi için, kendini gizlememelidir.
- İhbar yapan kişi inceleme bitmeden önce ihbarından vazgeçmemelidir.
- Eğer ihbar isimsiz yapılmışsa vergi incelemesi bitmeden önce ihbar eden kişinin ortaya çıkması gerekmektedir.
- İhbar eden kişinin neden olunan vergi kayıp ve kaçığıyla ilişkili olmasının ikramiye için önemi yoktur.
- İhbar eden kişiler birden fazlaysa önce ihbar konuları ile matrah farkları arasındaki bağlantıya bakılır. Şayet her iki ihbarda bağlantılı ise ikramiye ihbarı ilk yapan kişiye verilir.
- İhbar eden kişi dilekçesinde ihbar ikramiyesi istediğini açıkça belirtmelidir. Aksi halde ikramiye verilmez.
- Yapılan ihbarın somut olaylara ve delillere dayandırması gerekmektedir. Bununla birlikte vergi incelemesi sonunda bulunan matrah farkları ile ihbarın bağlantılı olması gerekmektedir.

Vergi kayıp ve kaçığına neden olanlar hakkında bireyler yetkili makamlara yazılı ve sözlü olarak ihbarda bulunabilirler. Sözlü ihbarlar, Vergi İletişim Merkezine (VİMER) 444 0 189 telefon hattı aracılığı ile yapılabilmektedir. Vergi ihbar dilekçesi elden veya posta ile yapılabileceği gibi kimlik ve adres belirtilmek suretiyle telefonla veya e-mail yoluyla da yapılabilir. Türk İhbar ve İkramiyesi Kurumu’nda vergi ihbarıyla ilgili konularda faaliyet gösteren ayrı bir kurum oluşturulmamıştır. Vergi ihbarlarıyla ilgili olarak VDK (İhbar ve Şikâyetleri Değerlendirme Şube Müdürlüğü) ve GİB (Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı) yetkili organlar olarak faaliyet göstermektedir (Yaşın, 2016). Bu kurumlarla birlikte konuyla ilgili diğer kamu kurum ve kuruluşları, Cumhurbaşkanlığı İletişim Merkezi (CİMER) ve Türkiye Büyük Millet Meclisi Dilekçe Komisyonuna başvurulabilir (Türkey, 2015).

Vatandaşlar tarafından yapılan ihbara ilişkin olarak vergi inceleme elemanları vergi inceleme raporu ve ihbar ikramiyesi raporu düzenlerler. Vergi incelemesi sonucu “Vergi İnceleme Raporu “ ve “İhbar İkramiyesi Raporu” düzenlenir. İhbar ikramiyesi raporunda (Vergi Vizyon, 2016);

- İhbar yapan kişiye ikramiye verilip verilmeyeceği,
- İkramiye verilmeyecek ise neden verilmeyeceği,
- İkramiye verilecek ise ihbar konusu ile ikramiyenin hesaplandığı matrah belirtilmesi,

- İkramiyenin kanunun öngördüğü miktarının tahakkuk aşamasında ödenip ödenmeyeceği, ödenmeyecekse nedeninin açıklanması,
- İhbar eden kişi birden fazlaysa ikramiyenin nasıl dağıtılacağına açıklanması,
- Açıklanmasına gerek duyulan diğer hususlar varsa bunların açıklanması,
- İhbar tutanağının rapora eklenmesi,

gibi hususların ikramiye ödenmesine ilişkin alınacak kararda yer alması gerekmektedir.

İhbar eden kişilere ne kadar ikramiye ödeneceği yine aynı kanunda açıkça belirtilmiştir. 1905 sayılı yasanın 6. Maddesi göre, “Bina, arazi ve arsalardan kayıt dışı kalanlar ile kazanç, hayvanlar, veraset ve intikal, tüketim ve damga gibi sürekli vergilerle ilgili olarak yanlış beyanname vermek veya çift defter tutmak veyahut diğer yöntemlerle yapılan işlemi ketmedilmiş olanları haber verenlere belli oranlarda ikramiye verilir” denilmektedir. Tablo 1’de belirtilen oranlarda ihbar ikramiyesi verilmektedir:

Tablo 1: İhbar İkramiyeleri

500 liraya kadar	% 15
5 000 liraya kadar, 500 liradan yukarı olan kısım için	% 30
15 000 liraya kadar, 5 000 liradan yukarı olan kısım için	% 20
15 000 liradan yukarı olan kısım için	% 10

Kaynak: GİB, 2019

Her ne kadar ihbar ikramiye oranları tablo 1’de gösterildiği gibi %10-%30 arasında ise de oranların karşısındaki vergi ve ceza toplam tutarlarının maddi değeri kalmadığı için % 10’luk dilimin dışında kalan ilk üç dilimin artık uygulama imkanı bulmamaktadır. Bundan dolayı ihbar ikramiyesinde genel oran %10’dur. Kanuna göre hesaplanan ikramiyenin, 1/3’ü verginin tahakkuku (kesinleşmesi), 2/3’ü ise verginin tahsili aşamasında ödenmektedir (1905 Sayılı “Menkul ve Gayrimenkul Mallar İle Bunların İntifa Hakları ve Sürekli Vergilerin Muhbirlerine Verilecek İkramiye Hakkında Kanun). Vergi ihbarı sonrasında başlatılan vergi incelemesi sırasında öncelikli olarak ihbar konuları üzerinde durulup ihbarın gerçek olup olmadığına bakılarak, ihbarı yapana ikramiye ödenebilmesi için bulunan matrah farkı ile ihbar konuları arasında illiyet bağı olması gerekmektedir (Sandalcı, 2018: 61).

İhbar ikramiyesinin verilebilmesi için ihbarın süreklilik arz eden vergilerle ilgili olması gerekmektedir. Süreklilik arz eden vergiler vergiyi doğuran olayın tekrarlanması dolayısıyla birden fazla dönemde devam eden yükümlülüklerdir. Örneğin: Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi gibi vergiler süreklilik özelliğine sahip vergilerdir. İhbar ikramiyesinin konusuna süreklilik arz eden vergilerin asılları ile bu vergi asıllarına bağlı vergi ziyat cezaları girmektedir. Buna göre süreklilik arz etmeyen vergiler ile süreklilik özelliği taşıyan vergilere bağlı gecikme zammı, gecikme faizi, usulsüzlük ve özel usulsüzlük gibi cezalar ve bir kereliğine çıkartılan ek vergiler ihbar ikramiyesinin konusuna girmemektedir (Gınalı, 2010: 145).

İhbar eden vatandaşa verilen ihbar ikramiyesi 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 2’inci maddesi kapsamında olan 7 gelir unsuru içinde olmadığı için bu kazanç gelir vergisine tabi değildir. Ancak, yapılan bu ikramiye ödemeleri 7338 sayılı veraset ve intikal vergisi Kanunu’nun konusuna girdiği için veraset ve intikal vergisine tabi tutulmaktadır (Yaşın, 2016).

1905 sayılı Kanunu ile Maliye Bakanlığı tarafından konu hakkında bugüne kadar yayınlanmış genelge/genel yazılar ve Danıştay kararları kimlerin ihbar ikramiyesi alamayacağı belirlenmiştir. Buna göre:

- Vergi incelemeleri ile uğraşan memurlar,
- Vergi kanunlarına göre oluşturulan komisyonlardaki üyeler,
- Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay da görevli olanlar,

- Vergi ile ilgili konularda yararlanılan bilirkişiler,
 - Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler
- vergi kayıp ve kaçaklarını ihbar etse de ikramiye alamayacaklardır.

1905 sayılı Kanunu ile Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanmış genelge/genel yazılar ve Danıştay kararları çerçevesinde değerlendirdiğimiz Türk İhbar ve İkramiyesi Kurumu için Türkiye’de 2005-2017 döneminde yıllar itibariyle yapılan ihbar sayıları, ihbar ikramiyesi ödenen kişi sayısı ile bu kişilere yapılan toplam ikramiye ödemesi tutarları tablo 2’de yer almaktadır:

Tablo 2: Türk İhbar ve İkramiyesi Kurumu Verileri¹

Yıllar	Gelen İhbar Sayısı	İhbar İkramiyesi Ödenen Kişi Sayısı	Ödenen Toplam İkramiye Tutarı
2005	3.350*	72	515.332 TL
2006	3.172*	73	612.466 TL
2007	27.509	87	613.450 TL
2008	40.236	135	1.187.345 TL
2009	44.443	127	782.715 TL
2010	42.037	146	1.938.992 TL
2011	22.548	173	4.219.672 TL
2012	23.396	196	3.082.853 TL
2013	28.118	462	7.105.157 TL
2014	32.690	296	6.202.554 TL
2015	38.052	338	6.045.626 TL
2016	37.888	240	3.142.130 TL
2017	36.166	454	12.870.004 TL

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporları, (2005-2017)

Tablo 2’ye baktığımızda 2005-2017 döneminde gelen ihbar sayısı 2009 yılına kadar artarken 2010 ve 2011 yılında azaldığı görülmektedir. 2011 yılı sonrasında ise tekrar ihbar sayılarında sürekli bir artış görülmüştür. 2017 yılında ise az da olsa gelen ihbar sayılarında düşüş görülmüştür. 2010 ve 2011 yıllarında gelen ihbar sayılarındaki azalmaları o dönemde yaşanan küresel ekonomik krizinin etkisine bağlanabilmektedir. Buna göre o dönemde yaşanan ekonomik kriz sonucu ekonomik faaliyetlerin azalması gelen ihbar sayılarında da bir azalmaya neden olmuştur. 2005-2017 döneminde ihbar ikramiyesi ödenen kişi sayısına baktığımızda gelen ihbar sayısından farklı olarak 2009, 2014 ve 2016 yıllarında azalma gösterdiği, bu yıllar haricinde ise sürekli bir artış içinde olduğu görülmektedir. Aynı dönemde muhbirlere ödenen toplam ikramiye tutarlarında önemli dalgalanmalar olduğu görülmektedir. Buna göre yıllar itibariyle ödenen ikramiye tutarları bazı yıllar artış, bazı yıllar ise azalma göstermiştir. Bunun nedeni olarak ihbar sonucu ortaya çıkan vergi matrahlarının farklı büyüklükte olmaları söylenebilmektedir. Tabloyu genel itibariyle değerlendirildiğinde gelen ihbar sayısı, ihbar ikramiyesi ödenen kişi sayısı ve ödenen toplam ikramiye tutarında yıllar itibariyle artış olduğu, ancak son yılda bu tutar ve sayılarda azalmalar görüldüğü ifade edilebilir. Bununla birlikte 2017 yılında bir önceki yıla göre gelen ihbar sayısında azalma görülmesine rağmen ihbar ikramiyesi ödenen kişi sayısı ile ödenen ikramiye tutarında önemli artışlar meydana gelmiştir.

4. VERGİ İHBAR MEKANİZMASININ VERGİ DENETİMİNE ETKİSİ

Vergi denetim usullerinden arama/aramalı inceleme vergi ihbar mekanizması ile doğrudan ilişkilendirilen denetleme türüdür. Nitekim yukarıdaki başlıkta da değinildiği üzere VUK’nun 142. maddesi uyarınca ihbar veya

* İli olanlar sadece dilekçe ile gelen ihbarları göstermektedir.

yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına işaret eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabileceği ifade edilmektedir. Burada geçen ihbar edilen kişi nezdinde ifadesi aramalı incelemeyi vergi ihbarıyla doğrudan doğruya ilişkilendirmektedir. Aramalı inceleme, ihbar veya inceleme yapmaya yetkili olanların takdirine bağlı olarak iki şekilde yapılabiliyor olsa da uygulamada aramalı inceleme daha çok ihbara dayalı olarak yapılmaktadır (Hepaksaz, 2011:153).

Vergi usul kanunundaki aramalı incelemeye ilişkin hükümlere bakıldığında kanun koyucu vergi ihbar mekanizmasını vergi denetim usullerinden aramalı inceleme ile bağdaştırarak vergi denetiminde bu mekanizmayı işleterek etkinlik sağlamayı hedeflemektedir. Vergi kaçakçılığı gibi ağır sonuçları olan vergi erozyonlarını yine ağır bir denetleme türü olan aramalı inceleme yoluyla vatandaşlardan da yardım alma yoluna giderek vergi ihbar mekanizması ile önlemeye çalışmaktadır. Her ne kadar vergi ihbarı sadece vergi erozyonuna neden olan fiiliyat için getirilmiş olmasa da şüphesiz vergi kayıp ve kaçakçılığıyla mücadele amaçlı kullanımı önemli bir payını oluşturmaktadır.

Vergi denetiminin amaç ve hedefler kapsamında tam başarısı denetim sonucunda vergi kayıp ve kaçağı ile vergi kaçırılan tüm mükelleflerin tamamının tespit edilmesi ile mümkün olmaktadır (Gemmel ve Ratto, 2012: 58). Bununla birlikte etkin bir vergi denetimi, mükelleflerin vergi kanunlarına gönüllü uyumunu artırmak suretiyle vergi politikalarının başarılı bir şekilde uygulanmasına katkı sağlamaktadır (Şamiloğlu, 2001:1). Vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasında birçok faktör etkili olmakla birlikte ülkedeki vergi ihbar müessesenin varlığı ve etkin işleyişi bu etkinlikte önemli bir rol oynamaktadır (Uğur, 2016: 124-125).

Türk vergi sisteminde denetleme usullerinden aramalı inceleme ile doğrudan bağlantılı olan vergi ihbar mekanizmasının vergi denetimine ilişkin etkisi hem vergi denetiminde etkinliği sağlayarak idarenin vergi gelirlerin en az kayıpla toplaması, kayıt dışı ekonominin azalması, vergi gelirlerinin etkili bir kamu politika aracı olarak kullanılması, kamu hizmetlerinin etkili ve verimli olarak yerine getirilmesi ve vergisel ödevlerin mevzuata uygun olarak tam ve zamanında yerine getirilmesine katkı sağlamasına neden olmakta hem de mükelleflerin vergi kayıp ve kaçakçılığıyla mücadele bilincini artırarak vergi ihbar mekanizmasının etkinlik ve başarısının artmasına katkı sağlamaktadır.

Vergi denetim etkinliğine yönelik vergi ihbar etkisinin belirlenmesi bu noktada önem arz etmektedir. Bunu belirlemeye yönelik Vergi İletişim Merkezi (VİMER)'e yapılan ihbarların konularına göre dağılımlarına bakmak önem arz etmektedir. Tablo 3'de 2016-2017 yılları arasında VİMER'e yapılan ihbar bildirimlerinin konuları itibarıyla dağılımı gösterilmektedir.

Tablo 3: VİMER'e Yapılan İhbar Bildirimlerinin Konularına Göre Dağılımı (2016-2017)

İhbar Konusu	2016		2017		Toplam	
	Sayı	Oran	Sayı	Oran	Sayı	Oran (%)
Belge Düzeni	17.045	44,79	17.363	45,83	34.408	45,27
Mükellef Kaydı	11.318	29,74	10.753	28,39	22.071	29,04
GMSİ	2.177	5,56	2.248	5,93	4.425	5,82
Diğer	2.291	6,02	2.143	5,66	4.434	5,83
Asgari Geçim İndirimi	1.919	5,04	2.017	5,32	3.936	5,17
Sahte ve Yanıltıcı Belge	1.346	3,54	1.650	4,35	2.996	3,94
Vergi Dairesine Bildirim Yapılmamış İşçi Çalıştırma	1.197	3,15	960	2,53	2.157	2,83
Ücret Ödemeleri	819	2,15	754	1,99	1.573	2,06
Toplam	38.052	100	37.888	100	75.940	100

Kaynak: GİB Faaliyet Raporu, 2016, 2017

Tablo 3’de 2016 ve 2017 yılları arasında VİMER’e yapılan vergi ihbarlarına bakıldığında 2016 yılında toplam 38.052, 2017 yılında ise 37.888 ihbar yapıldığı görülmektedir. Buna göre 2017 yılında 2016 yılına göre toplam ihbar oranlarında düşüş olduğu görülmektedir. 2016 ve 2017 yılı ihbarlarının konularına göre sayı ve yüzdesine bakıldığında en fazla ihbar yapılan konu her iki dönemde de 34.408 sayı ve %45,27 oran ile belge düzenine ilişkin olan ihbarlardır. İkinci sırada ise 22.071 sayı ve %29.04 oran ile mükellef kaydına ilişkin ihbarlar gelmektedir. İhbar konularından diğer ihbarlar 4,434 sayı ve %5,83 ile üçüncü, GMSİ ihbarı 4.425 sayı ve %5,82 ile dördüncü, asgari geçim indirimini 3.936 sayı ve %5,17 ile beşinci, sahte ve yanıltıcı belge 2.996 sayı ve %3,94 ile altıncı, vergi dairesine bildirim yapılmamış işçi çalıştırma 2.157 sayı ve %2,83 ile yedinci ve ücret ödemeleri 1.573 sayı ve %2,06 ile son sırada yer almaktadır. Toplam itibarıyla bakıldığında en fazla ihbar konusu %45,27 ile belge düzenine ilişkin iken en az %2,06 ile ücret ödemelerine ilişkindir.

Tablo 4’de ise Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK) na 2017 yılında yapılan ihbarların konularına göre dağılımı gösterilmektedir.

Tablo 4: MASAK’a Yapılan İhbarların Konularına Göre Dağılımı (2017)

İHBAR KONUSU	SAYI
Terör veya Terörizmin Finansmanı	26.800
Suç Gelirlerinin Aklanması	88
Yasa Dışı Bahis/Kumar	71
Dolandırıcılık	45
Yolsuzluk	43
Tefecilik	35
Şüpheli Para Hareketleri	23
Sınırdaki Yakalanan Para ve Benzeri Değerler	15
Uyuşturucu Madde Ticareti	13
Vergi Kaçırma	11
Diğer	11
Haksız Kazanç Elde Edilmesi	10
Evrakta Sahtecilik	10
Kaçakçılık	10
Hırsızlık	9
İnsan Ticareti	6
İhaleye Fesat Karıştırmak	5
Suç Örgütü Kurmak	4
Toplam	27.209

Kaynak: MASAK Faaliyet Raporu, 2017

Tablo 4’de 2017 yılında Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK)’na yapılan ihbarların konularına göre dağılımına ilişkin bilgiler yer almaktadır. Tabloya göre en fazla ihbar 26.800 ile Terör veya Terörizmin Finansmanı konusunda yapılmıştır. Tablo 4’de vergi kaçakçılığına ilişkin 11 ihbarın yapıldığı görülmektedir. Aynı zamanda suç gelirlerinin aklanması, şüpheli para hareketi, evrakta sahtecilik, sınırdaki yakalanan para ve benzeri değerler, uyuşturucu ticareti ve kumar oynatmak da vergi kaçakçılığıyla ilişkili olduğundan, vergi kaçırmaya yönelik MASAK’a yapılan ihbarların sayısı 220 olarak değerlendirilebilmektedir.

Tablo 3 ve 4’deki vergi ihbarlarıyla ilgili veriler incelendiğinde vergi denetimine ilişkin vergi ihbar kurumunun önemi daha fazla önem kazanmaktadır. Nitekim VİMER’e yapılan ihbarlar ile MASAK’a vergi kaçakçılığıyla ilgili yapılan ihbarlar dikkate alındığında vergi denetiminde etkinliği sağlamaya yönelik yapılan katkı daha fazla ön plana çıkmaktadır. Türkiye genelinde incelenen mükellef sayısının 2017 itibarıyla 44.182 olduğu (VDK Faaliyet Raporu, 2017: 43) göz önüne alındığında VİMER’e yapılan vergi kaçakçılığına ilişkin ihbarların ve bu yolla vergi

ihbar mekanizmasının vergi denetiminde etkinliği daha açık olarak ortaya çıkmaktadır. Vergi ihbarı sonucu aramalı inceleme yoluyla vergi denetiminde etkinliğe katkı sağladığı görülen vergi ihbar mekanizması vatandaşlara ihbar ikramiyeleri ile vergi denetiminde etkin bir rol yüklemektedir.

Netice itibarıyla aramalı incelemeye başlanması açısından ihbar büyük bir öneme sahiptir. Nitekim devletin her bir mükellefi tek tek denetleme olanağı olmadığından veya bunun hem zaman hem de maliyet açısından mümkün olmamasından dolayı doğru ihbarda bulunulması hem idarenin yükünü hafifletecek, hem de denetimlerin etkinliğini artırarak vergi kaçakçılığıyla mücadelede önemli katkılar sağlayacaktır. Bununla birlikte mükelleflerde oluşturacağı vergi bilinci ile vergi denetiminde etkinliğin artmasına katkı sağlayacaktır.

5. SONUÇ

Vergiler geçmişten günümüze tüm egemen güçlerin önemli bir gelir kaynağı olmuştur. İlk zamanlarda zorunlu giderler için alınan vergiler gelişen piyasa ekonomisi ile sosyal ve politik hayatta ortaya çıkan büyük değişimlerle beraber çeşitli amaçları gerçekleştirmek için kamu politika aracı olarak da toplanmaya başlanmıştır. Devletler kamu politika aracı olan vergiler yoluyla mali ve mali olmayan amaçları gerçekleştirmek için bir takım faaliyetler yürütmektedir.

Vergilerin mali ve mali olmayan amaçlar kapsamında etkin ve başarılı bir şekilde kullanılması için en az kayıpla toplanması önem arz etmektedir. Bu öneme binayen devletler çeşitli yollarla vergi gelirlerini en az kayıpla toplamak için çeşitli önlemler almaktadırlar. Bu önlemlerden biri de vergi erozyonunu önlemek için kanunda izin verilen görevliler tarafından yürütülen vergi denetimidir.

Devletler vergi denetimleri yoluyla vergi kayıp ve kaçakları önlemek, vergi gelirleri etkin bir şekilde toplamak, kayıtdışı ekonomiyi azaltmak, vergi kaybına neden olanlara çeşitli vergi cezaları uygulayarak vergisel ödevleri mevzuata uygun olarak tam ve zamanında yerine getiren mükelleflerin hakları korumakta ve bu yolla vergi uyumu arttırmayı hedeflenmektedir. Tüm bunları sağlamanın yolu da etkin bir vergi denetimini sağlamaktan geçmektedir.

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasında birçok faktör etkili olmakla birlikte birçok ülkede uygulamaya koyulan vergi ihbar mekanizması bu faktörlerin önem arz edenlerinden biri olmaktadır. Nitekim vergi denetim usullerinden aramalı inceleme ile doğrudan ilişkisi bulunan vergi ihbarı ile mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı olarak gerçekleştirdiği eylemleri nedeniyle ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçığı ile vergiye tabi olmasına rağmen vergi dışı bırakıldığı anlaşılan her türlü iktisadi faaliyetlerin ihbarcı (muhbir) tarafından yetkili idareye yazılı veya sözlü olarak bildirilmesi gerçekleştirilmekte ve bu yolla vergi erozyonu önlenerek vergi denetiminde etkinlik sağlanmış olmaktadır.

Vergi denetim usullerinden aramalı incelemeye ilişkin vergi ihbar kurumunun etkisini belirlemeye yönelik yaptığımız çalışmada VİMER ve MASAK'a vergi denetimi konusuna giren vergi kaçakçılığıyla ilgili yapılan ihbarlar ile toplam incelenen mükellef sayıları dikkate alındığında vergi ihbar kurumunun aramalı inceleme yoluyla vergi denetimine önemli bir katkı sağladığı sonucu ortaya çıkmıştır. Vergi denetimine önemli bir katkı sunan vergi ihbar mekanizması aynı zamanda vergi denetimine ilişkin idareyi zaman ve önemli bir idari maliyetten kurtararak, her ne kadar ihbar ikramiyesi belli bir maliyet oluştursa da, hem idare açısından hem de mükelleflere vergi denetim rolü vererek vergi bilinci açısından olumlu katkılar sunmaktadır. Bundan dolayıdır ki vergi denetimine ilişkin vergi ihbar mekanizmasının rolü daha da artırılmalı ve vergi ihbar mekanizmasının kendi içindeki işleyiş ve etkinlik sorunları giderilerek daha etkin bir kurum haline dönüştürülmelidir. Bu noktada önem arz eden husus Türkiye'de vergi ihbar mekanizmasının işleyişini teşvik etmektir. Bu teşvikin kapsamı ekonomik, sosyal, psikolojik, ahlaki, kültürel vb. birçok faktör dikkate alınarak belirlenmelidir. Nitekim sadece maddi anlamda teşvik edilen vergi ihbar mekanizması sınırlı düzeyde kesime hitap edecektir. Burada önemli olan nokta vergi ihbarının ahlaki bir vatandaşlık görev ve bilincinin bireylerde oluşmasını sağlamaktır. Yani toplumda vergi ihbar davranışının utanılacak/çekinilecek bir davranış olmadığı, aksine vergi ihbarı yapan bireylerin hem kendilerinin, hem de toplumun ve devletin çıkarları için çalıştığı bilinci oluşturulmalıdır. Şüphesiz bu kapsamda düzenlemeler yapılırken toplumun sosyo-psikolojik durumu kültürel yapısı gibi tamamen bireyin insan olmasından ve toplum halinde yaşamasından kaynaklı içsel ve dışsal etmenler göz önünde bulundurulmalıdır. Bu faktörler göz önüne

alınarak yapılan vergi ihbar düzenlemeleri vergi kayıp ve kaçakçılığını azaltarak hem kamu gelirlerinin etkin bir şekilde tahsil edilmesine hem de mükelleflerde vergi bilinci oluşturarak vergi uyumlarının artmasına katkı sağlayacaktır. Aksi halde zaten muhbirlerin ihbar sonrasında karşı taraftan gelebilecek misilleme / intikam alma gibi durumlardan çekindikleri, toplum tarafından dışlanma korkusu, yakın ilişkilerin bozulma ihtimali, intikam güdüsüyle hareket etme ve toplumda ispiyoncu olarak adlandırılma endişesi taşıdıkları mevcut durumda vergi ihbar mekanizması hem sınırlı düzeyde etkili olmaya hem de toplumda yanlış bir davranış olarak kabul edilmeye devam edecektir. Bu durum da vergi dışı işlemlerin devamlılığına ve mükelleflerin vergi uyumsuzluğunun daha da artmasına neden olacaktır.

KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H. (2007). "Vergi Denetiminde Kırmızı Bayrakların Kullanımı", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 36, ss. 161–72.
- Akdoğan, A. (2013). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri)*. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Aslan, M. Ü. (2019). <http://www.vergivizyon.net/ihbar-ikramiyesi/> ihbar ikramiyesi, , (01.12.2019)
- Beşel, F. (2017). *Türkiye’de Vergi Denetiminin Ekonomik Ve Hukuki Etkinliği*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Bilici, N. (2013). *Türk Vergi Sistemi*, Seçkin yayıncılık, Ankara.
- Budak, T. (2009). "Türk Vergi Hukukunda İhbar ve İhbar İkramiyesi", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 52. Seri/Yıl 2009, Prof. Dr. Şerafettin Aksoy’a Armağan.
- Çam, M. U. (2017). "Vergi Denetiminde Anayasaya Aykırı Elkoyma Yetkisi", *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 15, Sayı: 4.
- Çelikkaya, A. (2013). "Verginin tanımı, Amaçları, Tarihsel ve Teorik Gelişimi, Vergi Teorisi", (Ed: İ. Sağbaş), *Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını*, Yayın No: 1915, 2013, s.4
- Doğrusöz, A.B. (2010). "Aramalı Vergi İncelemesi", *Yaklaşım Dergisi*, sayı 206 (Şubat 2010), Ankara.
- Ergen, Z. ve Kılınçkaya, L. (2014). "Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi", *Sosyoekonomi*, 2014-1.
- Gınalı, A. (2010). "Vergi İhbarı Sonucu Ödenecek İhbar İkramiyesinin Usul ve Esasları", *Mali Çözüm*, Eylül-Ekim.
- Gediz Oral, B., Arpazlı Fazlılar, T. ve Koç, Ö. E. (2015). "Kayıtdışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Bir Öneri: Vergi Denetim Üst Kurulu", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.20, S.2, s.119-149.,
- Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı. (2007). Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi, Yayın No: 50, s.7
- Gemmell, N. ve Ratto, M. (2012). "Behavioral Responses To Taxpayer Audits: Evidence From Random Taxpayer Inquiries", *National Tax Journal* 65(1):33–58.
- Hepaksaz, E., Çevikcan, F. ve Öz, E. (2011). "Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği", *Vergi Dünyası Dergisi*, 354:149–57.
- Hesap Uzmanları Derneği, (2004). *Denetim İlke ve Esasları 1*, Yıldız Ofset, 3. Baskı. İstanbul.
- MASAK Faaliyet Raporu, (2017), <http://www.masak.gov.tr/tr/content/faaliyet-raporlari/43> (15.01.2019)
- Kırbaş, S. (2012). *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Oğuztürk, B. S. (2015). "Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem", *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, Cilt:7, Sayı:13.
- Oktar, S. A. (2008). *Vergi Hukuku*. Türkmen Kitabevi. İstanbul.
- Sandalcı, İ. (2018). *Vergi İhbarını Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesine Yönelik Bir Alan Araştırması*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, , Kütahya .
- Şeker, H. N. (1994). *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Şamiloğlu, F. (2001). "Etkin Bir Vergi Denetiminde Temel Finansal Tabloların Analizinin Önemi", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 56, ss. 1–11, s.1
- Pınar, B. ve Taylar, Y. (2013). "Türk Vergi Hukukunda Kamusal Bir Denetim Yolu Olarak Vergi Araması", *Ceza Hukuku Dergisi*, Cilt: 8, Sayı: 21.
- Taşdelen, A. (2003). "Vergisel Arama", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.5, S.2.
- Tecim, B. A. H. (2008). *Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Tekin, A. (2012). *Vergi Hukuku*, Meta Basım Yayıncılık, İzmir.

- Tekin, F., Çelikkaya, A. (2018). *Vergi Denetimi*. Seçkin Yayıncılık.
- Türkay, İ. (2015). *Vergi Kayıp- Kaçağının İhbarı ve Muhbire Ödenecek İhbar İkramesi*, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Haziran, Ankara.
- Uğur, A. A. (2016). "Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama)", *International Journal of Public Finance*, Vol./Cilt: 1, Issue/Sayı: 2, ss. 122 – 145.
- VDK Faaliyet Raporu, (2017), https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fVDK_Faaliyet_Raporu_2017.pdf (15.01.2019)
- Vergi Usul Kanunu. (1961). Md. 127, 142, 144, 145, 147, Resmi Gazete 10/1/1961 Sayı: 10703. 11/1/1961 10704. 12/1/1961 10705
- Yaşın, M. (2016). "Türk-Amerikan Vergi İhbar ve İkramesi Kurumlarının Karşılaştırılması, Sorunlar Ve Çözüm Önerileri", *Vergi Dünyası* (1. Baskı), Eylül.
- Yoruldu, M. ve Yoruldu, N. Z. (2016). "Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi Ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Üzerine Bir Değerlendirme", *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi*, Cilt:1 Sayı: 1, s. 52-53
- Yurteri, İ. (2012). "Türk Vergi Sisteminde Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi", *TBB Dergisi* 2012 (100). 1905 Sayılı Menkul ve Gayrimenkul Emval İle Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramesi Hakkında Kanun (1931), **Resmi Gazete**, Sayı: 1990, 26/12/1931.
- <http://www.gib.gov.tr/yaritim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/muhbir-ikramiyesi-oranlari> (10.12.2018)
- <http://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari> (15.12.2018)