

T.C.
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS TEZİ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİNİN KURUMSAL GELİŞİMİ:
VERGİ DENETİM KURULU BAŞKANLIĞI

Hazırlayan
Abdullah MARUFOĞLU

Danışman
Prof. Dr. Ramazan GÖKBUNAR

MANİSA 2017

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 19.07.2017 ve 23/7 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Manisa Celal Bayar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği'nin 9. Maddesi gereğince Enstitümüz Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Tezli Yüksek Lisans Programı öğrencisi Abdullah MARUFOĞLU 'nun "*Türkiye'de Vergi Denetiminin Kurumsal Gelişimi: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı*" Konulu tezi incelenmiş ve aday 21/08/2017 tarihinde saat 11.00 'de jüri önünde tez savunmasına alınmıştır. Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 30 dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna



OY BİRLİĞİ



DÜZELTME yapılmasına



OY ÇOKLUĞU



RED edilmesine



ile karar verilmiştir.

* Bu halde adaya 6 ay süre verilir.

** Bu halde adayın tez konusu ve/veya danışmanı değiştirilebilir.

BAŞKAN

Prof. Dr. Ramazan Gökbuğ

Doç. Dr. Gül Kayalıdere
ÜYE

1. rd. Doç. Dr. Hamza Tahir
ÜYE

Evet

Havır

Tez, burs, ödül veya Teşvik programına (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir.



Tez, mutlaka basılmalıdır.



Tez, mevcut haliyle basılmalıdır.



Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.



Tez, basımı gereksizdir.



YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “**Türkiye’de Vergi Denetiminin Kurumsal Gelişimi: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı** ” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

17/07/2017

Abdullah Marufoğlu

ÖZET

Vergi matrahlarının tespit edilmesi sürecinde olağan (beyan usulü) ve olağanüstü (ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyat usulü) şeklinde iki usul yer almaktadır. Türk vergi sisteminin temeli de modern vergi sistemlerindeki gibi beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esaslı sistemine dayalı vergi sistemlerinde vergi denetimi modern vergi düzeninin sağlanabilmesi bakımından oldukça önem arz etmektedir. Bu doğrultuda vergi mükellefleri vergi idaresine beyan etmiş olduğu matrah esas alınarak vergilendirmeye tabi tutulur. Vergi idaresi mükellefin beyan etmiş olduğu matrah üzerinden öncelikle vergiyi tarh eder ve nihai olarak tahsil eder.

Kişiler pek çok sebep dolayısıyla vergiye tabi matrahlarını en aza indirme gayreti göstererek kanunen kabul edilen sınırların dışına çıkabilmektedirler. Vergi mükelleflerin kanun dışı yollara başvurusu, vergi kayıp ve kaçaklarının miktarının artmasına neden olarak devletin tahsil etmesi gereken kamu gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır.

Vergi denetim araçları olan yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama gibi yollar ile devlet söz konusu kanunların çizdiği çerçevenin dışına çıkmış olan mükellef davranışlarını tespit ederek gerekli cezai yaptırımlar uygulanması sağlanır.

Bu çalışmada, denetim, vergi denetimi, vergi idaresinin mükellefi denetleme yolları, vergi denetiminin amacı ve tarihçesi ve son olarak 10.07.2011 tarihinde 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile hayata geçirilerek vergi denetim kurumlarını tek çatı altında toplamış olan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı incelenmiştir. Gerçekleştirilen araştırmalar neticesinde Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın karşılaştığı sorunlar tespit edilerek yetersiz kaldığı noktalara çözüm önerileri getirilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Denetim, Vergi Denetimi, Maliye Müfettişliği, Vergi Müfettişi

ABSTRACT

There are two methods: ordinary (declarative method) and extraordinary (replenishment, re-inspection and administrative tax procedure) in the process of determining the tax bases. The basis of the Turkish tax system is based on the principle of declaration as in modern tax systems. Tax audit is crucial to ensure modern tax regulation in tax systems based on principle of declaration. In this situation, taxpayers are subject to taxation based on the tax base they declare to the tax office.

People are able to go out of legal boundaries by struggling to reduce the minimum level of their tax base because of so many reasons. If the taxpayers use illegal methods, it causes to a decrease in the public revenues that the state has to collect because it causes an increase in the amount of tax losses and evasion,

There are different ways that tax auditing tools are used such as surveys, tax audit, search and prospecting, the taxpayers' behaviors which are out of the frame drawn by the state with related laws are detected and the necessary penal sanctions are applied.

In this study, audit, tax audit, taxpayer auditing methods of tax administration, tax audit aim, the history of tax audit and finally the presidency of tax inspection board passed tax audit institutions under a single roof, by being made actual through the law No. 646 statutory decree On July 10.07.2011 has been examined.

Key words: Tax, Audit, Tax Audit, Finance Inspectorate, Tax Inspectorate

TEŞEKKÜR

Çalışmamın her aşamasında bana destek olan, bilgi ve deneyimleri ile yol gösteren danışman hocam Sayın Prof. Dr. Ramazan Gökbnar’a,

Bu zamana dek bilgi ve tecrübesi ile beni aydınlatan tüm kıymetli hocalarıma,
Arşiv belgelerinin transkripsiyonu aşamasında yardımlarını esirgemeyen
Başbakanlık Osmanlı Arşivi çalışanlarına,

Çalışmalarım sırasında manevi desteğini her zaman hissettiğim değerli arkadaşlarıma,

Öğrenim hayatım boyunca beni maddi ve manevi olarak destekleyen ve hep yanımda olan aileme,

Yürekten teşekkür ederim.

Abdullah MARUFOĞLU

Manisa, 2017

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ.....	V
ÖZET.....	VI
ABSTRACT.....	VII
TEŞEKKÜR.....	VIII
İÇİNDEKİLER.....	IX
ÇİZELGELER LİSTESİ.....	X
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KAYIT DIŞI EKONOMİ,VERGİ DENETİMİ VE ETKİNLİK

I.KAYIT DIŞI EKONOMİ.....	3
A.Kayıt Dışı Ekonominin Ortaya Çıkma Sebepleri.....	4
B. Kayıt Dışı Ekonominin Etkileri.....	6
C.Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi Sorunu ve Boyutu.....	7
II.DENETİM KAVRAMI VE TÜRLERİ.....	9
A.Denetim Kavramı.....	9
B.Denetim Türleri.....	10
1. Amacı Yönünden Denetim Türleri.....	10
a. Finansal Tabloların Denetimi	10
b. Uygunluk Denetimi	11
c. Faaliyet Denetimi.....	11
2. Denetçinin Statüsü Yönünden Denetim Türleri	12
a. İç Denetim	12
b. Kamu Denetimi	13
c. Bağımsız Denetim	13
C. Vergi Denetimi Kavramı, Hukuki Niteliği ve Kapsamı.....	15
1.Vergi Denetimi Kavramı.....	15
2.Vergi Denetiminin Hukuki Niteliği.....	19
3.Vergi Denetiminin Kapsamı.....	19
D. Vergi Denetiminin Amacı ve Nedenleri	20
1.Vergi Denetiminin Amacı	20
a.Vergi Denetiminin Mali Amacı	21

b. Vergi Denetiminin Ekonomik Amacı.....	22
c. Vergi Denetiminin Sosyal Amacı	23
d. Vergi Denetiminin Hukuki Amacı	24
2.Vergi Denetiminin Nedenleri	25
E.Vergi Denetim Türleri	25
1.Bilgi Toplama.....	26
2.Yoklama	26
3.Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi	27
4.Vergi İncelemesi	28
5. Arama & Aramalı İnceleme	37
III. VERGİ DENETİMİNİN ÖZELLİKLERİ VE FONKSİYONLARI	39
A.Vergi Denetiminin Özellikleri	39
1. Hesap Denetimini Kapsama Özelliği	40
2. Dış Denetim Olma Özelliği.....	40
3. Hukuksal Olma Özelliği.....	41
4. Yaptırım Gücüne Sahip Olma Özelliği	41
5.Tarafsız Olma Özelliği	41
B. Vergi Denetiminin Fonksiyonları.....	42
1. Araştırma ve Doğrulama Fonksiyonu	42
2. Vergi Kayıplarını Önleme Fonksiyonu	43
3. Düzeltici Fonksiyonu	43

İKİNCİ BÖLÜM

GEÇMİŞTEN GÜNÜMÜZE

TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİM KURUMLARI

I. BAŞBAKİ KULLUĞU	50
II.MALİYE TEFTİŞ KURULU	52
A.Maliye Teftiş Kurulu’nun Kuruluşu ve Tarihçesi.....	53
B.Maliye Teftiş Kurulu’nun Önemi.....	54
C.Maliye Teftiş Kurulu’nun Görevleri	55
III.HESAP UZMANLARI KURULU	56
A. Hesap Uzmanları Kurulu’nun Kuruluşu ve Tarihçesi.....	56
B. Hesap Uzmanları Kurulu’nun Önemi	57
C.Hesap Uzmanları Kurulu’nun Görevleri	57

IV.GELİRLER KONTROLÖRLERİ BAŞKANLIĞI	59
A.Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı'nın Kuruluşu ve Tarihçesi	60
B.Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı'nın Önemi	61
C.Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı'nın Görev ve Yetkileri.....	61
V.VERGİ DENETMENLERİ BÜRO BAŞKANLIĞI.....	62

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİNİN YENİ YAPISI:

VERGİ DENETİM KURULU BAŞKANLIĞI

I.VERGİ DENETİM KURULU BAŞKANLIĞI'NIN KURULUŞU, ÖNEMİ

VE AMACI..... 63

II.VERGİ DENETİM KURULU'NUN GÖREVLERİ, YETKİLERİ VE

İNSAN KAYNAKLARI..... 67

A. Vergi Denetim Kurulu'nun Görevleri ve Yetkileri..... 67

B.Vergi İncelemesi 69

C.Teftiş..... 73

D. İnsan Kaynakları 75

III.VERGİ DENETİM KURULU'NUN TEŞKİLAT YAPISI..... 78

A. Vergi Denetim Kurulu'nun Şube Müdürlükleri 81

B. Vergi Denetim Kurulu'nun Grup Başkanlıkları 86

1.Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları 88

2.Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları 88

3.Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıkları 88

4.Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlıkları..... 89

IV.VERGİ DENETİM KURULU'NUN YETERSİZ KALDIĞI BAŞLICA

SORUNLAR..... 89

A. Vergi Mükellefinin Denetlenme Oranının Düşüklüğü..... 90

B. Yapılan Vergi İncelemelerinde Uzmanlaşma Eksikliği 91

C. Uzlaşma Müessesesinin Varlığı ve Vergi Davalarında Vergi İdaresinin Gerekli Ölçüde Kendi Haklarını Savunamaması 91

D.Vergi Afları..... 94

E. Vergi Bilincinin Yeterince Oluşturulamaması 98

SONUÇ..... 99

EKLER LİSTESİ	105
EK 1: Toplumsal Reform ve Özgürlük Hakkında Kıl Koninin Üzerine Yazılmış Metin Örneği.....	105
EK 2: Başbaki Kulu’nun Tuttuğu Muhasebe Kaydının Bir Örneğini Gösteren Vesika.....	106
EK 3: Niğde ve Fizan Vilayetlerinde Çalışmakta Olan Maliye Müfettişlerinin Terfileri Hakkında Vesika.	107
KAYNAKÇA	108

TABLÖLER LİSTESİ

Tablo 1: OECD Verilerine Göre Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları	8
Tablo 2: Hesap Uzmanları 1987-2011 Yılları Arasında Kurul Kadro Değişimleri	59
Tablo 3: VDK öncesi Vergi Denetim Kadroları	63
Tablo 4: 646 Sayılı KHK ile Değişikliğe Uğrayan Kadrolar	66
Tablo 5: VDK Yıllar İtibarıyla Vergi İnceleme Sonuçları	70
Tablo 6: 2011-2016 Yılları Arasında İncelenen Mükellef Sayıları ve Oranları	71
Tablo 7: Vergi Türleri İtibarıyla İnceleme Sonuçları	72
Tablo 8: VDK Çalışanlarının Unvan Bazında Dağılımı	75
Tablo 9: Vergi Müfettişlerinin Hizmet Sürelerinin Yüzde Bazında Dağılımı	76
Tablo 10: VDK’da Görevli Personellerin Unvan Bazında Dağılım	77
Tablo 11: VDK Grup Başkanlıkları Sayısı	87
Tablo 12: Vergi Müfettişlerinin Bağlı Bulunduğu Gruplara Göre Dağılımı	87
Tablo 13: 2012-2016 Yıllarına Ait Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Verileri	93
Tablo 14: Yıllar İtibarıyla Vergi Afları	95

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Osmanlı Mali Denetim Sisteminin Kurumsal Yapısının Gelişim Süreci	46
Şekil 2: Maliye Bakanlığı’nın VDK Öncesinde ki İşlevsel Denetim Yapısı	64
Şekil 3: Maliye Bakanlığı bünyesinde Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Konumu	78
Şekil 4: Vergi Denetim Kurulu Teşkilat Yapısı	80

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 1: İstihdam Endeksli Vergilerin Vergi Yüğü	5
Grafik 2: 31 Avrupa Ülkesine Kıyasla Türkiye’deki Kayıt Dışı Ekonomi Oranı	8
Grafik 3: Gelirler Kontrolörlerinin Düzenlemiş Olduğu Rapor Sayısı	60
Grafik 4: 2011-2016 Yılları Arasında İncelenen Mükellef Sayıları	71
Grafik 5: Tarhi İstenilen Vergi Tutarlarının Yüzdesel Dağılımı	73
Grafik 6: Vergi Müfettişlerinin Unvan Bazında Dağılımı	76

GİRİŞ

Devletler, egemenlik hakkından dolayı rıza aramaksızın ve doğrudan bir karşılığı olmayacak biçimde, yapmak zorunda olduğu bir takım kamusal harcamaların finansmanı için, vatandaşlarından maddi güçleri oranında tahsil ettiği vergiler, bütçe içinde en önemli gelir kalemini oluşturmaktadır.

Söz konusu vergilerin tahsili, zorunlu kamusal hizmetlerin finansmanının devamı noktasında oldukça mühim bir unsurdur. Türk Vergi Sistemi'nde geçerli olan beyan usulüne dayalı vergi sistemi, mükelleflerin kanunların belirtmiş olduğu çizgiler dahilinde kendileri tarafından vergi idaresine kazançlarını bildirmesi esasına dayanır.

Ödenecek vergilerde, mükelleflerin rızaları aranmadığı için ve ödenen vergilerin mükellefler açısından doğrudan bir karşılığı olmaması, kamunun katı sınırlamalar getirmesi ve vergi yükünün ağır olması gibi nedenlerden dolayı mükellefler vergi ödevlerini yerine getirme noktasında bir direnç gösterebilmektedirler. Mükellefler kârlarını maksimize edebilmek adına kanunların çizdiği çizgiler dışına çıkarak vergi kaçırma eğilimi içinde olabilmektedirler. Vergi ödevini yerine getirmekte direnç gösteren mükellefler kayıt dışı ekonomiyi ortaya çıkarmaktadırlar.

Kayıt dışı ekonomi ile mücadele noktasında en önemli unsur etkin bir vergi denetim mekanizmasının yürürlükte olmasıdır. Geçmişten günümüze vergi denetimi görevini üstlenen birçok kurum olmuştur. Osmanlı Devleti zamanında Başbaki Kulları aracılığıyla gerçekleştirilen vergi denetimleri günümüz Maliye Bakanlığı olarak da tanımlayabileceğimiz Defterdarlık makamı altında hizmet vermektedir.

Tanzimat'ın ilanından kısa bir süre önce kaldırılan Başbaki Kulluğu müessesesi yerini, 25 Temmuz 1879 tarihinde yayımlanan "Teftiş Muamelatı Maliye Nizamnamesi" ve "Heyet-i Teftiş-i Maliye" ile Maliye Teftiş Kurulu'na bırakmıştır.

.

1879 yılında kurulan Maliye Teftiş Kurulu'na, 1936 yılında kurulan Gelirler

Kontrolörleri ile Vergi Denetmenleri eklenmiş ve son olarak 1945 yılında ise Hesap Uzmanları Kurulu dahil olmuştur. Yürürlüğe giren bu kurumlar vergi denetimine önemli katkılar sağlamasına karşın vergi denetiminde çok başlılığa neden olması yüzünden birçok açıdan olumsuz etkileri olmuştur. Çok başlılık en başta koordinasyon sorununa neden olarak vergi denetiminde etkinlikten uzaklaşılması sonucunu doğurmuştur. Etkinlikten uzaklaşılacak bir vergi denetim sistemi çağın gerektirdiği ihtiyaçları karşılayamaz hale gelmesi ve kurumlar arası çekişmelerin denetim sürecine zarar vermesi nedeniyle mevcut yapıda reform çalışmaları gündeme gelmiştir.

Vergi denetim sisteminde ki çok başlılığın neden olduğu sorunların çözümü amacıyla, 10.07.2011 tarihinde 646 sayılı “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname” çıkartılarak vergi denetim kurumlarının Maliye Bakanlığı çatısı altında, Vergi Denetim Kurulu bünyesinde ve bakana doğrudan bağlı olacak şekilde kapsamlı bir reform gerçekleştirilmiştir.

646 sayılı KHK’nın çıkarılması ile birlikte Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve Vergi Denetmenleri Büro başkanlığı kurumları kaldırılarak tüm yetkiler Vergi Denetim Kurulu’na devredilmiştir.

Bu çalışmayla; Kayıt dışı ekonomi olgusu, Türkiye’deki kayıt dışı ekonominin boyutları ve Vergi denetim süreci hakkında genel bilgiler, Osmanlı Devleti’nden günümüze dek kurulmuş olan vergi denetim kurumlarının kuruluş amaçları ve üstlendikleri görevlere dair açıklamalar ile Vergi Denetim Kurulu’nun kurulması sonrasında elde edilmiş olan istatistiki verilerden hareketle kurumun faaliyetleri incelenmiş ve yetersiz kaldığı sorunlara çözüm önerileri getirilmeye çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAYIT DIŞI EKONOMİ,

VERGİ DENETİMİ VE ETKİNLİK

I.KAYIT DIŞI EKONOMİ

Kamu kesiminin en önemli gelir kalemi olan vergilerin, istenen seviyede toplanamamasının en önemli nedeni kayıt dışılıktır. 1980'li yıllara kadar kayıt dışı ekonomi kavramı uluslararası bir olgu olarak kabul görmemiştir.

Kayıt dışı ekonomi kavramı ilk kez 1983'te Almanya da gerçekleştirilen uluslararası konferansta gündeme gelmiş olsa da isim ve tanım kısmında herhangi bir sonuca varılamamıştır¹.

Çok çeşitli şekillerde ifade edilebilen kayıt dışı ekonomi, devletten gizlenmiş olan, kayda alınmamış ya da alınamamış ve bu nedenle denetimi gerçekleştirilemeyen faaliyetler olarak tanımlamak mümkündür². Kayıt dışı ekonominin bu denli çeşitli

¹ Kayıt dışı ekonomi araştırmacılar tarafından gizli ekonomi, yeraltı ekonomisi, ikinci ekonomi, gayri resmi ekonomi, kara ekonomi, kravatsız ekonomi, faturasız ekonomi, düzensiz ekonomi, görünmez ekonomi, illegal ekonomi, saklı ekonomi, marjinal ekonomi, kayıp ekonomi, gölge ekonomi, ve vergisiz ekonomi gibi bir çok isimle nitelendirilmiştir. Söz konusu tanımlamalar yapılırken hareket edilen nokta genellikle kayıt dışı ekonomik faaliyetin hangi alana dair olduğudur (Altuğ, 1994:15).

² Bkz. Derdiyok (1993)'a göre "bazı ekonomik faaliyetlerin fiilen gerçekleşmiş olmasına rağmen bu faaliyetlerle ilgili kayıtların tutulmaması, kamu idarelerinin denetimi dışında kalan her türlü ekonomik işlem ve faaliyetler"dir. Meriç (2002)' e göre "resmi kayıtlara girmeyen, kanuni belgelerle belgelendirilmeyen, yetkili kamu organınca normal kurallar içinde kontrol edilemeyen, milli gelir hesaplarında dikkate alınmayan ve doğru şekilde hesaplanamayan ekonomik işlem ve faaliyetlerin tümü", Özdemir (1994)'in çalışmasında "ekonomik faaliyetin fiilen gerçekleşmiş olmasına rağmen bu faaliyetle ilgili kayıtların tutulmaması" şeklinde yer alan tanımlama, Güloğlu (2005)'na göre "kanuni yükümlülüklerini yasada belirtildiği şekilde kayda geçirmeden faaliyette bulunup, vergi, sigorta, harç vb. yasal yükümlülüklerin yerine getirmeksizin kazanç sağlanması" şeklinde ifade edilmiştir. Gümüşay (2003) kayıt dışı ekonomiyi "resmi GSMH'yi tahmin etmek için kullanılan geleneksel ölçüm teknikleri ile ölçülemeyen, resmi rakamlara yansımamış ve belli bir çıkar karşılığında mal ya da hizmet olarak sunulan faaliyetlerin tümünü kapsayan ekonomik değerler toplamı" olarak tanımlamıştır. Vergisel açıdan kayıt dışı ekonomi ise, Altuğ (1994)'a göre; "vergi kaçırma ve vergiden kaçınma

tanımlanmasının temel sebebi, yasal sınırlardan yasa dışı sınırlara kadar uzanan birbirlerinden çok farklı faaliyet alanlarını kapsamasıdır³.

Günümüz Türk vergi sisteminin temeli beyan esasına dayanmaktadır. Mükellefler ile Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) arasında yazılı olmayan güvene dayalı bir mutabakat vardır. Fakat uygulamada beyan esas, vergi kaçakçılığı bakımından risk unsuru oluşturmaktadır. Çünkü uygulanan beyan esas sistemi vergi kayıp ve kaçığının ortaya çıkmasına neden olan en önemli etkidir (Oğuztürk ve Ünal, 2015:234).

Mükellefin beyan etmiş olduğu bilgilerin gerçeği yansıtmıyorsa yansıtmadığı da etkin işleyen bir vergi denetim sisteminin mevcut olmasına bağlıdır. Denetim altına alınmamış olan vergi mükelleflerinin denetim altına alınması sonucunda, mükelleflerin beyan etmiş olduğu matrahların doğruluk payı giderek artarak, belge düzeni ve belge kullanım oranında olumlu yönde farklar meydana gelecektir (Akdoğan, 1979:6).

A.Kayıt Dışı Ekonominin Ortaya Çıkma Sebepleri

Kayıt dışı ekonominin oluşmasının en önemli iki nedeni; kamunun getirdiği katı sınırlamalar ve mükellefler üzerindeki vergi yükünün ağır olmasından kaynaklanmaktadır. Ekonomik istikrarsızlık ve ekonomik krizler, enflasyon, düşük milli gelir düzeyi, gelir dağılımındaki adaletsizlik, vergi yükünün adaletsiz dağılımı, vergi istisna ve muafiyetleri, sıkça başvuru alan vergi afları, yolsuzluk seviyesi, vergi sisteminin adaletsizliğine dair yaygın kanı, bürokrasinin kalitesi ve hukuki boşluklar mevcut literatürde kayıt dışılığa neden olan başlıca etkenler olarak adlandırılmaktadır. Bunun sonucunda gelişmekte olan ülkelerde gelişmiş ülkelere kıyasla kayıt dışılığın daha yaygın olduğunu söylemek mümkündür⁴ (Pehlivan, 1993:43; Korkmaz, 2002:26;

güdüsü ile vergi idaresinin bilgi alanı dışında bırakılmış faaliyetlerin bütünü” olarak ifade edilmektedir.

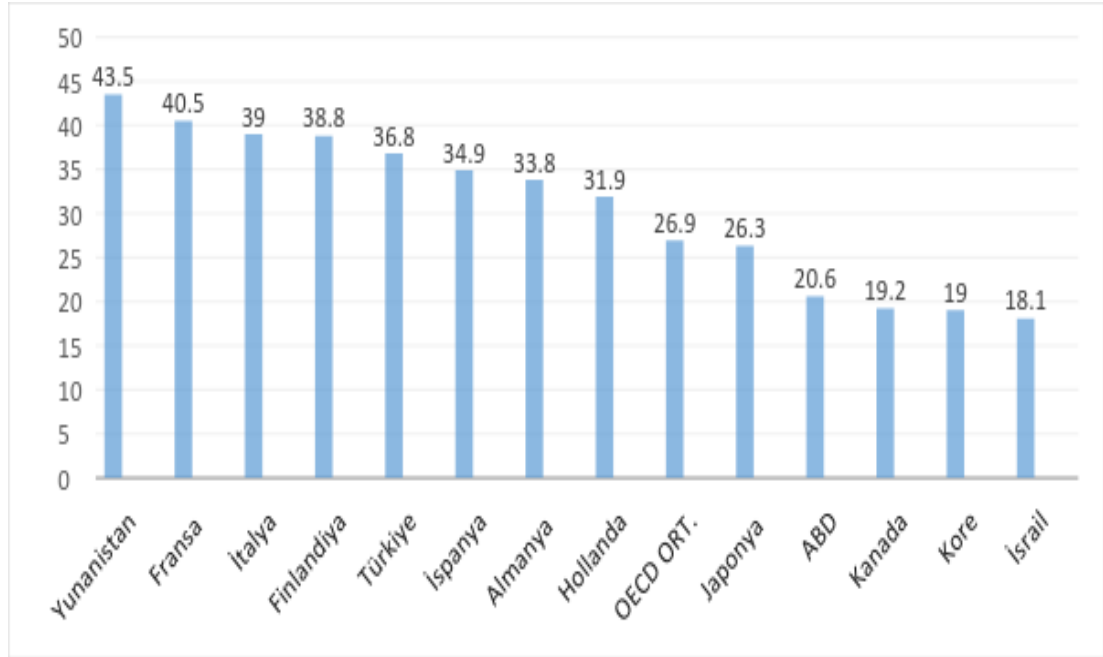
³Kayıt dışı ekonomi kavramı uyuşturucu ticareti, çalıntı mal, karapara, kumar veya vergi kaçırma amacı taşıyan muhasebeleştirilmemiş ve resmi makamlardan gizlenen faaliyetleri kapsadığı gibi evlerde aile bireyleri tarafından yapılan gelir arttırıcı faaliyetler, malların ve hizmetlerin takas edilmesi gibi faaliyetleri de ifade etmemektedir (Kızılot ve Çomaklı, 2004:1).

⁴Çoğunlukla kamunun yetersiz kalan gelir ihtiyacını gidermek amacıyla başvuru alan af uygulaması,

Kırbaş, 1995:16; Kazgan, 1999:224, Elgin, 2011:3; Sugözü, 2010:173).

Tüm bunlara ek olarak literatürde kayıt dışı ekonomi oranı ile sosyal güvenlik primlerinin yüksekliği arasında da doğrusal bir ilişkinin var olduğu kanısı hâkimdir. Kamu kesimi, sosyal güvenlik sisteminin finansmanı hususunda ve hizmet sunulan kesimin bu hizmetlerin finansmanındaki katkısı noktalarında işverenler büyük yükün altına girmektedir. Bu sebeple; ücret içine dahil olan vergi ve sosyal güvenlik katkı payının (Vergi Takozu) yükselmesi, işverenler bakımından, iş gücüne daha fazla kaynak ayırmak demektir. Böylelikle işverenleri, iş gücü için daha düşük kaynak ayırmasını sağlayacak ücret ödemeleri ile kayıt dışı ekonomi koşulları içinde çalışmayı tercih etmelerine sebep olmaktadır (Karagöz ve Erkuş, 2009:129; Tandırcıoğlu, 2005:26).

Grafik 1: İstihdam Endeksli Vergilerin İşveren Bakımından Oluşturduğu Vergi Yüğü*



Kaynak: OECD, Taxing Wages 2014-2015, Nisan 2015; TİSK, 2016:14.

*Bu yük işçiye ödenen ücreti üzerinden kesilmekte olan vergilerin yanı sıra işçinin ve işverenin sosyal güvenlik primleri nedeniyle katlanmış olduğu vergi yükünün iş gücü maliyetine oranı alınarak hesaplanır, 2014 tarihine ait bu hesaplama yapılırken Askeri geçim indirimi destekleri de dahil edilmiştir.).

vergi mükellefinin vergi ödevini yerine getirme hususunda istekli olmamasına sebebiyet vermektedir (Taşkın, 2010:127; Yaraşır, 2013:186).

Kanunların oluşum sürecine doğrudan dahil olmayan ya da yürürlükteki kanunların uygulanması aşamasını denetleyemeyen mükellefler, bu durum karşısında faaliyetlerini kayıt dışına yönlendirerek tepkilerini gösterme yoluna gidebilmektedirler. Devlete olan inancın zedelenmesi, bir diğer ifadeyle devletin toplum nezdinde olan saygınlığını kaybetmesi, ekonomik faaliyetlerin kayıt dışında tutulmasının toplum üzerinde vergi bilincinin tam olarak yerleşmemiş olması sebebiyle olağan karşılanması kayıt dışı ekonominin daha da genişlemesine yol açmaktadır (Sarılı, 2002:42).

Kayıt dışı ekonomiyi ortaya çıkaran başlıca nedenler (Kıldış, 2000:192):

- Mali ve ekonomik faktörler (işsizlik, yüksek enflasyon, vergi adaleti),
- Hukuki nedenler (mevcut yasaların mükellefler tarafından kolaylıkla anlaşılacak sadelikte olmaması, vergileme sistemindeki sık değişiklikler, vergi oranlarında ki yükseklik, istisna ve muafiyetlerin fazlalığı),
- İdari nedenler (vergi idaresinin yapısı, teknik yapı, personel yapısı ve denetim mekanizması),
- Sosyal nedenler (mükellef psikolojisi, vergi ahlakı ve tarihsel nedenler),
- Siyasal nedenler ve baskı gruplarından kaynaklı nedenler.

B. Kayıt Dışı Ekonominin Etkileri

Vergi kaçakçılığı, kayıt dışı ekonominin bir parçası olarak meydana gelmektedir. Vergi kaçakçılığının birçok olumsuz etkisinin yanı sıra, ekonomik açıdan en olumsuz yönü bütçe gelirlerinde azalmaya sebep olarak makro ekonomik göstergeleri gerçekçilikten uzaklaştırmasıdır. Sosyal devlet anlayışının gereği olan gelirin yeniden ve etkin dağılımını olumsuz yönde etkilemesine ek olarak sektörler arasındaki rekabet şartlarını bozarak kayıt dışına yönelmeyen vergi mükelleflerinden bazılarının daha yüksek bir marjinal vergi yükünü üstlenmek durumunda kalmaları vergi kaçakçılığına yönelişin daha da fazla olmasına yol açabilmektedir (Çomaklı,

2007:49; Çetintaş ve Vergil, 2003:19; Özçelik ve Özcan, 2006). Dolayısıyla kayıt dışı ekonomi yürürlükte ki düzene bir vergi başkaldırısı olarak da ifade etmek mümkündür (Gökbunar, 1996:110). Devlet açısından bu vergi başkaldırısına engellemede ki temel sorun, yukarıda sayılmış olan bu olgunun nedenlerini ortadan kaldırabilme noktasında ortaya çıkmaktadır (Oral vd., 2015:123-124).

C.Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi Sorunu ve Boyutu

Ülkemizde vergi mevzuatının çok sık değişime uğraması vergilerin etkin güce ulaşamamasına neden olmaktadır. Kamu açıklarının ekonomik süreçte karşılaşılan sorunların başlıca nedeni olarak görülmesi, vergilendirme potansiyelinin iyi bir şekilde kullanılmamasına sebep olan kayıt dışı ekonominin boyutlarının en düşük seviyelere çekilmesi gerekliliğini kaçınılmaz kılmaktadır.

Türkiye’de vergilendirme potansiyeli kayıt dışı ekonominin varlığı nedeniyle yeteri kadar etkin kullanılamamaktadır. Günümüzde kayıt dışı ekonominin boyutları hakkında bazı kurum ve kuruluşların araştırmaları sonucunda belli tahminler yapılmış olsa dahi kayıt dışı ekonominin boyutları tam ve kesin olarak biliniyor demek yanlış olur. Bu belirsizlik, vergi ziyanının yanı sıra, ekonomik performans gösterge ve hedeflerinin gerçekçilikten sapmasına sebep olmaktadır (Gümüştay, 2003:2).

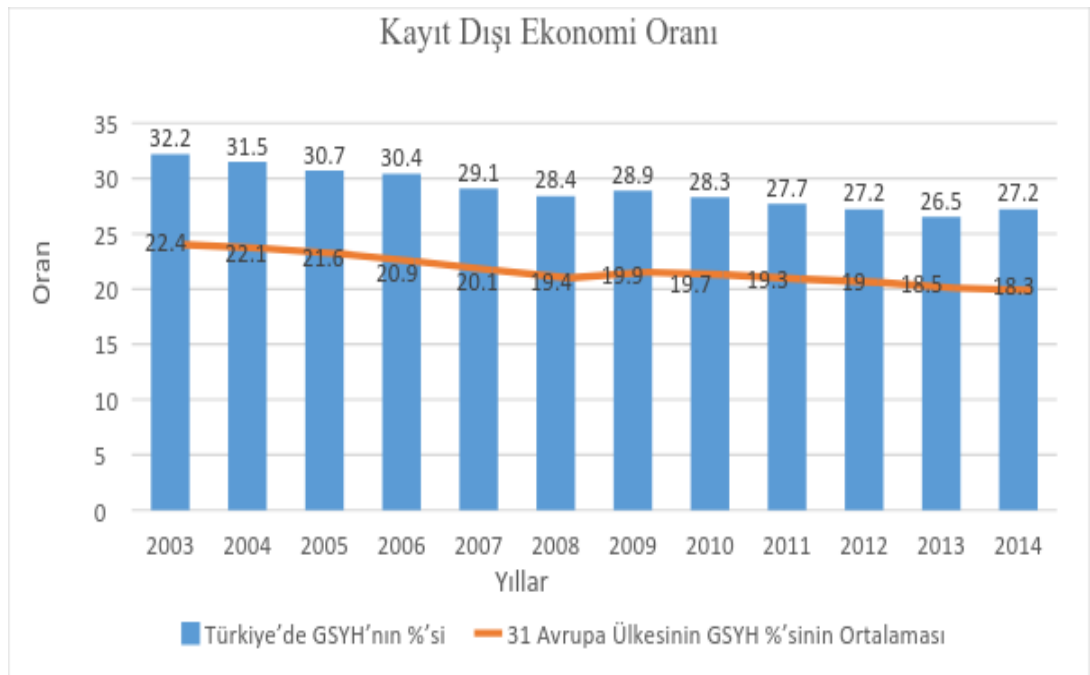
Kayıt dışı ekonominin boyutları tam olarak bilinmiyor olsa dahi ülkemizdeki boyutları yıldan yıla değişkenlik gösterdiğini söylemek mümkündür. OECD vergilerinde genelde ülkemizde GSYH’nın yüzde 25’i ve 30’u arasında kayıt dışı katma değer üretildiği hesaplanıyor. İş gücünün ise çeşitli araştırmalara göre yaklaşık olarak yüzde 30-40’ının kayıt dışı istihdam barındırdığını söylemek mümkündür (Elgin ve Öztunalı, 2012:34)⁵.

⁵ Verilen oranlar Elgin ve Öztunalı’nın yapmış oldukları çalışmada kayıt dışı ekonominin normal ölçme yöntemlerinden olan dolaylı, doğrudan ve Çoklu Gösterge-Çoklu Neden (MIMIC) yönteminden farklı olarak, iki sektörlü bir dinamik genel denge modeline dayanarak kayıt dışı ekonomiyi ülkeler bazında inceledikleri yeni bir yöntemin sonucudur. Ancak araştırmalarda hangi yöntem uygulanırsa uygulansın kayıt dışı ekonomi gerçeğini göz ardı etmemeliyiz. Bu sebeplerle kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması amacıyla toplumun tüm kesimlerinin müştereken çaba göstermesi gerekmektedir.

Tablo 1: OECD Verilerine Göre Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları

Yıllar	Türkiye’de GSYH’nın %’si	31 Avrupa Ülkesinin GSYH %’sinin Ortalaması
2003	32,2	22,4
2004	31,5	22,1
2005	30,7	21,6
2006	30,4	20,9
2007	29,1	20,1
2008	28,4	19,4
2009	28,9	19,9
2010	28,3	19,7
2011	27,7	19,3
2012	27,2	19,0
2013	26,5	18,5
2014	27,2	18,3
2015	27,8	18,1

Kaynak: OECD Revenue Statistics, 2015; TUIK Reports 2016; F. Schneider, K.Raczkowski, B. Mróz, Shadow economy and tax evasion in the EU (2015).

Grafik 2: 31 Avrupa Ülkesine Kıyasla Türkiye’deki Kayıt Dışı Ekonomi Oranı

Tablo 1 ve Grafik 2 incelendiğinde Türkiye’de kayıt dışı ekonominin boyutları hakkında gerçekleştirilen çalışmalarda kayıt dışı ekonominin azaldığı gözlemlenmiştir. 2003 yılında GSYH’nın yaklaşık olarak üçte biri oranında (yüzde 32,2) olduğu tahmin edilirken bu oran 2015 yılı itibariyle yaklaşık olarak yüzde %4 düşüş ile yüzde 27,8 dolaylarında tespit edilmiştir. Öte yandan ülkemizde ki kayıt dışı ekonomi oranı Avrupa ülkelerinin ortalamasının epey üzerinde seyrettiği görülmektedir. 2015’de Avrupa ülkelerinin kayıt dışı ekonomi ortalaması ise yüzde 18,1’tir.

II. DENETİM KAVRAMI VE TÜRLERİ

Olması gerekenle ile fiili durum arasında ki karşılaştırmayı ifade eden denetim kavramı üzerine birçok tanımlamalar mevcuttur.

A.Denetim Kavramı

Sözlük anlamı olarak, kontrol etmek, teftiş etmek, incelemek gibi anlamları ifade eden denetim kavramı birçok farklı şekillerde tanımlanmıştır. Örneğin Köse’ye ve Güredin’e göre denetim, “bir kurum ya da kuruluşun faaliyetlerinin kanunlarda belirlenmiş kurallara uygunluğunu araştırma, gözlemlleme, sorgulama gibi yöntemler kullanılarak elde edilecek sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla, tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.” şeklinde tanımlanabilir (Güredin, 1998:5; Köse, 2000: 5,66).

Tekin ve Çelikkaya göre denetim, kamu ve özel hukuk kurumlarının kamu menfaati bakımından, kanun ve tüzüklere uygun olarak hareket edilip edilmediğinin araştırılması şeklinde tanımlanmıştır (Tekin ve Çelikkaya, 2009: 22).

Denetimi bir savunma aracı şeklinde tanımlayan Somuncu’ya göre önceden tanımlanmış birtakım kurallara aykırılık ihtimaline, yani; denetim ihtiyacını ortaya çıkaran bir riskin var olmasına dayanır. Farklı bir ifade ile denetimden kasıt hata ve hileleri bulup ortaya çıkarmaktır. Bu kavram yalnızca vergi alanıyla kısıtlı değil, işletme ve muhasebe ile de doğrudan bağlantılıdır ve hukuk devleti olmanın bir sonucudur (Somuncu, 2014:135).

Genel olarak işletmenin veya yönetim biliminin temel görevlerinden biri olan denetim kavramı işletmenin gerçekleştirdiği fonksiyonlar sırasal olarak bakıldığında, denetim bu fonksiyonların en sonunda kendine yer edinir ve işletmenin diğer fonksiyonlarının gelişim sürecini, sonucunu ve zaman zamanda geleceğini takip eder, sorgular ve tahminde bulunmasını sağlar (Erol, 2007: 63).

B.Denetim Türleri

Maliyeden askeriye kadar

devlet kademelerindeki hemen hemen her alanda otokontrol aracı olan denetim, varlığını her geçen gün daha da güçlendirmektedir. İnsanın saymayı öğrendiği günden itibaren çeşitli değişikliklere uğrayarak günümüze ulaşmıştır (Özer, 1992; 30). Denetim faaliyetlerinin türlerine göre sınıflandırılmasında hemen hemen bütün kaynaklar aynı sınıflandırmaya gitmektedir. Bundan dolayı konu üç alt başlık şeklinde incelemek mümkündür.

1. Amacı Yönünden Denetim Türleri

Gerçekleştirilen denetimleri amaç yönünden üçe ayırmak mümkündür.

a. Finansal Tabloların Denetimi

Mali Tablolar, işletmenin sahipleri ve yöneticilerinden farklı olarak, şirketin yatırımcıları, kredi verenleri ve diğer ilgilileri işletme hakkında ihtiyaç duyulan bilgileri temin etmek, şirkete sağlıklı bir gelecek sağlamak için nakit akımlarını değerlendirme fırsatı sunmak, kaynak ve varlıklarda meydana gelen değişmelerin yanı sıra işletmenin faaliyet gösterdiği alandaki sonuçları hakkında bilgilendirmek amacıyla hazırlanan “bilanço, gelir tablosu, fon akım tablosu, kar dağıtım tablosu, nakit akım tablosu, satışların maliyeti tablosu ile özkaynaklar değişim tablosu” olup, şirketlerin mali tablolarını meydana getirir (1.Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği).

Mali tabloların denetimi aracılığıyla mali tablolardan öngörülen hedeflerin sağlanmasını engelleyecek olumsuzlukların ortaya çıkarılması bir başka ifadeyle, mali tabloların olması gereken düzenleme ilkelerine, muhasebe usul ve esaslarına, kanunlara ve öncesinde belirlenmiş tüm kurallara uygunluk durumunu belirleyerek bu tabloların güvenilirliğini belirleme amacındadır (Hesap Uzmanları Derneği, 2004:11).

b. Uygunluk Denetimi

Kişileri veya ekonomik birimleri kapsayan uygunluk denetimi, gerçekleştirilen faaliyet ve olayların önceden belirlenmiş kısıtlara uygunluğu bakımından denetlenmesini ifade eder. Genellikle kamu denetçilerini ya da iç denetçileri ilgilendiren uygunluk denetiminde; şirketin politika uygulayıcılarının (üst düzey yöneticilerinin) veya işletme dışından (kamu) bir üst organ aracılığıyla konulmuş kuralların yerine getirilip getirilmediği araştırılır.

Sayıştay tarafından kamu kurum ve kuruluşlarının finansal hareketlerinin gerekli kriterlere uyulup uyulmadığının denetlenmesi, yine kamu olsun özel sektör olsun bu işletmelere ait çalışanların ücret durumunu yansıtan bordronun doğru hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin olarak Sosyal Güvenlik Kurumu Müfettişleri aracılığıyla gerçekleştirilen denetim de birer uygunluk denetimi olarak tanımlamak mümkündür (Duman, 2008:14).

c. Faaliyet Denetimi

Başarım denetimi, performans denetimi, verimlilik denetimi veya yönetim denetimi olarak da adlandırılan faaliyet denetiminde, verimlilik standartları ile faaliyetten elde edilen sonuçlar karşılaştırılarak, işletmenin ulaşmak istenen amaçlara ya da faaliyet gösterdiği kolu ile ilgili olarak gerekli standartları yerine getirip getiremediği ölçülür. Tüm bunlara ek olarak işletme faaliyetleri ile yönetim politikalarının birbirlerine paralel ilerlemesini sağlamak, önceden belirlenmiş hedefleri gerçekleştirmek şeklinde kontrol dayalı bir kıyaslama yapılabilmesine ve işletmeye dair bir fikir edinilmesini sağlayan bir denetim şeklidir (Akbiyık, 2008: 41; Duman, 2008: 14; Erdoğan, 2005:5).

Faaliyet Denetimi, finansal tabloların denetiminden ve uygunluk denetiminden görece olarak daha zor bir denetim türü olduğunu söylemek mümkündür. Çünkü verimliliğin ve etkinliğin ölçülebilir ölçütlerini ortaya çıkararak elde edilen verileri değerlendirmek ve bu verilerin tanımlanmış hedeflere uygunluğunu belirlemek gerekir ki bu da tahmin edilebileceği gibi oldukça zor bir süreçtir (Erdoğan, 2005:5).

2. Denetçinin Statüsü Yönünden Denetim Türleri

Denetçinin statüsü yönünden denetimleri üçe ayırmak mümkündür.

a. İç Denetim

Günümüz uluslararası iç denetim standartları ışığında iç denetim, bir işletmenin faaliyetlerinin daha değerli ve güveli hale getirerek gelişimini sağlamak için bağımsız ve tarafsız bir denetim, danışmanlık süreci şeklinde tanımlamak mümkündür. İç denetim, işletmelerin veya kurumların risk değerlendirme, idari ve denetim süreci boyunca etkinliğini takip etmek suretiyle daha fazla geliştirmek hedefi doğrultusunda disiplin ve sistematik bir görüşün etkin kılınmasını sağlayarak işletmenin veya kurumun amaçlarını gerçekleştirmesine yardımcı olmaktır. Bahse konu olan değerleri işletmeye dahil etmek amacıyla işletmenin gerçekleştirmiş olduğu faaliyetleri işletme bünyesinde incelemek için gerçekleştirilen iç denetimin kapsamına, mali olsun olmasın tüm işlemler girmektedir. İç denetimin başlıca amacı işletmenin kendi çalışanları tarafından gerçekleştirilme ihtimali olan hata, hile ve yolsuzluklara engel olmak ve daha önce gerçekleşmiş olanları tespit etmektir (Duman, 2008:15).

İç denetim kavramı günümüzde özellikle kamu yönetimi için geçerli bir kavram şekline gelmiştir (Hastürk, 2010:9). 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda iç kontrol kavramı, kamu idaresinin belirlemiş olduğu politika, mevzuat, amaç ve hedefler doğrultusunda etkin, ekonomik ve verimli şekilde faaliyetlerini gerçekleştirmeye devam etmesini, hesap ve kayıtlarda eksiklik bulunmamasını ve gerçeği yansıtmasını, varlıkların ve kaynakların korunmasını, idari ve mali bakımdan bilginin beklenen süre ve zaman dahilinde ve güvenli bir biçimde

gerçekleştirilmesini sağlayan idare organizasyonu ve yöntemleri ile iç denetim bakımından ihtiyaç duyulan malî ve diğer kontroller süreci şeklinde ifade edilmiştir.

b. Kamu Denetimi

Görev ve yetkilerini kanundan alan ve kamu adına yapılan bir denetim türü olan kamu denetiminde, kamunun ihtiyaç duyduğu gereksinimleri karşılayabilmek adına denetimi gerçekleştirilen kişilerce yapılan mali tablo, uygunluk ve faaliyet denetimlerinin tümünü ifade eder (Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 12).

Kamu denetimi ile iç denetim arasında önemli bir fark mevcuttur. Kamu denetimi dahilinde gerçekleştirilen denetimlerde işletmelerin herhangi bir inisiyatifleri mevcut olmamasına karşın, iç denetimde denetime tabi tutulup tutulmak tamamen işletmenin kendi içinde alınan kararlara bağlıdır (Duman, 2008:16).

Kamu denetimi kamu idarelerine tanınmış yetkiler aracılığıyla özel sektör üzerinde gerçekleştireceği vergi denetimleri ile diğer denetimler (Belediyelerce, Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığınca, Sermaye Piyasası Kurulunca, Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca, Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlarca, Sigorta Murakabe Kurulunca, Çevre Bakanlığınca, vb) şeklinde bir sınıflandırmaya gitmek mümkündür. Tüm bunlara ek olarak, kamu denetimini sadece kamu gücünün özel sektörü düzenleyici ve kontrol edici fonksiyonu olarak düşünmemek gerekir çünkü bazı denetim kurumları aracılığıyla (Sayıştay, Devlet Denetleme Kurulu, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, Maliye Bakanlığı'nın denetim birimleri ve ilgili Bakanlıkların denetim birimleri vb.) kamunun kendi işleyişini denetlemesi de mümkündür (Hastürk, 2010: 10).

c. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, işletmelerin finansal göstergelerinin Türk Ticaret Kanunu, vergi kanunları, Sermaye Piyasası Kanunu ya da mevcut olan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunun tespit edilmesi amacıyla işletme bünyesinde çalışmayan serbest meslek şeklinde mesleğini icra eden denetçiler (veya bunların oluşturmuş olduğu kuruluşlar) aracılığıyla yerine getirilmesidir (Hastürk, 2010:9;

Hesap Uzmanları Derneği, 2004:12).

Bağımsız denetim Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) tarafından yapılan tanımlamada, işletmenin sürdürdüğü iktisadi faaliyetlerine göre hazırlanan finansal tablolar ile diğer finansal bilgilerin önceden belirlenmiş kıstaslara doğruluğunun ve uygunluğunun makul güvence ihtiyacını karşılayacak yeterli ve uygun nesnel denetim kanıtlarıyla eşliğinde uygun denetim yöntemleri tercih edilerek, defter, kayıt ve belgelere bağılı kalarak değerlendirilmesi ve bu değerlendirme sonucunda bir rapor düzenlemek amacıyla gerçekleştirilen sistematik bir süreç olarak tanımlamıştır (Öztel, 2016: 3).

AICPA'nın tanımlamasından hareketle, bağımsız denetimin barındırdığı unsurları maddeler halinde sıralamak gerekirse eğer (Bozkurt, 1999: 24-25):

- Denetimin bir süreç esaslı olduğu,
- Finansal tablolara ve ekonomik faaliyetlere alakalı olarak iddiaların incelenmesidir,
- Belirlilik ilkesi gereğince, yapılan denetimler önceden açık bir şekilde belirlenmiş kurallar çerçevesinde yapılır,
- Denetimin temelini oluşturacak olan kanıtlar sübjektif bakış açısından uzak bir biçimde toplanır ve değerlemeler bu şekilde yapılır,
- Raporlama,
- Mesleki yeterlilik,
- Bağımsızlık ve tarafsızlık,

Şeklinde belirtmek mümkündür.

C. Vergi Denetimi Kavramı, Hukuki Niteliği ve Kapsamı

Denetim faaliyetlerinin ilk kez ortaya çıkış süreci oldukça eskilere dayanmakta olup, verginin ortaya çıkışı ile beraber denetimin de ortaya çıktığı söylenebilir. İlk çağ medeniyetlerinden biri olan Sümerler' in yaşadığı milattan önce (M.Ö) 2400'lü yıllara ışık tutan tarihi delillerden biri olan kıl koni üzerine yazılmış metinde (Bkz. Ek.1) vergi denetçilerinin de mevcut olduğu anlaşılmaktadır (Kramer, 2002: 72). M.Ö. 3000 yıllarında Eski Mısır'da ekonomik faaliyetlerin ve hareketlerin incelenebilmesi için muhasebe kayıtları tutulduğu ve vergi gelirlerinin belirlenmesi için de bu kayıtların denetiminin yapıldığı ve yapılan bu denetimlerin de ilk denetim olduğu varsayılmaktadır (Altıntaş, 2007: 13). Tüm bunların yanı sıra hesap verme sorumluluğunun ve mâlî denetim kavramının günümüz anlamını kazanması, demokrasinin gelişimi ile doğru orantılı olarak XIX. yüzyıl İngiltere'sine dayandığını söylemek mümkündür (Köse, 2000; 120; Bezirci ve Karasioğlu, 2011; 574).

1.Vergi Denetimi Kavramı

Beyan sistemi haricinde, yükümlüler ve vergi idaresi arasında gerçekleşen ilişkilerin temelinde vergilendirme mevcut olsa da, vergilendirmenin sahip olduğu niteliklerden kaynaklanan sebeplerden dolayı, bu ilişkiler çok yönlülük ve çeşitlilik sergilemektedir. Yükümlülerin vergiye dair ödevlerini tam ve zamanında gerçekleştirip gerçekleştirmediğinin tespit edilmesi ilişkilerin oldukça önemli bir kısmını oluşturmaktadır. Günümüzde, devletlerin kamu harcamalarını finanse etmek amacıyla ihtiyaç duyduğu en önemli kaynak olan vergilendirmeye dair ödevlerin eksiksiz bir şekilde yerine getirilip getirilmediğinin tespit edilmesi bu konuda gerçekleştirilecek denetimi olmazsa olmaz kılmaktadır (Akdoğan, 2006:115; Kızılot ve Kızılot, 2008:120; Şenyüz vd., 2015: 71).

Vergi beyannamelerinde verilen beyannameler aksi ispat edilinceye kadar hukuki açıdan doğru olarak kabul edilmiştir. Mevcut düzenin bir neticesi olarak vergi idaresi, mükelleflerin vergiye tabi olan kazançları için beyan edilen ve hesaplanmış olan matrahların doğruluğunu ne ölçüde yansıttığını belirlemek amacıyla denetimler yapmaktadır. Beyan edilen vergiler ve beyannameler vergi denetimine tabi

tutulmasında ki neden uygulamada oluşan gerçek gelir ve mükellef tarafından beyan edilen gelir arasında farklılıklar olabilme ihtimalinden kaynaklanmaktadır (Akbiyık, 2005: 91).

Devlet oluşturmuş olduğu kurumlar aracılığıyla vergi toplama işlemini gerçekleştirirken anayasal bir gücü arkasına almaktadır. Örneğin ülkemizde gerçekleştirilen vergi toplama işlevi 1982 Anayasasının 73. maddesine dayanarak gerçekleştirilmektedir. Söz konusu maddede; “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” hükmü yer almaktadır (Oğuztürk ve Ünal 2015: 208).

Ekonomik olaylar ile verginin devlet tarafından toplanması arasında vergi konusunda tek yönlü iradeye dayanma şeklinde oldukça önemli bir fark bulunmaktadır. Tüm cebri durumlarda mevcut olan toplumsal bakımdan gönülsüz bir şekilde gerçekleştirme durumu vergide de geçerlidir (Akbiyık, 2005: 38)⁶.

Ödenecek verginin kişinin tercihine bırakılmaksızın toplanması sebebiyle devlet vergi toplama işlevini yerine getirirken az veya çok bir dirençle mücadele etmek durumunda kalmaktadır. İşte bu nedenle, vergi denetiminin ile verginin birlikte ortaya çıktığını dile getirmek mümkündür. Tüm bunlar göz önüne alındığında vergi denetimi de en az vergilerin toplanması kadar önem taşımaktadır (Yaraşlı, 2005:247).

Vergi denetimi kavramının literatürde çok çeşitli şekillerde tanımlamaları mevcuttur:

- Vergi denetimi, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasıyla başlayıp tahsil aşaması ile son bulan vergilendirme süreci boyunca vergi incelemesi yapmaya yetkili elemanların, yasanın vermiş olduğu yetkiye dayanarak, idare ile mükellef tarafları arasında her iki tarafın da haklarını tarafsız bir şekilde

⁶ Benjamin Franklin “Bu dünyada kesin olarak hiçbir şey söylenemez, ölüm ve vergiden başka.” şeklinde vergi hakkında görüşlerini dile getirirken, Novalis “İnsan Devlete vergilerini, sevgilisine bir buket çiçek verir gibi vermelidir” şeklinde görüşünü ortaya koyarak duruma farklı bir bakış açısıyla yaklaşmıştır (Bknz.; Gökbunar vd.; 2002:1).

bir başka ifadeyle, objektif kurallar çerçevesinde gerçekleştirdikleri bir fonksiyon olarak görülmesi tanımlanabilir (Aslan, 1997:3; Can, 1981: 66).

- Başka bir tanımlamada vergi denetimi; egemenlik gücü elinde olan devlet, gerçekleştirmiş olduğu kamu giderlerinin karşılanması amacıyla kaynak (vergi) ödemek zorunda olan devlet yurttaşlarının (vergi yükümlüsü / vergi sorumlusu) bu görevlerini gerçekleştirip gerçekleştirmediklerini; yapmış oldukları hesapların ve kayıtların gerçeklerle örtüşüp örtüşmediğini, vergi idare ile vergi mükelleflerinin yürürlükteki vergi kanunlarında yer alan ilke ve kurallara uygun olarak hareket edip etmediklerini tespit etme amacıyla vergi idaresi aracılığıyla gerçekleştirilen işlemler şeklinde ifade edilmiştir (Erol, 2010: 32; Hesap Uzmanları Derneği, 2004:131).
- Diğer bir tanımlamada vergi denetimi, vergi yasaları aracılığıyla vergiye tabi olan vergi mükelleflerini ve işlemlerin bir bütün olarak ele alınabilmesi ve mükellefler ile vergi idaresinin güncel vergi kanunlarında yer edinmiş olan ilke ve esaslara uygun şekilde davranıp davranmadıklarını tespit etmek amacıyla vergi idaresi kurumu nezdinde gerçekleştirilen faaliyetler olarak açıklanmıştır. Bu tanımlamadan hareketle vergi denetim süreci mali özellikler taşıdığı anlaşılsa da, bu hedefin yanı sıra kayıt dışı ekonominin engellenmesi ve vergilemenin sosyal adalet ve eşitlik esaslarını da taşıdığına dikkat edilmelidir (Oğuztürk ve Ünal, 2015:209; Ünal, 2014: 44-45).

Bu tanımlardan yola çıkıldığında vergi denetimi kavramını, sadece mükelleflerin değil mali idarenin de kendi işleyişini kontrol ederek vergi mevzuatına tam olarak uyup uymadıklarının belirlenmesine, eğer uyulmamış ise uyulmayan noktalarda yanlışların giderilmesine, vergi mevzuatına uyulmaması sonucunda oluşmuş olan bir vergi ziyayı mevcut ise belirtilen cezaların uygulanması sayesinde vergi kaçırmaya yönelimin azaltılması amacıyla gerçekleştirilen işlemlerin tamamı şeklinde tanımlayabiliriz. Tüm bunlara ek olarak vergi kaçakçılığını en düşük seviyelere çekmek amacıyla caydırıcı özellik taşıması sayesinde, mükelleflerin kaçakçılık suçları gibi önemli bazı suçları gerçekleştirmeleri durumunda hapis cezası yaptırımına uğrayacakları VUK' un ilgili maddelerinde düzenlenmiştir.

Vergi mükellefleri, ekonomik, sosyal ve psikolojik sebeplerle çoğunlukla vergi ödevini yerine getirmeme eğilimindedirler. Vergi kanunlarının pek çok alanı içermesi, teşvik ve istisna uygulamalarının gereğinden fazla olması gibi sebeplerle her zaman tam olarak anlaşılamaması ve vergi mevzuatının vergi mükellefleri açısından ekonomik planlarını tam olarak gerçekleştirmesini engelleyecek sıklıkta değişikliklere uğraması, bunun yanı sıra çağdaş vergi sistemlerinde çoğunlukla yer alan beyan esaslı sistemi toplumların vergi kaçırma yönelme ihtimallerini arttırmaktadır. Öte yandan, vergi idaresi kurumunun mükellefiyetin belirlenmesi, vergiye tabi matrahın saptanması ve tahsilat gibi temel nitelikteki görevlerini gerçekleştirmek için gerekli olan verimlilik ve etkinlikle çalışmıyor ya da çalışmıyor olması da, toplumdaki kişilerin vergi kaçırma eğilimini arttırmaktadır.

Vergi mükelleflerinin yapılan bir hata sebebiyle vergi ödevini yerine getirmeme ihtimallerini veya kasıtlı olarak vergi kaçırma yolunu tercih etmeleri nedeniyle vergi idaresinin azami verimlilikle görevini yerine getirme ihtiyacı, vergi denetim gereksinimini meydana getirmektedir (Hesap Uzmanları Derneği, 2004:131). Bu açıdan bakıldığında vergi denetimi esasında beyan sistemi içerisinde beyan edilmiş olandan çok olması gerekeni ortaya çıkarma amacıyla yapılan bir denetimdir. Gerçekleştirilen denetimler neticesinde bazı zamanlarda karşılaşılan mükellefin fazla vergi ödemesi yapmış olduğu durumlarda fazladan alınan kısımlar ya mahsup edilmekte ya da vergi mükellefine doğrudan iade edilebilmektedir. Bu bakımdan kamu içinde taraf olmayan bir vergi denetim bakış açısı geçerlidir (Hastürk, 2010: 24).

Modern vergi sistemleri, vergilendirme sürecinin teknik anlamda oldukça önemli bir bölümü vergi yükümlüleri tarafından yerine getirilen beyan esaslı sistemlerdir. Beyan esasına dayanan vergi sistemlerinde, vergi dairesinin faaliyetleri özellikle beyan edilen vergilerin doğruluğunu araştırmak ve vergi kapsamına dahil edilmemiş olan alanların denetlenmesine yönelik gerçekleştirilmektedir (Hastürk, 2010:23). Ayrıca vergi mükelleflerinin kendi üzerlerine mükellefiyet yükleyecek olaylar (işe başlamayı bildirme, yeni bir mükellefiyete girmek vb.) hakkında vergi idaresine bildirimde bulunmadıkları, bunun sonucunda idare ile mükellef arasındaki ilişkinin sağlıklı bir biçimde gerçekleşmesini engellediği gayet açıktır. Bunu engellemenin yolu da mükellefin çeşitli şekillerde denetlenmesini zorunlu kılmaktadır (Somuncu, 2014: 186). Bu sebeple vergi güvenliğinin tam olarak sağlanması açısından

bakıldığında denetim kavramı yalnızca defter ve belge ile sınırlı olmadan vergiyi doğuran olayın asıl mahiyeti tespit edilmek amacıyla her çeşit araştırma, karşılaştırma, ekonomik açıdan mevcut olan sebepleri göz önüne alma ve vergiyi doğuran olayın tespit edilmesindeki kanıtları değerlendirme şeklinde oldukça geniş bir içerik barındırmaktadır (Arıca ve İyibil, 1985: 15).

2.Vergi Denetimin Hukuki Niteliği

Güven sözleşmesini vatandaşlar ile devlet arasındaki en yüce sözleşme olarak kabul etmek mümkündür. Hukuksal açıdan çok kutsal olan güven sözleşmesi her ne sebeple olursa olsun zarar görmesi çok olumsuz sonuçlara sebep olur. Vergi denetimi açısından bu güven sözleşmesinin oldukça önemli bir yeri vardır (Erol, 2007: 67).

Vergi kanunlarımızda “Vergi Denetimi” ya da “Vergi İdaresinin Mükellefi Denetleme Yolları” şeklinde düzenlenmiş bir bölüm bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) “Vergilendirme” isimli birinci kitabının yedinci bölüm kısmında “Yoklama ve İnceleme” başlığı yer almaktadır. Bu ana başlıkta “Yoklama”, “İnceleme”, “Arama” ve “Bilgi Toplama” şeklinde dört alt bölüme ayrılmıştır. Bu kavramlara ek olarak “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi” ifadesi de vergi idaresi tarafından sıklıkla tercih edilen bir kavram olduğu görülmektedir (Somuncu, 2014:134).

3.Vergi Denetimin Kapsamı

Vergi denetiminin kapsamı, yalnızca defter ve belgeler nezdinde gerçekleştirilen bir denetim değildir. Vergi hukuku açısından bakıldığında vergi denetiminin kapsamına ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak üzere gerçekleştirilen her türlü faaliyet dahildir. Bu bağlamda, vergi denetimine daha geniş kapsamda ele almak ve kanunlarda yer edinmiş olan, yoklama, inceleme ve arama gibi faaliyetlere vergi denetiminin alt unsurları şeklinde kabul etmek; ayrıca bilgi toplamayı da, vergi denetiminin geniş anlamda içine dahil etmek daha doğru olacaktır (Karakoç, 2007:291).

D. Vergi Denetiminin Amacı ve Nedenleri

Çağdaş vergicilik anlayışına sahip ülkelerde vergi denetimi, kamunun sahip olduğu en fazla güce sahip dışsal kamusal denetim yoludur. Gerçekleştirilen vergi denetimi, hukuki ve etkin bir şekilde yapılırsa eğer vergi kaçırma ihtimalini azaltan, mükellef açısından oldukça ürkütücü ve caydırıcı bir kanuni silahtır. Sahip olunan tüm silahlarda olduğu gibi, bu silahın gerekli gereksiz kullanılmaması, eğer kullanılacaksa hukuki bakımdan kesin ve tartışmaya imkan bulunmaması ve çok dikkatli bir şekilde kullanılması kaçınılmaz bir gerekliliktir. Aksi halde, yurttaşlar ile devlet arasındaki hassas temelleri olan güven sözleşmesi onarılması zor bir şekilde zedeleneyecektir (Erol, 2011: 45).

1.Vergi Denetiminin Amacı

Vergi mükelleflerinin vergi ödevlerini zamanında ve eksiksiz bir şekilde belirlenebilmesi ve vergi idaresinin de kendi içinde kanunlara uygun ve düzenli çalışmasını sağlamak amacıyla gerçekleştirmiş olduğu gözetim, denetim ve inceleme oldukça önemlidir. Vergi denetiminin amaçlarının yerine getirilebilmesi açısından yürürlükteki beyan usulünün art niyetli kullanılmaması ve etkin bir şekilde işlemesi sürecin içinde verimli bir görev üstlenmiş şekilde denetim ve inceleme sisteminin kurulmuş olması şarttır (Erol, 2010:13; Mutluer, 2006:109-110; Pehlivan, 2012:105; Şenyüz vd., 2015:147). Vergilendirmede asıl amaç kamunun ihtiyaçlarının karşılanabilmesi için kaynak oluşturabilmektir. Sosyal bakımdan ise gelirin tüm topluma adaletli bir şekilde dağıtımının gerçekleştirilebilmesi için vergi denetimi mutlak suretle mevcut olmalıdır (Akbiyık, 2005: 92).

Vergi mükelleflerinin bilerek ya da bilmeyerek vergi kaçırma ihtimalini engellemek amacıyla gerçekleştirilen vergi denetiminin belli amaçları vardır. Bu amaçlar başlıca mali, ekonomik, sosyal ve hukuki şeklinde dört ana başlık altında incelenebilir. Gerçekleştirilen denetimin amaçları göz önüne alınarak yapılan bu sınıflandırma, tamamıyla teorik niteliğe sahiptir. Bu amaçlar vergi denetiminde birbirini tamamlayan nitelikte amaçlardır (Aydın, 2006: 60; Mutluer, 2006:110).

a.Vergi Denetiminin Mali Amacı

Vergi denetiminin mali amacı; vergi mükelleflerinin gerçeğe uygun şekilde beyanda bulunmasını sağlaması ile vergi gayretini ve bunun sonucunda elde edilen vergi hasılatını arttırarak kamuya ek gelir kaynağı oluşturmak amacıyla gerçekleştirilen denetimdir (Kutbay, 2015:105).

Vergi denetimi sonucunda, birçok şekilde ek gelir elde edilmektedir. Vergi ve ceza şeklinde ya da vergi denetimlerinin sürekli ve etkin olması sebebiyle vergiye tabi diğer mükelleflerin beyan etmiş oldukları matrahların artmasına katkı sağlayarak ek gelir olanağı oluşabilmektedir (Oğuztürk ve Ünal, 2015:211).

Mali amaç doğrultusunda hareket edildiğinde kayıt dışı olan ekonomik faaliyetlerin kayıtlı ekonomi kapsamına dahil edilmesine sebep olacak vergi denetimi; mevcut vergi cezalarının daha da ağırlaştırılması, gerçekleştirilen ekonomik faaliyetleri bir bütün olarak takip etmeye imkan verecek yasal düzenlemelerin hayata geçirilmesiyle beraber vergi tabanı daha fazla genişletilebilir. Devletin ekonomi üzerindeki kayıp ve kaçakları önleme amacıyla yapmış olduğu denetim faaliyetleri neticesinde kamu açıklarının ekonomi üzerinde oluşturduğu olumsuz baskı kırılabilir ve kayıtlı ekonomi üzerindeki mali yük azaltılabilir (Atılğan, 2004:238; Rakıcı, 2011:347).

Tüm bunlar göz önüne alındığında vergi denetiminin amacı yalnızca kamuya gelir sağlamak için vergi mükelleflerinin ağır vergi yüklerine maruz bırakılması anlamı çıkarılmamalıdır. Hem kamusal bakımdan hem de vergi mükellefleri bakımından objektif bir bakış açısına sahip olmak gereklidir. Nitekim mevcut vergi yasaları bu doğrultuda yer alan düzenlemelere sahip olup gerçekleştirilen denetimler sonucunda mükelleften ya da vergi sorumlusundan gereğinden fazla tarh ve tahsil edilmiş olduğu fark edilen verginin mükellefe ya da sorumluya geri iadesi ve terkine imkan tanımaktadır (Kutbay, 2015:105).

b. Vergi Denetiminin Ekonomik Amacı

Vergi denetiminin mali amacı haricinde ekonomideki enflasyonist baskıların yükünü azaltmak, ekonominin büyüyerek kalkınmasının sağlanması, kayıt altına alınamamış ekonomik unsurların varlığını ortadan kaldırarak kayıtlı ekonomiye geçişleri arttırmak, işsizliği azaltarak tam istihdama katkı sağlamak gibi ekonomik amaçları da mevcuttur. Mükelleflerin kayıt dışı ekonomiye eğilimlerini arttıran başlıca sebepler, vergi ahlakının tam olarak yerleşmemiş olması, vergi denetiminde etkinlikten uzak olunması ve vergi denetim elemanları sayısının yetersizliği şeklinde belirtmek mümkündür. “Rasyonel tercih varsayımına göre vergilendirmede gönüllü uyumu etkileyen belli başlı unsurlar yakalanma ve cezalara çarptırılma ihtimali oranı, korku vb. etkenlerdir. Bir başka ifadeyle mükellefleri gönüllü uyuma teşvik edecek etkenler etkin işleyen bir vergi denetimi, yasalarda yer alan cezaların caydırıcılık gücü olarak belirtmek mümkündür” (Tuay ve Güvenç, 2007: 19).

Vergi denetiminin ekonomik amaçlarının gerçekleşmesini sadece vergi bilinci ve ahlakına bağlamak yanlış olur. Vergi idaresinin yapısı da ekonomik amaç doğrultusunda oldukça önem taşır. Ekonomide etkin işleyen bir vergi idaresi yapısı ve vergi denetim süreci mevcut değilse kayıt dışı ekonomi oranı istenilen seviyeye düşürülemeyecek, elde edilmesi beklenen vergi tahsilatı düşecek ve bunun sonucunda vergilemede beklenen adalet gerçekleşmeyecektir. Bu açıdan bakıldığında vergi idaresinin kurmuş olduğu yapı ve vergi denetiminde etkinliği ile de (Somuncu, 2014:137-138).

Kayıt dışı ekonominin olumsuz sonuçlarından birisi devletin egemenlik gücüne dayanarak almış olduğu ana gelir unsuru olan vergi gelirlerinde azalmaya sebep olmasıdır. Yapılan ekonomik faaliyetlerin kayıtlı ekonomi kapsamında bulunmaması, alınması gereken vergilerin eksik ödenmesine veya hiç ödenmemesi sonucunu doğurmakta ve devletin vergilerden elde etmiş olduğu vergi gelirleri beklenen ölçüde olamamaktadır. Beklenen vergi gelirlerinin elde edilememesi sebebiyle bütçe finansman ihtiyacının karşılanması amacıyla borçlanma yolu tercih edilmektedir. Yapılan borçlanmalar sebebiyle paraya olan talep artmakta ve bir ölçüde paranın fiyatı olan faizler yükselme eğilimine girmekte; yükselen faizlerle ters orantılı olan yatırımlar ise azalarak milli geliri ve istihdamı olumsuz anlamda etkilemektedir.

Gerçekleşen bütçe açıklarını kapatmak için yapılan borçlanmalar neticesinde artan faiz oranları kamunun borçlanma maliyetinde artışlara neden olduğu gözlemlenmekte; dolayısıyla, kamunun bütçe açıkları daha kolay ve daha hızlı artması sonucu kaçınılmaz olmaktadır (Us, 2004: 13). Kayıt dışı ekonominin vergi denetiminin ekonomik amaçlarından biri olan etkin kaynak dağılımı üzerinde de olumsuz etkisi mevcuttur. Kayıt altına alınamamış ekonomik unsurlar piyasada geçerli olan rekabetçi durumu olumsuz etkileyerek ekonomik yaşama zarar vermektedir. Faaliyetlerini kayıt dışı bir şekilde gerçekleştiren iktisadi kuruluşlar, daha az maliyete katlanarak daha fazla rekabetçi bir fiyat elde edebilecek ve bunun sonucunda kayıtlı bir şekilde faaliyet gösteren işletmelerin sektörde varlık gösterememelerine neden olacaklardır. İşte bu noktada vergi denetiminin ekonomik amacı öne çıkmaktadır. Şöyle ki gerçekleştirilen vergi denetimi sayesinde kayıt dışı çalışan sektörler sebebiyle meydana gelen vergi kaybı telafi edilecek ve kayıt dışı çalışan bu sektörler lehine oluşmuş bu olumsuz durumda kaynak dağılımını gereken şekilde düzelterek, ekonomik kaynakların etkin olarak dağılmasını sağlayacaktır. Böylece, hem iktisadi kuruluşlar arasında ki rekabetçi ortam devam etmesi sağlanacak hem de bozulan piyasa mekanizması daha verimli bir biçimde işleyecektir (Oğuztürk ve Ünal, 2015: 212).

c. Vergi Denetiminin Sosyal Amacı

Gerçekleştirilen vergi denetimlerin bir başka hedefi de adaletli bir şekilde sosyo-ekonomik dengenin sağlanmasıdır. Toplumu oluşturan bireyler arasında mevcut olan gelir dağılımındaki bozuklukları gidermek, bunu sağlayabilmek için de yüksek gelir ve servet gelirin sahip düzeydeki kişilerin düşük gelir elde eden kişilere oranla daha fazla vergi yüküne sahip olan artan oranlı bir vergi düzenini sağlayarak bu süreç içinde örneğin kaçırılan vergileri vergi denetim mekanizması aracılığıyla ne kadar düşük seviyelere indirebilirse o ölçüde toplumdaki gelir dağılımını olumlu yönde yansımaları olacak ve bu sayede toplumun mevcut refahında artış meydana gelecektir. Refah artışı ile beraber toplumda yer edinmiş olan birçok sorun çözüme kavuşacaktır (Ay ve Baran, 2008: 220; Oğuztürk ve Ünal, 2015: 212).

Devlet vergi mükelleflerinden tahsil etmeyi başaramadığı vergiyi, vergi ödevlerini zamanında yerine getiren ve vergi kaçırmayan mükellefler üzerine yüklerse eğer vergi ödevini eksiksiz yerine getiren vergi yükümlülükleri bakımından da

yüklenilmiş olan vergi yüküne karşı bir vergi direnci oluşacak ve vergi vermeme eğilimleri artacaktır.

Vergi ile alakalı olan mevzuatların çok sık değişime uğraması ve basit anlaşılabilir olmaktan uzaklaştığı, kuralların istisna, istisnaların ise kural olduğu andan itibaren ve vergi muafiyetine çok fazla çeşitlilik getirildiği durumlarda vergi mükellefleri bakımından hukuken verilmiş yasal bir yol olan bu vergi kaçırma yollarını tercih etmekte ve vergi ödevini yerine getirmemenin veya daha az getirmenin yolları denenmektedir. Böylelikle vergi denetiminin sosyal amaçlarından olan vergi adaletinden uzaklaşmaktadır (Çelikkese, 2015: 51).

d. Vergi Denetiminin Hukuki Amacı

Vergi denetiminin hukuki bağlamda amacı, geçerli olan vergi kanunlarının verginin yasallığı ilkesine uyulmasını sağlamaktır. Vergi kanunlarına uyum devlete duyulan saygınlığın ve devletin gücünün göstergesidir. Devlete olan saygınlığın ve gücüne olan inancın artması da devletin belirlemiş olduğu hukuk kurallarının daha fazla özümsemesine ve uyulmasına imkan verecektir (Tekin ve Çelikkaya, 2009: 45-46). Hukuk devleti olmazsa olmazı olan vergi kanunlarının tüm vatandaşlara eşit, adil ve doğru olarak uygulanması gerekmektedir. Vergi kanunlarının toplumun tüm kesimleri tarafından benimsenip uygulanmasını sağlayabilmenin bir yolu da yürütülen vergilendirme sürecini etkin bir vergi denetimi ile beraber gerçekleştirmektir.

Fakat burada dikkat edilmesi gereken hususlardan kişi özgürlüğü ve güvenliği, özel hayatın gizliliği, kişilerin sahip olduğu konut dokunulmazlığı ve haberleşme özgürlüğü gibi bireylerin temel hak ve özgürlük alanlarına, sosyal ve iktisadi açıdan en fazla müdahale edilebilecek bu hassas alana, yürütmenin düzenleyici işlemler aracılığıyla yönelmesine engel olmak gerekmektedir. Bir başka ifadeyle, vergi mükellefine ve vergi idaresine dair çeşitli yükümlülöklere ve etkilere neden olan bu sürecin; idarenin keyfi uygulamalara başvuramaması için, kimler aracılığıyla, hangi araçlar ile nasıl gerçekleştirileceğinin kanunlarla açıkça belirlenmesi mutlak zorunluluktur (Somuncu, 2014: 137).

2.Vergi Denetiminin Nedenleri

Beyan usulünün geçerli olduğu vergi sistemlerinde kendi beyan ettikleri gelirler doğrultusunda vergi ödevini yerine getiren vergi mükellefleri karlarını maksimize etmek amacıyla oldukları için elde etmiş oldukları gerçek gelirlerin tamamını beyan etmeme ihtimalleri güçlü bir ihtimaldir. Vergide beyan sisteminin geçerliliği, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi, ekonomide kayıt dışılığın önlenmesi, maliye politikasının sürdürülebilirliğinin sağlanması, vergilendirmede adaletin sağlanması, bütçe denkliğinin sağlanması gibi birçok neden dolayısıyla beyan edilen gelirler vergi denetimine tabi tutulmaktadır (Karaboyacı, 2014: 212).

E.Vergi Denetim Türleri

213 Sayılı Vergi Usul Kanununda (VUK) vergi denetimi olgusuna yalnızca defter ve belgeler nezdinde gerçekleştirilen bir denetim şeklinde belirtilmemiş, “ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak” (VUK. m.134) amacıyla gerçekleştirilen tüm faaliyetleri kapsayacak biçimde belirtilmektedir. VUK’ta yoklama ve inceleme başlığı altında (1. Kitap (Vergilendirme) 7. Kısım) vergi denetimi yoklama, vergi incelemeleri, arama ve bilgi toplama olarak dört bölüm şeklinde yer almaktadır. Vergi incelemesine dair hükümler VUK’un 134. ve 141. arasında yer alan maddelerde düzenlenmiştir.

Bu bilgiler göz önünde tutulduğunda vergi denetimine daha geniş bir açıdan değerlendirmek ve kanunda yoklama, inceleme ve arama faaliyetlerine vergi denetimi başlığı altında değinmek; hatta bilgi toplamayı da, bu geniş pencere içinde denetimin bir parçası olarak görmek ve gerçekleştirilecek denetimler açısından ön işlem ya da hazırlık özelliği taşıdığını söylemek mümkündür (Karakoç, 2011: 303; Şenyüz vd. 2015: 148). Vergi denetiminin türleri, yoklama, yaygın ve yoğun vergi denetimi, vergi incelemesi, aramalı vergi incelemesi şeklinde dört gruba ayrılabilir.

1.Bilgi Toplama

Vergi idaresinin gerçekleştirmiş olduğu vergi denetimlerinin istenilen sonuca ulaşabilmesi için sadece vergi mükelleflerinin beyan ettiği defter ve belgelere bağlı kalmak yetersiz kalmaktadır. Bu sebeple vergi idaresi diğer kamu idarelerinden ve kamu kurumlarından, vergi mükellefinden veya mükellefin ilişki içinde bulunduğu diğer kişi veya kurumlardan da bilgi isteme yoluna başvurabilir. Bilgi toplama belirli bir amaç doğrultusunda gerçekleştirilen aktif bir işlemdir. Bu doğrultuda VUK md. 152’de vergi mükelleflerinin gerçekleştirdikleri faaliyetler hakkında (ölüm hali ve intikallerle alakalı olanlar hariç tutulmak üzere) edinilen bilgiler, belli mükellefiyetlerin tespit edilebilmesi ve bu mükellefiyetlere ilişkin cezai yaptırımlara başvurulabilmesi amacıyla kullanılır veya gelecekte değerlendirilmek üzere vergi idaresinin sahip olduğu istihbarat arşivinde gizli bir biçimde muhafaza edilmesi hükmü yer almıştır. Elde edilen arşivler Veri Ambarı (VERİA) adlı sisteme kaydedilmekte ve vergi idaresi tarafından risk analizine tabi tutulmaktadır. Maliye Bakanlığı VERİA’da toplanmış olan bilgilerden ve hangi kurumların nasıl kullanacağı hakkında yetkili olarak belirlenmiştir (Çakır, 1999: 29; Kırbaş, 2015:163,164; Oğuztürk ve Ünal, 2015: 214; Öner, 2016: 104).

2.Yoklama

Vergi denetimini mükellefler üzerinde gerçekleştirilen bir sınav olduğunu varsayarsak yoklama bu sınavın en basit sorusudur denilebilir. Mükelleflerin kendi beyanlarına dayanan verginin tarh, tahakkuk ve tahsil aşamaları süresince mükelleflerin ödevlerini yerine getirmeme ya da eksik olarak yerine getirmesi sonucunda, mükellefiyet ya da mükellefiyetle alakalı olarak çeşitli hususların gizlenmeye çalışılması güçlü ihtimaller dahilindedir. İşte bu noktada ortaya çıkan vergi ziyana engel olunması amacıyla gizlenmiş olan mükellefiyetlerin tespit edilmesi ve vergiyi doğuran olayın veya hukuki durumun gelişimini etkilemiş olan olayların ortaya çıkarılması için yoklama kurumundan faydalanılır (Mutluer, 2006:112; Pehlivan, 2015:116; Tosuner ve Arıkan, 2012:167).

Yoklama yalnızca vergi mükelleflerinin işe başlama, işi bırakma ve iş değişikliği gibi kısıtlı bir alanı kapsamamaktadır. Yoklamada asıl hedef vergiyi doğuran olay ile alakalı olarak birçok konuyu tespit etmektir. Yoklama vergi matrahına etki eden ve vergi idaresinin bilgisi dahilinde olmayan unsurları tespit ederek vergi mükelleflerinin kanunların çizdiği yoldan ayrılmasına en baştan engel olmaktadır (Bayram, 2016: 3).

Yoklama aracılığıyla vergi mükelleflerinin vergi ödevlerine tam olarak uyup uymadıkları şeklen tespit edilir. Mükelleflerin iş yerlerine giderek faturasız bir biçimde mal bulundurup bulundurmadığının, vergi levhasına sahip olup olmadığının ya da hasılatların günlük olarak tespit edilmesi gerçekleştirilen yoklamalara örnek olarak verilebilir. Ayrıca vergi mükelleflerinin gerçekleştirmiş olduğu satışlar için fiş veya fatura kesip kesmedikleri, kesilmiş ise kesilen faturanın gerçeği yansıtıp yansıtmadığını belirleme amacıyla da yoklama yapılabilir. Nakil araçlarında fatura, sevk irsaliyesi ve yolcu biletlerinin mevcut olup olmadığını araştırmak için yapılan denetimler de yoklama müessesesi açısından bir örnek teşkil etmektedir. Yoklama, vergi idaresince mükellef üzerinde gerçekleştirilecek olan işlemler için bir ön hazırlık oluşturur. Bu bakımdan vergi mükellefi nezdinde sürdürülen bu tip iş ve işlemler birer veri kaynağı olarak görülmektedir. Vergi denetimlerinde adalet terazisinin sapmaması açısından elde edilen bilgiler önemli rol oynamaktadır. Bu bilgiler için temel kaynak yoklamadır. Yoklama sonucunda edinilmiş olan veriler ışığında vergi mükellefi hakkında işlemlerin tesis edilmesi daha adaletli bir vergileme gerçekleştirilmiş olacağı kabul edilmektedir (Bilici, 2014: 83; Doğan, 2015: 57).

3.Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi

Eski adıyla Gelirler Genel Müdürlüğü; günümüz adıyla Gelir İdaresi Başkanlığı her ne kadar “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi” ifadesini sıklıkla kullanıyor olsa da bu ifadenin kanunlarda ya da literatürde tam olarak bir tanımı mevcut değildir. Yani ayrı bir kanun maddesi şeklinde yer almayarak, yoklamanın yer aldığı VUK’un 127 ve 128’inci maddelerinin alt başlığı bünyesi içerisinde yoklamaya yetkili olan denetim elemanlarına verilen ilave yetkilerin kapsamına da “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi” denilmiştir (Kılıçdaroğlu, 1991: 120; Tekin, 2009: 117; Yurteri, 2012: 26).

Yaygın ve yoğun vergi denetimi, vergi kanunlarına aykırı olarak hareket eden mükelleflerin vakit kaybetmeden belirlenip gerekli yaptırımların gerçekleştirilmesi amacını taşıyan maddi nitelikte bir denetim yöntemidir. KDV'nin 1985 yılında hayata geçmesiyle beraber daha fazla önem verilmiş ve bu müessese süreklilik arz etmeye başlamıştır.

4.Vergi İncelemesi

Vergi gelirlerini gerçeğe uygun şekilde belirleyerek tahsilatını güvence altına almayı amaçlayan vergi idaresi vergi yükümlüleri hakkında daha fazla derinlemesine araştırma yapma gereği duyabilmektedir. İşte gerçekleştirilen bu detaylı araştırma süreci vergi incelemesi olarak adlandırılmaktadır (Karakoç, 2011: 308).

Mükellef üzerinde oluşan vergi aslına ve vergi suçuna bağlı olarak doğan vergi ödevlerinin yasalara uygun olup olmadığını belirlemek bakımından önem taşıyan vergi inceleme faaliyeti, delilleri ortaya çıkarma ve elde edilen delilleri toplama sürecidir. Özetlemek gerekirse vergi incelemesi, sadece vergi aslı değil vergi aslına bağlı cezaları da olay ve olgular açısından belirleyerek delillere bağlanması şeklinde ifade etmek mümkündür. Ortaya çıkarılan deliller vergi idaresinin yapacağı vergisel sonuçlar için bir dayanak oluşturur. Tüm bunlar göz önüne alındığında denetimin bir türü olan vergi incelemesi, adli kolluğa yaklaşmış olan bir çeşit kolluk faaliyeti olarak nitelendirilebilir (Yaltı, 2016: 54; Yaltı, 2015: 113).

Yürütülen inceleme süreci sonunda gerekli görülen hallerde alakalı olan olay ve hesap durumları tutanağa yazılır, eğer ilgili kişilerin itirazları varsa da bu tutanağa eklenir.

a. Vergi İncelemesinin Amacı

VUK md. 134'te belirtilen vergi incelemesinin amacı; *“ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır.”* İlgili kanun maddesinden anlaşılabacağı üzere vergi idaresi, beyan edilen vergilerin gerçeği yansıtır

yansıtmadığı ve varsa eksikliklerin tespit edilmesi ile yükümlü kılınmıştır⁷. Bu amaç dışında ki amaçlar için hiç bir zaman vergi incelemesi yapmak mümkün değildir. Bu bağlamda vergi incelemesine tabi olan vergi mükellefi açısından, stresli, zahmetli ve vergisel bir yaptırımla sonuçlanmasa dahi doğrudan ya da dolaylı olarak maliyeti olan bir süreçtir. Fakat bu durum bir ceza olarak değerlendirilemez (Baykara, 2007: 5).

Beyan usulü esasına dayalı olan vergi sistemimizin sağlıklı bir süreç geçirebilmesi için öncelikle gerekli olan şartlardan biri, mükellefler nezdinde gerçekleştirilen incelemelerin yaygın aynı zamanda etkin olmasıdır. Vergi incelemesinde amaç vergi kaçakçılığını ortaya çıkarmak gibi görünse de asıl amaç vergi kaçakçılığının oluşmasını engel olmaktır⁸. Vergi incelemesi önleyici işlevinin yanı sıra mükellefi ıslah edici bir görevde üstlenmiştir. Islah edici yönü sayesinde mükellefler üzerinde vergi ahlakının gelişimine katkı sağlayarak vergi kanunlarına gönüllü uyum noktasında artış sağlanabilecektir (Akdoğan, 1979: 10-11; Alaybek, 1947'den akt.; Avcı, 2016: 49).

Vergi incelemesi sayesinde (Demirci ve Kartal, 1999: 211):

- Gerçekleşmiş ve gerçekleşme ihtimali olan vergi kayıp ve kaçağı engellenebilir. Vergi incelemesi sonucunda tespit edilmiş olan vergi ziyayı ve kaçağı sebebiyle kesilecek olan vergi cezalar sonucunda devlet ek gelir elde etmiş olur.
- Kayıtlı ekonominin hacmi arttırılarak kayıt dışı olan ekonomik faaliyetler azaltılabilir. Bu sayede kayıt dışı faaliyet gösteren firmalar lehine oluşan haksız rekabet koşulları engellenebilir ve vergi kayıplarının sebep olduğu bütçe açıklarının ekonomi üzerinde oluşturacağı enflasyonist baskıdan kurtulması mümkün olabilir.

⁷ Vergi incelemesinin amacı olarak ifade edilen ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak, sadece devletin lehine olan konuların araştırılması biçiminde algılanmamalıdır. Amaç doğruluğu sağlamak olduğuna göre, mükellefin lehine olan hususları da tespit etmek vergi incelemesinin amaçları arasındadır (Şeker, 1994:36).

⁸ 25 Temmuz 2017 tarihli Resmi Gazete'de 482 sıra no'lu VUK Genel Tebliği ile vergi kaçakçılığının oluşmadan engellenmesi noktasında, vergi ziyasına sebep olduğuna dair emareler bulunan mükellefin idare tarafından dinlemeye çağırılması ve cüz-i bir ceza ile sonlandırılması temeline dayanan İzah-a Davet müessesesi getirilmiştir.

- Vergi ödevi yerine getirilirken temel alınan kıstas olan ödeme gücü ilkesi aracılığıyla gelir dağılımında adalet sağlanabilir.
- Vergi mükelleflerinin vergi yasalarına tam ve doğru bir şekilde uymaları sağlanmış olur. Mükelleflerin vergi yasalarına uyma oranı da devlete duyulan saygınlığı ve devletin gücünü yansıtır.

b. İncelemenin Kapsamı

Vergi inceleme elemanları henüz sonuçlanmamış hesap dönemini de kapsayacak şekilde, tahakkuk zaman aşımı süresi dolmamış olan olaylar hakkında inceleme yapma imkanı mümkün olmaktadır.

Daha öncesinde incelemeye tabi olmuş olması ya da matrahın re'sen takdir yoluyla belirlenmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekli görülmesi halinde tarhiyatın ikmaline engel değildir (VUK md.138).

Vergi inceleme elemanları tarafından ihtiyaç görülmesi halinde inceleme, kanunların çizmiş olduğu sınırlar içinde kalmak koşuluyla daha da geniş alanları kapsaması mümkündür.

Uygulamada üç şekilde vergi incelemesi mevcuttur. Bunlar (GİB, 2007: 9-10):

- i. Tam İnceleme: Vergi mükellefinin yapmış olduğu her tür iş ve işlemlerini matrah unsurlarının tümünü içine alacak biçimde gerçekleştirilecek incelemedir. Bu tür incelemede mükellefin tabi olduğu vergilere karşı durumu, bir ya da birden çok vergilendirme dönemini kapsayacak biçimde belirlemeye yönelik incelemeler yapılmaktadır.
- ii. Kısa İnceleme: Vergi matrahının tespit edilmesinde kullanılan tüm unsurlar yerine bir ya da birkaçının belirlenmiş yönlerine yönelik yapılan inceleme türüdür.

- iii. Karşıt İnceleme: Gerçekleştirilen incelemeler esnasında ihtiyaç duyulması halinde belli konular üzerinde başka vergi mükellefleri üzerinde yapılan incelemelerdir. Burada dikkat edilmesi gereken nokta karşıt incelemeye tutulmuş olan mükellef muhakkak vergi incelemesine tabi olmuştur denemez. Şayet karşıt incelemeye maruz kalmış mükellef inceleme esnasında hesap, defter ve belgelerde kanunlara aykırılık durumuna şahit olursa, karşıt incelemeye uğramış vergi mükellefi nezdinde de vergi incelemesine başlanması söz konusu olabilmektedir.

c. Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer ve Zamanı

Vergi incelemesi nerede yapılması gerektiği kanunda açık ve kesin bir şekilde belirtilmiştir. VUK md 139/I'de belirtilene göre “*vergi incelemesi esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır*”⁹. Bu yasal düzenlemenin istisnası ise söz konusu maddenin ikinci fıkrasında sıralanmıştır. Söz konusu maddede vergi mükellefinin *iş yerinin vergi incelemesini gerçekleştirecek durumda olmaması, ölüm, işin sonlandırılması gibi mecburi nedenlerle inceleme mükellefin iş yerinde yapılabilmesi mümkün olmaz ya da vergi mükellefi ve vergi sorumluları kendi irade beyanları doğrultusunda ancak inceleme vergi idaresinde gerçekleştirilebilir* hükmü yer almasına rağmen İdare tarafından da vergi mükellefinin iş yerinin müsait olmadığı tespit edilmesine imkan veren Danıştay kararı da mevcuttur (Baykara, 2007:7; Kızılot, 2002: 931-932)¹⁰.

VUK md 138’de değinilen “İnceleme zamanı” hususuna göre sonuçlanmamış hesap dönemi de kapsayacak şekilde, tarh zaman aşımı süresinin sonuna kadar olmak

⁹ Kanunun bu derece açık hükmüne rağmen incelemenin yeri konusunda ihtilaflar çıkmakta, daireye istenen defterler ibraz edilmediği gerekçesi ile mükellefler çok ciddi yaptırımlara muhatap olmaktadır. Gerçekten defter ibraz etmemenin VUK da belirtilen yaptırımları çok ağırdır. Bunlar, 30/II-3 md. ye göre matrahların re’sen takdiri, 359/a-2 md.ye göre altı aydan üç aya kadar hapis, mükerrer 355 md.ye göre özel usulsüzlük cezasıdır.

¹⁰ “Vergi İncelemesi mükellefin işyerinde yapılır. Ancak işyerinin vergi incelemesi yapılmasına uygun olmadığına dair idare tarafından tespit yapılırsa inceleme dairede yapılır...” Danıştay Onbirinci Daire, E:1999/1896, K:2000/3215.

üzere her an yapılabilir ¹¹.

Vergi incelemesine başlanacağı hakkında vergi mükellefine önceden haber vermek mecburi değildir (VUK 138/1)¹². Yükümlü vergi incelemesi süreci için hazırlık yapmak zorunda ise eğer, haber vermek gereklidir. Vergi incelemesi sonucunda düzenlenen inceleme raporunda bu madde ışığında tespit edilen matrah ya da matrah farkı re'sen takdir edilmiş kabul edilir.

d. Vergi İncelemesine Tabi Olanlar

Vergi incelemesine esas amaç vergi yükümlüsünün beyanının defter, belge, kayıt ve diğer mevcut olgulara uyup uymadığının tespit edilmesidir. Bu doğrultuda kanunlarda belirtilen defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları saklamak ve istenildiğinde ibraz etme zorunluluğu olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidirler (VUK. m.137).

Gelişen teknolojik imkanlar ile beraber vergi incelemesine alınacak mükellefler belirlenirken sektörlerin, konuların ve mükelleflerin Vergi Denetim Kurulu bünyesinde kurulmuş olan Risk Analiz Merkezi'nde kullanılan Risk Analiz Sistemi (RAS) programları aracılığıyla gerçekleştirilen analizler ve karşılaştırmalar sonucunda tespit edilmektedir.

Vergi inceleme elemanları vergi incelemesine alınacak mükellefleri yalnızca risk analiz sistemi sonuçlarına dayalı olarak belirlememektedir. İncelemeye alınan mükelleflerin büyük kısmı risk analiz sistemi sonuçlarına göre belirlenmesine karşın;

¹¹ VUK 114 md. ye göre vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergi zamanaşımına uğrar. Bu süre bazı durumlarda beş yılı geçer. Örneğin GVK 42. madde kapsamında yıllar sari inşaat işi yapanlarda vergiyi doğuran olay geçici kabulün yapıldığı yıl doğduğundan zaman aşımı da bu yılı takip eden yıldan itibaren başlar. Dolayısıyla beş yılda çok daha eski defterler incelenebilir. Keza, VUK 15. md gereği mücbir sebeplerin varlığı, 114 md. gereği takdir komisyonuna başvurma halinde zamanaşımı süreleri uzar.

¹² İnceleme zamanını, inceleme başladıktan sonra incelemenin vakti ile karıştırmamak gerekir. VUK 140/I-2 md. ye göre işyerinde yapılacak incelemede inceleme yapılanın oluru dışında resmi mesai saatleri dışında inceleme yapılamaz. Tutanak düzenlemesi ve emniyet tedbirleri bunun dışındadır.

- Yapılan ihbar ve şikayetler,
- Çapraz denetim, teftiş, soruşturma ve incelemeler neticesinde elde edilen çıktılar sonucu,
- Maliye Bakanlığı ile diğer kamu kurum ve kuruluşlar arasında imzalanan bilgi alışverişi protokolü aracılığıyla diğer Maliye Bakanlığı dışındaki kamu kurum ve kuruluşlarına aksetmiş olan vergisel sonuç doğuran noktalar dikkate alınarak da vergi incelemesi başlatılabilir (Erdağ, 2015: 1).

Risk analizi sonucunda riskli grupta bulunmayan mükellefler üzerinde de vergi idaresi inceleme başlatabilir (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (VİUUEHY) 2011: madde 4.).

e. Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkili Olanlar

Vergi incelemesi denildiğinde ilk olarak akla gelen Vergi Müfettişleridir. Vergi Müfettişinden kastedilen ise Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcıları'dır¹³.

İnceleme yapma yetkisine sahip olanlar sadece Vergi Müfettişleri ile sınırlı değildir. Vergi Müfettişlerinin yanı sıra VUK md. 135'te yer alan GİB'in merkezde ki ve taşrada ki teşkilatlarında müdür kadrosunda görevlendirilen İlin En Büyük Mal Memuru ve Vergi Dairesi Müdürleri de mükellefler üzerinde vergi incelemesi başlatma yetkisine sahiptir.

VUK md. 135'te belirtilen vergi incelemesi yapma yetkisine sahip olanlar beraberinde bu hakka sahip olduklarını kanıtlar nitelikte olan fotoğraflı resmi bir vesika bulundurmak zorundadırlar ve vergi incelemesi başlatılacak olan vergi mükellefine vergi incelemesine başlanmadan önce bu vesikayı gösterirler.

¹³ Vergi Müfettiş yardımcısı unvanını taşıyanlar kendi kararlarıyla vergi incelemesi gerçekleştirebilmeleri için öncelikle 18 ay süren refakat ve eğitim sürecinden başarılı bir şekilde tamamlayarak VDK tarafından belirlenmiş olan performans şartlarını yerine getirmiş olmaları zorunluluktur.

f. Vergi İncelemesinde Uyulması Gereken Kurallar

Vergi incelemeleri daha öncesinde belirttiğimiz üzere birçok amaç doğrultusunda gerçekleştirilir. Söz konusu amaçlara ulaşmak adına yapılan incelemeler sonucunda hiç bir şey çıkmasa dahi vergi mükellefine açısından bir maliyet söz konusu olur. Bir firmanın bankaların tavrı sebebiyle ekonomik açıdan dar boğaza girmesi ve bunun sonucunda borsaya kayıtlı olan hisselerinde değer kaybı oluşması bu duruma örnek olarak verilebilir. Gerçekleştirilen vergi incelemeleri vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasında en kırılgan noktalardan birisidir. Bu yüzden vergi incelemesini sadece vergi hukuku nezdinde incelemek yanlış olur. Vergi hukukunun yanı sıra sosyal ve psikolojik bakımdan da sonuçlarının değerlendirilmesi gereken bir süreçtir (Türkay, 2016: 128).

Vergi incelemesi ile görevli olanlar, gerçekleştirdikleri inceleme esnasında aşağıda maddeler halinde belirtilen kurallara uymak zorundadırlar:

- i. Vergi incelemesine tabi olan vergi mükellefine, incelemenin hangi konuları kapsadığı vergi incelemesi öncesinde anlaşılır bir biçimde anlatılmalıdır.
- ii. Vergi inceleme süreci başlanıldığında dair bir tutanak ile kayıt altına alınarak bir nüshası nezdinde vergi incelemesine başlanan mükellefe teslim edilir. Düzenlenen tutanağın bir nüshası bağlı bulunulan birime, bir diğer örneği ise ilgili vergi dairesine teslim edilir.
- iii. Vergi incelemesine tabi olmuş olan vergi mükellefinin rızası olmadığı sürece resmi mesai saatleri haricinde vergi incelemesi gerçekleştirilemez ya da mesai saatleri içinde başlanılmış olan vergi incelemesine mesai saatinin tamamlanmasından sonra devam edemezler¹⁴.
- iv. İnceleme tamamlandığına dair hazırlanan vesikanın bir örneği de vergi incelemesine tabi olan mükellefe teslim edilir.

¹⁴Tutanak düzenlenmesi ve incelemeye alakalı olarak emniyet önlemlerinin alınması süreci bu hükmün istisnasını oluşturmaktadır. Fakat bu gibi önlemler alınırken, vergi incelemesinin gerçekleştirildiği yerdeki ticari faaliyeti olumsuz şekilde etkilemeyecek biçimde yapılır.

- v. Vergi inceleme raporu hazırlanırken vergi kanunlarıyla alakalı olarak kararnamelere, tüzöklere, yönetmeliklere, genel tebliğlere ve sirkölerlere aykırı hareket edilemez. Mevcut düzenlemelerin vergi kanunlarına uygun olmadığı fikrine sahip olunması durumunda ise bu noktaları bağılı bulundukları birimler vasıtasıyla GİB’e iletecekleri bir rapor aracılığıyla bildirirler.
- vi. Mükellef nezdinde vergi incelemesine başlanılmasından itibaren, tam inceleme gerçekleştirilmesi durumunda bir yıl içinde, kısmi inceleme gerçekleştirilmesi durumunda ise en fazla altı ay içinde vergi incelemesinin tamamlanması esastır. Tam inceleme ve kısmi inceleme süreleri içinde bitirilememesi durumunda ek süre talep hakkı bulunmaktadır. Bu talep hakkı vergi inceleme yapmaya yetkili olanların bağılı bulunduğu birim tarafından değerlendirilerek altı ayı geçmemek şartı ile ek süre verilebilir. Vergi inceleme elemanın ek süre talebinin vergi idaresinin ilgili birimi tarafından uygun görölmesi halinde, sebepleri yazılı bir şekilde nezdinde vergi inceleme gerçekleştirilen mükellefe bildirilir.

Vergi inceleme elemanlarının düzenlemiş olduğu vergi inceleme raporlarının ilgili vergi idaresi tarafından işleme konulabilmesi için öncelikle meslekte on yılını tamamlamış olması şartı ile en az üç Vergi Mufettişı tarafından oluşan rapor değerlendirme komisyonu tarafından yürürlükteki vergi kanunlarına ve bu kanunlara ilişkin kararname, tüzök, yönetmelik, genel tebliğ, sirköler ve özelgelere uyup uymaması açısından değerlendirmeye tabi tutulur.

Düzenlenecek olan vergi inceleme raporu; gerçekçi, delilli ve dayanıklı olması gerekmektedir. Vergi inceleme raporlarına dayanak oluşturan delillerin hukuka uygun bir biçimde toplanılmış olması bu bakımdan önem arz etmektedir. Elde edilen deliller vergi inceleme elemanın güçlü temellere dayanmayan ve şahsi beyanları niteliğinde olan raporlarla gerçekleştirilen tarh işlemleri yargı mercileri tarafından iptal edilmektedir¹⁵ (Çakar ve Saraçoğlu, 2014:420; Kaneti, 1989:171).

¹⁵ Danıştay’ın konu ile ilgili “ Ön işlem niteliğinde bulunan vergi inceleme raporunun, vergi mahkemesinde açılacak idari davaya konu edilemeyeceğı...” hakkında kararı (Danıştay 3. Dairesi’nin

Vergi inceleme elmanı ile komisyon arasında görüş ayrılığının mevcut olması durumunda söz konusu inceleme vergi inceleme raporlarının üst karar organı olan ve Maliye Bakanlığı'nın belirlemiş olduğu miktarları aşan tarhiyat önerisinde bulunan vergi inceleme raporları ise direkt olarak, VDK bünyesinde yer alan ve bir Başkan Yardımcısının başkanlık ettiği dört grup başkanından oluşturulan beş üyelik merkezi rapor değerlendirme komisyonunda vergi kanunlarına ve bu kanunlarla alakalı kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uyup uymadığının değerlendirmesi yapılır. İncelemeyi gerçekleştirenler, belirtilen komisyon tarafından hazırlanacak değerlendirmeler sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporları işleme alınmak amacıyla bağlı bulunulan birime tevdi etme yükümlülüğü vardır.

35'inci maddede belirtilen vergi incelemesi yapma yetkisine sahip olan diğer memurlar tarafından düzenlenmiş olan vergi inceleme raporları, GİB'in merkez ve taşra biriminde oluşturulacak olan rapor değerlendirme komisyonu aracılığıyla değerlendirilmektedir (VUK. m.140).

Görüldüğü üzere, mükellef açısından vergi incelemesi oldukça önem arz eden bir süreçtir. Bu süreçte vergi incelemesinin mükellef üzerinde olan yükümlülükler karşılanmaz, örneğin herhangi bir sebep olmaksızın defter belge ibrazından kaçınılırsa ya da yasal yolları uygulamada olması gerek özen gösterilmemişse mükellef mevcut tüm varlığını kaybetme ihtimali ile karşı karşıya kalabilir (Baykara, 2007: 13).

Vergi denetiminin mükellefler üzerinde sıkıntı oluşturan bazı etkileri olmakla birlikte, bir takım olumlu yönleri de vardır. Öncelikle iyi bir vergi inceleme elemanı vergi mükellefi için önemli bir öğreticidir. Vergi incelemesi vergi mükellefine eksiklerini görme fırsatı verir. Mükellefin muhasebesinin daha düzenli bir görünümde olmasını sağlar. Vergi kanunlarına uyan ve vergi kaçırmayan mükellefler açısından inceleme, vergi kaçırnanlar lehine oluşabilecek haksız rekabet koşullarının meydana gelmesini engeller. Yapılan incelemeler sonucu gerçekleştirilen araştırmalarda vergi incelemesi neticesinde ekonomik açıdan batmayan mükelleflerin, incelemeden sonra daha da büyüyerek gelişme gösterdiği saptanmıştır.

E: 1990/1739, K: 1990/ 2894 ve 22.10.1990 tarihli kararı için bkz. Candan, 2006:160) bulunmaktadır.

5. Arama & Aramalı İnceleme

Arama özü itibariyle, vergi mükellefinin rızası aranmadan vergi idaresinin kendi inisiyatifi ile hareket ederek bilgi ve belge elde etmesi şeklinde ifade edilebilir. Arama tek başına vergi hukuku açısından bir denetim türü değildir. Vergi incelemesi sürecinde kanunla belirtilmiş şartların oluşması durumunda istisnai bir durum olarak başvuru delil elde etme yöntemidir (Şenyüz vd., 2015:153).

VUK'un 142. maddesinde belirtilen arama kavramı *“Haklarında ihbar bulunan veya yapılan vergi incelemesi sırasında vergi kaçırdıkları yolunda kuvvetli belirti bulunan mükellefler veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer kişilerin iş yerlerinde, evlerinde ya da üzerlerinde delillerin toplanması için araştırma yapılması”* olarak tanımlanmıştır. Bu tanımdan hareketle arama kavramı kendi içinde normal arama ve aramalı inceleme biçiminde iki türde gerçekleştirilebilir demek mümkündür.

a.Arama Yapılabilecek Haller

VUK madde 142’de arama yapılabilecek durumlar tanımlanmıştır. İlgili maddede *“İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir.*

Aramanın yapılabilmesi için:

- i. *Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi;*
- ii. *Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi şarttır.*

İrtibatları sebebiyle muhtelif şahıslar nezdinde ve mahallerde yapılmasına lüzum gösterilen aramalardan birine karar vermeye yetkili olan sulh yargıcı bunlardan diğer sulh yargıçlarının salahiyetine dahil bulunanlar hakkında da karar vermeye yetkilidir.

İhbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir, bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur.” şeklinde belirtilmiştir.

Gerçekleştirilen aramalı inceleme en geç 3 aylık süre içinde tamamlanarak defter ve belgelerin mükellefe iade edilmesi gerekir. Kanunlara aykırılık tespit edilmesi halinde tespit edilen hususlar tutanak ile kayıt altına alınır (VUK. m.142).

Gerçekleştirilen aramalı incelemede ve defterlerin elde ediliş şekli hukuka uygun değilse, bir başka ifadeyle arama sonucunda getirilen ek mali yükümlülüklerin temelini oluşturan kanıtlar hukuka uygun bir biçimde el konulmamış ise mükellef üzerinde oluşturulan yeni vergi tarhiyatı Danıştay tarafından bozularak mükellefler haklı bulunmuştur (Çakar ve Saraçoğlu, 2014:419)¹⁶.

b.Arama Sonucu Elde Edilen Defter ve Vesikalar

Arama sonucunda elde edilen ve incelenmesine ihtiyaç duyulan defter ve vesikalar müfredatlı bir şekilde tutanakla kayıt altına alınır¹⁷.

Bu tutanağın tutulmasına engel bir neden (zaman müsaadesizliği vs.) ortaya çıkması durumunda, ihtiyaç duyulan defter ve vesikalar, mükellefinde eşlik ettiği bir süreçte emin bir yere bırakılır ya da kablarda içinde vergi idaresine nakledilir. Kaplarda içinde nakledilen veya emin bir yere bırakılan defter ve vesikaların muhakkak aramayı gerçekleştirenler eliyle mühürlenmesi ve imkan dahilinde ise mükellefin ait mühründe bulunması şarttır. Şartlar uygun olduğunda bu mühürler mükellefin nezdinde bozulur ve müfredat altına alınmış tutanaklar sıralanır. Mühürleme ve mührün kaldırılması

¹⁶ “İncelenen olayda, Anayasa’ya ve VUK’nun 142. maddesinde öngörülen usule uygun olarak sulh ceza hakimince verilmiş bir karar olmadan, davalının kapalı durumda olan işyerine Babaeski Kaymakamı’nın yazısı üzerine girilerek tüm defter ve belgelerine el konulmuş olup, olay yerinde düzenlenen tutanak esas alınarak hazırlanan vergi inceleme raporuyla defterlerde gider kayıtlarının bulunmadığı, dolayısıyla KDV indirimlerinin kabul edilemeyeceği iddiasıyla tarhiyat yapılmıştır. Bu durumda, davacının işyerinde yapılan arama ve defterlere el konulması işlemlerinin Anayasa’da ve Kanun’da öngörülen usule aykırı olması nedeniyle, usulüne uygun olarak başlanılmayan vergi incelemesine dayanılarak yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık görülmemiştir” (Danıştay 4. Dairesi’nin E: 2006/451, K: 2006/2009 sayılı ve 20.10.2006 tarihli karar).

¹⁷ Vesikaların dosya ve dosya içinde sayı şeklinde belirtilmesi müfredatlı tespit olarak tanımlanır.

durumları birer tutanak ile kayıt altına alınır ve müfredatlı tutanağın bir örneği de defter ve vesikaların sahibi olana teslim edilir.

Bu süreçte;

- i. Mükellefin, arama esnasında hazır bulunmaması ya da mühür vaz'ından imtina etmesi durumunda aramada hazır bulunmakta olanlar aracılığıyla;
- ii. Vergi mükellefi, daha önce yapılmış olan mührün açılması ya da söz konusu tutanağın düzenlenmesi esnasında hazır bulunmaktan kaçınması durumunda yapılan aramayı gerçekleştiren iki memur ile beraber sonuçlandırılır.

Arama sonucunda elde edilen ve mükellefle birlikte emin bir yere bırakılmış olan ya da kablara konularak vergi dairesine götürülerek incelemesine ihtiyaç duyulan defter ve vesikalar, arama hükmünde açık bir şekilde belirtilmiş bile dahi, vergi incelemesinde görevli memurun görev yaptığı kuruma sevk ya da celp etme imkanı mümkündür.

Yukarıda belirtilmiş olan kanun hükümlerinin verdiği haklar doğrultusunda alınmış olan defter ve vesikaların saklanması hususunda gerekli özenin gösterilmesi mecburidir. Alınan defter ve belgelere gerekli özenin gösterilmemesi nedeniyle ortaya çıkabilecek zararlardan idare tazmine zorunludur (VUK. m.143).

III. VERGİ DENETİMİNİN ÖZELLİKLERİ VE FONKSİYONLARI

A.Vergi Denetiminin Özellikleri

Kamu hukukunun içinde yer alan vergi denetimini yapısal açıdan bakıldığında kamusal dış denetim olarak adlandırmak mümkündür. Bir başka ifadeyle, egemenlik yetkisine sahip devlet, kamusal harcamalarının kaynağını oluşturan vergilerin yurttaşlar (vergi mükellefi/vergi sorumlusu) tarafından yasalara uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin tespit edilmesi vergi denetimi aracılığıyla gerçekleştirilir. Özü itibarıyla bu tip denetim, devletin kendi iç işleyişine dönük olmayıp, devlete karşı vergi ödevi bulunanlar nezdinde gerçekleştirilen denetim

tipidir. Bu bağlamda vergi denetimi kamusal yetki kullanımı hususunda oldukça etkili ve güçlü bir unsurdur (Erol, 2009: 145). Birçok farklı özelliğe sahip olan vergi denetiminin en mühim olan başlıca özellikleri, hesap denetimini kapsama, dış denetim olma, hukuksal olma, yaptırım gücene sahip olma ve tarafsız olma şeklinde sıralamak mümkündür.

1. Hesap Denetimini Kapsama Özelliği

Vergi denetimi, işletmelerin finansal göstergelerini yansıtan tabloların yürürlükte ki hukuki ve mali yasaların göz önünde bulundurulmasıyla, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri esasına dayalı olarak hazırlanmış muhasebe kayıtlarından gerçek bir bakış açısıyla düzenlenip düzenlenmediğinin belirlenmesi amacıyla inceleme ve inceleme sonucunda oluşan rapora bağlama işlemini de göz önüne alarak ve hesap denetimini de içine alan bir denetim özelliğine sahiptir. Bu noktada dikkat gerektiren nokta ise vergi denetimi; hesap denetimini de içine alan daha geniş bir nitelik taşıdığından, gerçekleştirilen bütün vergi denetimlerinin aynı zamanda birer hesap denetimi niteliği taşıdığı anlamına gelmektedir ancak gerçekleştirilen tüm hesap denetimleri daha dar kapsama sahip olması sebebiyle vergi denetimi niteliğine sahiptir denilememektedir (Tecim, 2008: 63).

2. Dış Denetim Olma Özelliği

Dış denetim; İşletme faaliyetlerinin sonucu olarak tuttuğu hesapların işletme bünyesinde olmayan farklı kişi ya da kurumlarca denetime tabi tutulmasına denir. Denetimi gerçekleştirenlerin işletmenin çalışanları olmaması nedeniyle bağımsız olma imkanı vermektedir. Şirket dışı çalışanların gerçekleştirdiği bu denetim bağımsız dış denetim olarak tanımlanır.

3568 sayılı kanunda belirtilen koşullar altında serbest muhasebeciler, serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler bağımsız dış denetimi gerçekleştirirler. Vergi denetiminde tıpkı dış denetimde olduğu gibi incelemeye tabi olan vergi mükellefinin iş yerinde çalışan kişiler aracılığıyla gerçekleştirilmeyip devlet himayesinde çalışan vergi inceleme elemanları eliyle yapılmaktadır. Bu açıdan bakıldığında vergi denetimi de dış denetim görevi üstlenmektedir fakat inceleme

elemanları devlet himayesinde olması sebebiyle bağımsız dış denetim olarak tanımlamak yerine sadece dış denetim olarak adlandırılmaktadır (Tecim, 2008: 61-62).

3. Hukuksal Olma Özelliği

Vergi, resim, harç ve benzeri diğer mali sorumlulukların konulması, değiştirilmesi, kaldırılması ve uygulamaya yönelik nasıl işleyeceğine dair usul ve esaslar anayasa ve diğer yasalarda yer almaktadır.

Yasal temellere dayanan vergilendirme yetkisi, ilgili yasalarda belirtilmiş olan usul ve esaslar ışığında uygulanması, mali ve cezai yaptırımlar uygulanması vergi denetiminin hukuki nitelik taşıdığının göstergeleridir (Tecim, 2008: 61-62).

4. Yaptırım Gücüne Sahip Olma Özelliği

Vergi mükellefleri genellikle vergi ödevini yerine getirme konusunda bire bir karşılık göremedikleri için vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma yolunu seçme eğilimindedirler. Bu nedenle gerçekleştirilen vergi denetimleri sonucunda gerçeklerle örtüşmeyen beyanlar sebebiyle matrah farkı ve bunun yaptırımları olan vergi, vergi ziyai cezası, gecikme faizi ya da vadesi geçmiş olan vergi borçları dolayısıyla verginin yanı sıra gecikme zammı ortaya çıkar. Ortaya çıkan bu vergi alacakları sebebiyle devlet Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un (A.A.T.U.H.K.) hükümleri uyarınca cebri olarak vergi alacağının tahsil etme yoluna gider. Uygulamada birçok parasal ceza olmasının yanı sıra hapis cezasının da yer alıyor olması yaptırım gücünün bir başka göstergesidir (Tecim, 2008: 62-63).

5. Tarafsız Olma Özelliği

İdeal bir vergi denetim sisteminin tek amacı kamu gelirlerini arttırmak olmamalı, hem kamu hem de mükellef bakımından tarafsız bir bakış açısıyla olayları ele almalıdır. Vergi yasalarımızda da bu bakış açısını yansıtan düzenlemeler mevcuttur. Vergi denetimi sonucunda olması gerekenden fazla tarh ve tahsil edildiğinin farkına varılması durumunda fazla alınmış olan verginin mükellefe geri verilmesi ve terkinin mümkündür. V.U.K'un üçüncü bölümünde yer alan Vergi

Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat konulu başlığının 116. ve 126. maddeleri arasında vergi mükellefine vergi hata türleri, hataların nasıl ortaya çıkarıldığı, düzeltme yapma yetkisi ve reddiyat düzeltme talebinin nasıl verildiği, düzeltme de zaman aşımı gibi konular hakkında sahip oldukları haklar konusunda sürecin nasıl işlediğine dair ayrıntılı açıklamalar getirilmiştir.

Vergi denetim elemanları sürdürdükleri denetim faaliyetlerini yerine getirirken öncelikleri hazine yararı olmaktan çok tarafsız bir gözle değerlendirme yaparak olayın asıl mahiyetini ortaya çıkarma amacı gütmek zorundadırlar. Vergi denetimi sonucu mükellefin lehine olma imkanı varken idarenin de lehine olma imkanı vardır. Bu noktada etkili olan en mühim etken nokta ise vergi denetiminin tarafsız bir bakış açısına sahip olmasıdır (Tecim, 2008: 62).

B. Vergi Denetiminin Fonksiyonları

Vergi incelemesi birçok önemli fonksiyona sahiptir. Söz konusu fonksiyonların en önemlileri araştırma ve önleme fonksiyonları görünmesine rağmen en az bunlar kadar önemli olan düzeltici işlevi de vardır.

Bu doğrultuda vergi denetiminin fonksiyonlarını üç ana başlık olarak araştırmacı, önleyici ve düzeltici fonksiyonlar olarak sıralayabiliriz (Oğuztürk ve Ünal, 2015:214).

1. Araştırma ve Doğrulama Fonksiyonu

Vergi denetimi öncelikle ödenmesi gereken verginin doğruluk payını araştırır. Araştırma özellikle mükellefin incelemeye alınan defter ve kayıtlarında yapılmış olan hata ve hilelerin, bunun sonucunda oluşan vergi matrahının doğruluğunun belirlenmesi amacıyla gerçekleştirilerek, defter kayıtları ve belgeler üzerinde veya tüm bunların dışında kalanlardan veri elde edilmesi anlamına gelmektedir (Oğuztürk ve Ünal, 2015: 214).

Vergi denetiminin asli işlevi olan araştırma fonksiyonu aracılığıyla vergi idaresi mükelleflerin beyanlarının kontrolünü ve vergi kanunlarına uygunluğunu tespit eder. Eğer tespit edilemiyorsa vergi denetimi neticesinde cezai yaptırımlar mükellefe

uygulanamama sonucunu doğuracaktır. Bu bakımdan araştırma fonksiyonu oldukça önemli bir görev üstlenmektedir (Oğuztürk ve Ünal, 2015: 214).

2. Vergi Kayıplarını Önleme Fonksiyonu

Vergi incelemesi gerçekleştirilmesinde ki amaç vergi kayıplarını ve kaçaklarını ortaya çıkarmaktan çok engellemeye yöneliktir. Vergi denetimi aracılığıyla beyan dışı kalmış olan matrah veya matrah farkı tespit edilebileceği gibi, her an denetime tabi olabirim fikrini vergi mükelleflerine hatırlattığı için mükelleflerin gerçeğe uygun olarak beyanda bulunmalarına teşvik etmiş olurlar. Mükellefleri doğru beyana yönlendiren bu durum vergi denetiminin önleme işlevini ifade etmektedir.

Vergi denetimlerinin önleme fonksiyonu özü itibariyle araştırma fonksiyonun bir neticesi olarak ortaya çıkmaktadır. Araştırma işlevinin ne kadar işler olduğu önleme işlevinin ne derece etkili olacağını belirlemektedir. Vergi denetimi sonucunda ortaya çıkan cezai müeyyidelerin mükellefler üzerinde caydırıcı etki göstermesinin şartı önleme fonksiyonunun etkin bir işleve sahip olması ile doğrudan etkilidir. Sadece bir sefere mahsus gerçekleştirilen incelemelerle kalıcı olarak vergi kayıp ve kaçaklara engel olunamaz. Bu sebeple süreklilik ve tekrar, önleme fonksiyonunun özünü oluşturmaktadır (Şeker, 1994: 38).

3. Düzeltici Fonksiyonu

Denetimlerin görev üstlendiği fonksiyonlardan birisi de vergi denetiminin düzeltici işlevidir. Vergi denetiminin, vergi mükelleflerini uyarıcı aynı anda mükellefi bilgilendirici, yardımcı olucu etkisi de vardır. Bu yönüyle de vergi denetiminin eğitici ve yapıcı katkıları sebebiyle düzeltici tarafını ifade eder (Can, 1981: 68).

Günümüzde birçok vergi mükellefinin algısında yer etmiş olan vergi denetim elemanının yalnızca vergi ziyaını tespit eden ve mükellefe cezai yaptırım uygulanmasına sebep olan kişi imajının yanı sıra vergilendirme üzerine mükellefi bilinçlendiren ve bilgilendiren bir denetim elemanı algısı oluşturmaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2009: 50). Bu açıdan bakıldığında vergi denetim elemanı vergi denetimi esnasında denetimi gerçekleştirilen mükellefe ya da sorumlu kişilere ihtiyaç duyulan

hallerde uyarılarda bulunmak, bilgilendirmek ve onlara yardım etmekle yükümlüdürler. Vergi mükellefine bu konularda uyarılarda bulunmak ve bilgilendirmeler yapmak neticesinde ancak vergi mükelleflerince yapılan hatalar en aza indirilebilir veya tamamen yok edilebilir. Bu sebeple ancak vergi denetimlerinin eğitici ve yapıcı etkisi sayesinde vergi kaybının daha düşük seviyelere çekmek mümkündür (Kutbay, 2015: 105-106; Oğuztürk ve Ünal, 2015: 214).

İKİNCİ BÖLÜM

GEÇMİŞTEN GÜNÜMÜZE

TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİM KURUMLARI

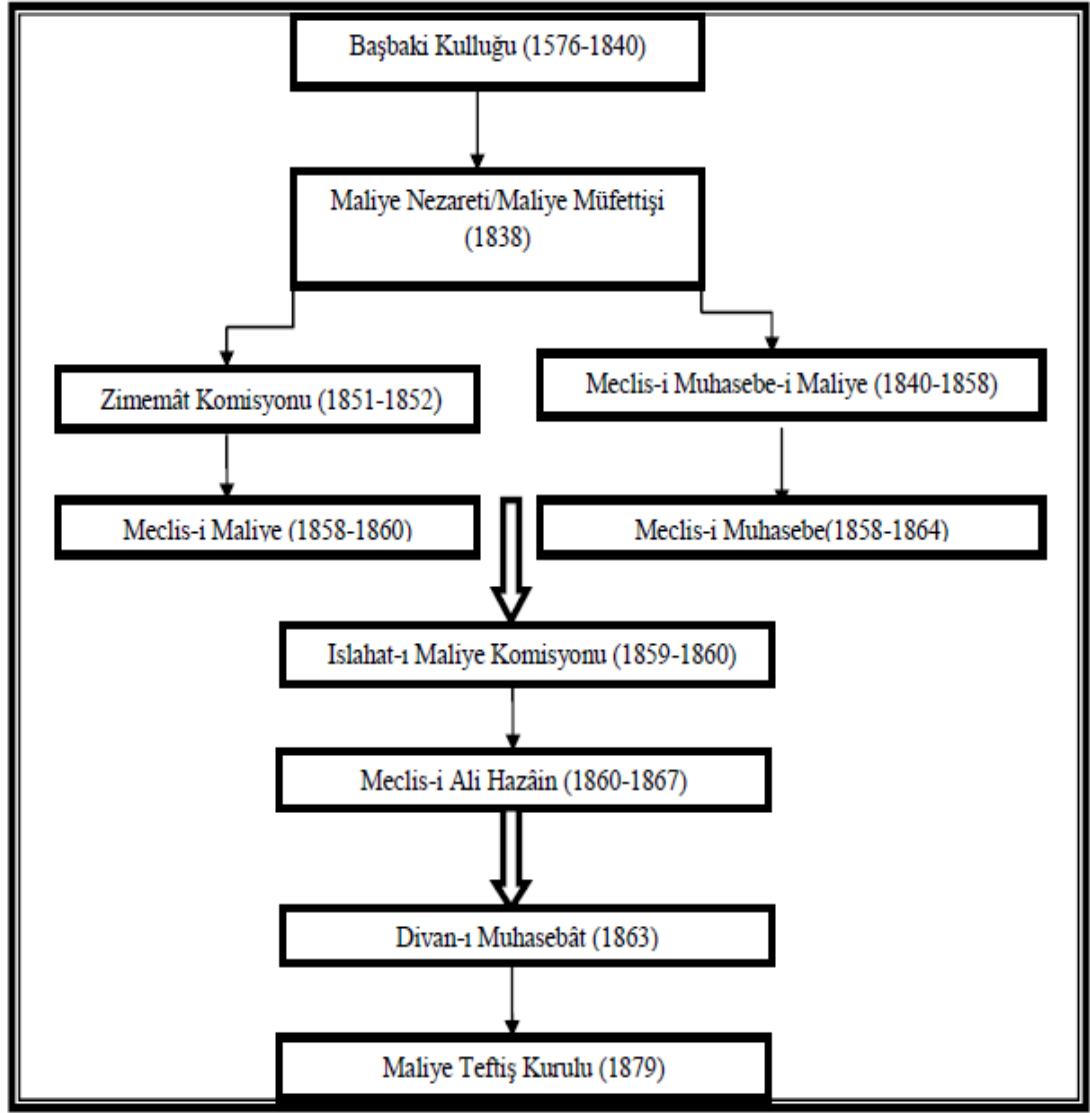
Türkiye Cumhuriyeti, mali sistem olarak Osmanlı Devletinden çağdaş gereksinimleri karşılayamayan, teokratik sistemin ayrılmaz bir neticesi olan şariat ve fıkıh usullerine dayalı bir sistemi devralmıştır.

Osmanlı mali sisteminin denetlenmesinin tam olarak hangi tarihte ortaya çıktığı bilinmiyor olmasına rağmen, büyük oranda Selçuklu modeli etkisi görülmektedir.

Osmanlı Devleti’nde günümüz anlamında bir mali denetim mekanizmasının oluşması 1879 yılında Maliye Teftiş Heyeti ile başlamış olsa da ilk mali denetim teşkilatı Başbaki Kulluğu kabul edilmektedir. Başbaki Kulluğu ile başlayıp Maliye Teftiş Heyeti’nin ortaya çıktığı zamana kadar geçen sürede, Maliye Nezareti’nin kurulması ile beraber, Tanzimat dönemine ait mali konulardaki sorunları aşmak, devlete ait gelir kaynaklarının ve giderlerinin denetlenmesi amacıyla birçok meclis ve komisyon oluşturulmuştur (Tabakoğlu ve Taşdirek, 2015: 91).

Başbaki Kulluğu 1576 yılından 1838 tarihinde ki Maliye Nezareti’nin kuruluşunun gerçekleştiği zamana kadar Osmanlı Devleti’nin mali açıdan denetlenmesi görevini yürütmüştür. Başbaki Kulluğu üstlenmiş olduğu mali denetim görevini 250 yılı aşkın süreyle devam ettirerek 19. yüzyılın ilk devreleriyle beraber daha modern kuruluşlara devretmiştir. Maliye Nezareti’nin kuruluşu ile beraber mali denetim, oldukça kısa bir zaman zarfında maliye müfettişleri aracılığıyla devam ettirilmiştir. Daha sonrasında vergi gelirlerinin tahsil edilememesi, devletin gelir ve giderlerinin ortak bir havuzda denetlenememesi gibi sorunlara çözüm üretilebilmesi adına çeşitli meclis ve komisyonların oluşturulması yoluna gidilmiştir (Çelebiler ve Güvemli, 2013; 45-46; Tabakoğlu ve Taşdirek, 2015: 92).

Şekil 1: Osmanlı Mali Denetim Sisteminin Kurumsal Yapısının Gelişim Süreci



Kaynak: Tabakoğlu, A. & Taşdirek, O. Ç. (2015). “Osmanlıda Mali Denetimin Kurumsal Gelişimi - Maliye Teftiş Heyetinin Kuruluşu.” *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, S.2.

Cumhuriyetin kuruluşu ile 1950 yılları arasındaki süreçte vergi sistemi bir yandan imparatorluk etkisinden kurtarılmaya çalışılırken diğer yandan da çağdaş varsayılan çeşitli vergi türlerinin vergi sistemine kazandırılma amacıyla çalışmalar yapılmıştır. Gerçekleştirilen tüm çabalara karşın, 1929 Ekonomik Buhranı olumsuz etkileri ve 2. Dünya Savaşı’nın neden olduğu kamu açıklarını giderme amacıyla 1950 senesinde büyük bir vergi reformu hayata geçirilmiştir.

Modern vergi sistemlerinde ödeme gücünün göstergeleri kabul edilen gelir, harcama ve servet olmak üzere üç unsur bulunmaktadır. Türkiye 1950 senesinde

gerçekleştirdiği reformlar sonucunda gelirler üzerinden alınan vergilerde ayrıma giderek, gelir vergisini gerçek kişilerden, kurumlar vergisini ise tüzel kişilerden ya da tüzel kişiliğe sahip olmayan hukuki varlıklar üzerinden alınması şeklinde daha modern bir aşamaya geçmiştir. Kişilerin yapmış olduğu harcamalar dikkate alınarak getirilmiş olan vergiler ise Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi ekseninde oluşmaktadır. Teorik açıdan sosyal amaçlar doğrultusunda getirilmiş olan Emlak Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi gibi servet vergilerinin kaynağını oluşturmaktadır. Modern vergi sistemlerinin temel ilkelerinden biri olan çok çeşitli az gelirli vergilendirme sistemi yerine az çeşitli vergilendirme çok gelir getirme prensibi ülkemizde de dış görüntü itibarıyla bu ilkeye uygun durumdadır (Oğuztürk ve Ünal 2015: 208).

Türkiye’de mali açıdan denetim 16.05.2005 tarihinde tekrar bir reforma uğramıştır. Bu reformun yasal düzenlenmesi 25817 numaralı Resmi Gazete’de yayımlanan 5345 Sayılı “Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun” ile gerçekleştirilmiştir. Söz konusu kanundan önce ki süreçte vergi denetimi konusunda Maliye Bakanlığı tek yetkili iken, 5345 sayılı kanun ile birlikte vergi denetimi konusunda Maliye Bakanlığına bağlı fakat yarı özerk bir kurum olan GİB yetkili kılınmıştır.

Vergi denetimi konusunda GİB’in üstlenmiş olduğu bu sorumluluğu icra ederken en çok önem arz eden kurum Vergi Denetim Kurulu’dur (VDK). 10.07.2011 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 646 sayılı Kanun Hükmüne Kararname (KHK) ile birlikte vergi denetiminde görevli Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları tek bir çatı altına alınarak Maliye Bakanlığı’nın bünyesinde ve direkt olarak Bakan’a bağlı olan VDK kuruluşu gerçekleşmiştir (Oğuztürk ve Ünal 2015: 217).

Türkiye Cumhuriyeti’nin kuruluşundan itibaren genel hatlarıyla ve kronolojik sırasıyla mali reformları şu şekilde sıralamak mümkündür (Maliye Bakanlığı Bakanlık Tarihçesi, 2013):

- (17.02.1923 - 04.03.1923) - İzmir’de 1. Türkiye İktisat Kongresi gerçekleştirildi. Kongrede Osmanlı Devleti’nin önemli geliri kalemlerinden olan iltizam ve aşarın yürürlükten kaldırılması, Medeni Kanunun kabul edilmesi, Sanayi ve Maadin Bankası’nın hayata geçirilmesi, Teşvik-i Sanayi Kanunu’nun yasalaştırılması kararları alındı.
- (1923) - Düyun-ı Umumiye idaresini ortadan kaldıran ve Türkiye’nin mali açıdan bağımsızlığını sağlayan Lozan Antlaşması imzalanarak yürürlüğe girdi.
- (1932) - Gümrük ve tekel teşkilatını Maliye Bakanlığı bünyesinden çıkartarak özerk bir yapıya kavuşturan Gümrük ve İnhisarlar Bakanlığı kuruldu.
- (1934) - Maliye Bakanlığı himayesinde Muvazzaf Vergi İtiraz Komisyonları kurularak Vergi uyuşmazlığı konularında yaşanan görüş ayrılıklarını ortadan kaldırılmaya çalışılmıştır.
- (1936) - Maliye Vekâleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında 2996 sayılı Kanun kabul edilerek merkezin ve taşranın teşkilat sorumlulukları belirlendi. Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Maliye Tetkik Kurulu, Defterdarlık Kontrol Memurları (Denetmenler) ve Genel Müdürlük Kontrolörleri kuruldu.
- (1945) - 4709 sayılı Özel bir kanun ile Maliye Bakanlığı’na bağlı Hesap Uzmanları Kurulu kuruldu.
- (1946) - Maliye Vekaleti ismi 4910 sayılı Kanunla Maliye Bakanlığı şeklinde değiştirilerek günümüzde ki ismini almıştır. Gelirler Genel Müdürlüğü kurularak, Vasıtasız Vergiler ve Vasıtalı Vergiler Genel Müdürlükleri kaldırılmıştır. “Özlük İşleri Müdürlüğü” “Zat İşleri Müdürlüğü” nün yerini almıştır.
- (1982) - Maliye Bakanlığı bünyesinde yer alan Vergiler İtiraz ve Temyiz Komisyonları sonlandırılarak bunun yerine vergi uyuşmazlıklarında görevli olan vergi mahkemeleri ve Bölge İdare Mahkemeleri (BİM) kuruldu.

- (1996) - Küresel bir sorun olan kara para aklamanın önüne geçilebilmesi amacıyla Mali Suçları Araştırma Kurulu hayata geçirildi.
- (2003) - 1927 yılında kabul edilerek yürürlüğe giren Muhasebe-i Umumiye Kanunu yürürlükten kaldırıldı. Bunun yerine 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kabul edildi.
- (2004) - Maliye Bakanlığı'na vergi politikası hakkında tavsiyelerde bulunma araştırmalar ve çalışmalar gerçekleştirmek amacıyla Vergi Konseyi kuruldu.
- (2005) - Maliye Bakanlığı bünyesinde yer alan Gelirler Genel Müdürlüğü kaldırılarak bunun yerine GİB kuruldu.
- (2007) - İç işleyişi denetleme amacıyla Maliye Bakanlığı'nda iç denetimden sorumlu birim oluşturularak iç denetçilerin ataması gerçekleştirildi.
- (2011) - 646 sayılı KHK ile vergi denetimi için çok önemli bir reform gerçekleştirilerek Vergi Denetim Kurulu oluşturuldu.

Genel bir bakış açısıyla kronolojik olarak sıralanan Türkiye Cumhuriyeti'nin mali yapısının kurulumu ve gelişim süreci, çeşitli olaylar neticesinde değişikliklere uğramıştır. Modern anlamda vergi denetimi Maliye Teftiş Kurulu ile başlamış ve çeşitli gereksinimler doğrultusunda çeşitli birimlere bölünmesi sonucunda Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri de vergi denetimine dahil olmuştur. 10.07.2011 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 646 sayılı KHK ile vergi denetimlerinde çok başlılığın oluşturduğu sorunları engellemek amacıyla VDK kurularak vergi denetimi günümüzde ki halini almıştır (Doğan, 2015:34).

I.Başbaki Kulluğu

Başbaki Kulluğu Osmanlı Devleti'nde denetim kavramı esasında muhasebe teşkilatı bünyesinde muhasebe kayıtlarını tutan devlet görevlisiydi (Bkz. Ek 2). Zaman içinde muhasebe bölümünden ayrılarak farklı bir alan şekline dönüşerek etkin bir hal almıştır. Bu alan nezdinde görevli olarak belirlenen kişi, Başbâkî kulu şeklinde isimlendirilmiştir. Başbâkî ifadesinde ki baş yüksek yetkiyi ifade ederken; bâkî ise tahsil olunmayan, bakiye anlamlarını ifade etmektedir. Kul ise devlet adına görevlendirilmiş kişi, memur anlamına gelmektedir. Başbâkî kulu, devletin gelirlerini yöneten gelir idaresinin kalan bakiyeleri tahsil etmekle görevlendirdiği yönetici şeklinde tanımlanır (Kesik ve Oğuz, 2013: 1-3).

Denetim alanında Osmanlı Devleti'nin Tanzimat Fermanı öncesi dönemi incelendiğinde en etkili teşkilat olarak karşımıza Defterdarlık müessesesi altında görevli olan Başbâkî Kulluğu teşkilatı çıkmaktadır¹⁸. Günümüz Maliye Bakanlığı görevini yürüten Defterdarlık makamı, Divan- Hümayun'dan sonra Osmanlı yönetiminde en önemli kurum olarak kabul edilirdi. Defterdarlığın kuruluşu bilinmediği gibi Başbâkî Kulluğu'nun da tam olarak hangi tarihte kurulduğu hakkında kesin bir bilgi mevcut değildir (Günalan, 2010: 17; Pur, 2015: 25). Fakat defterdarlık altında böyle bir görevi icra eden görevli bulunması ihtimaller dahilinde olsa bile bunun bir daire şeklinde oluşumu 1650 yılından sonra vuku bulmuştur¹⁹.

Çeşitli vesika ve kaynaklarda "ser-gulamı baki" olarak da adlandırılan başbâkî kulu kamuya ait gelirlerin tahsilatında etkin görev üstlenen bir memurdu. Başbâkî Kuluna bağlı olarak çalışan uzmanlar da memur olarak tanımlanır ve Baki Kulları olarak adlandırılır. Doğrudan defterdarlığa bağlı olan 5 daireden biri olan Başbâkî Kulluğu'nun emri altında çalışan kişi sayısı 60 dolaylarındaydı. Bu kişiler devlete

¹⁸ Fatih, bir fermanında Başbaki Kullarından şöyle söz eder: "Ben ki karaların, havaların ve denizlerin sultanı, ben ki yedi düvele hükmeden, Bakı Kuluma sözüm geçmez." (Pulur Hasan, Bakı Kulundan Maliye Müfettişine, 17.05.2008, İstanbul, Milliyet Gazetesi).

¹⁹ Söz konusu döneme ait vesikaların bazılarında bakaya denetimleri ile görevlendirilmiş olan kişilerle karşılaştığı gibi 1576 tarihine ait başka bir vesikada baki çavuşluğu isimli defterdara bağlı olarak devletin gelirlerini toplamakla yükümlü görevlilerin de bulunduğu anlaşılmaktadır (Emecen, 1992: 126).

borcunu ödemeyenleri, üzerlerinde kamuya ait mal bulundurmakta olanları tespit ederek gerekli tahsilatları gerçekleştirirlerdi. Başbâkî Kulluğunun himayesine çalışan baki kulları bazı zamanlarda diğer mali alanda çalışan devlet görevlilerinin iş yükünü azaltmaya çalışır, ayrıca yoklama ve teftiş amacıyla taşra vilayetlerinde de görevlendirilirlerdi. Devlete borcu bulunan kişiler Başbaki kulu tarafından şahsi konağında gözaltına alınır. Bu konak soruşturmanın gerçekleştirildiği, devlete borçlu olan ya da şahsında kamuya ait olan bir mal bulunduran kişilerin bu sorumluluklarını tamamlayacağı süreye kadar kaldıkları bir hapisane görevi görmüştür (Emecen, 1992: 126; Öner, 2005: 198).

Vergi tahsilatı görevi bulunan başbaki kullarının tahsil ettikleri vergileri ve bu vergileri elde ederken katlandıkları masrafları gösteren bir defter tutmakta sorumlulukları vardı. Söz konusu defterde hasılatların ayrıntılarına yer verildiği gibi başbaki kulunun hizmeti altında düzenli şekilde kimlerin maaş aldığı da masraflar bölümünde kayıt altına alınır.

Başbaki kulu ayrıca Osmanlı Devleti'nin defterdarları ile halk arasında oluşan vergi ihtilafları hakkındaki davalarda görevli olan maliye mahkemelerinde, vergi baş tahsildarı olarak maliye adına iddia makamı adına hazır olarak bulunmaktaydı. Maliye mahkemelerinde çoğunlukla vefat etmiş olan mültezimlerin borçları ve müsadere nedeniyle mallarına el konulan kişilerin davaları görülmekteydi. Bunun yanı sıra vefat etmiş ve mal varlığına sahip olan kişilerin mallarını tespit etmekte başbaki kulunun görevleri arasında bulunmaktaydı. Başbaki Kulunun bir başka görevi de Rumeli kazaskerinin defterdarlıkta bulunan miri katibi ile beraber istinaf ve temyiz sürecine dahil edilmeyen mali davaları çözmektir.

18. yüzyıl itibariyle Başbaki Kulluğu önemini git gide arttırması nedeniyle devletin önemli isimleri bu mevkiye gelebilme adına çok çaba sarf etmişlerdir. Başbaki Kulluğu düzeni 16. yüzyılın ikinci devresinden 1838 senesine kadar etkili olmuştur.

Başbaki Kulluğu müessesesi Tanzimat'ın ilanından önce kaldırılmış Tanzimat'ın ilanı ile birlikte bu görev Maliye Müfettişleri aracılığıyla yerine getirilmiştir. 1950'li yıllardan itibaren vergi denetimi çağın gereksinimlerine daha fazla cevap verebilen etkin bir sisteme dönüşmüştür (Emecen, 1992: 127; Tabakoğlu ve Taşdirek, 2015 :98).

II. Maliye Teftiş Kurulu

Maliye Teftiş Heyeti gibi bir kuruma neden ihtiyaç duyulduğunu anlayabilmek için öncelikle Osmanlı döneminin mali sorunlarını belirtmemiz gerekmektedir. Osmanlı Devleti'nde ekonomik sistem toprağa dayalı bir yapıdan oluşmakta olduğu bilinmektedir. Halkın toprak aracılığıyla elde etmiş olduğu gelirler devletin gereksinimi olan kamu harcamalarının kaynağını oluşturmaktaydı. Toprağa endeksli bir ekonominin büyüebilmesi, devletin savaşlarda ve fetihlerde gösterdiği başarıyla doğru orantılıdır.

Osmanlı Devleti mali sisteminde mevcut olan bütçe açıkları ve bununla beraber ortaya çıkan dış borçların oluşturduğu baskı nedeniyle mali sistem üzerinde etkili ve kalıcı mali reformları hayata geçirme anlamında zorluklar yaşamıştır. Borçları sebebiyle iflasa uğramış bir mali sistemin sorunlarıyla uğraşan II. Abdülhamit, Osmanlı mali yapısına öncelikle mali disiplini getirmeyi amaçlamıştır. Bu hedef doğrultusunda da sıkı bir maliye politikası uygulamıştır (Bölükbaşı, 2012: 9-13).

Osmanlı Devleti'nde en önemli gider kalemi askeri harcamalardan oluşmaktaydı. Tanzimat'la beraber artış eğiliminde olan askeri giderlerin finansmanı, elde edilen başarısız savaş sonuçları nedeniyle karşılayamaz hale gelmiştir. Bunun yanı sıra iyi düzenlenmiş bir tahsilat kurumunun mevcut olmayışı sebebiyle giderek artan gelir gider farkları oluşarak büyük bütçe açıklarına neden olmuş ve dış borçların karşılanamaması sonucunda Avrupalı alacaklıların borçlarının ödenmesi amacıyla 20 Aralık 1881 tarihinde "Düyun-u Umumiye İdaresi" kurulmuştur (Varcan, 2000: 174). Yabancı devletler borçlarını alamadığı gerekçesiyle Osmanlı Devleti'nin mali yapısını egemenlikleri altına almak istemişlerdir. Osmanlı Devleti yaşadığı mali sorunları en aza indirmek ve mali yapı üzerinde daha etkin bir denetim yapısı kurabilmek amacıyla mali açıdan merkezileşme politikası uygulamaya başlamıştır (Doğan, 2015: 31,32; Tabakoğlu ve Taşdirek, 2015: 101).

Osmanlı Devleti'nde Maliye Nezareti'nin kurulduğu tarih olan 1838 yılına dek eyaletler mali açıdan özerk olarak yönetilmişlerdir. Defterdarlık müessesine 1838 tarihinde son verilerek bunun yerine Maliye Nezareti kurularak mali açıdan teşkilatın merkezileşmesi adına ilk hamle yapılmıştır. Mali sorunları gidermek adına

yapılan bu reformlar beklenileni verememiş ve Tanzimat dönemi mali bunalımının daha da büyümesine neden olmuştur (Tabakoğlu, 2012: 250).

A.Maliye Teftiş Kurulu’nun Kuruluşu ve Tarihçesi

Çağdaş gereksinimleri karşılamaktan uzak bir yapıda olan Osmanlı maliyesinin teftiş mekanizmasının modernleşmesi ve ihtiyaçlara cevap verebilmesi adına devrin maliye nazırı tarafından II. Abdulhamid’e sunulan²⁰ ve 25 Temmuz 1879 tarihinde dayanağını “İrade-i Seniye” den alan “Teftiş Muamelatı Maliye Nizamnamesi” ve “Heyet-i Teftiş-i Maliye” (Maliye Teftiş Kurulu²¹) oluşturulması Maliye Teftiş Kurulu’nun kuruluş tarihi olarak kaynaklarda kendine yer edinmiştir²². Maliye Teftiş Kurulu ile birlikte Osmanlı mali düzeni denetim altına alınarak gelirler arttırılmaya çalışılmıştır.

Nizamnamede belirtilenlere göre Kurulun üstlenmiş olduğu sorumluluk, Devletin sahip olduğu malların tahsili ve gider kalemleri üzerinde yetkilendirilmiş

²⁰ Zühdü Efendi tarafından hazırlanmış olan nizamname tasarı sadrazamın görüşüne sunulmuştur. Tasarıda “İstanbul ile beraber büyük olarak kabul edilen vilayetlerin resmi daireleri ve şubeleri hakkında mali işlemleri belirtilen hesapların herhangi bir denetime muhatap olmadığı, söz konusu kayıtlar düzenli görünüyorsa dahi güvenilir olabilirliği için denetimin mutlaka gerekli olduğu ifade edilmiştir. Denetim gerçekleştirilmez ise istenilen mali açıdan istikrarın mümkün olamayacağı, tek başına muhasebe kayıtlarının güven oluşturmaya yetersiz kaldığı, vergi kayıp ve kaçaklarının tespit edilip ortaya çıkarılamayacağı arz edilmiştir. Oluşturulacak denetim mekanizmasının ciddi maliyeti olabileceği fakat sağlayacağı fayda yanında bu maliyetin kabul edilebilir olduğu belirtilmiştir. Aynı layihada ayrıca ağnam, aşar ve devletin her türlü malının muhasebeleştirilmesi hususunda gerekli düzen ve tertip olmaması sebebiyle acilen tetkik ve teftiş yapabilecek yetkilere sahip Maliye Teftiş Heyeti’nin kurulması, önerisin bulunulmuştur. Tezkerede Heyet içinde ortaya çıkacak kurulun bütçesi, maliye müfettişlerinin maaşları, görevleri ve nerelerde görevlerini gerçekleştirecekleri hakkında açıklamalar yapılmıştır. Söz konusu tezkerede ayrıca Maliye müfettişlerinin gerçekleştirdiği teftişlerin sonuçlarını bir inceleme raporu aracılığıyla Maliye Nezaretine sunacakları” belirtilmiştir (Başbakanlık Osmanlı Arşivi, İrade Meclis-i Mahsus, No.2979, 3 Temmuz 1879 (13 Recep 1296); Teftiş-i Muamelat-ı).

²¹ 1879 yılından 1950’li yılına kadar Maliye Teftiş Kurulu “Heyet-i Mümtaze” olarak da adlandırılmıştır (Erol, 2011:91).

²² BOA, İ.MMS, No.2979, 25 Temmuz 1879 (5 Şaban 1296); Maliye Teftiş Kurulu’nun Kuruluşuna Dair

olan maliye mdrlrinin, kaza mal memurlarının ve sandık eminlerinin, rsumatların ve defteri hakanilerin (tapu), ormanların ve maadinlerin, postaların ve telgrafların yanı sıra İstanbul’da görev yapan tüm resmi dairelerdeki maliye memurlarının hesapları üzerinde incelemeler yaparak Nezarete bilgi verilmesidir (ner, 2005: 377).

Devlet gelirlerinin ve giderlerinin denetime tabi olmasıyla beraber mevcut olan bütçe açıkları yabancı ülkelerden borçlanarak kapatılması yerine tasarruf edilerek finansmanının sağlanması bu sayede dış borçlar sebebiyle tehlikeye giren mali bağımsızlığın etkisinden kurtarılması amaç edinilmiştir. Bu doğrultuda padişahın elini güçlendirecek ve mali kaynakların merkezileşmesini sağlama amacıyla çeşitli kurumlara gereksinim duyulması sebebiyle, maliye komisyonları oluşturulmuştur (Bölükbaşı, 2012: 123).

Maliye Teftiş Heyeti, oluşturulan komisyonlardan biri olan Islahat-ı Maliye Komisyonları’nda görevi bulunan devlet çalışanlarının hesaplarını kontrol edecek ve soruşturacak denetim sisteminin temelini oluşturmaktaydı (Bölükbaşı, 2012: 15-62).

B.Maliye Teftiş Kurulu’nun nemi

Devletin varlığının kaçınılmaz bir sonucu olan “mali işlev” ve bu işlev sonucunda ortaya çıkan “kamuda mali yönetimin” 130 yıl boyunca en önemli unsuru olan Maliye Teftiş Kurulu büyük önem arz etmiştir. Bilindiği üzere “mali yönetim” işlevi devletten ayrı olarak asla düşünülemez (Altınok,2008:4).

Mali açıdan devlet adına denetleme noktasında en köklü kurumlardan biri olmuş olan Maliye Teftiş Kurulu, oldukça geniş sorumluluklar ve yetkilerle donatılmıştı (Macunluoğlu, 2010: 114).

Maliye Müfettişleri kendine münhasır özel kiřilerdi²³. Maliye müfettişi olmak kadar kurum içinde terfi olmak da bir o kadar zordu. Çeşitli komisyonlar sonucunda özgeçmişi terfi almaya yeterli ise ancak bir Maliye müfettişi terfi alabilirdi (1900 yılına ait örnek bir terfi talep yazısı için bakınız ek:3).

C.Maliye Teftiş Kurulu’nun Görevleri

Maliye Teftiş Kurulu’nda görevli müfettişlerin teftiş görevlerini yerine getirirken uymak zorunda oldukları hususlar hakkında 9 Eylül 1879 tarihinde yrrlge giren bir nizamname hazırlanmıştır. Hazırlanan bu nizamname Teftiş Heyeti’nin görev şeklini belirleyen ilk yasal metin olarak bilinmektedir. "*Teftiş-i Muamelat-ı Maliye Nizamnamesi*" adıyla yrrlge giren bu nizamname on yedi madde şeklinde sıralanmış bir düzenlemedir.

Kuruluş aşamasında geniş bir teşkilat çalışanına sahip olmasına rağmen Maliye Teftiş Kurulu, kuruluşunu takip eden 1880 yılının sonunda kurulun kadrosu daraltılmıştır. Maliye Müfettişleri’nin sayısı ve görevleri 1884 yılında daha da azaltılarak gerçekleştirdikleri teftiş görevleri encümen mensupları aracılığıyla yaptırılması yoluna gidilmiştir. İzleyen yıllarda, Teftiş Kurulu’nun yönetimi ilk olarak Divanı Muhasebata (günümüz anlamında Sayıştay’ına) devredilmiş, 1888 senesinden II. Meşrutiyetin ilanına kadar geçen sürede Maliye Müfettişliği bir meslek halini alamamıştır.

Fransız mevzuatının etkisiyle hazırlanan 5 Temmuz 1909 tarihli Nizamname (Tüzük) ile Maliye Teftiş Kurulu yeni bir düzene erişmiştir.

Maliye Müfettişleri, 1909 tarihli Nizamname ile beraber Devlet dairelerinin tamamını denetleme yetkisine sahip olmanın yanında gerekli görülen durumlarda

²³ Kendisi de Maliye Müfettişliği mesleğinden gelen Cemal Süreyya bir kitabında Maliye Müfettişleri hakkında şu satırları kaleme almıştır. "Dikkat edilirse, çok çeşitli kişileriz. Her kuşaktan, her anlayıştan insan var aramızda. Ama bir Maliye Müfettişi tipi de var. Dışımızda olanlara ve hele benzerlerimize hiç benzemiyoruz. Bizi biz eden de işte o benzemezlikte. Başkalarına karşı benzemezliğimiz içinde biz birbirimize çok benziyoruz. Kendi aramızdaki tek tek benzemezlikler de çeşitlilik, zenginlik olarak ortaya çıkıyor." (MMD, 1987:54).

memurları açığa alma yetkisi gibi yetkilere de sahip olmuştur. Ayrıca söz konusu Nizamname ile beraber Maliye Müfettişliği mesleğine sınav ile girilmesi şartı getirilmiştir. 1909 ile 1918 yılları arasında Teftiş Kurulu Başkanlığı'nı yabancılar sürdürmüştür. Bu süre zarfında Maliye Müfettişleri'ne teftiş ve tahkik gibi işlere müdahil olma hakkı verilmemiş olup yalnızca kendi görev sınırları dahilinde fikirlerini beyan etmelerine izin verilmiştir.

Maliye Bakanlığı çatısı altında yer almış olan Maliye Teftiş Kurulu, Devlete ait mali nitelik taşıyan tüm işlemleri Maliye Bakanlığının Teşkilat Kanunu ışığı altında denetimlerini gerçekleştirmekle yükümlü tutulmuşlardır. Cumhuriyetin ilanı ile beraber zaman içinde kanunlar değişerek, vergi denetimi ve kambiyo denetimlerinin yanı sıra faaliyet gösteren bankaların tamamı üzerinde denetim gerçekleştirebilme yetkisine de sahip olan Maliye Müfettişleri, imtiyazlı hisseler şeklinde kurulmuş şirketler ve dernekler nezdinde denetim ve inceleme yapma görevleri de bulunmaktaydı (Altınok, 2008: 4; Çelebiler ve Güvemli, 2013: 86).

III. Hesap Uzmanları Kurulu

Hazırlanan maliye politikalarında en önemli araç olan vergiler noktasında uzmanlaşan Hesap Uzmanları Kurulu, XX. yüzyılın ilk yarısının sonları ile birlikte vergi denetiminde modern toplumları yakalamayı sağlamış olan bir kurum olmuştur.

A. Hesap Uzmanları Kurulu'nun Kuruluşu ve Tarihçesi

Hesap Uzmanları Kurulu'nun kuruluş amacının iki önem arz eden dayanağı vardı. Bu dayanaklardan birincisi, İstanbul, Ankara, İzmir'de oluşturulan Muamele Vergileri ve Kazanç Vergileri denetimini gerçekleştiren grupları tek bir kurum çatısı altına alarak iki başlı denetim sisteminden kurtulmaktı. İkinci sebep ise, kamu denetimi yöntemlerinin uygulanması sürecinde ki standartların tek bir noktadan geliştirilmesi hususunda var olan engellerin kaldırılması ve bu engellerin kaldırılması ile birlikte muhasebe odaklı modern bir kamu vergi denetim sisteminin hayata geçirilmesiydi (Güney, 2013: 254).

29 Mayıs 1945 tarihli 4709 sayılı Kanun ile Hesap Uzmanları Kurulu oluşturulmuştur²⁴. Kurul kuruluş tarihi olarak 1950 senesinde yürürlüğe giren kapsamlı reformların öncesine denk gelmiştir²⁵. Bu kurum ile birlikte vergi denetimi görevi direkt olarak Maliye Bakanlığı'na bağlı bulunan Hesap Uzmanları Kurulu'na bırakılmıştır.

B. Hesap Uzmanları Kurulu'nun Önemi

Çağdaş vergi anlayışındaki ilerlemeler ile eş zamanlı bir şekilde Hesap Uzmanları Kurulu gelişimini devam ettirmiştir. Hesap uzmanları²⁶ hazırlanan vergi düzenlemeleri ile görevli kalmayıp bunun yanı sıra yeni yürürlüğe girmiş veya girecek olan kanunlar hakkında mükelleflerin ve diğer ortakları bilgilendirilmesi, getirilecek yeni reformların adaptasyonu süresince Maliye Bakanlığı çalışanlarının eğitilmesi gibi görevlere de sahiptir.

C. Hesap Uzmanları Kurulu'nun Görevleri

Maliye Bakanı'na fikir sunma ve denetimleri gerçekleştirmek ile görevlendirilen Hesap Uzmanları Kurulu, büyük ölçekli işletmelerin üzerinde yürütülen vergi denetimi sorumluluğunu da üstlenmiştir. 4709 sayılı kanun ile Maliye Bakanlığı'nın teşkilat ve görevleri hakkında 178 sayılı KHK ile belirtilmiştir.

²⁴ 4709 sayılı Kanunun gerekçe kısmında şu ifadeler yer verilmiştir: “*Maliye Vekaleti'ne bağlı olarak merkezde bir Hesap Müttehassısları Heyeti teşkiline dair olan merbut kanun projesi, bazı varidat kanunlarının bahsettiği selahiyete müsteniden takriben on seneden beri istihdam edilen hesap müttehassısı ve muavinlerinin esaslı bir teşkilata raptedilerek her bakımdan daha mazbut ve mümtaz bir hale getirilmelerindeki aşîkar fayda ve zarureten ve bu mevzuda Büyük Millet Meclisi ve encümenlerin de izhar edilen temennilerden ilham alınarak hazırlanılmıştır.*” (<http://www.hud.org.tr/icerik/tarihce> Erişim Tarihi:27.08.2016).

²⁵ 1950'li yılların başında yürürlüğe giren kapsamlı reformlar ile birlikte modern Türk Vergi sisteminin altyapısı oluşturulmuştur. 1950'lerin başlarında gerçekleştirilen reformla çağdaş Türk Vergi sisteminin temelleri atılmıştır. Bu kapsamda Kazanç Vergisi Kanunu yerini Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve VUK'a; Tahsili Emval Kanunu da yerini 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'a bırakmıştır.

²⁶ -o yıl ki adıyla “hesap müttehassısı”

Hesap Uzmanlarının görevleri:

- Gerçek kişilerin ve kurumların üzerinde ilgili kanunların verdiği yetki sınırları dahilinde incelemeler gerçekleştirmek,
- Farklı mali yasalar uyarınca gerçekleştirilen tüm dış denetim görevlerini yerine getirmek ve sonucunda oluşan değerleri takip etmek,
- Ülkenin vergi anlamında izleyeceği politikaların oluşturulmasıyla alakalı olarak yapılan çalışmalara eşlik etmek, vergi düzeninde ki sistemlerin ve tekniklerin geliştirilmesini sağlamak, mevcut yasalarda yer alan tereddütlerin ve olumsuzlukların yok edilebilmesi noktasında ihtiyaç duyulan çalışmaları gerçekleştirerek tavsiyelerde bulunmak.
- Güncel ekonomik ve mali gelişmeleri takip ederek suç gelirlerinin aklanmasının önlenmesi hakkında kanun, Türk parasının kıymetini Koruma Kanunu yabancı sermayeyi teşvik kanunu bankacılık kanunu Ticaret ve teşvik mevzuatı Menkul Kıymetler Borsası hakkında KHK, ödünç para verme işleri hakkında KHK finansal kiralama kanunu ile iktisadi kamu kuruluşları dernek ve vakıflar nezdinde yer alan mevzuatların ihtiyaç duyulan özel uzmanlık alanlarında çalışmalar ve araştırmalar yapmak.
- Sorumlu bulunduğu Maliye Bakanının vermiş olduğu diğer çeşitli görev ve sorumlulukları gerçekleştirmek,

Şeklinde sıralamak mümkündür.

Hesap Uzmanları Kurulunda görevli çalışanlara ait 1987-2011 yıllarına arasındaki kadro değişimi tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2: Hesap Uzmanları 1987-2011 Yılları Arasında Kurul Kadro Değişimleri

Yıllar	Kadro Sayısı	Yılbaşı Fiili Kadro Sayısı	İstifa	Nakil	Emekli	Huz Olmadan Ayrılanlar	Vefat	Toplam	Yıl İçinde Katılan HUZ	Yıl İçinde Katılan HUZ Yrd	Yıl Sonu Fiili Kadro
1987	788	336	20	6	3	1	1	31	2	21	328
1988	788	328	18	8	3	-	2	31	1	24	322
1989	788	322	20	9	1	-	2	32	4	34	328
1990	788	328	5	4	1	-	1	11	-	32	349
1991	788	349	8	3	4	-	-	15	2	16	352
1992	700	352	12	2	4	1	-	19	2	30	365
1993	650	365	9	15	3	-	-	27	3	35	376
1994	650	376	13	7	2	-	-	22	3	-	357
1995	650	357	40	5	4	-	-	49	1	19	328
1996	650	328	23	4	5	1	1	34	1	10	305
1997	650	305	22	9	4	1	-	36	7	19	295
1998	1150	295	11	6	4	-	2	23	3	17	292
1999	1150	292	10	1	2	2	-	15	2	19	298
2000	1150	298	8	7	1	-	-	16	4	7	293
2001	1150	293	4	4	1	-	-	9	2	23	309
2002	1150	309	5	9	-	-	1	15	3	9	306
2003	1150	306	9	16	3	1	-	29	3	-	280
2004	1151	280	7	9	2	1	-	19	3	30	294
2005	1151	294	10	13	-	-	-	23	1	21	293
2006	1151	293	9	7	6	-	-	22	2	17	290
2007	1151	290	14	8	3	-	-	25	4	36	305
2008	1151	305	11	5	3	3	1	23	3	21	306
2009	1151	306	5	8	1	3	-	17	5	14	308
2010	1151	308	11	4	2	-	-	17	1	33	325
2011	1151	325	3	2	3	1	-	9	1	18	335

Kaynak: Hesap Uzmanları Derneği, <http://www.hud.org.tr/icerik/1987-2011-yillari-kurul-kadro-hareketleri> (Erişim Tarihi: 27.08.2016).

Tablo 2 incelendiğinde Hesap Uzmanlarının kurulduğu yıl olan 1987 yılından 2011 yılına dek mevcut kadro sayısında ciddi bir artış olmadığı görülmektedir.

IV. Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı

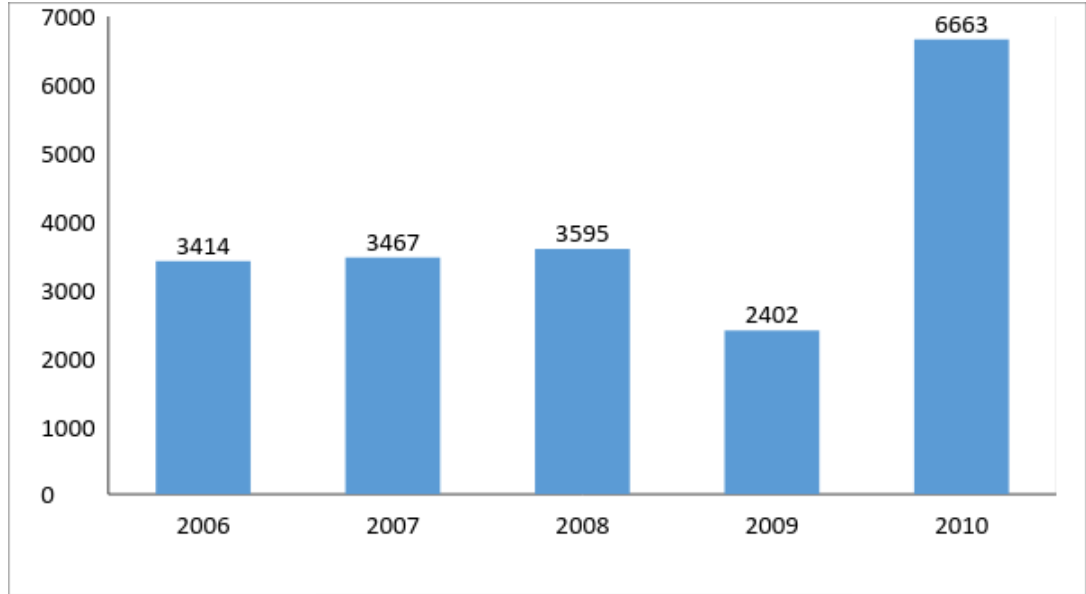
Gelirler Kontrolörleri; Türkiye genelinde vergi incelemeleri gerçekleştirmek, gelir idaresine ait merkez ve taşra yapılanmasına dair yürütülen faaliyetleri denetleme, görevli maliye memurları üzerinde soruşturmalar gerçekleştirme, 4208 Sayılı

Kanunun verdiği yetkiye dayanarak kara para aklama işlemleri hakkında araştırmalar yapmak ve diğer çeşitli kanunlarda belirtilenler ile verilen kararlar neticesinde üzerine düşen denetim görevlerini yürütmekle görevli merkezi denetim ait bir denetim birimi olarak görev yapmıştır.

A.Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı'nın Kuruluşu ve Tarihçesi

Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı 30 Kasım 1973 tarih ve 14728 sayılı Resmi Gazete yayımlanan kanun ile kurulmuştur. Gelirler Kontrolörleri VDK kurulana dek faaliyetlerini etkin bir şekilde sürdürmüştür. 2010 yılı itibarıyla 3584 vergi denetim elemanı kurum bünyesinde hizmet verirken elde etmiş olduğu çalışma sonuçları grafik 3'teki gibidir.

Grafik 3: Gelirler Kontrolörlerinin Düzenlemiş Olduğu Rapor Sayısı (2006-2010)



Kaynak: Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı 2010 Faaliyet Raporu

<http://www.vergivizyon.net/wpcontent/uploads/2016/01/G%C3%84%C2%B0B-Faaliyet-Raporu-2010.pdf> (Erişim Tarihi:18.12.2016)

Grafik 3'te gösterilen Gelirler Kontrolörleri'nin düzenlemiş olduğu rapor sayısı incelendiğinde 2010 yılında yaklaşık %277'lik bir artış olduğu ve 6663 rapor düzenlendiği görülmektedir.

B.Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı'nın Önemi

Gelirler Kontrolörleri, faaliyetlerini sürdürdüğü yıllarda Türkiye'nin giderek artan kamu harcamalarının karşılanması noktasında en önem arz eden ve sürekli bir gelir kaynağı olan vergilerin mükelleflerce gerçeğe uygun bir şekilde ödenip ödenmediği ve bu hususta gerekli denetimlerin gerçekleştirilmesi esnasında hem gelir idaresinin verimli bir biçimde çalışmasını hem de mükellefler üzerinde vergi bilincinin oluşturulması görevlerini en iyi biçimde gerçekleştirmiş, ülkenin gelişimi için çağdaş denetimin tüm gereksinimlerini üstlenmiş ve en iyi ölçüde yerine getirmeye çalışmıştır (Tezcan, 2003: 143).

C.Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı'nın Görev ve Yetkileri

30 Kasım 1973 tarihinde 14728 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren kanunda Gelirler Kontrolörleri'nin görev ve yetkileri maddeler halinde aşağıdaki biçimde belirtilmiştir:

- *“Gelirler Genel Müdürü adına gelir idaresi kuruluşlarının bütün işlemlerini teftiş etmek ve incelemek,*
- *Memur suçlarının tahkiki ile ilgili mevzuat gereğince Gelirler Genel Müdürlüğü merkez ve taşra kuruluşları memurları hakkında tahkikat yapmak,*
- *Vergi Usul Kanunu hükümleri gereğince yoklama, kayıt nizamı kontroller ve her türlü vergi incelemesi yapmak,*
- *Gelirler Genel Müdürlüğüne verilen işlerin kapsamına giren konularda etüdler hazırlamak; uygulanan kanun, tüzük, yönetmelik, karar, genel tebliğ ve müktezalar hakkında incelemeler yapmak, görüş ve önerilerde bulunmak,*
- *Bakanlık Makamınca veya Gelirler Genel Müdürlüğünce verilen sair işleri yapmak.”.*

V. Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı

Yürürlükteki vergilere gerekli uyumu yakalayamamış mükellefler ya da mükellef grupları ile yakın bir ilişki ve ihtiyaç duyulan iletişimi sağlayamamış olan vergi idaresinin var olması, Türk Vergi Sisteminde ki etkinliğin istenilen seviyeye ulaşamamış olmasının başlıca sebeplerindendir. Vergi kanunları çağın gereksinimlerini karşılayacak biçimde hazır olsa bile getirmiş olduğu sistemi uygulanması sağlayacak yönetim yapısının doğru bir örgütlenme gerçekleştirilmediği sürece uygulamadan istenilen sonuçların alınması mümkün olamayacaktır (Gökbunar, 1996: 17).

Söz konusu yönetim yapısında istenilen sonuçlara ulaşmak adına getirilen Vergi Denetmenleri müessesesi genellikle bölge müdürlükleri ya da illerde görevlerini sürdürmüş olmalarına rağmen sahip oldukları yetki dahilinde, bulunmuş oldukları şehir ya da bölge ile kendilerini engelleyen herhangi bir yasa olmamasına karşın, pratikte başka bir vergi denetmeninin görev yaptığı şehir ya da bölgede vergi incelemesi yapması gereken bir durum oluşması halinde, kendisinin vergi incelemesine başlaması yerine söz konusu şehir ya da bölgede görevli olan bir vergi denetmeni aracılığıyla incelenmesini talep ettiği görülmekteydi (Gelirler Kontrolörleri Derneği, 2000).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
VERGİ DENETİMİNİN YENİ YAPISI:
VERGİ DENETİM KURULU BAŞKANLIĞI

I.Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın Kuruluşu, Önemi ve Amacı

Ülkemizin vergi denetim sistemi 10.07.2011 tarihinden öncesine kadar merkez ve taşra olarak iki farklı alanda ve 4 farklı kurum (Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı, Gelirler Kontrolörü ve Vergi Denetmeni) aracılığıyla gerçekleştirilmiştir (Savaşan vd. 2016: 38).

Tablo 3: VDK Öncesi Vergi Denetim Kadroları

	Dolu	Boş	Toplam
Bakan’a Bağlı Olan	512	1.106	1.618
Maliye Müfettişi	171	296	467
Hesap Uzmanı	341	810	1151
GİB’e Bağlı Olan	3584	8966	12550
Gelirler Kontrolörleri (Merkezi)	349	551	900
Vergi Denetmeni (Yerel)	3235	8415	11650
Toplam	4096	10072	14168

Kaynak:Gelir İdaresi Başkanlığı,

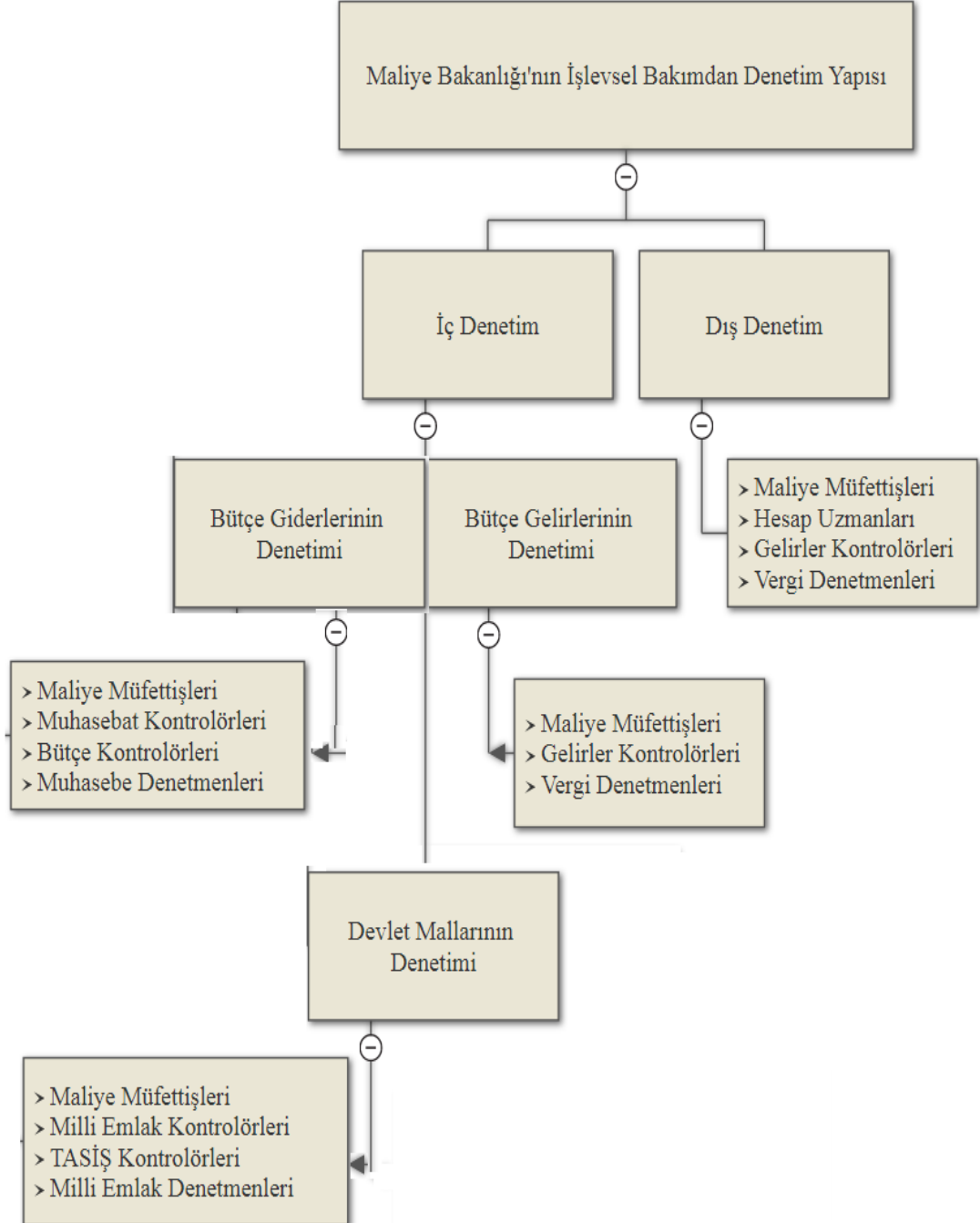
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_62.xls.htm, (20.08.2016).

Tablo 3 incelendiğinde VDK öncesinde merkezi ve yerel toplam kadro sayısının 14168 olduğu görülmektedir.

Vergi denetiminde yeni bir düzenlemeye gereksinim duyulmasının başlıca sebebi mevcut denetim birimlerinin bir bütünlük arz etmeyerek dağınık olarak bulunmalarıdır. Merkez denetim birimi altında Bakana bağlı olarak Maliye

Müfettişleri ile Hesap Uzmanları yer alırken, Gelirler Kontrolörleri ise Gelir İdaresi Başkanından almış oldukları yetki ile görevlerini yürütmüşlerdir. Öte yandan Vergi Denetmenleri de Vergi Dairesi Başkanlıklarının taşra teşkilatında görev yapmışlardır (Bkz. Şekil 2; Gerçek, 2011: 32, Rakıcı, 2011: 348).

Şekil 2: Maliye Bakanlığı'nın VDK Öncesinde ki İşlevsel Denetim Yapısı



Kaynak: Gelen, Ş. (2015). Vergi Denetiminde Yapısal Dönüşüm: Vergi Denetim Kurulu. İstanbul: İstanbul Aydın Üniversitesi, s.19.

Şekil 2’den de görüldüğü üzere VDK’dan önceki dönemde denetim kurumlarının dağınık bir yapıya sahip olması yalnızca verimli ve etkin bir çalışma süreci oluşmasına engel olmakla kalmamış aynı zamanda gelir idaresinin modern ülkelerle uyum içinde olabilmesine de imkan vermemiştir. Yapılanmadaki bu çift başlılığın sebep olduğu bir diğer olumsuzluk ise taşra yapılanmasının denetim açısından etkin olamaması nedeniyle objektif niteliğini kaybetmesidir. Bu çok başlılığın neden olduğu denetim elemanları içinde ki koordinasyon eksikliği ve ihtiyaç duyulan düzenin kurulması sonucunda mükerrer vergi incelemesi durumları ortaya çıkmıştır (Gerçek, 2011: 32, Acar ve Aydın, 2011:1; Savaşan vd. 2016:38).

Tüm bu sorunların çözümü amacıyla geçmişten beri düşünülmüş olan vergi denetim birimlerini Maliye Bakanlığı çatısı altında tek ele indirmek fikri 10.07.2011 tarihinde 27990 sayılı resmi gazetede yayımlanan 646 sayılı "Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname”yle hayata geçirilmiştir.

Söz konusu KHK ile birlikte Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı kurumlarına son verilerek, üstlenmiş oldukları görevler Vergi Denetim Kuruluna devredilmiştir.

Tablo 4 incelendiğinde 646 Sayılı KHK ile değişime uğrayan kadroları görmek mümkündür.

Tablo 4: 646 Sayılı KHK İle Değişikliğe Uğrayan Kadrolar

ÖNCESİ	SONRASI
Maliye Başmüfettişi	Vergi Başmüfettişliğine
Baş Hesap Uzmanı	
Gelirler Baş kontrolörü	
Maliye Müfettişi	Vergi Müfettişliğine
Hesap Uzmanı	
Gelirler Kontrolörü	
Vergi Denetmeni	
Maliye Müfettiş Yardımcısı	Vergi Müfettiş Yardımcılığına
Hesap Uzman Yardımcısı	
Stajyer Gelirler Kontrolörü	
Vergi Denetmen Yardımcısı	

Kaynak: www.vdk.gov.tr

Tablo 4’den açıkça görüldüğü üzere 10.07.2011 tarihinde yayımlanan 646 sayılı KHK sonucunda Maliye Başmüfettişi, Baş Hesap Uzmanı ile Gelirler Başkontrolörü görevlerini yerine getirenler Vergi Başmüfettişi olarak; Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı ve Gelirler Kontrolörü ile Vergi Denetmeni statüsüne sahip denetim elemanları Vergi Müfettişi olarak; Maliye Müfettiş Yardımcısı, Hesap Uzman Yardımcısı ve Stajyer Gelirler Kontrolörü ile Vergi Denetmen Yardımcısı görevini ifa edenler Vergi Müfettiş Yardımcısı olarak görevlendirilmiştir.

Başkan, Başkan Yardımcısı, Grup Başkanı ve Vergi Müfettişi (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı) üyelerinden oluşan Vergi Denetim Kurulu’nun merkezi Ankara’da bulunmaktadır.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı öncelikli olarak, risk odaklı bir şekilde vergi denetimlerini gerçekleştirmek, kayıt altına alınmamış olan ekonomik faaliyetler ve yolsuzluklar ile etkin bir mücadele uygulamak, vergi idaresinin verimli ve hukuksal açıdan tam uyum içinde çalışmasını sağlayacak denetim ve soruşturma süreçlerini yürütmek amacıyla 2011 senesinde kurulmuştur. Söz konusu düzenlemeler ile birlikte

vergi denetim süreci sonunda elde edilmek istenen hedefleri maddeler halinde belirtmek gerekirse (Ceylan, Tunalı 2011:28; VDK F.R 2016: 15):

- I. Mevcut durumda sorun teşkil eden vergi denetiminde çok başlılığı ve bunun oluşturduğu dağınıklığı ortadan kaldırmak,
- II. İhtiyaç duyulan uzmanlaşmayı sağlamak amacıyla gerekli görülen alt gruplandırmaları yaparak vergi incelemelerini gerçekleştirmek,
- III. Gerçekleştirilen vergi denetimlerinde etkinliği arttırmak,
- IV. Vergi denetiminin bazı denetim birimlerinde yerleşmiş olan mesleki bağnazlık düşüncesine son vererek sadece performans nezdinde bir düzen ortaya çıkarmak,
- V. Kayıt altına alınamamış alanlar üzerinde caydırıcı etki yaparak kayıt altına almayı başarmak,
- VI. Vergi incelemelerini gerçekleştirenlerin keyfi olarak gerçekleştirdiği uygulamalardan arındırılarak, kanunda belirtilen sisteme tam uyumunun sağlanması ve performans odaklı bir şekilde mesleklerinde kademe atlamalarına imkan verilerek çalışma ortamını verimli hale getirmek,
- VII. Vergi denetimi, başarılı gençler arasından seçilen elemanlar ile gerçekleştirilerek uzun vadede etkin ve verimli çalışma ortamı neticesinde vergi denetim elemanlarının kalitesini arttırmak, şeklinde ifade etmek mümkündür.

II.Vergi Denetim Kurulu'nun Görevleri, Yetkileri ve İnsan Kaynakları

A. Vergi Denetim Kurulu'nun Görevleri ve Yetkileri

Vergi Denetim Kurulu'nun öncelikli olarak üstlenmiş olduğu görev, risk odaklı olarak ve modern denetim yöntemleri kullanarak vergi denetimlerini gerçekleştirerek,

vergi kayıplarının ve kaçaklarının sebep olduğu kayıt altına alınamamış ekonomiyi kayıt altına alarak küçöltmek ve bu şekilde vergi mükelleflerinin vergi ödeme noktasında gönüllü uyumlarını azami noktaya çekmek, vergi idaresinin etkin ve hukuksal açıdan uygun bir şekilde işleyişini sağlama hedefiyle teftiş ve soruşturma süreçlerini yürötmek ve maliye politikasının hazırlanması hususunda gerekli hukuksal düzenlemelerin gerçekleşmesinde faydalı olmaktır (Oğuztürk ve Ünal 2015: 226).

Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında ki 178 sayılı KHK'nın 646 sayılı KHK ile değışik 20. maddesinde belirtilenler ışığında Vergi Denetim Kurulu'nun sahip olduğu görevleri ve yetkileri şu şekildedir:

- Başta VUK olmak üzere gelir kanunları ışığında vergi denetimlerini gerçekleştirmek,
- VUK ve diğeri gelir kanunları baz alınarak vergi incelemelerini gerçekleştirmek,
- Vergi ödevlerine dair elde edilen ihbarları ve şikayetleri incelemek,
- Sahip olunan bütün bilgi, veri ve istatistiklerden hareketle hazırlanacak Risk Analiz Sistemi aracılığıyla vergi mükelleflerinin faaliyet gösterdikleri alanları sektörler ve gruplar nezdinde analiz ederek mukayese yapmak ve bu şekilde risk teşkil eden alanları belirlemek,
- Vergi denetimlerinde GİB ile ihtiyaç duyulan ortak hareket etme ve iş birliği noktasında katkıda bulunmak,
- Vergi denetimlerinden daha iyi verim elde edebilmek adına vergi incelemeleri ve denetimleri ile raporlamalara ait standartlar, ilkeler, yönetimler ve teknikler hususunda katkı sağlamak, vergi denetimi yapma yetkisine sahip kişilerin uymak zorunda oldukları etik kuralların sınırlarını çizmek,
- İncelemeler ve denetimler sonucunda oluşan verileri izlemek,

değerlendirmelerde bulunmak ve istatistikler ortaya koyma,

- Vergi Müfettişi niteliğine sahip olan kişilerin mesleki açıdan yeterli ve yetkin olabilmesi amacıyla ihtiyaç duyulan çalışmalara katkı sağlamak, bu çalışma ile kalite güvence sisteminin gelişmesine yardımcı olmak,
- Güncel vergi mevzuatları hakkında fikir ve tavsiye vermek,
- Performansa dayalı bir değerlendirme sistemini hayata geçirmek ve Vergi Müfettişlerinin verimini bu performans ekseninde değerlendirmeye tabi tutmak,
- Kayıt dışı ekonomiye neden olan vergi kaçırma durumuna müsait olan alanlardaki gelişmeleri yakından takip ederek bu vergi kaçırma durumunun önlenmesinin sağlanması hususunda araştırmalar gerçekleştirmek,
- Maliye Bakanı tarafından verilmiş olan teftişleri, incelemeleri, denetimleri ve soruşturmaları yürütmek,
- Bunlara ek olarak Maliye Bakanı tarafından verilmiş olan benzer görevleri gerçekleştirmek.

B.Vergi İncelemesi

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı aracılığıyla yürütülen vergi incelemelerinde, incelemeye alınan mükellefler belirlenirken esas alınan faktör sektöre, konuya ve mükellefe göre Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Merkezi'nde (kısaca adıyla VDK-RAMER) ve Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Sistemi'nin (VDK-RAS) oluşturduğu analizler ve mukayeselerdir. Bunlara ek olarak;

- Kamu kuruluşları aracılığıyla talep edilen dolaylı veya dolaysız bir şekilde vergi konuları üzerinde ihtiva edilen inceleme ve denetimler sonucunda oluşan talepler sonuçlandırılır.

- Gerçekleştirilen teftiş, soruşturma, inceleme ve denetimler süresince ihtiyaç duyulan vergi inceleme istekleri yerine getirilmektedir.
- İdareye yıl içinde intikal etmiş olan ihbar ve şikayetler üzerinde gerek görülen denetimleri gerçekleştirmek²⁷.

Bu doğrultuda Grup Başkanlıkları çatısı altında görev yapan Vergi Müfettişleri Başkanlığın belirlediği olduğu Genel Çalışma Planı dahilinde önceden belirtilen turne programları ile vergi incelemeleri gerçekleştirilmektedir.

VDK'nın 2011,2012, 2013, 2014, 2015, 2016 yıllarında gerçekleştirdiği vergi incelemelerinin neticesi aşağıda belirtilmiş olan tablo 5'de açıklanmıştır.

Tablo 5: VDK Yıllar İtibarıyla Vergi İnceleme Sonuçları

Yıllar	İncelenen Mükellef Sayısı	Tarhi İstenilen Vergi Tutarı (TL)	Kesilmesi İstenilen Ceza (TL)
2011	16.267	3.926.153.961	6.540.331.412
2012	46.845	4.535.523.091	8.776.095.415
2013	71.352	8.561.313.250	19.086.884.477
2014	55.284	7.939.389.423	16.582.633.968
2015	58.676	9.803.999.983	18.843.082.627
2016	49.817	7.234.873.130	15.904.492.736

Kaynak: Maliye Bakanlığı 2015 Faaliyet Raporu / VDK Faaliyet Raporu 2011-2012-2013-2014-2015-2016.

Tablo 5 incelendiğinde VDK'nın göreve başladığı 2011 yılında 16.267 olan incelenen mükellef sayısı takip eden iki yıl boyunca ciddi anlamda artış gösterdiği görülmektedir. Nitekim incelenen mükellef sayısının en yüksek olduğu 2013 yılında bu sayı 71.352'e ulaşmıştır fakat sonraki yıllarda vergi incelemelerinde ki bu artış devam etmeyerek azalış eğilimine girmiştir. 2016 yılına gelindiğinde ise vergi incelemesine tabi olan mükellef sayısı 50.000'nin altına düşerek 49.817 olmuştur.

²⁷ Vergi ödevlerine dair idareye gelen ihbar ve şikayetlerin değerlendirilmesi amacıyla 16.02.2015 tarihinde "İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonu Çalışma Esaslarına İlişkin Yönerge" kapsamında, Kurul bünyesinde 38 İİTDK oluşturulmuştur.

Yıllar itibariyle toplam mükellef sayısı ile incelenen mükellef sayısı da aşağıda ki Tablo 6’de açıklanmıştır.

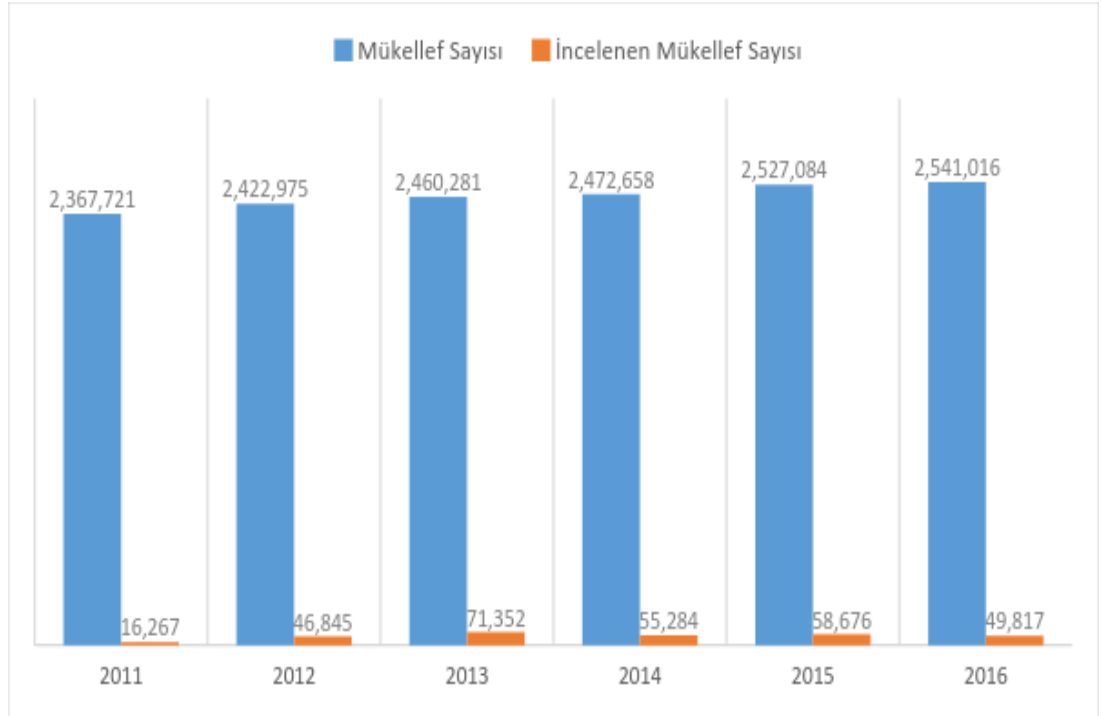
Tablo 6: 2011-2016 Yılları Arasında İncelenen Mükellef Sayıları ve Oranları

Yıllar	Mükellef Sayısı*	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı
2011	2.367.721	16.267	%0,69
2012	2.422.975	46.845	%1,93
2013	2.460.281	71.352	%2,90
2014	2.472.658	55.284	%2,24
2015	2.527.084	58.676	%2,32
2016	2.541.016	49.817	%1,96

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu 2011/ 2012/ 2013/ 2014/ 2015/ 2016 Faaliyet Raporu.

*GİB’in belirlediği Faal olan Gelir Vergisi Mükellefleri ile Kurumlar Vergisi Mükellefleri sayısının toplamıdır.

Grafik 4: 2011-2016 Yılları Arasında İncelenen Mükellef Sayıları



Tablo 6 ve grafik 4’teki veriler incelendiğinde vergi incelemesine tabi olan mükellef sayısının (son altı yıldaki ortalama olan 49.706 rakamı esas alındığında) faal mükellef sayısına oranının çok düşük seviye sayılabilecek %2 düzeylerinde olduğu görülmektedir.

Buna sebep olan ise 19.08.2016 tarihinde 29806 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan ve hayata geçirilen 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun nedeniyle matrah ve/veya vergi arttırımı dilekçesi vermiş olan 82.807 vergi mükellefinin tabi olduğu vergi incelemelerine devam edilememesi şeklinde açıklanabilir.

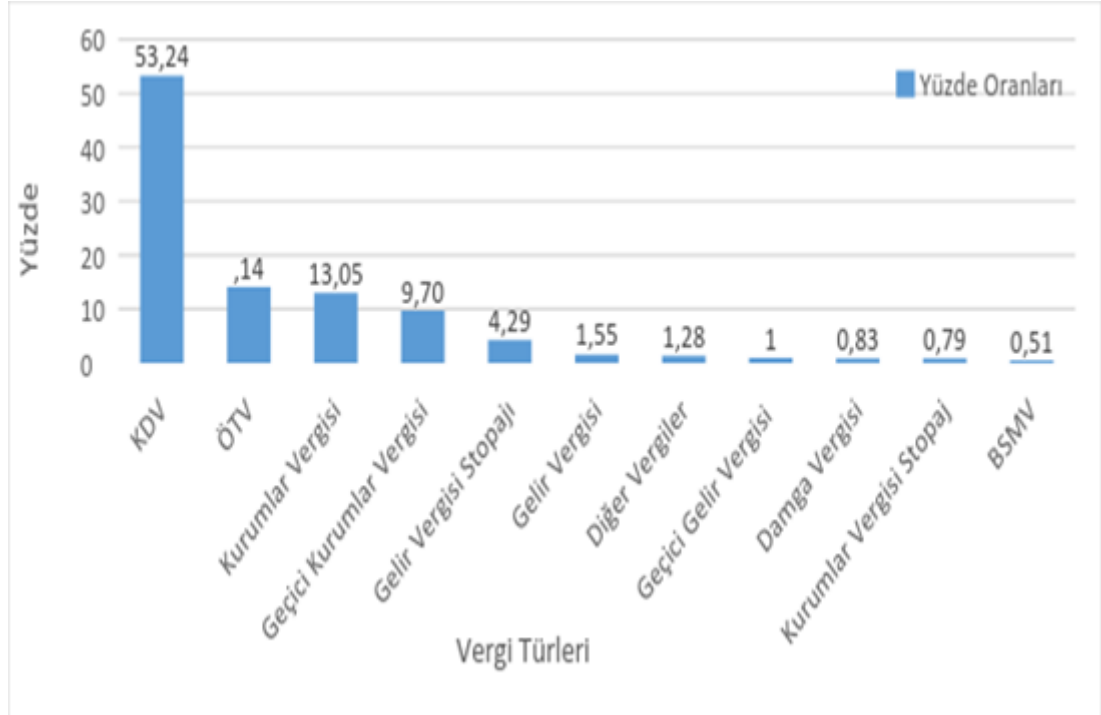
Tablo 7: Vergi Türleri İtibarıyla İnceleme Sonuçları (2016)

Vergi Türü	Bulunan Matrah Farkı	Tarhı İstenilen Vergi Tutarı	Kesilmesi Önerilen Ceza Tutarı
Kurumlar Vergisi	5.173.034.624	943.815.890	1.807.373.624
Geçici Kurumlar Vergisi	5.830.106.154	701.834.927	1.400.093.106
Gelir Vergisi	372.531.672	112.173.299	236.287.853
Gelir Vergisi Geçici	541.324.527	44.615.608	76.979.455
KDV	8.279.902.913	3.851.763.512	9.467.689.012
BSMV	724.376.718	37.127.608	43.149.624
ÖTV	299.596.747	1.023.203.794	2.104.203.073
Damga Vergisi	7.865.177.769	59.817.921	55.437.385
Gelir Vergisi Stopajı	2.242.658.313	310.362.356	409.559.492
Kurumlar Vergisi Stopajı	463.776.414	57.248.243	59.166.278
Diğer Vergiler	848.575.502	92.909.9725	244.553.834
TOPLAM	32.641.061.353	7.234.873.130	15.904.492.736

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu 2016 Faaliyet Raporu

Tablo 7 incelendiğinde 2016 yılında gerçekleştirilen vergi incelemeleri neticesinde tarhı istenilen vergi tutarının yüzdesel dağılımı Grafik 5’te belirtilmiştir.

Grafik 5: Tarhı İstenilen Vergi Tutarlarının Yüzdesel Dağılımı



Grafik 5'te yer alan veriler incelendiğinde en büyük payın KDV üzerinden tarhı istenilen vergilere ait olduğu görülmektedir.

C.Teftiş

Teftiş müessesinin oluşturulmasındaki amaç, teftişi gerçekleştirilen birimi, hem mali işleri hem de organizasyon yapısını ve maddi imkanları; bakımından gerektiği yerde, gereken amaca ve hukuki açıdan uygun olup olmadığı, risk analizleri özelinde değerlendirmelere tabi tutularak, sorunların çözümünde etkin yönetim ve iletişimlerin gerçekleştirilebilmesi noktasında idareye yardım ederek katkı sağlamaktır (VDK Faaliyet Raporu, 2016: 19).

Teftişlerde insanı ve sistemi odak noktaya alarak mükelleflere rehberlik etme amacı da mevcuttur. Bu doğrultuda gerçekleştirilen teftişlerde:

- Teftiş esnasında yaşanan olumsuzluklar tespit edilerek yapılan teftişin mükellef açısından kalitesini yükseltmek amacıyla alternatif çözümlerin üretilmesini sağlama,

- Faaliyetlerin kanun ve tüzük, yönetmelik, genel tebliğ vb. yasal kaynaklara uygun şekilde gerçekleşip gerçekleşmediğini mevzuat açısından denetleme,
- Sadece idarenin değil aynı zamanda mükellef haklarına özen gösterilip gösterilmediğini denetleme,
- Yapılan harcamaların yasalara uygun olarak yapılıp yapılmadığını denetleme,
- Hazine tekelinde bulunan gayrimenkul ile Devlet hükmü ve kullanım hakkı altında yer alan yer ve sair milli emlak'a ait olan malların verimli ve etkin bir biçimde yönetimlerinin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini denetleme,
- İş yüklerinin, çalışma düzenlerinin, personel sayılarının ve verimliliklerin birimler üzerinde objektif ölçütler ile kıyaslamalı bir şekilde değerlendirilmesi,
- Çalışan ve teftişi gerçekleştirilen idarelerin ifa ettikleri görevlerinden fayda sağlayan kişilerin bu hizmetler karşısında ki memnuniyet durumları incelenmektedir.

Söz konusu amaçların gerçekleştirilmesi hususunda e-teftiş uygulamaları ile çalışmalar gerçekleştirilmektedir. E-teftiş uygulamasında, geçmişten beri yürütülmüş olan teftiş yöntemlerinin elektronik ortamda gerçekleştirilmesi esasına dayanmaktadır. Bu uygulamayla beraber bilişim alanında ki gelişmelerin yakından takip edilmesi ile beraber dinamik bir şekilde teftiş faaliyetleri devam ettirilmektedir.

Normal teftişte olduğu gibi E-teftiş uygulamasında da idareye rehberlik etme ve yol gösterme fikrine ek olarak, idare ile beraber koordine içinde otomasyon sistemi süresince karşılaşılmış olan risk taşıyan hareketlerin değerlendirilerek risk analiz sisteminin yönetilmesi noktasında fayda sağlanması hedeflenmiştir. Bu hedef ışığında otomasyon sistemleri üzerinden elde edilmiş olan verileri, öncesinde belirlenmiş olan ölçütler ve riskli görülen hususlar göz önüne alınarak belirlenmekte, belirlenmiş olan bu veriler program aracılığıyla yeniden farklı metotlar ile değerlendirilerek analizlere

tabi olmaktadır. E-teftiş faaliyetleri aracılığıyla elde edilen pek çok verilerin kısa süre içinde analiz edilerek değerlendirilerek, engelleme, caydırıcı olma, çözümler üretme ve otomasyon sisteminin geliştirilmesi noktasında faydalar sağlayacak teftişler çok hızlı bir şekilde yapılabilmektedir.

VDK yapmış olduğu E-teftiş incelemelerini, “Denetim Bilgi Sistemleri (DEBİS)” şeklinde ifade edilen “Vergi Daireleri Denetim Bilgi Sistemi (VEDEBİS)”, “Saymanlıklar Denetim Bilgi Sistemi (SADEBİS)” ile “Milli Emlak Denetim Bilgi Sistemi (MİDEBİS)” uygulamaları aracılığıyla yürütmektedir.

D. İnsan Kaynakları

Vergi Denetim Kurulu’nun 2014, 2015 ve 2016 yıllarına ait kadro sayısında ki unvan bazında değişimleri Tablo 6’da incelenmiştir.

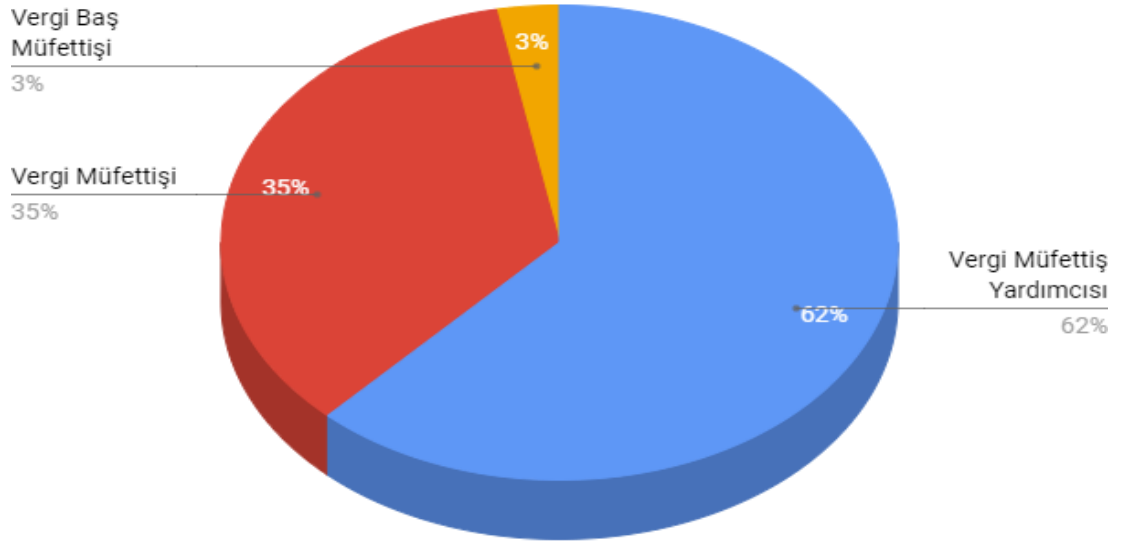
Tablo 8: Vergi Denetim Kurulu Çalışanlarının Unvan Bazında Dağılımı

	2014			2015			2016		
Unvanı	T	D	B	T	D	B	T	D	B
Başkan	1	1	0	1	1	0	1	1	0
Başkan Yardımcısı	6	1	5	6	0	6	6	0	6
Vergi Başmüfettişi	891	295	596	1899	288	1601	1889	239	1650
Vergi Müfettişi	5444	3121	2323	5.744	3556	2.188	6244	3018	3226
Vergi Müfettiş Yardımcısı	7905	5796	2109	6605	5360	245	6105	5244	861
Toplam	14247	9214	5033	14.245	9205	5040	14245	8502	5743

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu 2014/ 2015/ 2016 Faaliyet Raporu (T: Toplam, D:Dolu, B:Boş).

Tablo 8’de görüleceği üzere, 31.12.2016 tarihi itibari ile vergi denetim kurulunun mevcut kadro sayısı 14245’dir. Buna karşılık, bu kadroların %59,6’sı (8502) doldurulabilmiştir. Toplam vergi denetim kadrolarının %40,4’i (5743’ü) ise boş kalmıştır. 2016 yılında 2014 ve 2015 yılına oranla kadro doluluk oranlarında %5’lik bir düşüş gözlemlenmiştir.

Grafik 6: Vergi Müfettişlerinin Unvan Bazında Dağılımı (2016)



Kaynak: Vergi Denetim Kurulu 2016 Faaliyet Raporu

Grafik 6’da görüldüğü üzere VDK da görevli Vergi Denetim Elemanlarının %3’  Vergi Başmüfettişi, %35’ i Vergi Müfettişi, %62’si de Vergi Müfettiş Yardımcısından oluşmaktadır.

31.12.2016 tarihi itibariyle VDK’da görevini sürdüren Vergi Müfettişlerinin hizmet süreleri bazında oransal dağılımı aşağıda yer alan tablo 9’de gösterilmiştir.

Tablo 9: Vergi Müfettişlerinin Hizmet Sürelerinin Yüzde Bazında Dağılımı

Hizmet Süreleri	Personel Sayısı	Oranı
0-5 Yıl	5.027	59%
6-10 Yıl	1.748	21%
11-15 Yıl	626	7%
16-20 Yıl	185	2%
21-25 Yıl	326	4%
26 Yıl ve zeri	590	7%
TOPLAM	8502	100 %

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu 2016 Faaliyet Raporu

Tablo 9'daki vergiler incelendiğinde VDK'da görevli Vergi Müfettişlerinin %59 gibi büyük oranda kuruma yeni katılmış müfettişlerden oluştuğu görülmektedir.

31.12.2016 tarihi itibariyle VDK'da kadrolu veya geçici görevli personellerin unvan bazında dağılımları ise aşağıda yer alan tablo 10'da ki gibidir.

Tablo 10: VDK'da Görevli Personellerin Unvan Bazında Dağılımları

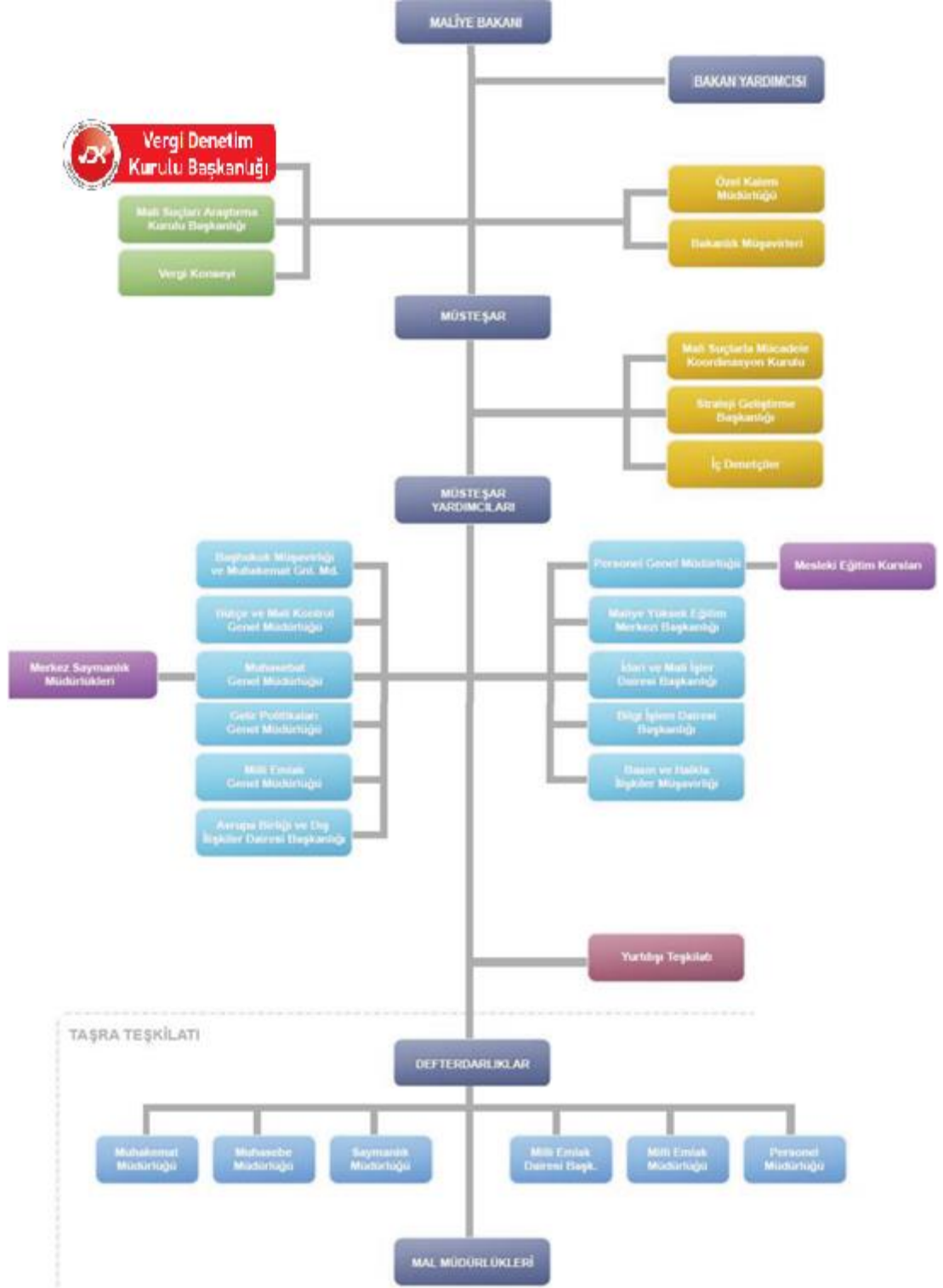
Unvan	Geçici	Kadrolu	Toplam
Gelir Uzmanı	1.037	-	1.037
VHKİ	527	38	565
Defterdarlık Uzmanı	22	-	22
şef	5	9	14
Memur	7	-	7
Müdür	3	3	6
Devlet Gelir Uzman Yardımcısı	5	-	5
Uzman	2	3	5
Yoklama Memuru	4	-	4
şube Müdür Yardımcısı	3	-	3
Maliye Uzmanı	2	-	2
Vergi İstihbarat Uzmanı	2	-	2
Mal Müdürü	2	-	2
Mühendis	2	-	2
Gelir İdaresi Grup Başkanı	1	-	1
Saymanlık Müdürü	1	-	1
Saymanlık Müdür Yardımcısı	1	-	1
Diğer	431	9	440
TOPLAM	2.145	62	2.207

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu 2016 Faaliyet Raporları

III. Vergi Denetim Kurulu'nun Teşkilat Yapısı

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 178 sayılı Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK'nın, 27990 sayılı ve 10.07.2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmış olan 646 KHK ile değişik, 19 ve 20'inci maddelerinde belirtilmiştir.

Şekil 3: Maliye Bakanlığı bünyesinde Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Konumu



Kaynak: Vergi Denetim Kurulu 2016 Faaliyet Raporu

Şekil 3’den de açıkça görüldüğü üzere Maliye Bakanlığı’nın merkez teşkilatı çatısı altında yer alan VDK, “Danışma ve Denetim Birimi” olarak direkt olarak Maliye Bakanı’na sorumlu bir biçimde faaliyetlerini gerçekleştirmektedir (VDK. F.R, 2014-2015-2016).

Kurul, yürüttüğü faaliyetleri merkezde Başkan ve Başkana bağlı olmak üzere 5 Başkan Yardımcısı ile bir Şube Müdürlüğü (Özel Büro Müdürlüğü), 5 Başkan Yardımcısına bağlı bulunan 20 Şube Müdürlüğü ile Ankara Eğitim Merkezi Küçük ve Orta Ölçekli Grup Başkanlığı’na 2 Şube Müdürlüğü aracılığıyla faaliyetlerini gerçekleştirmektedir.

Şekil 4’te de görüleceği üzere VDK’da gerek görülen uzmanlaşma ve iş bölümünün sağlanarak iş gücünde verimliliğin artırılması amacıyla Bakanın onayı ile direkt olarak Başkanlık çatısı altında Grup Başkanlıkları kurulmuştur.

BAŞKAN

- Başkan Yardımcısı
 - Arşiv Hizmetleri Şube Müdürlüğü
 - Bilgi Edinme ve Halkla İlişkiler Şube Müdürlüğü
 - Bina ve Emlak Yönetimi Şube Müdürlüğü
 - Evrak Şube Müdürlüğü
 - İdari ve Mali İşler Şube Müdürlüğü II
 - İdari ve Mali İşler Şube Müdürlüğü III
 - Performans Değerlendirme Şube Müdürlüğü
- Başkan Yardımcısı
 - Küçük ve Orta Mükellefler İnceleme Şube Müdürlüğü
 - İhtilaflı İşler Şube Müdürlüğü
 - İnsan Kaynakları Şube Müdürlüğü
 - Tefiş Soruşturma Şube Müdürlüğü
- Başkan Yardımcısı
 - Bilgi İşlem Şube Müdürlüğü
 - Elektronik Denetim Şube Müdürlüğü
 - İhbar ve Şikayetleri Değerlendirme Şube Müdürlüğü
 - Risk Analizi Şube Müdürlüğü
- Başkan Yardımcısı
 - Büyük Ölçekli Mükellefler İnceleme Şube Müdürlüğü
 - Mevzuat Şube Müdürlüğü
 - Organize Vergi Kaçaklığı ile Mücadele Şube Müdürlüğü
 - Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurt dışı Kazançlar Şube Müdürlüğü
 - Strateji, Dış İlişkiler ve Veri Analizi Şube Müdürlüğü
- Grup Başkanı
 - Eğitim Hizmetleri Şube Müdürlüğü
 - Sınav Hizmetleri Şube Müdürlüğü

GRUP BAŞKANLIKLARI

- Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı
- Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı
- Organize Vergi Kaçaklığı ile Mücadele Grup Başkanlığı
- Organize Vergi Kaçaklığı ile Mücadele Grup Başkanlığı

80

A. Vergi Denetim Kurulu'nun Şube Müdürlükleri

VDK bünyesinde 2017 yılı itibarıyla 20 şube müdürlüğü faaliyetini sürdürmektedir. Mevcut 20 şube müdürlüğünün faaliyet alanları ve görevleri şu şekildedir;

i. Büyük Ölçekli Mükellefler İnceleme Şube Müdürlüğü

Büyük Ölçekli Mükellefler İnceleme Şube Müdürlüğü'nün başlıca faaliyet alanları ve görevleri: Kamuya ait kurum ve kuruluşlar tarafından büyük ölçekli mükellefler nezdinde istenilen görevlendirmeleri gerçekleştirerek, gerek görülen hallerde Grup Başkanlıklarının görev sınırları içinde ki vergi incelemeleri ile gelen ihbarlar doğrultusunda yapılan vergi incelemelerine dair yazışmaları sağlamaktır.

ii. Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler İnceleme Şube Müdürlüğü

Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler İnceleme Şube Müdürlüğü'nün faaliyet alanları ve görevleri: Kamuya ait kurum ve kuruluşlar tarafından küçük ve orta ölçekli mükellefler nezdinde istenilen görevlendirmeleri gerçekleştirerek, gerek görülen hallerde Grup Başkanlıklarının görev sınırları içinde ki vergi incelemeleri ile gelen ihbarlar doğrultusunda yapılan vergi incelemelerine dair yazışmaları sağlamak, vergi kaçırma alanlarının azaltılması amacıyla çalışmalar gerçekleştirmek.

iii. Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele İnceleme Şube Müdürlüğü

Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıklarının görevleri dahilinde yer alan incelemelerin yanısıra ihbara dayalı vergi incelemeleriyle alakalı görevlendirmeleri gerçekleştirmek, Başbakanlığın yayınlamış olduğu genelgelerde yer alan Eylem Planlarından sorumlu olarak VDK'dan beklenen eylem ve hedeflerin belirtilmiş olan tarihlere göre yerine getirilmesine dair faaliyetleri yürütmek.

iv. Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar İnceleme Şube Müdürlüğü

İlgili grup başkanlığın görev sahasına dahil olan vergi incelemelerine ve ihbarlara dayanan vergi denetimlerine dair gerek görülen yazışmaları gerçekleştirmek, Grup Başkanlıkları tarafından hazırlanan vergi inceleme raporları ve diğer raporların yetkili kurumlar nezdinde takibini sürdürmek..

v. Risk Analiz Şube Müdürlüğü

Kamu ya da özel sektör kurumlarının sahip olduğu mükelleflere ait her tür bilgilerin sistematik bir biçimde verilere ve istatistiklere dönüştürülmesi suretiyle Risk Analiz Sistemini geliştirmek, elde edilen verilere göre çapraz kontrolleri gerçekleştirmek, elde edilen sonuçlar ile riskli grupların belirlenmesi ve bu bilgilerin Vergi Müfettişleri tarafından kullanımına sunulmasını sağlamak.

vi. Teftiş ve Soruşturma Şube Müdürlüğü

Hazırlanan Genel Çalışma Planı üzerinde belirlenen denetime tabi olacak birimlerin tespiti ve hazırlığının gerçekleştirilmesi, Vergi Müfettişlerinin ilgili görevlere atanmasına dair görevlendirmeleri hazırlamak, görevlendirmeler sonucunda elde edilen raporları ilgili birimlere göndermek, Başkanlığı intikal etmiş olan ihbarların ve şikayetlerin iş emrine dönüştürülmesi ve takibinin yapılması. .

vii. İhbar ve Şikayetleri Değerlendirme Şube Müdürlüğü

Vergi ziyanına neden olan kayıp ve kaçaklara dair VDK'ya bildirilen ihbarların ve şikayetlerin 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun ışığında değerlendirmesini yapmak ve gerekli mercilere iletmek.

viii. Bilgi İşlem Şube Müdürlüğü

Gerçekleştirilen tüm vergi denetimlerine dair düzenlenen tüm raporların hazırlanma aşamasından ilgili mercilere sevkinin sağlanması aşaması da dahil olmak üzere tüm sürecin elektronik ortamda takip edilmesi, verilerin girilmesi, elde edilen tüm bilgilerin ve tecrübelerin tüm müfettişlerin yararlanmasına açık olacak şekilde programların geliştirilmesinin sağlanması, VDK'nın resmi internet sitesinin ve elektronik haberleşme sisteminin geliştirilmesi ve güvenliğinin sağlanması, Başkanlığa bağlı olan binaların tamamının veri haberleşme altyapısının güçlendirilmesi ve yönetilmesi.

ix. Sınav Hizmetleri Şube Müdürlüğü

Kuruma kabul edilecek olan müfettişlerin mesleki giriş sınavlarının hazırlanması hususunda gerekli işlemlerin yapılması.

x. Eğitim Hizmetleri Şube Müdürlüğü

Gerek görülen temel eğitim, uyum eğitimi, seminer, refakat, konferans ve eğitici faaliyetlerin gerçekleştirilmesi.

xi. İnsan Kaynakları Şube Müdürlüğü

Kurumda görevli personellerin istifa, atama, emeklilik, nakil ve askerlik süreçlerine dair işlemleri yürütmek, geçici görevlendirmeleri yapmak, izin işlemleri ve Kurumun yıllık personel durumuna dair işlemleri yürütmek.

Kurumun dahil olduğu idari davalarda savunmaları, cevapları ve dava dilekçelerini oluşturmak, mahkemenin vermiş olduğu kararların uygulanması hususunda gerekli adımları atmak.

xii. Bina Yönetimi ve Evrak Şube Müdürlüğü

Kuruma ait binaların tesisatları, aydınlatmaları, bakımları, ısıtmaları, temizlikleri ve taşıma hizmetleri hususunda ihtiyaç duyulan araç, gereç ve

malzemelerin sağlanması, şartnamelerin hazırlanması, kurum binalarının güvenliğinin sağlanması ve Kuruma gelen ve giden dosyaların takibinin yapılmasını sağlamak.

xiii. Bilgi Edinme ve Halkla İlişkiler Şube Müdürlüğü

Elektronik posta aracılığıyla kuruma gelen bilgi edinme başvurularının ilgili mercilere iletilmesi, bilgi edinme başvurularına yazılan cevapların dosyalanması ve arşivlenmesi sürecini sağlamak

Kuruma ait tüm etkinliklerini ve protokol uygulamalarını hazırlamak, yönlendirmeleri yapmak, basında ve yayında kurum hakkında yazılan yazıları ve haberleri takip etmek, gerekli yasal izinleri almak koşuluyla kurumun imajını güçlendirici organizasyonlara ve etkinliklere katkı sunmak.

xiv. İdari ve Mali İşler Şube Müdürlüğü

Kurumun mal ve hizmet alımı ihtiyaçları gerçekleştirmek, temsil, tanıtma ve ağırlama harcamalarını karşılamak, Kuruma ait taşınırın bakımlarını ve onarımlarını yaptırmak, yedek parça ihtiyacını karşılamak, Kurumun bütçesinin hazırlanmasını sağlamak, bütçe ilke ve esaslardan sapmadan ödeneklerin dağıtılmasını sağlamak.

Kurum çalışanlarının maaş ödemeleri ve maaşlarını etkileyen değişimlerin takibinin yapılması, lojmanların tahsisi ve kiralarn takibinin yapılması, Vergi Müfettişlerinin yapmış olduğı yurtdışı geçici görevlendirmelere ait yollukların hazırlanması.

xv. Evrak ve Arşiv Şube Müdürlüğü

Kuruma ait arşiv politikasının belirlenmesi, arşiv belgelerinin ayıklanması, saklanması, imhası ve diğer arşiv faaliyetlerine yardımcı olunması, Kurumun arşivinden faydalanma taleplerinin yerine getirilmesi

xvi. Strateji, Dış İlişkiler ve Veri Analizi Şube Müdürlüğü

Kamunun İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı dahilindeki gerek görülen araştırmaları ve çalışmaları gerçekleştirerek yıl boyunca takibinin sağlanması, VDK Faaliyet Raporlarını ve Genel Çalışma Planının hazırlamak, mükellefler, vatandaşlar ve kurumlar tarafından talep edilen görüşlere yönelik olarak Kurum adına bilgilendirmelerin yapılması ve Vergi Müfettişlerinin kısa süreyle gerçekleştireceği yurtdışı görevlendirmeleri gerçekleştirmek.

xvii. Elektronik Denetim Şube Müdürlüğü

Teknolojik gelişmelerin uygulanması ile beraber ortaya çıkan elektronik denetim araçlarının daha fazla kullanımının sağlanması hususunda faaliyetlerde bulunmak. Bu doğrultuda diğer ülkelerin elektronik denetim süreçlerini inceleyerek ideal olanı tespit ederek aktif olarak kullanılması noktasında katkı vermek.

xviii. Mevzuat Şube Müdürlüğü

Kurum bünyesinde yer alan bir başka şube müdürlüğü olan Mevzuat Şube Müdürlüğü'nün görevi, vergi sistemimizin geliştirilmesi ve uygulanması hususunda katkı vermek.

xix. İhtilaflı İşler Şube Müdürlüğü

Mükellefler tarafından Kurum aleyhine açılan davalarda; dava dosyalarının oluşturulması, Kurumun savunmasının hazırlanması ve ilgili yargı organlarına iletilmesi,

İhtiyaç duyulan hallerde vergi mahkemesinin vermiş olduğu kararlara karşı, süreler dahilinde Bölge İdare Mahkemesine itirazın, Danıştay nezdinde ise temyizen davaların açılması ve Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından devredilmiş olan yetki dahilinde itiraz, temyiz ve tashihi karar yollarına başvurmadan vazgeçmek,

Vergi dairesi başkanını yetki vermesi durumunda idari davalarda vergi dairesi başkanlığının temsili hususunda görev almak.

xx. Performans Şube Müdürlüğü

Oluşturulan Performans Değerlendirme Sisteminde kullanılmak kaydıyla Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları hakkında hazırlanan performans değerlendirilmesine ilişkin formunu hazırlamak, performans değerlendirme dosyasını ve elde edilen değerlendirme sonuçlarını hazırlamak (VDK, 2012:14).

B. Vergi Denetim Kurulu'nun Grup Başkanlıkları

2016 yılı faaliyet raporları itibariyle VDK bünyesinde 29 ilde toplamda 45 Grup Başkanlığı kurulmuş ve bu Grup Başkanlıklarına bir Başkan ve ihtiyaç duyulan sayıda Başkan Yardımcısı görevlendirilmiştir. Bu doğrultuda mevcut durumda 39 Grup Başkanı, 6 Grup Başkan Vekili ile 161 Grup Başkan Yardımcısı görevlerini yürütmektedirler.

29 ilde örgütlenen Grup Başkanlıkları (İstanbul'da 6 adet, Ankara'da 4 adet olmak üzere) toplam 37 adet A Grubu olarak adlandırılan Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları, B Grubu olarak adlandırılan ve İstanbul, Ankara ve İzmir'de kurulmuş olan Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları, C Grubu olarak adlandırılan İstanbul ve Ankara'da 2 adet Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıkları, Ç Grubu olarak adlandırılan İstanbul, Ankara ve İzmir'de olmak üzere 3 ilde örgütlenen Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlıkları kurulmuştur.

Tablo 11 incelendiğinde grup başkanlıkları sayılarını görmemiz mümkündür.

Tablo 11: VDK Grup Başkanlıkları Sayısı

Grup Başkanlıklarının Adı	Sayısı
- Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları (B grubu)	3
- Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıkları (C grubu)	2
- Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurt Dışı Kazançlar Grup Başkanlıkları (Ç grubu)	3
- Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları (A grubu)	37
Toplam	45

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu 2016

31.12.2016 tarihi dikkate alınarak hazırlanan tabloda komisyon çalışmaları, idari görev, ücretsiz izin, yurt dışında bulunma, Yetkisiz Vergi Müfettiş Yardımcıları ve buna benzer hususlar dışında kalan iş gücü sayısının Grup Başkanlıkları bazında dağılımını gösteren tablo 12’de belirtilmiştir.

Tablo 12: Vergi Müfettişlerinin Bağlı Bulunduğu Gruplara Göre Dağılımı (31.12.2016)*

Unvanı	A Grubu	B Grubu	C Grubu	Ç Grubu	Toplam
Vergi Başmüfettişi	-	189	19	31	239
Vergi Müfettişi	2800	169	26	23	3018
Yetkili Vergi Müfettiş Yardımcısı	4202	225	-	-	4427
Yetkisiz Vergi Müfettiş Yardımcısı	800	17	-	-	817
TOPLAM	7802	600	45	54	8501

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu 2016

*Bu tabloya dahil edilmemiş olan Vergi Müfettişleri 31.12.2016 tarihi itibarıyla aktif bir şekilde inceleme yapmamaktadır.

Yukarıda yer alan tablo 12’de görüldüğü üzere VDK’da görevli toplam 8.501 (Başkan bu sayıya dahil değildir) kişiden 239’u Vergi Başmüfettişi olarak, 3.018’i Vergi Müfettişi olarak, 5.244’ü ise Vergi Müfettiş Yardımcısı olarak görev yapmaktadır.

1.Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları

Gerçekleştirmiş oldukları yıllık brüt satışın yanı sıra sahip olduğu aktif büyüklüğün aritmetik olarak alınan ortalama tutarı 50.000.000 TL ya da öz sermaye tutarı 15.000.000 TL'yi aşmamış olan mükelleflerin denetleme süreci Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları bünyesinde hizmet veren Vergi Müfettişleri tarafından gerçekleştirilir. Maliye Bakanlığı söz konusu bu hadler hususunda %300'üne kadar yükseltmeye ve %50'sine kadar düşürme yetkisine sahiptir. 29 şehirde yapılanmış olan 37 Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı mevcuttur. Yapılanmaya ev sahibi olan şehirler şu şekildedir: Adana, Ankara (*Dört adet*), Antalya, Aydın, Balıkesir, Bursa, Denizli, Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, İstanbul (*Altı adet*), İzmir, Kahramanmaraş, Kayseri, Kocaeli, Konya, Malatya, Mersin, Manisa, Muğla, Sakarya, Samsun, Şanlıurfa, Tekirdağ, Trabzon, Zonguldak.

2.Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları

Yapmış oldukları faaliyetler neticesinde yıllık brüt satışın yanı sıra sahip olduğu aktif büyüklüğün aritmetik olarak alınan ortalama tutarı 50.000.000 TL ya da öz sermaye tutarı 15.000.000 TL'yi aşmış olan mükellefler ile bu sınırlamalar dikkate alınmaksızın banka, sigorta şirketi, finansal kiralama şirketi, finansman şirketi, sermaye piyasası şirketi, finansal kiralama şirketi ve bireysel emeklilik ya da sermaye piyasasında faaliyet gösteren ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nda yer verilen faaliyet alanlarından en az birinde faaliyet gösteren bir şirket olması durumunda gerçekleştirilecek tam ve sınırlı incelemeler Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı'nda görevli Vergi Müfettişleri aracılığıyla yapılır. Ankara, İstanbul ve İzmir olmak üzere üç büyük ilde Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı faaliyetlerini sürdürmektedir.

3.Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıkları

Ekonomide var olan vergi kayıp ve kaçaklarına karşı mücadele dahilinde; Söz konusu vergi kayıplarına ve kaçaklarına sebep olan ya da olabilme ihtimali barındıran faaliyet alanları ve riskli unsurların belirlenmesi amacıyla araştırmalar gerçekleştirilmesi, Vergi kayıplarının ve kaçaklarının engellenmesi hususunda

mevzuatların ve uygulamanın iyileştirilmesine katkı sağlanması, Sistematik ve organize bir şekilde vergi kaybına ve kaçığına sebep olan alanlara yönelik denetim yöntemleri ve teknikleri noktasında fayda sağlamak, örnek raporları hazırlamak, Vergi inceleme raporu ve vergi suçu raporu üzerinden vergi kaçakçılığı çeşitleri ve bunlarla etkin bir mücadeleye yönelik olarak örnek raporlar hazırlanması şeklinde ki görevler Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıklarında görev yapan Vergi Müfettişleri aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Ülkemizde Ankara ve İstanbul'da olmak üzere iki farklı Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı faaliyetlerini sürdürmektedir.

4.Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlıkları

Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlıklarında çalışan vergi denetim elemanlarının görevi; Vergi mükelleflerinin ticari ilişkiler içinde olduğu diğer mükellefler arasındaki bağının transfer fiyatlandırması bakımından denetlenmesi, mükellefi yurtdışı faaliyetleri neticesinde elde etmiş olduğu kazanç ve iratların denetlenmesi ve örtülü sermaye tutarlarının takip edilmesi başta olmak kaydıyla, Başbakanlığın belirlemiş olduğu alalarda ne tür inceleme yapma ihtiyacı duyulursa gerçekleştirmektir. Söz konusu Başkanlıklar İstanbul, Ankara ve İzmir olmak üzere üç ilimizde mevcuttur (VDK F.R, 2014, 2015, 2016).

IV. Vergi Denetim Kurulu'nun Yetersiz Kaldığı Başlıca Sorunlar

Ülkemizde vergi bilinci noktasında tam olarak etkinlik ve verimlilik yakalanamamış olmasının birçok nedeni vardır. Bu nedenlerden birkaçı; vergi denetiminde kalifiye eleman sayısındaki yetersizlik, gerekli uzmanlaşmaların sağlanamamış olması, mevzuatımızda yer alan uzlaşma müessesesi ve sık sık başvurulanan vergi afları, mükelleflerde vergi bilinci kavramının tam olarak özümsememiş olması şeklinde sıralamak mümkündür (Kutbay, 2015:112).

A. Vergi Mükellefinin Denetlenme Oranının Düşüklüğü

Kanunlar ve yasalar bir ülkenin sosyal ve ekonomik düzenine uygun olarak hazırlanmış ve gelir idaresi güzel işliyor olsa dahi, ihtiyaç duyulan etkin ve nitelikli bir vergi denetimi gerçekleştirilemiyorsa sistem zamanla bozularak işlevselliğini kaybetmesine sebep olur (Organ, 2008: 15).

VDK'da kadro imkanları 2016 yılı itibariyle %59'luk bir doluluk oranına sahiptir ve bu oran etkin ve verimli bir denetim sisteminin oluşturulabilmesi için gerek görülen denetim elemanı ihtiyacını karşılayamamaktadır. Bu sebeple VDK'da mevcut olan boş kadroların kalifiye denetim elemanları ile doldurularak denetim elemanlarının sayısının arttırılması etkin vergi denetimi açısından büyük önem arz etmektedir.

Vergi denetim elemanları kuruma kabul edilirken yalnızca nitel olarak kadro sayısının arttırılması amaç olmamalıdır. Bu hususta vergi gereksinimlerinin ihtiyaç duyduğu modern ve duyarlılık noktasında hassas bir vergi denetim elemanın taşınması gerekli bir kaç nicelik şunlardır (Erol, 2011: 35-36):

- I. Modern hukuk ilkeleri ile tam uyum içinde olmalı,
- II. Baskı ve çıkar gruplarına göre hareket etmeyerek tam olarak bağımsız olmalı,
- III. Hangi koşulda olursa olsun daima ilkeli bir tavır göstermeli,
- IV. Öznel yargılardan uzak olaylara objektif bakabilmeli,
- V. Modern mesleki ve etik kurallar noktasında hassas ve uyum içinde olmalı,
- VI. Kendini geliştirmeye açık olmalı,
- VII. Mükellef hakları hususunda (gerçek veya tüzel) saygılı olmanın yanı sıra gerek görüldüğünde söz konusu hakların savunucusu ve anımsatıcısı olabilmeli,

VIII. Kendini yozlaşma, siyasallaşma ve kirlenmeden uzak tutmalı,

IX. Hukuki dayanağı olmayan yetki kullanımı ve kullandırılması hususunda azami özen göstererek kaçınmalıdır. Mükellefin savunma hakkını unutmamalı ve saygı göstermeli,

X. Mükellefleri dinleme ve anlama konusunda özenli olmalı.

Kurulun bünyesine katılacak vergi denetim elemanı alımı noktasında söz konusu bu özellikler göz önünde bulundurularak seçimler yapılmalı ve yetiştirilmesi başlanmalıdır.

B. Yapılan Vergi İncelemelerinde Uzmanlaşma Eksikliği

VDK bünyesinde görevli vergi denetim elemanları sayıca yetersiz olması nedeniyle her tür vergi incelemesi yapması ve her tür vergi konuların ve sektör bazlı çalışmalara dahil olması, araştırma noktasında kullanılabilecek zamanı oldukça uzamasına sebep olmaktadır. Araştırmaya ayrılan zamanın uzaması neticesinde daha çok vergi mükellefinin incelemeye tabi olma ihtimali azalmakta bir başka ifadeyle daha çok vergi kayıp ve kaçakçılığına sebep olmaktadır. Kurumda teorik anlamda bir ihtisaslaşma olsa da çalışma koşulları bu doğrultuda belirlenmemektedir (Kutbay, 2015:112).

C. Uzlaşma Müessesesinin Varlığı ve Vergi Davalarında Vergi İdaresinin Gerektiği Ölçüde Kendi Haklarını Savunamaması

Uzlaşma müessesine VUK'ta ilk kez 19.02.1963 tarihinde 205 Sayılı kanunda yer verilmiştir. Uzlaşma kavramının literatürde birçok tanımlaması mevcuttur. GİB uzlaşmayı vergi mükelleflerinin şahıslarına düzenlenen tarhiyatı kabul etmeyerek yargı yoluna taşımadan önce, vergi idaresi ile tahakkuk etmesi gereken vergilerin ve cezaların belirlenmesi noktasında anlaşabilecekleri idari çözüm yolu olarak

tanımlamıştır (GİB, 2007: 8)²⁸.

Vergi idaresi vergi kaybının önüne geçebilmek adına vergi denetimlerini gerçekleştirirken, diğer yandan da vergi mükellefleri, tarh edilen vergilendirme işlemlerine dair uzlaşma müessesinin varlığını düşünerek vergi idaresi ile ödemekten kaçındığı vergiyi cezası ile birlikte vergi idaresi ile anlaşarak indirimli olarak ödeyebileceği düşüncesinin oluşmasına sebep olarak mükellefin sorumlu davranmaktan uzaklaşması sorununu ortaya çıkarmış ve bunun sonucunda vergi denetimlerinin caydırıcılık etkisi azalmaktadır (Organ, 2008:170). Vergi denetiminin azalmasına neden olan bu etkiyi 2012/ 2013/ 2014/ 2015/ 2016 yıllarına ait tarhiyat öncesi uzlaşma verilerini gösteren Tablo 13 incelenerek görmek mümkündür.

²⁸ Uzlaşma literatürde bir çok farklı şekilde tanımlanmıştır. Karakoç'a göre uzlaşma vergi konusunda oluşan anlaşmazlıkların uyuşmazlık noktasına gelmesi sonucu konunun mahkemeye yansıtılmadan önce vergi yükümlüsü ile vergi idaresi karşılıklı çözüme ulaştırılmasıdır (Karakoç, 2014:730). Öncel uzlaşmayı belirlenmiş bir vergi tarhiyatı ve bu tarhiyat üzerinden kesilen ceza sebebiyle vergi idaresi ile vergi mükellefinin pazarlıklar neticesinde anlaşmaları şeklinde tanımlamıştır (Öncel v.d., 2008: 170). Candan'a göre uzlaşma vergi dairesi ve vergi mükellefi ya da cezaya muhatap olan ile aralarında oluşan uyuşmazlık neticesinde karşılıklı görüşmeye ve pazarlığa dayalı yöntemler kullanılarak çözüme kavuşturulması esasına dayanan bir sistemdir (Candan, 2006: 259). Kızılot'a göre mükellef ile vergi idaresi arasındaki uyuşmazlık noktalarının, yargısal yollara başvurulmadan önceki süreçte taraflar arasında bir konuşma zemini oluşturularak anlaşmazlığa neden olan verginin veya cezanın miktarı hususunda uyuşmazlığın ortadan kaldırılması şeklinde uzlaşmayı tanımlamıştır (Kızılot ve Kızılot, 2008: 222). Bayraklı uzlaşmayı vergi yükümlüsü veya ceza sorumlusuyla vergi idaresi arasında ortaya çıkmış olan vergi uyuşmazlıklarının yargı davası yoluna girmeden çözüme kavuşturulmasını sağlayan anlaşma şeklinde tanımlamıştır (Bayraklı, 2011: 229). Mutluer ve Dayanç'ın bakış açısına göre ise uzlaşma, vergi dairesi ile mükellefi tarhiyat ve tarhiyat sonucu kesilmiş cezalar nedeniyle bir araya getirerek söz konusu anlaşmazlıkları çözerek ortadan kaldırmalarıdır (Mutluer ve Dayanç, 2014: 218).

Tablo 13: 2012 Ve 2016 Yılları Arası Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Verileri

UZLAŞMA	2012	2013	2014	2015	2016
Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Konu Olan Vergi Tutarı	578.870.442	1.549.420.358	1.742.391.255	2.464.222.476	1.313.673.471
Tarhiyat Öncesi Uzlaşılan Vergi Tutarı	443.628.715	725.155.936	529.738.390	973.203.569	409.977.930
Tarhiyat Öncesi Uzlaşmaya Konu Olan Ceza	971.494.358	2.373.432.278	1.841.132.397	3.563.887.588	1.868.196.302
Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonucu Ceza	56.223.245	90.813.677	60.234.417	138.749.157	161.430.673
Tarhiyat Öncesi Uzlaşılan Vergi Tutarının Oranı	%76,6	%46,8	%30,4	%39,4	%31,2
Tarhiyat Öncesi Uzlaşılan Ceza Tutarının Oranı	%5,7	%3,8	%3,2	%3,8	%8,6

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu 2012 / 2013 / 2014 / 2015 / 2016 Faaliyet Raporu.

2015 yılına ait veriler incelendiğinde tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olmuş olan 2.464.222.476 TL tutarında ki verginin 973.203.569 TL kısmında ancak uzlaşma sağlanabilmiş yani; tahsil edilmesi öngörülen verginin %39,4'luk kısmında uzlaşma sağlanabilmişken tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olmuş olan vergi miktarının

%60,6'sı kısmında ise uzlaşma müessesinden sonuç elde edilememiştir ki buna rağmen 2014 yılına kıyasla vergi aslının tahsilinde yakalan %30,4'lük orana göre azda olsa gelişimin mevcut olduğunu göstermiştir. Öte yandan, tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olmuş olan 3.563.887.588 TL ceza miktarının 138.749.157 TL'lik bölümünde uzlaşmaya ancak uzlaşma sağlanabilmiş ve bu oran da sadece %3,8'i gibi bir kısımda ancak uzlaşma sağlanırken tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olmuş olan ceza tutarının %96,2'inden vazgeçildiğini göstermektedir.

Mükelleflerin 2016 yılında tarhiyat öncesi uzlaşma komisyonlarına yaptığı başvurular toplamında tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan miktar 1.313.673.471 TL olmasına rağmen 161.430.673 TL'lik kısmında uzlaşmadan sonuç elde edilebilmiştir yani; 2015 yılında tarhiyat öncesi uzlaşma sonucu elde edilen oran %39,4 dolaylarında iken 2016 yılında elde edilmesi gereken vergi tutarının yalnızca %12,2'lik kısmı tarhiyat öncesi uzlaşma ile sağlanmış ve temin edilmesi gereken verginin %87,8'lik kısmının ise tahsil edilebilme ihtimali kalmamıştır. Bunun yanı sıra 2016 yılında tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olmuş 1.868.196.302 TL'lik kesilen ceza miktarından ancak 161.439.673 TL'lik kısmı üzerinde uzlaşma temin edilmiştir. Bu tutarda tahsil edilmesi gereken ceza tutarının yalnızca %8,6'lık bir oranda amacına ulaşıldığı geri kalan %91,4'lük kısmının ise tahsil edilme olanağının kalmadığı anlamına gelmektedir.

Mükelleflerin rahat bir şekilde hareket etmesine neden olan uzlaşma müessesesi sayesinde vergi mükellefleri vergi ve cezaya karşı muhatap olduktan sonra uzlaşma seçeneğini kullanarak indirimler elde edebileceğini düşünerek hareket etmelerine sebep olmakta ve bunun sonucunda denetimde etkinlikten uzaklaşmaktadır.

D.Vergi Afları

Devletin çıkarmış olduğu yasalar aracılığıyla sahip olduğu kamu alacakları hakkından vazgeçmesi şeklinde vergi affını tanımlamak mümkündür (Aygün, 2012: 89). Çıkarılan vergi aflarında amaç, kamunun sahip olduğu alacakların en kısa sürede tahsilini gerçekleştirmek, borç artıklarını ortadan kaldırarak tıpkı sıfır esaslı bütçeleme sistemi şeklinde mükellef ile ilişkilerde yepyeni bir sayfa açmaktır. Sıklıkla başvuru alan vergi affı yöntemi, vergi cezalarının mükellef üzerinde ki caydırıcılık etkisini

yitirmesine, vergi ödeme konusunda ihtiyaç duyulan bilincin oluşamamasına, kayıt altına alınamamış ekonominin daha da büyümesine sebep olabilmektedir (Kutbay, 2015:114).

Vergi afları ile kısa vadede elde edilmesi beklenen gelire kıyasla uzun vadede mükellefin vergiye uyumu ve vergi adaletine bakış açısının zedelenmesi ile bunlar neticesinde ortaya çıkan vergi gelirlerinde ki düşüşün yanı sıra toplum vicdanında yasal düzenlemelere karşı oluşan uyumun azalması ile fazlasıyla kayba neden olacaktır. Bir başka söylem ile vergi aflarının kısa vadede ettirdiği fayda, uzun vadede sebep olacağı maliyetlerden çok daha azdır (Lerman, 1986:325-332).

Tablo 14: Yıllar İtibariyle Vergi Afları

Sıra	Kanun Numarası	Tarih	Açıklama
1	-	17.05.1924	Yasalaşan İlk Vergi Affı
2	-	05.08.1928	Elviyel Selased Vergisinin Sureti Cibayeti Hakkında Kanun
3	4530	15.03.1934	Varlık Vergisinin Bakayasının Terkini Hakkında Kanun
4	2566	04.07.1934	Vergi Bakayasının Tasfiyesine Hakkında Kanun
5	3568	29.06.1938	Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terki Hakkında Kanun
6	4920	13.06.1946	Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkında Kanun
7	5050	21.01.1947	Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında ki Kanun
8	113	26.10.1960	Af Yasası
9	281	28.12.1961	Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Hakkında Kanun
10	218	23.02.1963	Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
11	252	13.06.1963	Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Kanun

12	325	05.09.1963	Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında ki Kanun
13	691	16.07.1965	Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında ki Kanun
14	780	03.08.1966	Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında ki Kanun
15	1319	28.02.1970	Emlak Vergisi Kanunuyla Getirilen Af
16	1803	15.05.1974	Cumhuriyet'in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında ki Kanun
17	2431	20.03.1981	Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanı Hakkında Kanun
18	2431	02.03.1982	Sayıli Yasaya Ek
19	2801	22.02.1983	Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Ki Kanun
20	3239	04.02.1985	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun Geçici 4. Maddesi
21	3505	03.12.1988	Geçici Birinci Madde
22	3512	28.12.1988	İl Özel İdare ve Belediye Paylarının Borçlarına Mahsub Hakkında ki Kanun
23	3689	15.12.1990	213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu ile 492 sayılı Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında ki Kanun (Geçici Birinci Madde)
24	3787	21.02.1992	Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması Ve Matrah Artırımı Hakkında ki Kanun
25	400	05.09.1997	Amme Alacakları Tahsilat Genel Tebliği
26	4369	22.07.1998	Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 Ve 4208 Sayılı Kanunlar İle 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname Ve 190 Sayılı Genel Kadro Ve

			Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ki Kanun
27	414	06.02.2001	Tahsilat Genel Tebliği
28	4746	07.03.2002	Emlak Vergisi İle İlgili Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Yasasının Geçici Madde 21)
29	4811	27.02.2003	Vergi Barışı Kanunu
30	5811	22.11.2008	Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında ki Yasa (Varlık Barışı)
31	6111	13.02.2011	Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında ki Kanun
32	6552	10.09.2014	İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Hakında ki Kanun
33	6736	19.08.2016	Bazı Alacakların Yapılandırılması Hakkında Kanun
34	7020	18.05.2017	Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

Kaynak: Çetin Gerger, G. (2007). Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi. *Yönetim ve Ekonomi*, S.2. s.177; Kumkale, R. (2016). *Cumhuriyet Tarihimize Çıkarılan Vergi Afları*, <http://www.alomaliye.com/2016/08/19/cumhuriyet-tarihimize-cikartilan-vergi-aflari/> (Erişim Tarihi: 21.12.2016).

Tablo 14'te görüldüğü üzere sıklıkla başvurulanan vergi aflarına karşı toplum üzerinde bir beklenti oluşturarak ekonomi üzerinde uzun vadede çok ciddi bozulmalara neden olabilmektedir. Yukarıda ki tablo incelendiğinde ortalama 3 yılda bir başvurulanan vergi aflarına yönelik gerçekleştirilen düzenlemeler vergi ödevini zamanında yerine getirmeyen vergi mükellefleri üzerinde bu davranışın alışkanlığa dönüşmesi sonucunu doğurmaktadır. Bunlara ek olarak söz konusu vergi afları, vergi denetimlerini gerçekleştiren vergi denetim elemanlarının vergi araştırma, saptama ve tahsilini sağlamak için harcadıkları emeklerin boşa gitmesine sebep olmaktadır (Kutbay, 2015:113).

E. Vergi Bilincinin Yeterince Oluşturulamaması

Ülkede gerçekleştirilen vergi denetim sisteminde ihtiyaç duyulan etkinliğin sağlanabilmesi açısından vergi mükelleflerinin vergilendirmeye dair kurullara uygun hareket etmesi ve vergi mükellefiyetine ilişkin ödevlerini yerine getirmesi oldukça önem arz etmektedir. Mükelleflerin vergiye uyumunu belirleyen unsurlar vergi algısı ile vergi bilincidir. Söz konusu unsurların mükellef üzerinde zayıf olması durumunda vergi denetiminin zorluğu artarak vergi denetiminin etkinsizliğine neden olmaktadır. Bu sebeple denetimde etkinlik sağlanmak isteniyorsa olmazsa olmaz unsur vergi bilincinin mükellef üzerinde oluşturulabilmesi gerekmektedir (Kutbay, 2015:113).

İhtiyaç duyulan vergi bilincinin oluşturulması konusunda en önemli husus, vergi mükelleflerinin ödemiş oldukları vergilerin kamu idaresi tarafından ne şekilde kullanıldığının anlaşılır olmasıdır. Mükellef eğer ödediği vergilerin tasarruflu kullanılmadığını düşünmesi halinde vergi bilincinin geliştirilmesi süreci olumsuz etkilenebilmektedir. Yapılan kamu harcamalarının hesap verilebilir ve şeffaf olması, vergi idaresi ile mükellef ilişkilerinin güçlenmesi bakımından görsel, işitsel medya araçların kullanımı da mükelleflerin vergi bilinç düzeylerinde artış sağlayarak, gönüllü uyum konusunda istenen seviyeye ulaşması sağlanacaktır (Kahriman, 2015:184; Uğur, 2016:6).

SONUÇ

Devletlerin başlıca gelir kaynağı olan vergilerin en az zaman ve maliyet içinde toplanması oldukça önemlidir. Bireyler, kişisel fayda noktalarını en üst noktaya taşıyacak şekilde davranırlar. Ödenen vergiler bireylerin kullanılabilir gelirlerini azalttığı için kişiler asgari düzeyde vergi ödevlerini yerine getirme ya da hiç getirmeme eğilimindedirler. Bu bağlamda bazen yasal yollardan biri olan vergiden kaçınma yolunu tercih ederken bazen de yasa dışı yollara başvurarak vergi kaçırma yolunu seçebilmektedirler.

Beyan esasına dayalı vergi sistemi uygulamasında mükelleflerin beyan etmiş olduğu matrahların gerçekleri yansıtır yansıtmadığını bir başka ifade ile kanunlara uygun hareket edip etmediğini ortaya çıkarabilmek için denetim çalışmalarına ağırlık verilmesi gereklidir. Denetim faaliyetleri yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama şeklinde çeşitli yollarla vergi kayıplarının ve kaçaklarının asgari düzeye çekilmesi amaçlanır.

Denetim faaliyetleri kamu gelirlerini arttırıcı bir özelliğe sahip olmasının yanı sıra vergi ödevini yerine getiren mükellef ile getirmeyenin farklılaştırılmasına olanak sağlar. Bu bağlamda, vergi denetimleri vergiye gönüllü uyum sağlamış mükellefler açısından vergi direnci göstermeye başlamaması açısından oldukça önemlidir.

Vergi kayıp ve kaçaklarını asgariye indirme adına denetim yöntemleri önem arz eder fakat bu noktada daha fazla önem verilmesi gereken konu mükelleflerin vergi ödevine karşı gönüllü uyum seviyesini mümkün olan en yüksek seviyeye çıkarmaktır. Mükelleflerden istenen vergi yükümlülüklerine karşı gönüllü uyum düzeyi yakalanırsa denetim araçlarına da duyulan ihtiyaç azalması nedeniyle idarenin iş yükü oldukça hafifleyebilmektedir. Bu noktada vergi idaresinin öncelikli amacı, modern vergiye uyum yaklaşımları doğrultusunda oluşan yaptırımlar neticesinde caydırıcılık yönünün ortaya çıkmasından çok vergi mükelleflerinin davranışlarını odak noktaya alınmış bir şekilde gönüllü uyuma katkı sağlayacak politikalar öncelikli stratejiler içerisinde yer almalıdır.

Vergi kaçakçılığına engel olma hususunda devletin elinde bulunan en önemli yetki olan vergi denetimi, en uygun zamanda ve etkinlikte kullanılmalıdır. Söz konusu yetki kullanılırken etkin olmayan, hukuki değerler gözetilmeden ve öznel yargılara göre hareket etmekten uzak durmak modern hukuk düzeyinde olmazsa olmaz bir gerekliliktir. Denetim yetkisini devlet otoritesi adına kullanmakta olan denetim elemanlarının ya da organların modern hukukun gereksinimlerini mutlak suretle rehber edinmiş olmaları gereklidir. Vergi denetim sürecinde hukuki zafiyetin, taraftarlığın, düzensizliğin hukuki dayanağı yoktur ve olmamalıdır. Bu bağlamda vergi denetim yetkisine sahip birimlerin ve bu birimlerde görevli olan çalışanların çok özenli bir şekilde seçilmesi ve çalışanların görevlerini yerine getirirken gerekli koşulların sağlanması oldukça önemlidir.

10.07.2011 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile oldukça önemli bir reform gerçekleştirilmiştir. 646 sayılı KHK ile kamu denetiminde mevcut olan çok başlılık giderilerek tek bir çatı altında Maliye Bakanlığı’na doğrudan bağlı olarak ve uzmanlaşmaya dayalı olan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın kuruluşu ile birlikte Maliye Bakanlığı çatısı altında örgütlenmiş olan Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulunun yanı sıra GİB çatısı altında yer alan Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı, Vergi Denetmenleri sonlandırılarak Vergi Denetim Kurulu (VDK) bünyesinde vergi müfettişi adı altında tek bir unvan altında birleştirilmiştir. Bu sayede Maliye Bakanlığı bünyesinde güçlü bir kurum olarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kimliği oluşturulmuştur.

Söz konusu reform ile birlikte tek bir çatı altında fakat uzmanlaşmaya dayalı bir düzenin temeli atılmıştır. Her ne kadar temel atılmış olsa dahi bu temelin bir binaya dönüşmesi zaman alacağı muhakkaktır. Nitekim 2011 yılından 2016 yılına kadar olan Vergi Denetim Kurulu’nun faaliyet raporları incelendiğinde geçmiş yıllara oranla vergi denetimlerinin ciddi bir oranda arttığı görülmemektedir; fakat kurumun kökleri derinlere ulaştıkça bu oranlarda artışların görüneceği muhakkaktır.

Vergiler, devletlerin kamu harcamalarını karşılaması açısından en önemli konumda olduğu için tahsilatında yaşanacak aksaklıklar başta mali olmak üzere iktisadi ve sosyal birçok soruna sebep olacağı çok açıktır. Söz konusu sorunların

ortadan kaldırılabilmesi için, vergi tahsilatında yaşanan aksaklıkların titiz bir şekilde incelenmesi gereklidir. Bu doğrultuda kayıt altına alınamamış ekonominin kayıt altına alınarak vergilendirilmesi öncelikli olarak ele alınmalıdır. Kayıt dışı olarak faaliyetlerini sürdürenlerin neden olduğu vergi kayıplarının önüne geçilebilmesi ancak kayıt dışı çalışmaya neden olan unsurların ortadan kaldırılması ile mümkün olabilir. Bu noktada dikkat edilmesi gereken hususlar noktasında şu tavsiyelerde bulunmak mümkündür;

- Vergi denetimi esnasında vergi denetim elemanlarınca vergi mevzuatı tarafsız, öznel yargıdan uzak ve dış etkenlerin etkisi altında kalmadan uygulanmalıdır.
- Yalnızca hazine çıkarları göz önünde bulundurulmayarak mükellefin hukuki haklarına saygı gösterilmeli; yani vergi denetim elemanların bir avukat gibi değil mali bir savcı gibi görevlerini yerine getirmelidir.
- Vergi denetimi elemanları, kurum kültürüne bağlı ve etik değerlere saygılı ve kendi içinde aktif olan bir otokontrol sistemi kurulmuş olmalıdır.
- Vergi denetimleri gerçekleştirilirken son teknolojik imkanlardan faydalanarak planlı, verimli ve hızlı bir şekilde çalışmalıdır.
- Vergi sistemi karmaşık yapısından kurtarılarak basitleştirme çabalarına hız verilmeli ve vergi denetimleri, mümkün olan en iyi ölçüde şeffaflaştırılmalı ve hesap verebilir duruma getirilmelidir.
- Vergi denetimleri sonucunda kesilmiş olan cezaların yargı mercilerine taşınması durumunda, çok kısa sürede kesilen cezalar silinmektedir. Buna sebep olan işleyişten en kısa zamanda vazgeçilmelidir.
- Ülke genelinde gerçekleştirilen vergi denetimlerinin tek bir elden yürütülmesi, etkinliğinin sağlanması, denetimler uyum içinde hareket edilmesi, insan gücünden etkinlik ve verimlilik bağlamında ideal seviyenin yakalanması açısından oldukça önemlidir. Bu bağlamda vergi denetim

elemanları Maliye Bakanına bağılı olarak Maliye Denetleme Kurulu adı altında, “merkez” ve taşra olacak şekilde iki seviye şeklinde yapılanmalıdır. Bu yapılanmada sistem bütünlüğünün korunması, yetki karmaşası ortaya çıkmaması ve kaosa sebep olmaması açısından bu birim haricinde hiçbir kişi ve ya kurumun vergi denetleme yetkisine sahip olmamalıdır.

- VDK bünyesi altında yer alan A, B, C, ve Ç grupları arasında yaşanan çekişmelerin neden olduğu zararlı halden bir an önce uzaklaşılmalıdır.
- Kurumda yer alan boş kadrolar nitelikli elemanlar ile kısa süre de doldurularak, ihtiyaç duyulan vergi denetim seviyesine ulaşmak adına mevcut kadro sayısında artışa gidilmelidir.
- Vergi denetim birimlerine hangi sayıda denetim elemanına sahip olacağı hususunda kıstas olarak her birimin sorumluluk sahasına dahil olan gruplarda ki mükellef sayıları ve eğitim imkanları göz önüne alınmalı ve karara bağlanmalıdır.
- Vergi denetiminde istenen etkinlik düzeyine çıkılabilmesi noktasında elde edilen verilerin sağılıklı olması oldukça önem arz etmektedir. Bu sebeple, VUK’ta yer alan “yoklama” müessesinin varlığı yeniden ele alınmalı; ekonomik faaliyete yeni başlamış mükellefler vergi yoklama görevlileri aracılığıyla ilk 6 ay ile 1 yıllık süre zarfında özellikle yakından gözlemlenmeli; gözlemler sonucu elde edilen veriler daha kolay değerlendirmeye tabi olacak şekilde düzenlenmiş tutanaklardaki veriler ise kurumun elektronik veri arşivine kaydedilmelidir.
- Sık sık başvurulan vergi afları sebebiyle mükellefler üzerinde oluşan “affında affı çıkar” fikrinin yanlış olduğunu kabul ettirebilmek adına sistemde yer alan eksik yönler tespit edilerek çözüm odaklı çalışmalara ağırlık verilmelidir.
- Mükellefler açısından git gide yayılan vergi ödevini yerine getirmek yerine getirmemenin olağan olduğu düşüncesinin ortadan kaldırılabilmesi için, öncelikli olarak eğitim konusunda çalışmalar yapılarak vergi bilincinin

oluşması sağlanmalıdır. Sonrasında yasal düzenlemeler aracılığıyla mükelleflerin vergilendirmeye karşı sergilemiş oldukları direncin önüne geçilmelidir. Tüm bunlar gerçekleştirilirken “vergi affı” şeklinde algılanmış olan adalet ve eşitlik kavramlarını zedeleyen düzenlemelerden kaçınılmalıdır.

- Vergilendirmede istenilen başarının yakalanılmasının olmazsa olmazı olan vergi ödeme bilinci mükellefler üzerinde oluşturulmalıdır. Bu bilinci oluşturulabilmesi için ise vatandaşların ödedikleri vergilerin haklı sebeplere dayandığına ikna edilmeleri gereklidir. Devlet tarafından sunulan hizmetlerin (güvenlik, eğitim, adalet vb.) devamı hususunda vergiye gereksinim olduğu hissi vergi mükellefleri üzerinde oluşmalı ve devletin sunduğu hizmetlerin finansmanı noktasında tüm mükelleflerin ödeme güçleri doğrultusunda vergi ödevini yerine getirmesinin kaçınılmaz olduğu düşüncesi yerleştirilmelidir.
- Vergi ödevini yerine getirme noktasında mükellef üzerinde olması gereken vergiye gönüllü uyum düşüncesinin tüm mükellefler tarafından özümsemişi için mükellef nezdinde idare ile muhatap olunduğunda yaygın kanı olan “derdini Marko Paşa’ya anlat” mantığından kurtarıldığının mükelleflere hissettirilmesi gereklidir.
- İş bölümü konusunda gerekli önem verilmeli; iç yapılanma gerçekleştirilirken her mükellef kendi grubuna ait denetim elemanları aracılığıyla denetlenmesine dikkat edilmeli, düzenli olarak benzer nitelikteki mükellef grupları ile çalışan personel belli bir süre sonra işinde uzmanlaşmış olacaktır. Uzmanlaşma ile birlikte deneyim artacak ve sağlayarak vergi denetim elemanlarının zihinsel işlem maliyetinin azalmasını sağlanacaktır; fakat iş bölümü sağlanmak istenirken incelemelerde olması gereken bütünlük bozulmamalıdır.
- Gerçekleştirilen vergi denetimlerinde ihtiyaç duyulan uzmanlığın tam olarak karşılanamaması durumunu engellemek adına, vergi denetim birimlerince çalışma programları hazırlanması esnasında aynı konuya dönük vergi incelemesi için aynı vergi denetim çalışanlarına görev verilmesinin yanı sıra

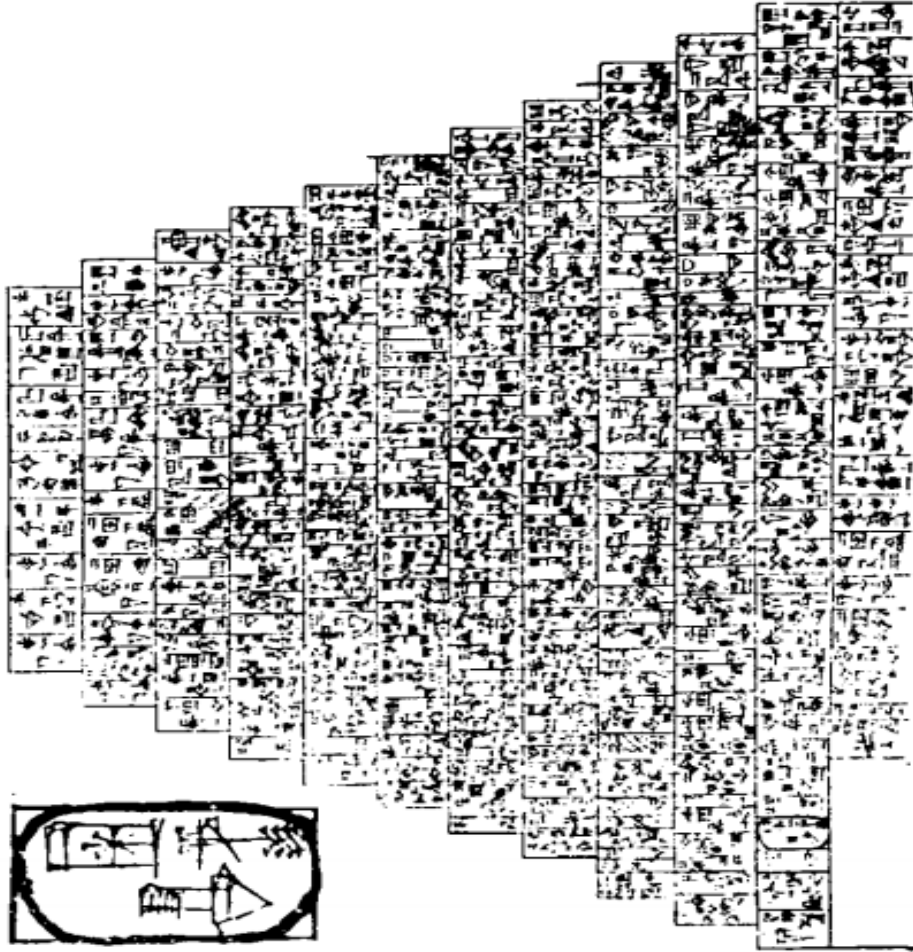
sektör bazlı inceleme sistemine yoğunlaşılması ve vergi denetiminde görevli elemanların uzmanlaştığı sektör özelinde incelemelerini gerçekleştirmesi gereklidir.

- Uzmanlaşma, etkinlik ve verimlilik sağlanırken vergi denetim elemanları arasındaki kuruma zarar verecek nitelikteki çekişmelerden ve çatışmalardan mutlak suretle kaçınılmalıdır.
- VDK bünyesi dışında yapılanmış olan Mali Suçları Araştırma Kurulu gibi kurumların sürekli gereksinim duyduğu personel ya da bilgi ihtiyacı noktasında VDK bünyesinden geçici süreyle görevlendirmeler şeklinde ihtiyacın karşılanmaya çalışılması yerine söz konusu kurumların VDK bünyesine dahil edilerek gerçekleştirilen vergi denetimlerinde verimlilik arttırılabilir ve çok sık karşılaşılan personel eksikliği ve bilgi ihtiyacı sorunu kalıcı olarak çözüme kavuşturulabilir.
- Maliye Müfettişliği gibi denetim unvanlarından vergi müfettişliği unvanlarına geçiş sürecinde denetim elemanlarının sahip oldukları unvanlarının marka değerinin kaybolmuş olma hissini doğuran bir durum oluşmuştur. Bu nedenle oluşan hissin ve bu his sonucunda oluşan motivasyon kayıplarının yok edilmesi, kurumun verimlilik düzeyinin arttırılmasında oldukça önemlidir. Kurum bünyesine dahil edilmiş olan vergi denetim elemanlarının, bu noktada özlük haklarının azami seviyede korunması gerekmektedir. Kurum bünyesinde görevlerini sürdüren kıdemli denetim elemanlarının, kurumun geleceğinin parlak olması adına, kuruma yeni katılan ve yeşerecek filizler olarak bakılması gereken, denetim elemanı adayları için birer can suyu oldukları unutulmamalıdır.
- Kurula yetiştirilmek üzere kabul edilecek vergi denetim elemanları mümkün olduğunca seçici, objektif ve çağdaş gereksinimleri karşılayan kıstaslar süzgecinden geçirilerek seçilmesi kaçınılmaz bir gerekliliktir. Tüm bunların yanı sıra ülkemizin önde gelen üniversitelerinden mezun olan kişiler açısından kurulun ilgi odağı haline getirilmesi kurulun geleceği açısından oldukça önem arz etmektedir.

EKLER

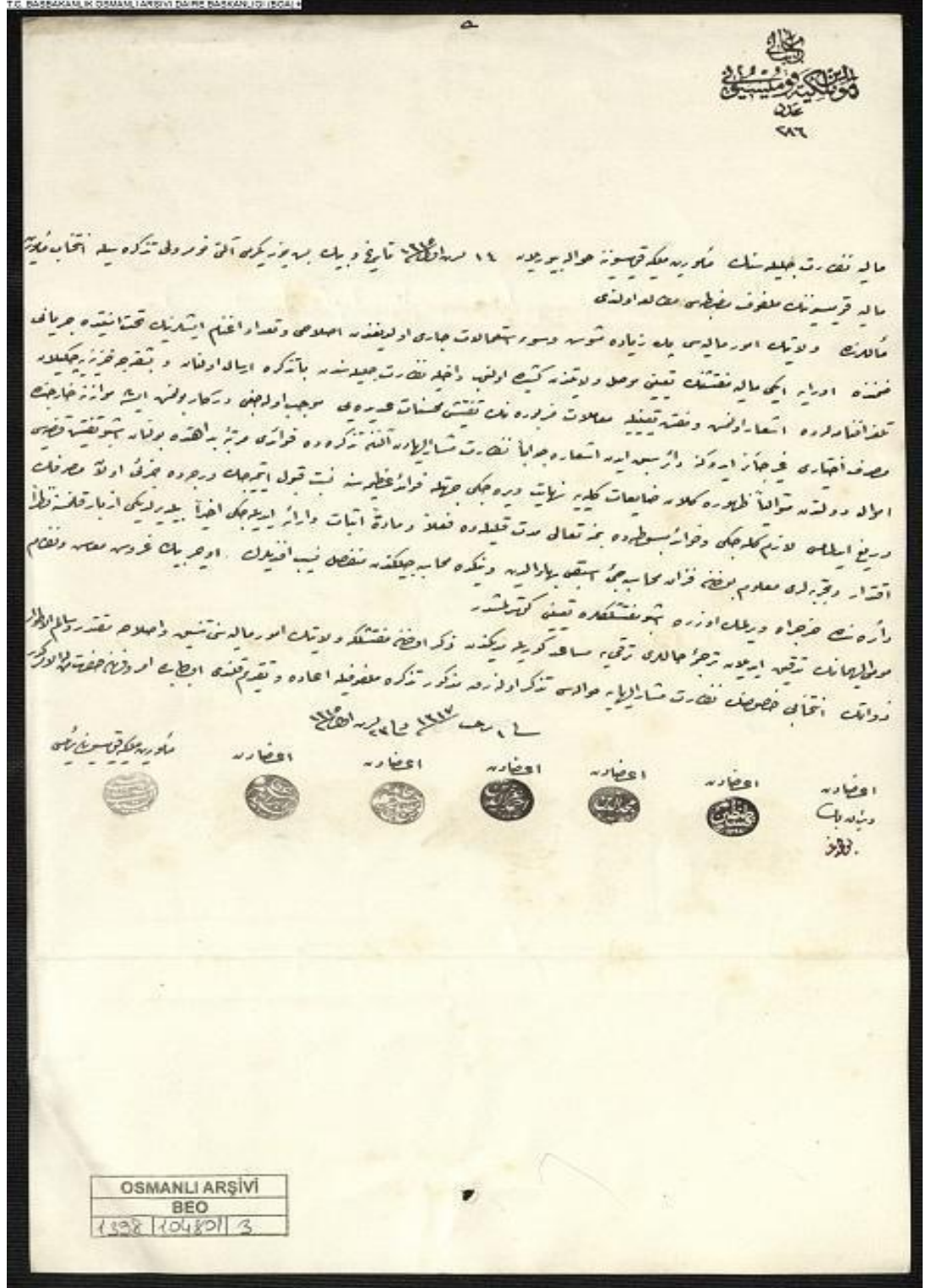
EK 1: Toplumsal Reform ve Özgürlük Hakkında Kıl Koninin Üzerine Yazılmış Metin Örneği

(Günümüzde kadim Lagaş'ın yakınında yer alan Tello'da Fransızlar'ın gerçekleştirdiği kazıda ortaya çıkarılan kil koninin üzerine yazılmış olan metnin bir örneği): “Ölüm dahi vergi ve yükümlülüklerinden kurtulma anlamına gelmiyordu. Gömülmek amacıyla mezarlığa bir ölünün bedeni götürüldüğü an, bazı memurlar ailenin geri kalan kişilerinden borçların tahsili için fazlasıyla arpa, ekmek, bira ve birçok eşyaya el koymayı kendilerine görev bilmişlerdir. Devletin baştan sona vergi tahsildarları olduğunu üzümlere belirtmektedir tarihçimiz (Kramer, 2002:72)”.



[illegible]

EK 3: Niğde ve Fizan Vilayetlerinde Çalışmakta Olan Maliye Müfettişlerinin Terfilerinin Özgeçmişlerinin Yetersiz Olması Nedeniyle Reddedildiğini Gösteren Vesika.



KAYNAKÇA

- Akbıyık, S. (2005). *Vergi Uygulamaları Yönüyle: Denetim Ve Raporlama*. Bursa: Ekin Kitapevi.
- Akdoğan, A. (1979). *Vergi İncelemesi (Doktora Tezi)*. Ankara: AİTİA Yayıncılık.
- Akdoğan, A. (1993). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Büro Kitabevi.
- Altınok, T. (2008). *Maliye Teftiş Kurulu ve Kamu Mali Denetim*. Maliye Finans Yazıları, <www.mmd.org.tr/wpcontent/uploads/eserler/Tevfik%20ALTINO K.doc> (17.09.2016).
- Altıntaş, T. (2007). *Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesinin Algılanmasına İlişkin Bir Araştırma. Doktora Tezi*. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Altuğ, O. (1994). *Kayıt dışı Ekonomi*. İstanbul: Cem Ofset Yayıncılık.
- Arıca, N., & İyibil, A. (1985). *İşletmelerde Vergi Denetimi Defter ve Belgeler*. Ankara: Fon Matbaası.
- Arif, B. (2016). “Yoklama İşlemleri ve Yoklamanın Vergi Kayıp ve Kaçağını Önlemedeki Rolü”. *E-Yaklaşım Dergisi*, S.279.
- Arslan, M. (2016). “Vergi Hukukunda Yoklamanın Etkinliği ve Elektronik Yoklama”. *Yaklaşım Dergisi*, S.279.
- Aslan, A. (1997). “Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”. *Vergi Dünyası Dergisi*, S.185.
- Atılgan, H. (2004). *Verginin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri: Türkiye’deki Durumunun Analizi*. Ankara: Maliye Bakanlığı.
- Avcı, Ö. (2016). “71 Yılın Ardından!”. *Vergi Dünyası*, S.418.
- Ay, H., & Baran, T. (2008). “Türkiye’de Ve AB’de Vergi Denetimi”. *Vergi Sorunları Dergisi*, S.237.
- Aydın, M. B. (2006). *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomide Vergi Denetiminin Önemi 2002–2007*. İstanbul: Vergi Denetmenleri Derneği Yayını.
- Aygün, R. (2012). “Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi”. *Vergi Dünyası*, S.369.
- Baykara, B. (2007). “Vergi İncelemesi”. *Vergi Dünyası*, S.313.
- Bayraklı, H. H. (2011). *Genel Vergi Hukuku*. Afyonkarahisar: Celepler Matbaacılık.
- Bezirci, M., & Karasioğlu, F. (2001). “Türkiye’de Yüksek Denetimin Tarihsel Gelişimi”. *İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, s.571-592.
- Bilici, N. (2014). *Vergi Hukuku*. Ankara: Savaş Yayınevi.

- Bozkurt, N. (1999). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Basım Yayım.
- Bölükbaşı, Ö. F. (2005). *Tezyid-i Varidat ve Tenkih-i Masarifat: II. Abdülhamit Döneminde Mali İdare*. İstanbul: Osmanlı Bankası Arşiv ve Araştırma Merkezi.
- Can, İ. (1981). “Türkiye’de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi”. *Maliye Dergisi*, S.53.
- Candan, T. (2006). *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Ceylan, M. A., & Tunalı, A. (2011). 646 Sayılı KHK Sonrası Bir Değerlendirme: “Vergi Denetim Kurulu” Kuruluş Amacına Ne Kadar Hizmet Edebilecek?. *Vergi Dünyası*, S.360.
- Çakır, M. A. (1999). “Vergilendirmede Bilgi Toplama”. *Sayıştay Dergisi*, S.32.
- Çelebiler, E., & Güvemli, O. (2013). *Tanzimat Dönemi Çağdaşlaşma Çabaları ve Maliye Teftiş Kurulunun Kuruluşu, Türk Muhasebe ve Denetim Düşüncesinin Son 150 Yılı 1850-201*. İstanbul: İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası.
- Çelikkese, M. G. (2015). *Denetimde Kanıt Toplama Tekniklerinin Vergisel Açıdan Önemi*. İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.
- Çetin Gerger, G. (2007). “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”. *Yönetim ve Ekonomi*, S.2.
- Çomaklı, Ş. E. (2007). *Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi & Vergisel Kayıtdışılık*. Erzurum: Atatürk Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri No: BAP / 2003/295.
- Demirci, A., & Kartal, Z. (1999). “Vergi İncelemesi ve Kapsamı”. *Vergi Dünyası*, S.211.
- Maliye H. U. D. (2015). *Denetim İlke Ve Esaslar*. İstanbul: Hesap Uzmanları Derneği.
- Doğan, A. (2015). *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılmasında Vergi Denetiminin Yapısı, Önemi Ve Gelişimi*. İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Duman, Ö. (2008). *Muhasebe Denetimi ve Raporlama*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Elgin, C., & Öztunalı, O. (2012). *Shadow Economies Around The World: Model Based estimates*. <http://www.econ.boun.edu.tr/public_html/RePEc/pdf/2012_05.pdf> (29.06.2016).

- Elgin, C. (2011). *Vergiler ve Kayıt Dışı Ekonomi: Bir Değerlendirme ve Türkiye Örneği*. <http://www.econ.boun.edu.tr/content/wp/EC2011_05.pdf> (08.01.2017).
- Emecan, F. (1992). Başbâkî Kulu. *İslam Ansiklopedisi* (s. 125-127). İstanbul: Türkiye Diyanet Vakfı.
- Erdağ, N. (2015). *Risk Analizinden Vergi Denetimine Dikkat*. <<http://muhasabedr.com/risk-analizinden-vergi-denetimine-dikkat>> (18.08.2016).
- Erdoğan, M. (2005). *Denetim, Maliye ve Hukuk Yay. Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2. Baskı*. Ankara: Özkan Matbaacılık.
- Erkuş, H., & Karagöz, K. (2009). “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybının Tahmini”. *Maliye Dergisi*, S.156.
- Erol, A. (2007). *Tüm Yönleriyle Banka ve Finansçılar İçin Vergi*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Erol, A. (2009). “Vergi Denetiminde Hukuki Özen”. *Yaklaşım Dergisi*, S.194.
- Erol, A. (2010). *Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları*. İstanbul: İSMMMO.
- Erol, A. (2011). “650 Yıllık Onur: Maliye Teftiş Kurulu”. *Vergi Felsefesi (Devlet ve Vergi)* içinde (91-99). İstanbul: İSMMMO.
- Gelen, Ş. (2015). *Vergi Denetiminde Yapısal Dönüşüm: Vergi Denetim Kurulu*. İstanbul: İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.
- Gökbunar, R., vd. (2002). *Çağdaş Bir Vergi Ortamı Oluşturmak İçin, Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Nasıl Yapılandırılmalıdır ?*. Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Vakfı.
- Gökbunar, A. R. (1996). “Türk Vergi Sisteminin Yapısal Sorunları ve Çözüm Önerileri”. *CBÜ İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, S.2.
- Gökbunar, R., & Gökbunar, A. R. (1996). “Türk Vergi İdaresinin Verimliliğinin Artırılmasına Yönelik Reform Önerileri”. *Verimlilik Dergisi*, S.3.
- Güloğlu, T. (2005). *Reality of Informal Employment in Turkey* tarihinde NY: Cornell University, <<http://www.http://digitalcommons.ilr.cornell.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1008&context=intlvf>> (29.06.2016).
- Gümüşay, S. (2003). “Kayıt Dışı Ekonomi Kavramı, Nedenleri ve Önlenmesi Amacıyla Alınabilecek Tedbirler”. *E-Yaklaşım*, S.129.

- Günelan, R. (2010). *Osmanlı İmparatorluğunda Defterdarlık Teşkilatı ve Bürokrasi*. İstanbul: Kayıhan Yayıncılık.
- Güney, A., & Çekici, M. (2013). “XX. Yüzyılın Oralarında Türkiye’de Öncü Bir Kamu Vergi Denetçisi ve Öncü Bir Muhasebe Düşünürü: Rasim Saydar (1901-1966)”. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, S.40.
- Güredin, E. (2000). *Denetim*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Hastürk, M. (2010). *Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliğinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*. Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.
- Işık, N., & Acar, M. (2003). “Kayıt Dışı Ekonomi: Ölçme Yöntemleri, Boyutları, Yarar Ve Zararları Üzerine Bir Değerlendirme”. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S.21.
- Kahriman, H. (2015). “Bedava Ekonomisinin Vergiye Yansıyan Bir Yönü: Vergi İdaresinin Sosyal Medya Kullanımı”. 1. Uluslararası Ekonomi ve İşletme Kongresi Bildiriler Kitabı, Makedonya.
- Kahriman, H. (2016). “Vergiye Gönüllü Uyum Çerçevesinde Türkiye’de Gelir İdaresinin Organizasyon Yapısı Üzerine Bir Değerlendirme”. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, S.12.
- Kaneti, S. (1989). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Karaboyacı, A. (2014). “Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S.115.
- Karakoç, Y. (2014). *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Kazgan, G. (1999). *Tanzimat’tan 21. Yüzyıla Türkiye Ekonomisi*. İstanbul: Altın Kitaplar Yayınevi.
- Kıldış, Y. (2000). “Kayıt Dışı Ekonomi ve Etkileri- I”. *Vergi Sorunları*, S.144.
- Kılıçdaroğlu, K. (1991). “Çağdaş Gelir İdaresine Katkısı”. *Vergi Dünyası*, S.120.
- Kırbaş, S. (1995). *Kayıt Dışı Ekonominin Nedenleri Boyutları ve Çözüm Yolları*. İstanbul: TESAV Yayıncılık.
- Kızılot, Ş. (2002). *Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Kızılot, Ş., & Kızılot, Z. (2008). *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Korkmaz, E. (2001). “Kayıt Dışı İstihdam”. *İşveren Dergisi*.

- Köse, H. Ö. (2000). *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*. Ankara: Sayıştay Yayınları.
- Kumkale, R. (2016). *Cumhuriyet Tarihimizde Çıkarılan Vergi Afları*, <<http://www.alomaliye.com/2016/08/19/cumhuriyet-tarihimizde-cikartilan-vergi-aflari>>, (18.10.2016).
- Kutbay, H. (2015). “Almanya Ve Abd’deki Vergi Denetimi İle Türkiye’de Vergi Denetimindeki Aksaklıklar”. *Vergi Dünyası*, S.403.
- Lerman, A. H. (1986). “Tax Amnesty: The Federal Perspective”. *National Tax Journal*.
- Macunluoğlu, Ö. U. (2010). *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılmasında Gelir Denetiminin Değerlendirilmesi*. Bursa: Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.
- Meriç, M. (2002). *Vergi Denetimi*. İzmir: İlkem Ofset.
- Mutluer, M. K. (2006). *Vergi Genel Hukuku*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Mutluer, M. K., & Dayanç , N. N. (2014). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Noah, K. S. (2002). *Tarih Sümerde Başlar*. İstanbul: Kabalcı Yayınları.
- Oğuztürk, B. S., & Ünal, E. K. (2015). “Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem”. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, S.13.
- Organ, İ. (2008). *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Öncel, M., Kumrulu, A., & Çağan, N. (2008). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öner , E. (2005). *Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare*. Ankara: Uyum Yayıncılık.
- Öner, E. (2016). *Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Özdemir, E. (1993). “Kayıt dışı Ekonomi ve Alınması Gereken Önlemler”. *Vergi Sorunları*, S.73.
- Özmen, A. Z. (2010). “Türk Vergi Sisteminde Yoklama Müessesesinin Etkinliği ve Elektronik Yoklama”. *Yaklaşım Yayıncılık*, S.273.
- Öztel, Z. Ö. (2016). *Bağımsız Denetimin İç Denetimden Yararlanması*. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.
- Pehlivan , O. (2012). *Kamu Maliyesi*. Trabzon: Murathan Yayınevi.
- Pehlivan, O. (1993). “Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Etkisi”. *Vergi Dünyası*, S.137.
- Pehlivan, O. (2015). *Vergi Hukuku*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.

- Perviz Pur, H. (2015). *Osmanlı'da Vergi İsyanları*. İstanbul: Tarihçi Kitapevi Yayınları.
- Pürsünlenli Çakar, E., & Saraçoğlu, F. (2014). "Vergi İdaresinin Denetim Biçimleri ve Hukuka Aykırı Deliller". *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, S.1.
- Rakıcı, C. (2011). "Vergi Denetiminin Yeni Yapısı Ve Denetimin Kayıt Dışılığı Önleme Fonksiyonu". *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, S.14.
- Sarılı, M. A. (2002). "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler". *Bankacılar Dergisi*, S.41.
- Sarılı, M. A. (2004). *Türkiye'de Gelir İdaresi ile Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri ve Yeniden Yapılandırılması*. İstanbul: İTO Yayıncılık.
- Savaşan, F., Şahpaz İzgi, K., & İnce, T. (2016). "Vergi Denetim Birimlerindeki Değişikliğin Vergi Müfettişleri Gözüyle Değerlendirilmesi: Bir Alan Araştırması". 29. *Türkiye Maliye Sempozyumu Tebliğler Kitabı*. Beşiz Yayıncılık.
- Schneider, F., Raczkowski, K., & Mróz, B. (2015). "Shadow Economy and Tax Evasion in the EU". *Journal of Money Laundering Control*, S.18.
- Somuncu, A. (2014). "Yaygın Ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı Ve Uygulamanın Değerlendirilmesi". *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S.43.
- Sugözlü, İ. H. (2010). "Kayıt dışı Ekonomiye Önlemede Vergi Politikaları (1980- 2004 Türkiye Örneği)". *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, S.13.
- Şeker, H. N. (1994). *Hukuksal Yönüyle Vergi İncelemesi*. İstanbul: Betaz Yayınları.
- Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A. (2015). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Tabakoğlu, A. (2012). *Türkiye İktisat Tarihi*. İstanbul: Dergah Yayınları.
- Tabakoğlu, A. & Taşdirek, O. Ç. (2015). "Osmanlıda Mali Denetimin Kurumsal Gelişimi - Maliye Teftiş Heyetinin Kuruluşu". *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, S.2.
- Tandırcıoğlu, H., Bakkalcı, A. C., & Engin, C. (2005). "Sosyal Güvenlik Sistemi Reformu Çerçevesinde IMF Türkiye İlişkileri". *KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, S.2.
- Tecim, B. A. (2008). *Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi*. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

- Tekin, F., & Çelikkaya, A. (2009). *Vergi Denetimi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Tekin, S. (2003). “Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Denetimi”. *Vergi Sorunları*, S.181.
- Tezcan, K. (2003). “Türk Vergi İdaresinin Tarihsel Gelişimi ve Bu Süreçte Geçirdiği Aşamaların Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi”. *Çukurova Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S.12.
- TİSK. (2016). *2014 Yılı Çalışma İstatistikleri Ve İş Gücü Maliyetinin Tisk Araştırma Servisince Değerlendirilmesi*. (03.01.201).
- Tosuner, M., & Arıkan, Z. (2012). *Vergi Usul Hukuku*. İzmir: Kanyılmaz Matbaacılık.
- Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi. (2007). Gelir İdaresi Başkanlığı: <http://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/tum_yonleriyle_vergi_incelemesi.pdf>, (29.04.16).
- Türkay, İ. (2016). “Vergi İncelemesinin Kapsamı”. *Vergi Dünyası*, S.413.
- Uğur, A. A. (2016). “Vergi Denetimi Etkinliğinde, Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama)”. *2016 Maliye Sempozyumu*. Mersin.
- Us, V. (2005). “Kayıt Dışı Ekonomi”. *İktisat-İşletme ve Finans Dergisi*, S.230.
- Ünal, K. E. (2014). *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Denetimi*. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.
- Varcan Nezih. (2000). *Osmanlı Maliyesi Hakkında İngiliz Raporları (1861-1892)*. Ankara: Maliye Bakanlığı.
- Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu*. (2012). <http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fvergi%20denetim%20kurulu_200513.pdf>, (03.02.2017).
- Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu*. (2013). <http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fFaaliyet_Raporu_2013.pdf>, (22.02.2017).
- Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu*. (2014). <http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fVDK%202014%20Y%C4%B1l%C4%B1%20Faaliyet%20Raporu_1102.pdf>, (04.03.2017).
- Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu*. (2015). <http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fFaaliyetRaporu_2015.pdf>, (25.03.2017).

Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu. (2016).

<http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fVDK%202016%20Faaliyet%20Raporu_22.05.17.pdf>, (27.04.2017).

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Tanıtım Broşürü. (2012).

<<http://www.vmhk.org.tr/wp-content/uploads/2015/08/Vergi-Denetim-Kurulu-Ba%C5%9Fkanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1-Tan%C4%B1t%C4%B1m-Bro%C5%9F%C3%BCr%C3%BC.pdf>> (31.07.2016).

Yaltı, B. (2015). General Reporters: Philip Baker/Pasquale Pistone. *The Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights*, S.100B.

Yaltı, B. (2016). “Vergi İncelemelerinde Dinlenilme Hakkı”. *Vergi Sorunları*, S.332.

Yaraşlı, G. O. (2005). *Türkiye’de Vergi Reformu*. Ankara: Maliye Bakanlığı.

Yılmaz , G. A. (2004). YILMAZ, Gülay. Akgül (2004). “Kayıt Dışı Ekonomi; Ulusal ve Küresel Boyutları ve Dinamiklerinin Analizi, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları”. *19. Türkiye Maliye Sempozyumu*. Antalya.

Yurteri, İ. (2012). “Türk Vergi Sisteminde Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S.100.