

T.C.
İSTANBUL AREL ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM



TÜRKİYE’DE VERGİ İNCELEMESİNİN ETKİNLİĞİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İBRAHİM POLAT

İSTANBUL, 2022

**T.C.
İSTANBUL AREL ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM**



TÜRKİYE’DE VERGİ İNCELEMESİNİN ETKİNLİĞİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İBRAHİM POLAT

İSTANBUL, 2022

KABUL VE ONAY

İBRAHİM POLAT tarafından hazırlanan “**TÜRKİYE’DE VERGİ İNCELEMESİNİN ETKİNLİĞİ**” adlı tez çalışmasının savunma tarihi 04.03.2022 tarihinde yapılmış olup aşağıda verilen jüri tarafından oy birliği /oy çokluğu ile İstanbul Arel Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyeleri

İmza

Danışman

Öğr. Gör. Dr. Halit FİKİR

Marmara Üniversitesi

.....

Üye

Prof. Dr. Ayşe YİĞİT ŞAKAR

İstanbul Arel Üniversitesi

.....

Üye

Dr. Öğr. Üy. Kemal Cebeci

Marmara Üniversitesi

.....

İstanbul Arel Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Yönetim Kurulu’nun
..... tarih ve sayılı kararıyla onaylanmıştır.

.....

Prof. Dr. Ali AKDEMİR

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Müdürü

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**TÜRKİYE’DE VERGİ İNCELEMESİNİN ETKİNLİĞİ**” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ahlak ve geleneklere uygun şekilde tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmanın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

16.08.2022

İbrahim POLAT

ÖZET

TÜRKİYE’DE VERGİ İNCELEMESİNİN ETKİNLİĞİ
YÜKSEK LİSANS TEZİ
İBRAHİM POLAT
İSTANBUL AREL ÜNİVERSİTESİ LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM
(DANIŞMAN: ÖĞR. GÖR. DR. HALİT FİKİR)
İSTANBUL, 2022

Devletler kamu ihtiyaçlarını karşılarken kamu kaynaklarına ihtiyaç duymaktadırlar. Kamu kaynaklarının en önemlisi, devletlerin egemenlik gücüne dayalı olarak topladıkları vergilerdir. Türkiye’ de vergi sisteminde genel olarak beyan usulü uygulanmaktadır. Beyan usulünde mükellefler kendilerinin hesapladıkları matrahlarını vergi idaresine sunmaları şeklinde gerçekleşmektedir. Beyan usulünün uygulandığı bu sistemde genelde vergi denetiminin özelde ise vergi incelemesinin büyük önemi bulunmaktadır.

Türkiye’ de vergi denetimi yıllar boyunca çeşitli değişikliklere uğrayarak günümüze kadar gelmiştir. Hiç şüphesiz yapılagelen bu değişikliklerin amacı etkin ve verimli vergi denetiminin uygulanabilirliğinin artırılmasıydı. Yapılan bu değişikliklerin olumlu yansımaları olmakla beraber eksiklikleri de bulunmaktadır. Vergi denetiminin vergi kayıp kaçagını önleme etkisinin yanında vergiye gönüllü uyumu sağlama konusunda önemli bir işlevi bulunmaktadır. Bu noktada vergi denetimin etkinliği büyük önem arz etmektedir.

Çalışmamızda ilk olarak denetim kavramı açıklanmış daha sonra Türkiye’ deki denetim sürecinin tarihsel gelişiminden söz edilmiş ve vergi incelemelerinde yaşanan aksaklıklar ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Denetim, vergi incelemesi, etkinlik, beyan usulü

ABSTRACT

EFFECTIVENESS OF TAX INSPECTION IN TURKEY
MSC THESIS
İBRAHİM POLAT
GRADUATE SCHOOL, ISTANBUL AREL UNIVERSITY
ACCOUNTING AND AUDITING
(SUPERVISOR: LECTURER DR. HALİT FİKİR)
İSTANBUL, 2022

Governments require public resources to meet their public needs. The most important of the public resources are the taxes which the governments collect based on their sovereign power. The Turkish tax collection system is based on self-assessment (at the declaration of the income). In this method, taxpayers declare their calculations of tax assessment to the tax administration. In this system where self-assessment method is applied, there is great importance of tax audit in general and tax inspection in particular.

Turkish Tax audit has been undergoing various changes over the years. Undoubtedly, the aim of these changes was to increase the applicability of effective and efficient tax audit. Although these changes have positive reflections, there are also shortcomings. In addition to the effect of tax auditing to prevent tax evasion, it has an essential function to ensure voluntary tax compliance. From this point of view, the effectiveness of tax auditing is very crucial.

In this study, firstly the concept of audit was explained, then the historical development of the auditing process in Turkey was mentioned and the problems experienced in tax inspection were discussed.

Key Words: Audit, Tax inspection, Tax audit, efficiency, effectiveness, self-assessment

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZET.....	i
ABSTRACT	ii
İÇİNDEKİLER	iii
ŞEKİL LİSTESİ.....	v
TABLO LİSTESİ	vi
KISALTMA LİSTESİ	vii
ÖNSÖZ.....	viii
GİRİŞ	1
1 GENEL OLARAK VERGİ DENETİMİ VE ETKİNLİK	3
1.1 Denetim	3
1.1.1 Denetim Kavramı	3
1.1.2 Denetimin Gelişim Süreci	4
1.1.3 Denetim Türleri	6
1.1.3.1 İç Denetim.....	7
1.1.3.2 Dış Denetim	8
1.1.3.2.1 Bağımsız Dış Denetim.....	8
1.1.3.2.2 Kamu Denetimi	8
1.2 Genel Olarak Vergi Denetimi	9
1.2.1 Vergi Denetimi Kavramı.....	9
1.2.2 Vergi Denetiminin Amaçları.....	10
1.2.2.1 Mali Amaç	11
1.2.2.2 Ekonomik Amaç	11
1.2.2.3 Sosyal Amaç	12
1.2.2.4 Hukuki Amaç	12
1.2.3 Vergi Denetiminin Fonksiyonları	13
1.2.3.1 Araştırma ve Bulma Fonksiyonu	13
1.2.3.2 Düzeltme Fonksiyonu	14
1.2.3.3 Önleme Fonksiyonu.....	14
1.2.3.4 Eğitim Fonksiyonu.....	14
1.2.4 Vergi Denetiminin Türleri.....	15
1.2.4.1 Yoklama.....	18
1.2.4.2 Vergi İncelemesi	18
1.2.4.3 Arama.....	19
1.2.4.4 Bilgi Toplama	20
1.2.5 Etkinlik Kavramı ve Vergi Denetiminde Etkinlik	21
1.2.5.1 Etkinlik Kavramı.....	21
1.2.5.2 Vergi Denetiminde Etkinlik.....	21
2 TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİ	23
2.1 Türkiye’deki Vergi Denetiminin Tarihsel Gelişimi	23
2.1.1 Osmanlı Döneminde Vergi Denetimi.....	23
2.1.2 Cumhuriyet Döneminde Vergi Denetimi	24
2.1.3 Günümüzde Vergi Denetimi	26
2.1.3.1 Vergi Denetimi Yapmaya Yetkili Kurul; Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı	26
2.1.3.2 Genel Olarak Vergi İncelemesi.....	28

2.1.3.2.1	Tanım.....	29
2.1.3.2.2	Amacı ve Kapsamı	29
2.1.3.2.3	İncelemeye Yapmaya Yetkili Olanlar	30
2.1.3.2.4	İncelemeye Tabi Olanlar	32
2.1.3.2.5	İşe ve İncelemeye Başlama	33
2.1.3.2.6	İncelemenin Yapılacağı Yer	35
2.1.3.2.7	İncelemenin Sona Ermesi	36
2.1.3.2.8	İnceleme Tutanakları	37
2.1.3.2.9	İnceleme Raporları	39
3	VERGİ İNCELEMELERİNDE YAŞANAN AKSAKLIKLAR VE ÇÖZÜM	
	ÖNERİLERİ.....	45
3.1	İdari Sorunlar	53
3.1.1	Önceki Yıllardaki Çok Başlılık.....	53
3.1.2	Teknolojiden Yeterince Yararlanılmaması	56
3.1.3	Planlama ve Koordinasyon Eksikliği.....	58
3.1.4	İç ve Dış Denetimin Birbirinden Ayrılmamış Olması	59
3.1.5	Denetim Birimleri Arasındaki Yetki Sınırlarının Belirsizliği.....	60
3.2	Personel Sorunları	61
3.2.1	Sayısal Yetersizlik.....	61
3.2.2	Maddi ve Manevi Motivasyon Eksikliği.....	65
3.2.3	Dış Etkiler	66
3.2.4	Personel Erozyonu	67
3.3	Diğer Sorunlar	68
3.3.1	Mevzuattan Kaynaklanan Sorunlar	69
3.3.2	Vergi Bilinci Seviyesinin Düşük Olması	70
3.3.3	Belge Düzeninin Tam Olarak Yerleşmemesi.....	71
3.3.4	Uzlaşma Müessesesinin Varlığı	72
3.3.5	Vergi Sisteminde Beyan Esasının Tam Uygulanamayışı	73
3.3.6	Vergi Cezalarının Uygulanmaması	73
3.3.7	Vergi Afları	74
3.3.8	Vergi Güvenlik Müesseselerinin Eksikliği	76
3.3.9	Vergi İncelemeleri Sürecinde Mükellef Haklarının Yeterince Gözetilmemesi	77
	SONUÇ.....	80
	KAYNAKLAR	90
	ÖZGEÇMİŞ.....	95

ŞEKİL LİSTESİ

Sayfa

Şekil 1 Vergi Denetiminin Türleri	17
Şekil 2 Hazine Bakanlığı İç Gelir İdaresi (IRS)	46
Şekil 3 Eski Yapıda Denetim Birimleri	54
Şekil 4 Yeni Yapıdaki Durum.....	55



TABLO LİSTESİ

Sayfa

Tablo 1 Denetimin Gelişim Aşamaları	5
Tablo 2 Vergi Denetiminin Amaçları	13
Tablo 3 Vergi Denetiminin Fonksiyonları	15
Tablo 4 Alman Gelir Vergisi Tarifesini Yıllara Göre Değişimi	50
Tablo 5 Almanya Uygulanan Mükellef Bazında İnceleme Grupları	52
Tablo 6 Türkiye’ de Yıllar İtibariyle Tarhı İstenen Vergi Tutarları	56
Tablo 7 Eski Unvanları İtibariyle Vergi Denetim Kadroları (2010).....	62
Tablo 8 Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Kadro Dağılımı	62
Tablo 9 Türkiye Geneline Mükelleflerin İnceleme Oranları	64
Tablo 10 Kariyer Meslek Personelinin Aylık Net Ücretleri	65

KISALTMA LİSTESİ

DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GKB	: Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HMB	: Hazine ve Maliye Bakanlığı
HUD	: Hesap Uzmanları Derneği
HUK	: Hesap Uzmanları Kurulu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MBR	: Mükellef Bilgi Sistemi
MTK	: Maliye Teftiş Kurulu
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurulu
VDK	: Vergi Denetim Kurulu
VTR	: Vergi Tekniği Raporu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

ÖNSÖZ

Vergi gelirlerinin kamu harcamalarının finansmanında çok önemli yeri bulunmaktadır. Devlet kamunun ihtiyaçlarını karşılamak için hiç şüphesiz kaynağa ihtiyaç duymaktadır. Kamu kaynaklarından olan vergilerin ise adil bir şekilde toplanması çok önemlidir. Vergi adaletinin sağlanması içinde denetimin etkin bir şekilde yürütülmesi gerekmektedir.

Vergi kanunlarının değişen koşullar karşısında değişkenlik göstermesinden dolayı denetiminde bu değişime ayak uydurması gerekmektedir. Bu çalışmada, Türkiye’deki vergi denetim süreci ele alınarak yaşanan aksaklıklardan bahsedilmiş ve bu aksaklıklara çözüm önerilerinde bulunulmuştur.

Yüksek lisans tez danışmanlığımı üstlenip çalışma konusunu beraber belirlediğimiz, çalışma süresince görüşlerini paylaşan, manevi olarak da her türlü desteği sunan sayın hocam Öğr. Gör. Dr. Halit FİKİR’ e teşekkür etmeyi borç bilirim.

Tez savunmasında jüri üyeliğini yapan Prof. Dr. Ayşe YİĞİT ŞAKAR ve Dr. Öğr. Üy. Kemal CEBECİ hocalarıma, çalışmam sırasında desteklerini esirgemeyen Vergi Müfettişi Abdullah AKKUŞ ve eşi Arş. Gör. Sara AKKUŞ’ a, benim bu günlere gelmemde büyük katkısı olan aileme ve her koşulda desteğini esirgemeyen eşim Ayşenur POLAT ve oğlum Alihan POLAT’ a içtenlikle teşekkür ederim.

14.02.2022

İbrahim POLAT

GİRİŞ

Anayasanın 73. maddesinde *'herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür'* denilerek 'vergi ödevi' düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye bakıldığında sosyal devlet ilkesi gereği yapılan kamu hizmetlerinin karşılanması için herkesin mali imkanları ölçüsünde vergi ödeme yükümlülüğü bulunmaktadır. Buradaki önemli husus mali imkanların nasıl belirlendiğidir. Bilindiği üzere Türkiye' de beyan esasına göre vergiler tarh ve tahakkuk ettirilmektedir. Vergi ödeme yükümlülüğü bulunan gerçek veya tüzel kişiler elde etmiş oldukları gelirleri, kendilerinin hazırlamış oldukları beyanname ile vergi dairelerine sunmaları şeklinde gerçekleşen bu sistemde, denetim mekanizmasının olmadığı düşünüldüğünde, mükelleflerin vergi kaçırma eğilimleri artacak dolayısıyla hem kamu hizmetlerinin karşılanması için yeterli ölçüde kaynak elde edilemeyecek hem de mali güç ilkesinden sapmalar meydana gelecektir. Anayasanın ilgili maddesinin devamında *'vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır'* denilerek adalet ilkesine vurgu yapılmıştır. Adalet ilkesi ile anlatılmak istenen eşit koşullara sahip olanların eşit muameleye tabi tutulması ayrıca ödeme gücü ile orantılı olmasıdır. Yine adalet ilkesinin sağlanması için denetime ihtiyaç duyulmaktadır.

Kamu hizmetlerinin sunulabilmesi için yapılan harcamaların finansmanında kullanılan en önemli kaynak, kamu gücü kullanılarak ve karşılıksız olarak toplanan vergilerdir. Toplanan bu vergilerin ise doğruluğu hususlarının araştırılıp, tespitinin yapılması ve sağlanması gerekmektedir. Tam bu noktada vergi denetiminin önemi ortaya çıkmaktadır.

Türkiye' de vergi denetimi yıllar itibariyle oldukça fazla değişikliğe uğramış ve yapılan bu değişikliklerde hiç şüphesiz etkinliğin ve verimliliğin artırılması amaçlanmıştır. Ancak vergi denetiminde etkinliğin ve verimliliğin artırılması için yapısal değişiklikler tek başına yeterli olmayacaktır.

Çalışmamızdaki amaç, teorik ve uygulamalı olarak vergi denetim müessesesini irdeleyerek, Türkiye' de vergi denetimi noktasında yaşanmakta olan sorunları farklı

ülke karşılaştırmalarını da dikkate alarak ortaya koymaktır. Bu yaklaşımla hazırlanan çalışmamız üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölüm, vergi denetim müessesesini kavramsal ve amaçsal yönüyle almaktadır. Bu yaklaşımla denetim kavramı ile vergi denetimi kavramlarından bahsedilmiş, vergi denetiminin maksadı, fonksiyonları, çeşitleri ve teknikleri ile alakalı bilgiler sunulmuştur.

İkinci bölüm, Türkiye’de vergi denetiminin üzerinde durmaktadır. Bu noktada Türkiye’deki vergi denetiminin tarihi gelişim aşamaları ve Türkiye’de uygulanmakta olan vergi denetim süreç ve yöntemlerine yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde, iki farklı ülke uygulamalarına kısaca değinilerek Türkiye’de vergi denetimi ile alakalı yaşanmakta olan problemler genel hatlarıyla ele alınmıştır.

Sonuç kısmında ise, vergi mükellefleri ile vergi müfettişlerinin karşılaştığı problemler ve bu problemlerin nasıl çözüme kavuşturulacağı noktasında önerilere yer verilerek, konu ile alakalı genel gözlemler ve bir takım tespitler belirtilmiştir.

1 GENEL OLARAK VERGİ DENETİMİ VE ETKİNLİK

1.1 Denetim

1.1.1 Denetim Kavramı

İktisat biliminin varlığı ve ticaretin başlangıcıyla birlikte denetim kavramı literatüre girmiştir. Denetim kavramı için birçok tanımlama yapılmıştır. Türk Dil Kurumuna baktığımızda “denetleme”, “bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek” şeklinde tanımlanmaktadır.

Diğer tanıma göre ise denetim; düşünsel, bilimsel, yasal yöntemlerle evvelce belirlenmiş olan standartlardan yola çıkılarak mevcut uygulamaların ve yapılan işlemlerin belirlenmiş standartlara uygun olup olmadığının araştırılması, uyumsuzluk varsa giderilmesi ve gelecekte buna benzer risklerin tekrarlanmaması için sistemsel proaktif incelemelerdir (Aksoy: 2006: 47).

Başka bir tanımda denetim, iktisadi bir kuruluşun bu faaliyetlerine ilişkin açıklanan verilerin, evvelden belirlenmiş kriterlere uygunluğunu ortaya koymak ve bu durumu raporlamak maksadıyla bu iktisadi faaliyetlere ve vakalara ilişkin verilerle ilgili kanıtların tarafsız olarak konsolide edilmesi, sonucunun bilgi kullanıcılarına raporlanması ve değerlendirilmesi şeklinde tanımlanabilir (Arpacı, 2005).

Yukardaki tanımlardan anlaşılacağı üzere denetim, bilimsel ölçülerle belirlenen kanuni dayanaklarla bir standart belirleyip, yapılan işlem ve eylemlerin bu standartlara uygunluğunu araştırmak ve aynı zamanda yapılan işlem ve eylemlerin bu standartlara rehabilitasyonunu sağlamaktır. Yani denetim ‘Doğru yapılmış mı?’ sorusuna cevap ararken, ‘doğruya yönlendirmeyi’ de amaç edinmektedir. Denetimin sonucu ise bir rapora bağlamaktır. Yapılan denetimde, önceden belirlenmiş kurallara göre eksiklikler tespit edilir ve bu eksikliklerin giderilmesi için yapılması gerekenler belirtilir.

1.1.2 Denetimin Gelişim Süreci

Tarihte denetimin ilk örneklerine ilk çağda Mısır medeniyetine rastlanılmaktadır. Firavunların döneminde verginin tespiti için ibadet yerlerinde özel olarak eğitilen kişiler tarafından denetleniyordu. Yine Atina’ da maliye idaresinde ki tahsildarın hesap ve işlemlerini inceleyen ve yolsuzlukları ortaya çıkaran denetim kuruluşunun varlığı gözlemlenmektedir. Roma imparatorluğuna baktığımızda maliye idaresinin kontrolü Kester isimli denetim elamanları vasıtasıyla yapılmaktaydı (Özkanlı: 1991: 18).

Bilindiği üzere ortaçağ ciddi bir karanlık ve durgunluk dönemidir. Bu durgunluk iktisadi gelişmeler ve muhasebe alanında da kendini göstermiştir. Bu durgunluk döneminden sonra yaşanan ekonomik gelişmelerle muhasebe-denetim olgusu da tekrar önem kazanmaya başlamıştır. İngiltere’ de on dördüncü yüzyılın başlarında denetim bir unvan olarak kullanılmaya başlanmış ve tahsil görevini icra edenlerin bu denetçiler tarafından teftiş edilmesi esası kabul edilmiştir. Venedik’ te 1581 yılında “Collegio dei Raxonati” adlı denetim örgütü ilk profesyonel devlet denetim örgütü olarak karşımıza çıkmaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2017: 27).

Sanayi devriminden önce denetim ağırlıklı olarak ticari alan dışında varlık göstermekte, ticari alandaki denetim oldukça sınırlı kalmaktaydı. 18. yüzyılın sonlarında sanayi devrimi ile birlikte ticari alanlarda da denetim uygulaması başladığı görülmektedir. Sanayi devrimine kadar devlete ait birimler için kullanılan denetim bu dönemden sonra ticari işlemler içinde uygulanmaya başlanmıştır. İngiltere’de büyük toprak sahiplerinin, muhasebecilerinin tuttukları kayıtların doğruluğunu ve güvenilirliğini ölçmek için yapılan çalışmalar denetimin gelişiminde önemli bir yer tutmaktadır. Yine gemi sahiplerinin gemi ile ilgili işlemlerin kayıtlarını tutan muhasebecilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini denetleme süreci de, denetimin ticari alanda yapılmasında katkı sağladığı aşikârdır. Sanayi devrimi ile birlikte fabrikaların artması, ticari faaliyet alanının genişlemesi denetimin ticari alanda varlık bulmasını sağlamıştır (Kazut, Taş ve Lavlı, 2009: 43). Başka bir deyişle, denetim kavramı modern anlamda sanayi devriminden sonra gelişme göstererek günümüzdeki niteliğine erişmiştir (Kenger, 2001: 4). Denetimin gelişim aşamaları Tablo 2-1’de gösterilmiştir.

Tablo 1 Denetimin Gelişim Aşamaları

Dönem	Denetim Yaklaşımı	Denetim Amacı	İlgili taraflar
Sanayi Devrimi Öncesi	Bütün belge ve kayıtların incelenmesi	Hile ve hataların bulunması	İşletme sahipleri
1900'lü Yıllar	Bütün belge ve kayıtların incelenmesi	Hile ve hataların bulunması	Ortaklar ve kredi kuruluşları
1900-1930	Bütün belge ve kayıtların incelenmesi / Aynı zamanda örnekleme yoluyla denetim	Finansal tabloların doğru olduğunun tespiti	Ortaklar, kredi kuruluşları ve devlet
1930-1960	Finansal verilerin örnekleme yöntemiyle incelenmesi	Finansal tabloların doğruluğu ve dürüstlüğü hakkında görüş sunma	Hissedarlar, kredi kuruluşları, devlet, sendikalar, tüketiciler ve diğer ilgili kesimler
1960-1990	Örnekleme yoluyla denetim, istatistiki örneklemenin yaygınlaşması	Finansal tabloların doğru olduğunun tespiti	Hissedarlar, kredi kuruluşları, devlet, sendikalar, tüketiciler ve diğer ilgili kesimler
1990 sonrası	Risk esaslı denetim, bilgi işlem sistemlerinin denetimi	Finansal tabloların doğru olduğunun tespiti	Hissedarlar, kredi kuruluşları, devlet, sendikalar, tüketiciler ve diğer ilgili kesimler

(Kazut vd., 2009: 45).

Sanayi devriminden bugüne dek denetimin gelişim aşamalarına bakıldığında, denetim yaklaşım olarak sanayi devriminden öncesinden 1930'lu yıllara kadar tüm belge ve kayıtların incelenmesi ile yapılırken, 1930'lu yıllardan sonra ise örnekleme veya sondajlama yoluyla denetime geçilmiş, 1990'dan sonra ise risk odaklı denetime geçildiği görülmektedir. Bunun sebebi olarak ticaretin gelişmesi ile denetim alanının genişlemesi ve dolayısıyla tüm verilerin denetlenmesi olanağının ortadan kalkmasıdır. Bunun yerine denetim açısından daha verimli olan risk odaklı denetim yöntemine geçilerek risk odaklı durumlar ve sektörler tespit edilerek denetim maliyetlerinin düşürülmesi amaçlanmaktadır.

Denetim amaç olarak tüm dönemlerde hata ve hileleri bulmak için yapıldığını söylemek mümkündür. Yine tabloya baktığımızda 1930'dan sonra denetim amacı olarak finansal tabloların doğruluğunun tespitinin önem kazandığı göze çarpmaktadır.

Denetim de ilgili taraflara baktığımızda sanayi devrimi öncesinde taraflar işletme sahipleri iken, 1900'lü yıllarda ortaklar ve kredi kuruluşları, günümüze doğru gelindikçe kredi kurumları, hissedarlar, sendikalar, devlet, tüketiciler ile başka alakalı kesimler olarak ilgili tarafların çoğaldığı görülmektedir. Denetimin ilgili taraflarına

baktığımızda birçok kesim açısından denetim oldukça önem arz etmektedir. Denetim hissedarlar için önemlidir, çünkü karlarını maksimize etmek istemektedirler. Kredi kuruluşları için önemlidir, çünkü kredi verirken bu denetim sonuçlarını kullanır ona göre karar verirler. Devlet için önemlidir, çünkü alacağı vergiyi doğru ve zamanında almak ister.

1.1.3 Denetim Türleri

Denetim akademik çalışmalarda tür bakımından “amacına göre denetim” ve “denetçinin statüsüne göre denetim” şeklinde ikili olarak ayrıma tabi tutulmaktadır.

Amaca yönelik denetim ise mali tablo denetimi, faaliyet denetimi, uygunluk denetimi, ve özel amaçlı denetimler olarak sınıflandırılmaktadır.

Mali tablo denetimi yaygın olarak kullanılan denetim türüdür. Genel olarak işletmenin bilanço, gelir tablosu ve nakit akış tablosu gibi tablolarının muhasebe ilkelerine uygunluğu ve doğruluğu analiz edilir. Bu denetim daha çok karar alıcılar tarafından kullanılır. Örneğin bankalar işletmelere kredi vermek için bu tablolardaki verileri kullanarak karar almaktadırlar. Yine tezimizin konusunu oluşturan vergi denetiminde de bu tablolardaki verilerden sıklıkla yararlanılır.

Uygunluk denetimi, kamu denetçileri veya bir işletmede çalışmakta olan iç denetçiler tarafından yapılmaktadır. Kamu organlarınca veya işletmedeki üst organlarca konulan kurallara riayet edilip edilmediği denetlenir. İşletmede yürütülen işlemlerin hukuk kuralları ve Vergi Usul Kanunundaki (VUK) düzenlemelere uygunluğu araştırılır. Bu şekildeki denetimde göz önüne alınan kriterler, evvelce getirilmiş kurallardır (Gücenme, 2004: 2).

Faaliyet denetimi, bir örgütün faaliyetleriyle ilgili usul ve yöntemlerin verimlilik ve etkinliğini değerlendirmek amacıyla yapılan denetimdir. Bu denetim türünde, denetçilerden objektif bakış açısına sahip olmaları ve belirli faaliyetlerin detaylı analizini yapması istenmektedir. Yani denetçi tarafsız ve ayrıntıcı olmalıdır. Faaliyet sonuçları verimlilik standartlarıyla kıyaslanan faaliyet denetiminde örgütün daha önce belirlenen hedef ve amaçlara ulaşp ulaşmadığı tespit edilir (Kenger, 2001: 6).

Özel amaçlı denetimlere bakıldığında, çeşitli bilgi kullanıcısı için belirlenmiş bir hususta gerçekleştirilen denetimler olarak karşımıza çıkmaktadır. Örnek verecek olursak, bankalarca kredi vermeden evvel yapılan denetim, özel amaçlı denetimdir. Denetimi talep eden bilgi kullanıcısının bu denetim neticesinde, karar almasına yardımcı olmak için bilgi ve önerileri ihtiva eden bir rapor sunulur (Organ, 2008: 9).

Denetim türlerinin ikili ayrımında “denetçinin statüsüne göre denetim” iç denetim ve dış denetim şeklinde sınıflandırılmaktadır. Dış denetim vergi denetimini de kapsadığı için iç ve dış denetim başlıklar halinde aşağıda açıklanmıştır.

1.1.3.1 İç Denetim

İç denetim için bir tür danışmanlık faaliyeti de denilebilir. Bir kurumun faaliyetlerini geliştirerek o kuruma değer kazandırmak iç denetimin konusudur. Kurumun riskleri yönetebilme kabiliyeti, kontrol süreci ve yönetim alanlarında sistemli ve disiplinli yaklaşım geliştirerek o kurumun amaçlarına ulaşması için yol gösterici olması açısından önemlidir (OECD, 2010: 70).

İç denetim daha çok kurumların yöneticilerine yardımcı olmayı amaçlamaktadır. Bu yardım denetim yapılan kuruluşun sorumluluklarını en iyi biçimde yerine getirmesi noktasındadır. Yani denetim ile ilgili kuruluşun görev ve sorumluluklarını yerine getirmesi noktasında yol gösterilir ve bu sayede yönetim kadrosuna yardımcı olmuş olunur. İç denetim fonksiyonunun kapsamını, performans kalitesinin incelenmesi ve değerlendirilmesi ile o kuruluşun iç kontrol sistemlerinin verimliliği ve etkinliği faaliyetleri meydana getirir (Gönülaçar, 2007: 5).

Unsurları açısından iç denetimi aşağıdaki gibi açıklayabiliriz (Karaarslan, 2006: 261);

- İç denetim esas olarak idarenin başkaca sürdürdüğü faaliyetlerden bağımsız şekilde yürütülür.
- İç denetim faaliyetini yürütenler objektif olmalıdır.
- İç denetim faaliyeti danışmanlık ve güvence verme faaliyetidir.
- İç denetim disiplin ve sistemli çalışma gerektirir.

- İç denetim; yönetim süreçlerinin denetimi ile beraber risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin denetimini öngörür.
- İç denetim faaliyeti ile ilgili kuruluşa değer kazandırmak ve hedeflerini gerçekleştirmek amaçlanmaktadır.

1.1.3.2 Dış Denetim

Dış denetim esasında yasalara uygunluk denetimidir. Yasaların sorumluluk yüklediği bazı kişi veya kuruluşların yüklenen bu sorumluluğu yerine getirip getirmediğlerinin denetlenmesidir (Savaş, 2000: 4). Kamudaki denetim elamanları veya denetlenen kurum dışındaki bağımsız denetçiler tarafından yapılan denetim olarak da tanımlanabilir (Dalak, 1999: 78). Dış denetim için, “bağımsız dış denetim” ve “kamu denetimi” şeklinde ikili ayırım yapılmaktadır.

1.1.3.2.1 Bağımsız Dış Denetim

Bağımsız dış denetim; herhangi bir işletme veya kurumun isteği üzerine, denetim mukavelesi yapılarak, ilgililere profesyonel hizmet sunan bir denetim firmasına bağlı olarak ya da kendi adına serbest meslek erbabı olarak çalışan denetçi ya da denetçiler tarafından işletme veya kurumların mali tablolarının incelenerek performans ve uygunluk denetimlerinin yapılmasıdır (Kenger, 2001: 8-9). Mevcut uygulamadaki muhasebe ilkeleri ve kanuni düzenlemeler, bağımsız denetimde mali tabloların denetimi gerçekleştirilirken denetim metotları olarak dikkate alınır. Denetçinin statüsü bağımsız dış denetimi başkaca denetim çeşitlerinden belirleyici şekilde ayıran en önemli kıstastır. Zira diğer açıklanan denetim türlerine baktığımızda denetimin konusu ile maksadı ilk plandadır.

1.1.3.2.2 Kamu Denetimi

Kamu denetimi, devlet kurumları içinde örgütlenmiş kurumlarca ilgili kanunlardan yetkilerini alan, kamu adına yapıp kamunun ihtiyaçlarını dikkate alarak gerçekleştirilen denetimdir. Kamu denetiminin amacı devlet kurumlarının ve şirketlerin işlemlerinin kamu yararına ve kanunlara uygun yürütülüp yürütülmediğinin denetlenmesidir (Organ, 2008: 3). Denetimin bu türünde işletmelere yapılan denetimlerde mali tablolar, performans ve uygunluk ölçütleri göz önünde bulundurulmaktadır.

1.2 Genel Olarak Vergi Denetimi

Türkiye’ de verginin çıkış noktası olarak Anayasanın “Siyasi Haklar ve Ödevler” başlıklı bölümünde düzenlenen “Vergi Ödevi” başlıklı 73’üncü maddesi olarak gösterebiliriz. Bu madde de mali güçleri dikkate alınarak herkesin vergi vermekle yükümlü olduğu belirtilir. Vergi toplamaktaki amacın ise kamu giderlerini karşılamaktır. Yine aynı maddenin devamında vergini adil ve dengeli dağılımından bahsedilmiş, bu durumun ise maliye politikasının temel amacı olduğu belirtilmiştir.

Devletin Anayasal hakkı olan verginin toplanması aşamasında mükelleflerin vergi ödevlerini tam olarak yerine getirip getirmediikleri noktasında denetim önem kazanmaktadır. Vergi denetimi dış denetim türlerinden bir kamu denetimidir. Bu aşamadan sonra vergi denetim kavramı ele alınacak, daha sonra vergi denetiminin amaçları, türleri, fonksiyonları ve teknikleri hakkında açıklamalar yapılacaktır.

1.2.1 Vergi Denetimi Kavramı

Devlet kurumunun üstlenmiş olduğu sorumluluklarının gerçekleşebilmesi için ihtiyaç duyduğu mali kaynağın elde edilmesine, elde edilen bu kaynağın verimli kullanılmasına bağlıdır. Bahsettiğimiz bu kaynakların en önemlileri ise vergilerdir (Meriç, 2002: 19). Bu vergilerden en çok faydayı sağlayabilmek ise etkili bir vergi denetimi ile mümkündür. O halde vergi denetimi yalın bir anlatımla “kurallara uygunluğun araştırılmasıdır” biçiminde ifade edilebilir (Meriç, 2002: 20). Vergi denetiminde denetlenen iki taraf söz konusudur. Bunlardan birincisi vergi verenler yani mükellefler, ikincisi ise vergi toplayan yani gelir idaresidir. O halde vergi denetimi ile alakalı aşağıda ki tanımların yapılması yerindedir.

Vergi denetimi, sorumluların vergi doğuran durumlarla ilgili hesaplarının ve işlemlerinin, denetim alanında uzmanlaşmış denetim elamanları tarafından vergi idaresince incelettirilmesidir (Pehlivan, 1986: 33). Bu tanıma bakıldığında vergi denetiminin mükelleflerin denetlenmesi olduğu anlaşılmaktadır.

Vergi denetimi, belirli matrahlar üzerinden hesaplanıp ödenmesi gereken verginin tam ve eksiksiz bir şekilde ödettirilmesini sağlamak maksadıyla gelir idaresinin ve sorumluların yasalardan doğan ödevlerini yerine getirip

getirmediklerinin denetlenmesidir (Sarılı, 2003a: 63). Bu tanıma baktığımızda ise yükümlülerin yanında gelir idaresinin de denetlenmesi vergi denetimidir.

Uygulamaya baktığımızda beyana dayalı tarh sisteminin mevcudiyeti söz konusudur. Bu sistemde mükellefler ödeyecekleri vergileri gelir idaresine kendilerinin hazırlayıp vermiş olduğu vergi beyannameleri ile beyan etmektedirler. O yüzden beyana dayalı tarh sisteminde vergi denetimi oldukça önemlidir. Beyana dayalı tarh sisteminde yalnız yükümlülerin değil gelir idaresinin de denetlenmesi önemli bir husustur.

Vergi denetimi ile diğer denetim türlerinde (özellikle bağımsız denetim) arasında farklılıklar bulunmaktadır. Vergi denetimi, ödenecek verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmektir. Bu süreç ise VUK çerçevesinde yerine getirilir. Hazine ve Maliye Bakanlığı denetim elamanlarınca yapılır. Denetim ise mali tabloların denetim standartlarına uygun olup olmadığının araştırılmasıdır. Bağımsız denetim serbest meslek mensubu bağımsız denetçiler tarafından yapılır. Denetim daha geniş pencereden işletmenin faaliyetlerinin verimliliği noktasına bakarken vergi denetimi daha dar kapsamlı olarak mükelleflerin vergilerini hesaplarken mevzuata uygunluğuna bakar.

Yukarıdaki açıklamalardan yola çıkarak vergi denetimi, hukuki, devamlılık arz eden, önleyici ve caydırıcı, önceden belirlenmiş ölçütlere göre yapılan denetimdir.

1.2.2 Vergi Denetiminin Amaçları

Vergi denetiminin asıl amacı gerekli tedbirler alınıp vergi kayıp kaçacağını en aza indirerek vergi gelirlerinin artırılmasıdır. Vergi denetimin diğer bir amacı ise idarenin düzenlemelere uygun hareket edilip edilmediğinin kontrol edilmesidir. Vergi denetimi yoluyla mükellefler bir yandan ikaz edilirken diğer taraftan ise eğitilmektedirler. Bu durumun vergiye gönüllü uyumu artıracakı tabiidir. Denetim olgusunun varlığı bile başlı başına mükelleflerin mevzuata uygun hareket etmesini sağlayabilmektedir. Çünkü her an denetlenebilecek olmak mükellefleri yapacakları vergisel işlemlerde uyarıcı etkiye sahip olmaktadır.

Yukarıdaki kısımlarda anlatıldığı üzere Türkiye’ de beyana dayalı tarh sistemi mevcut olup, bu sistemde mükellefler kendilerinin hazırladığı beyanname ile vergi

matrahını bildirmekte vergi idaresi ise bu beyannameye göre vergiyi tarh edip ve tahakkuk ettirmektedir. Bu sistemde mükellefler gelirlerinin tamamını veya bir kısmını bildirmeyerek vergi kayıp ve kaçağına sebep olabilmektedirler. İşte vergi denetimi tam bu noktada devreye girerek bu durumu önlemeye çalışmaktadır. Bu açıklamalara baktığımızda vergi denetimin amacı vergi sorumlularınca verilen beyanların vergi kanunlarına uygunluğunun araştırılmasıdır. Bunun yanında vergi denetiminin ekonomik, mali, hukuki ve sosyal amaçları da bulunmaktadır.

1.2.2.1 Mali Amaç

Gün geçtikçe devletlere yüklenen mali ve mali olmayan sorumluluklar artmış, bu sorumlulukların karşılanması için ise ek gelirlere ihtiyacı ortaya çıkarmıştır. Artan bu ek gelir gereksinimini karşılamak için ise var olan vergi potansiyelini içine alacak şekilde vergi sistemi oluşturulmalıdır. Vergi potansiyelini tam olarak kapsayacak sistem ile vergi kayıp kaçağı ve kayıt dışılığın da önüne geçilecektir (Şin, 2005: 82-83). Bu durumu gerçekleştirmek için ise etkin bir vergi denetimin olması zaruridir.

Devlet vergi gelirlerini artırırken vatandaşında en az tepkisini çeken yöntemle başvurmaktadır. Örneğin devlet vergi gelirlerini artırmak için vergi denetimi yerine vergi oranlarını artırma yoluna giderse bu durum vergi gelirlerini artırmaktan daha çok azalmasına sebebiyet verebilir. Mükellefler vergi oranları arttığında vergi kaçırma eğilimleri artacağından vergi gelirlerinde azalma söz konusu olacaktır (Meriç, 2002: 22).

Açıklamalara baktığımızda devlet üzerine düşen vazifeleri yerine getirmek için kaynaklara ihtiyaç duymaktadır. Vergi denetimi yoluyla da bu kaynakları artırması mümkün olabilmektedir. İşte tam bu noktada vergi denetiminin mali amacı ortaya çıkmaktadır.

1.2.2.2 Ekonomik Amaç

Devler, vatandaşlarının gelir düzeyini artırmak ve onlara daha iyi hizmet sunabilmek amacıyla vergi gelirlerine ihtiyaç duymaktadır. Burada önemli husus, vergide kayıp ve kaçağın önlenememesi ve kayıt dışılığın artması sonucu devletin borçlanmaya gitmesi, para basması veya yeni vergiler koyması gibi durumların ortaya çıkmasının kaçınılmaz olmasıdır. Ekonomik dengenin sağlanabilmesi ve arzu edilen

etkilerin gerçekleştirilmesi için vergilerin verimli kullanılması gerekmektedir (Arıca ve İyibil, 1985: 4). Bakıldığında vergi denetiminin ekonomik dengeyi sağlaması açısından önemi ortaya çıkmaktadır. Bunun içinde kayıt dışılığın azaltılması ve vergi kayıp kaçağının önlenmesi çok önemlidir.

1.2.2.3 Sosyal Amaç

Tüm bireylerin belirli bir gelirin altına düşmemeyi amaçlamak refah devleti anlayışının bir sonucudur. Bu amacın gerçekleştirilmesi açısından vergilerin hem biçimleri hem de uygulanışları büyük etkiye sahiptir (Meriç, 2002: 22). Bu etkilerin gelir, servet ve tüketim noktasında ödeme gücü fazla olanlardan daha yüksek vergi alınması ve sağlanan bu fonlarla düşük gelir grubundaki vatandaşların refahlarını artırma yoluna giderek gelir dağılımındaki adaletsizliği giderme şeklinde gerçekleştiği görülebilmektedir (Akbaý, 1990: 213).

Yapılacak olan vergi denetimleri ile vergi kayıp kaçağının önüne geçilmiş olacak, bu suretle devletin gelirleri artırılmış olacak ayrıca ödeme gücü yüksek olanlardan daha fazla ödeme gücü düşük olanlardan daha az vergi almak suretiyle gelir daha adil dağılımı gerçekleşmiş olacak ve sosyal devletin gereklilikleri yerine getirilmiş olacaktır.

1.2.2.4 Hukuki Amaç

Vergi denetimleri, vergi yasalarına göre icra edilmektedir. Vergi yasalarında koymuş olduğu vergileri gereği gibi uygulamak o devletin itibarı, inanılabilirliği, saygınlığı ve gücü ile doğru orantılıdır (DPT, 1996: 78). Hukuk devletinin gereği, getirilmiş olan kanunların bütün vatandaşlara eşit olarak uygulanmasıdır. Bu eşitliğin sağlanabilmesi ise tüm kanunların tam ve doğru bir şekilde uygulanmasından geçer. Bunun yanında vatandaşların vergi kanunlarına tam uymasını sağlamak için vergi denetiminin de tam ve doğru uygulanması gerekmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 50). Yapılacak olan vergi denetimlerinde vatandaşların vergi yasalarına ne kadar uygun davrandığı da tespit edilmiş olur. Hukuk devleti olmanın gereği olan mevcut yasaların bütün yurttaşlara eşit bir biçimde uygulanabilme hususu, yürürlükteki diğer kanunlarda olduğu gibi vergi kanunları da bütün yurttaşlara eşit olarak uygulanmalıdır. Bu durumun sağlanabilmesi ise vergi denetiminin etkinliğine bağlıdır.

Aşağıdaki tabloda vergi denetiminin amaçları özetlenmiştir.

Tablo 1 Vergi Denetiminin Amaçları

Mali Amaç	Devletin ihtiyaç duyduğu kaynaklar vardır. Bu kaynakları vergi denetimi yoluyla elde etmesi veya artırmasıdır.
Ekonomik Amaç	Devlet vatandaşlarının ihtiyaçlarını karşılamak için borçlanma veya para basma yoluna gidebilmektedir. Ancak bu durumlar ülke ekonomisini olumsuz etkileyebilmektedir. Vergi denetimi ile vergiden toplanması gereken kaynaklar artırılarak ekonomi dengelenebilmektedir.
Sosyal Amaç	Vergi denetimleri ile vergi kayıp kaçığının önüne geçilecek aynı zamanda ödeme gücü fazla olandan daha fazla, az olandan ise daha düşük vergi alınarak sosyal amaç sağlanmaya çalışılacaktır.
Hukuki Amaç	Hukuk devleti gereği yasalar bütün vatandaşlara eşit uygulanmalıdır. Vergi denetimi yoluyla vergi kanunları bütün vatandaşlara eşit uygulanması sağlanmaya çalışılır.

(Tekin ve Çelikkaya, 2014: 50).

1.2.3 Vergi Denetiminin Fonksiyonları

Vergi denetiminin yukarıda açıklanan amaçlarından anlaşılacağı üzere araştırma ve bulma, düzeltme, önleme ile eğitim gibi fonksiyonları mevcuttur.

1.2.3.1 Araştırma ve Bulma Fonksiyonu

Bu fonksiyon mükelleflerin yapmış oldukları hata ve hileleri araştırıp inceler ve ortaya koyar. Araştırma ve bulma fonksiyonun hedef noktası mükelleflerin hesap ve işlemlerindeki kayıtlarda yapmış olduğu hataları belirlemektir. Tespit edilen bu hata ve hileler için vergi kanunlarına göre müeyyideler uygulanır (Şin, 2005: 87). Bu fonksiyon, vergi denetimi yoluyla ödenmesi gereken verginin mükelleflerin defter ve belgeleri üzerinden doğruluğunu araştırıp tespit ederek hata ve hilelerin mevzuat hükümleri çerçevesinde araştırılmasıdır.

Vergi denetimin fonksiyonları birbirleri ile ilintilidir. Şöyle ki; araştırma ve bulma fonksiyonu ile yapılan hata ve hileler bulunurken bu hata ve hilelerin düzeltilmesi sağlanarak düzeltme, bu hata ve hileler düzeltilerek önleme ve tüm bunlarla birlikte eğitim fonksiyonu da işlerlik kazanmaktadır.

1.2.3.2 Düzeltme Fonksiyonu

Bu fonksiyon türüne göre gerçekleştirilmekte olan denetim aşamasında denetim elamanı, memur veya mükellefi icap ettiğinde uyararak ona yardımcı olmak ve bilgi vermek görevini üstlenmiştir. Bu yönüyle denetim, hem vergi idaresince hem de mükellefçe yapılan hataların düzeltilmesini sağlamaktadır. Böylece vergi denetiminin eğitici ve yapıcı yönüyle vergi kayıp kaçağının önlenmesinde büyük bir önemi olacaktır (Arıca ve İyibil, 1985: 5).

Buna göre düzeltme fonksiyonu ile mükellefler ve vergi idaresindeki memurlar vergi kanunları hakkında bilgilendirilerek, bu kanunların uygulanması sırasında nelere dikkat edilmesi noktasında yardımcı olunmaktadır.

1.2.3.3 Önleme Fonksiyonu

Önleme fonksiyonun, hata ile hileler yapıldıktan sonra bu hata ve hileleri ortaya çıkarmak yerine, bunların yapılmadan önce hata ve hilelerin kaynağını ortadan kaldırarak bunların yapılmasını önleyici etkisi bulunmaktadır (Organ, 2008: 44).

Burada şu hususunda üzerinde durmak gerekir ki, vergi denetimi sırasında denetim elamanınca hem devletin hem de mükelleflerin haklarını koruyarak onları bilgilendirmektedir. Böylelikle hem mükellef hakları korunmuş olacak hem de vergi denetiminin önleme fonksiyonu devreye girerek vergi kayıp kaçağının önüne geçilmiş olacaktır.

1.2.3.4 Eğitim Fonksiyonu

Vergi denetiminin kayıp kaçağı bulmadaki caydırıcılığı yanında mükellefler açısından vergi bilinci oluşturup eğitici yönü de ortaya çıkmaktadır. Vergi denetimi sırasında mükelleflerin hesap ve işlemlerinde yapmış oldukları kayıtlarda ki hatalar mükelleflere bildirilerek bu hataları tekrarlamaları konusunda eğitilmiş olmaktadır. Örneğin mükellef muhasebe kayıtlarında yapmış olduğu hatalı bir kaydın mevzuata uygun olarak yaptığını düşünebilir. Bu durumda denetim elamanı mevzuata göre yapılması gerekenleri mükellefe anlatarak mükellefi eğitmiş olacaktır.

Aşağıdaki tabloda vergi denetiminin fonksiyonları özetlenmiştir.

Tablo 3 Vergi Denetiminin Fonksiyonları

Araştırma ve Bulma Fonksiyonu	Vergi denetimi yoluyla mükellefin hesap ve işleri için tuttuğu kayıtlarda hataların araştırılarak bulunmasıdır.
Düzeltilme Fonksiyonu	Vergi denetimi yoluyla mükellef ve vergi dairesinin hatalarının düzeltilmesidir.
Önleme Fonksiyonu	Hata ve hileler yapılmadan evvel bunların meydana gelmemesi için hem vergi dairesi hem de mükelleflerin uyarılmasıdır.
Eğitim Fonksiyonu	Vergi denetimi yoluyla mükelleflerin hataları bulunurken aynı zamanda doğrusunun nasıl yapılacağı konusunda eğitilmektedirler.

(Organ, 2008: 44).

1.2.4 Vergi Denetiminin Türleri

Vergi denetimi, bir takım keyfiyetler göz önüne alarak çeşitli kategorilere göre tasnif edilebilir. Vergi denetiminin çıkış noktası, hukuki bakımdan vergi denetimidir. Yapılacak denetimlerin belirli kanuni düzenlemelere merbutiyeti oldukça önemlidir. Bu ayrıma baktığımızda vergi incelemesi ve yoklama karşımıza çıkmaktadır.

Denetim türlerine baktığımızda esasen yapılmakta olan bir denetim vardır ve bu denetim zaman, yer, verginin türü, denetlenen ve denetleyen arasındaki ilişki, kapsamı gibi nedenlerle farklı isimler almasından öte bir şey değildir. Örneğin denetim elemanının yapmış olduğu bir vergi denetiminde, denetimi mükellefin iş yerinde yapıyorsa ‘iş yerinde inceleme’, mükellefin bütün iş ve işlemlerini araştırıyorsa ‘tam inceleme’, mükellefin defter kayıtlarının yani muhasebesinin şekil olarak uygunluğuna bakıyorsa ‘şekli denetim’, işletmeye ait iktisadi kıymetlerin gerçekliği ve kayıtlara doğru yansıtılıp yansıtılmadığına bakılıyorsa ‘maddi denetim’ isimlerini alabilmektedir. Aslında burada tek bir vergi incelemesi birden çok vergi denetim türünü içerisinde barındırabilmektedir.

Bu bölümde vergi güvenlik müesseselerinden de bahsetmekte yarar görüyoruz. Vergi güvenlik müesseseleri Vergi Usul Kanunu (VUK) başta olmak üzere Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ve Kurumlar Vergisi Kanununda da (KVK) yer almaktadır. Vergi denetimi hususu usul kanunu olan VUK’ ta düzenlenmiş olup bu düzenlemelere genel olarak vergi güvenlik müesseseleri adı verilmektedir. Vergi denetimi bir vergi

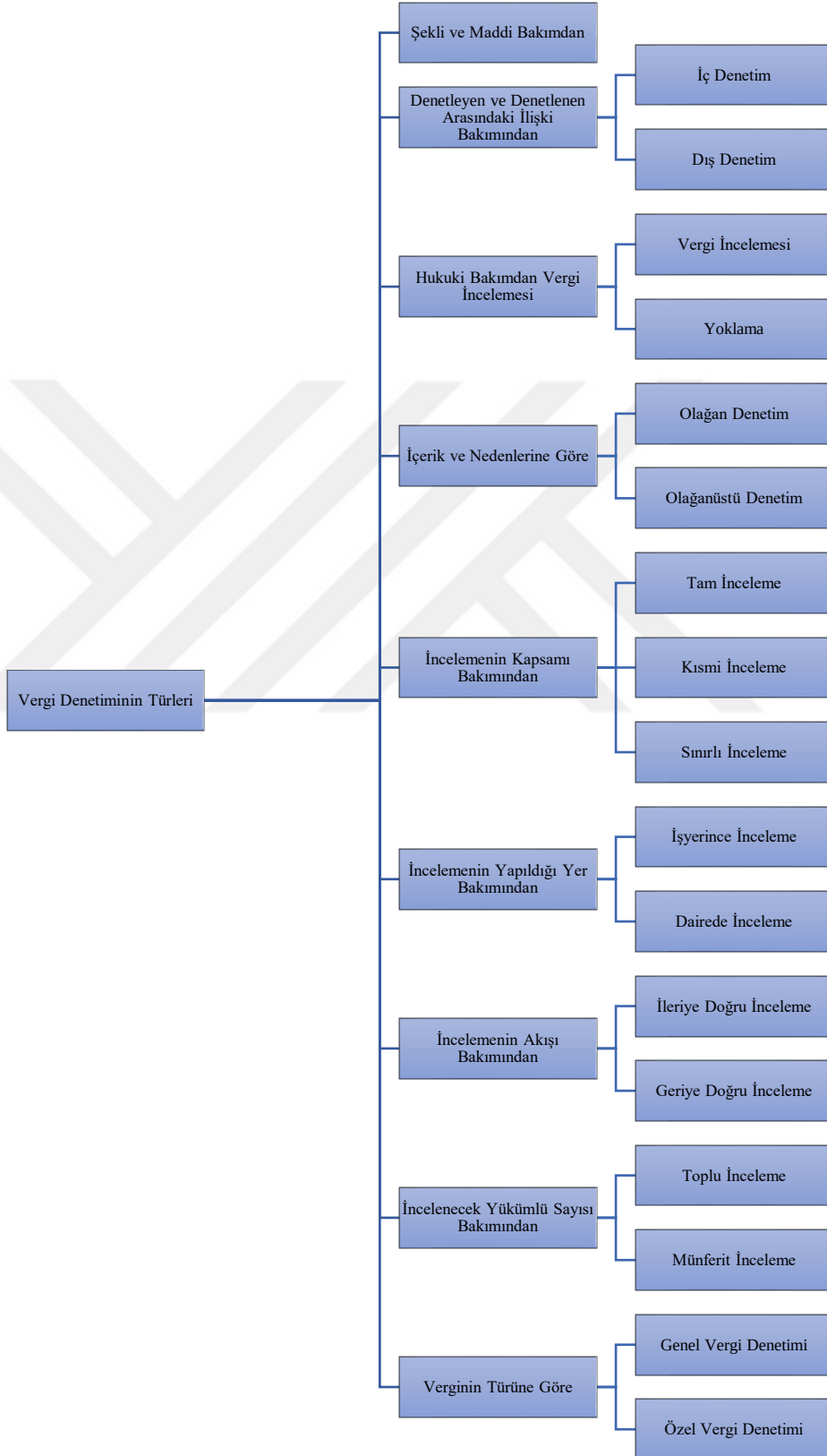
güvenlik müessesidir. Vergi denetimi üst başlığında ele alabileceğimiz vergi incelemesi, yoklama, arama ve bilgi toplamada vergi güvenlik müesseselerindendir. Vergi güvenlik müesseselerinden bahsettiğimiz bu dört başlık vergi denetiminin türlerindendir.

Çalışmamızın bu kısmında vergi incelemesi, yoklama, arama ve bilgi toplama açıklanacaktır.

Akademik çalışmalarda yer verilen vergi denetim türleri şematik olarak gösterilmiştir.



Şekil 1 Vergi Denetiminin Türleri



1.2.4.1 Yoklama

VUK' un 127 ve devamı maddelerinde yoklama hususu düzenlenmiştir. Yoklamanın amacı, mükellefiyet ile alakalı maddi olay ve kayıtları mükellef ve mevzuları araştırarak tespit etmektir.

Yoklama genel itibariyle, mükelleflerin işyeri adresinde yapılan, emtia mevcudiyeti, demirbaşı, işçi sayısı, pos cihazı varlığı, mülkiyet bilgileri gibi fiziki olayların tespitine yönelik bir denetim türüdür. VUK kimlerin yoklama yetkisine sahip olduğunu belirtmiştir. VUK' a göre yoklamayı yapmaya yetkili olanlar, yoklama memurları, yetki sahibi makamlar tarafından yoklamayla görevlendirilenler, vergi dairesi müdürleri, vergi incelemesi ile yetkilendirilmiş bulunanlar ile gelir uzmanlarıdır. Genellikle gelir uzmanları vasıtasıyla yapılan yoklamalar aslında denetimin ilk halkası ve en önemli ayağından biridir. Yoklamalar rutin kontrollerdir. Bu kontroller mükellefin işe başlaması ile başlayıp, faaliyeti sırasında da devam eder. Mükellef işe başlama bildiriminde bulunduğu takdirde vergi dairesi ilgili mükellefin belirttiği adreste işe başlayıp başlamadığını kontrol edecek olup, sonraki zamanlar da faaliyetini sürdürüp sürdürmediği noktasında faaliyet yoklaması yapacaktır.

Yoklama esnasında tespiti yapılan hususlar tutanak yerine geçen yoklama fişine alınır ve imzalanır. İki nüsha olarak tanzim edilip tarihlenen bu fişler nezdinde yoklaması gerçekleştirilen veya yetkili adamı ile imzalanır; bunlar yoksa veya imzadan imtina ederlerse keyfiyet fişe alınır ve polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır. Yapılan yoklamalarda mükellefin bildirmiş olduğu faaliyeti sürdürmediği, yapılan yoklamalarda birden fazla kez adreste bulunamaması veya vergi kayıp kaçağına yol açabilecek emarelere rastlanması durumunda mükellef vergi dairesince resen terk işlemine tabi tutulabilmektedir. Bu açıdan bakıldığında yoklama, vergi denetiminde önleyici bir metot olabilmektedir. Ayrıca denetim elamanlarınca yapılan vergi incelemelerinde yoklama tutanakları done olarak kullanılabilmektedir.

1.2.4.2 Vergi İncelemesi

Vergi incelemesinin hukuki dayanağı VUK' tur. Mezkur kanunun 134. Madde metninde tanımlanan vergi incelemesi, ödenmesi icap eden vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak şeklindedir. Bu inceleme genel olarak, mükellefin kayıt altına aldıkları hesapları ile işlemlerinin, vergi kanunları ile muhasebe ilkeleri açısından, yetkili uzman kişilerce denetlenerek; noksanlık, hata ve hilelerin ortaya konularak ödenmesi icap eden verginin doğruluğunun tespit edilmesine yönelik bir denetim türüdür (Şeker, 1993: 53).

Günümüzdeki vergiler ağırlıklı olarak beyan mükellefler tarafından beyan edilen matrahlardan alınmaktadır. Vergi idaresi mükellefin beyanlarının doğruluğunu saptamak için çeşitli denetim mekanizmalarını kullanmaktadır. Vergi incelemesi bu denetim mekanizmalarının en önemlisidir. Vergi incelemesinin vergi denetimi kavramından ayrı olarak sosyal ve psikolojik yönleri de içinde barındıran bir kavramdır (Orga, 2008: 126).

Yapılan bildirimin doğruluğunun denetlenmesi gereken beyan esasına dayalı vergilerde, kural olarak verilen beyanın geçerli olduğunun idarece kabulü olsa bile bunun tam tersinin yapılması ihtimalinin çok yüksek olmasından, denetim mekanizması gereksinimi zuhur etmektedir. Yükümlü denetim sayesinde doğru beyana yönlendirilmekte böylelikle vergi kaçığının önüne geçilerek ilave bir gelire ulaşmaya çalışılmaktadır. Sonuç olarak vergi incelemesinin doğru ve tam bir şekilde uygulanması durumunda vergi kaybının büyük ölçüde önüne geçilmiş olacaktır (Akdoğan, 1979: 5).

Vergi incelemelerinin tam ve zamanında yapılmaması halinde bazı mükelleflerin vergi kaçırmalarına imkan oluşturmaktadır. Böyle olunca vergide eşitlik ve adalet ilkelerinin zarar görmesine neden olurken diğer taraftan sosyal ve ekonomik yapıda da menfi etkiler oluşturmaktadır. (Akdoğan, 1979: 6). Zira, kayıt dışılığın önüne geçilememesi, ticaretin haksız rekabet ortamına terk edilmesine neden olabilecektir. Bu şekilde oluşacak vergi kayıp kaçığının neden olacağı bütçe açıkları enflasyonist bir etkiye neden olabilmektedir (Demirci ve Kartal, 1999: 41).

1.2.4.3 Arama

Herhangi bir mükellefin vergi kaçırdığına işaret eden ciddi belirtiler ihbar ve yapılan bir inceleme anında bulunursa, o mükellef ya da kaçakçılıkla ilgisi görülenler nezdinde ve bu sayılanlar üzerinde arama yapılabilir. Aramanın gerçekleştirilebilmesi için vergi incelemesi yetkisine haiz olanlarının buna lüzum görmesi ve gerekçesini de belirttikleri bir yazıyla yetkili olan sulh yargıcından arama yapılmasını istemesi, ayrıca sulh yargıcının talep edilen yerlerde aramanın yapılması kararını vermesi gerekmektedir. İhbar ile yapılacak aramalarda şu hususa dikkat etmek gerekir. Arama ihbar üzerine yapılır ve ihbar sabit olmaması durumunda nezdinde arama yapılan kimse ihbar edenin ismini öğrenmek isteyebilir, bu halin varlığında vergi dairesi muhbirin ismini söylemekle yükümlüdür.

Aramada ele geçirilen ve incelenmesi gerektiği düşünülen defter ve belgeler dosya içinde sayı itibarıyla bir tutanağa bağlanır. Arama sırasında bulunup güvenilir bir yere alınmış ya da kablara alınarak daireye ulaştırılmış ve incelenmesine lüzum görülmüş defter ve belgeler arama kararında net bir şekilde yazılmamış olsa da inceleme elemanın iş yerine sevk veyahut celp edilebilir. Aramada sonucunda ele geçirilen her türlü defter, belge ile evrakın iyi saklanması gerekmektedir. İyi muhafaza edilmesinden oluşabilecek zararı idare tanzim etmek mecburiyetindedir.

Aramalı incelemede inceleme her işten evvel ve bir an önce yapılır. Aramalı inceleme devam ederken mükellef ilgili memurun huzurunda defter ve belgelerini incelemeye ve bunlar üzerinden suretler almaya yetkilidir. Arama durumunda dahi mükellef süresi gelen beyannamelerini vermeye mecburdur. Bunun için yazılı istekte bulunan mükellefin bu isteği yetkililerce derhal yerine getirilir.

Arama sebebiyle ele geçirilen defter ve belgelerin üzerinden yapılacak incelemeler en geç üç ay içerisinde tamamlanarak tutanak eşliğinde sahibine verilir, ancak üç ay içerisinde tamamlanması imkansız olan hallerde sulh yargıcından alınan karar ile uzatılabilir.

1.2.4.4 Bilgi Toplama

Yine VUK' un 148 ve devamı maddelerinde bilgi toplama hükümleri düzenlenmiştir. Bu düzenlemenin amacına bakıldığında yapılacak bir vergi incelemesine esas teşkil edebilecek bilgi ve belgelerin mükellef veya mükellefle ilgisi

bulunanlar ile kamu idare ve müesseselerinden bilgi temin etmektir. Vergi incelemesine yetkili olanlar ihtiyaç duyduğunda bu bilgileri ilgili yerlerden ister ve bu bilgilerin verilmesi mecburidir. Bu mecburiyet ilgilileri zorla vergi dairesine getirmeyi kapsamamaktadır. Örneğin yapılan bir vergi incelemesinde Sosyal Güvenlik Kurumuna (SGK) bildirmiş olduğu çalışan listelerini ilgili kurumdan, SGK' nın vereceği listede bulunan çalışanına da bilgi isteme yazısı gönderilerek kendisinden ifade alınıp tetkikler yapılabilir. Görüleceği üzere bilgi toplama vergi incelemesinde oldukça önemli bir husustur.

1.2.5 Etkinlik Kavramı ve Vergi Denetiminde Etkinlik

Vergi denetiminin etkin bir şekilde yapılabilmesi için yaşanan sorunların tespit edilip çözüme kavuşturulması gerekmektedir. Hiç şüphesiz etkin bir vergi denetimi ile kayıt dışılık önlenerek, vergi bilinci artmış olacak, vergi suçları azaltılmış olacak ve böylelikle daha fazla vergi tahakkuk ettirilmiş olacaktır.

1.2.5.1 Etkinlik Kavramı

Etkinlik kavramına bakıldığında genel olarak bir faaliyet, hareket ya da davranışın, olabildiğince, yöneltilmiş olduğu amaca ulaşma derecesidir. Başka bir ifadeyle amaca ulaşmada yeterli olup olmadığını gösteren bir ölçüttür.

1.2.5.2 Vergi Denetiminde Etkinlik

Etkin bir vergi denetimi dünya genelinde ulaşılmaya çalışılan bir hedeftir. Vergi denetiminde etkinlik çeşitli hususlar dikkate alınarak kontrol edilebilir. Birkaç hususa burada değinebiliriz. Birinci olarak vergi denetimi ile birlikte kayıt dışılık ne kadar önlenmiş ona bakılabilir. Hiç şüphesiz etkin bir vergi denetimi ile kayıt dışılık oldukça azaltılabilir. İkinci olarak vergi denetimi ile birlikte vergi bilinci ne kadar artırılabilmiş ona bakılabilir. Muhakkak etkin bir vergi denetimi vergi bilincini artıracaktır. Üçüncü olarak vergi denetimi ile birlikte vergi suçları ne kadar azalmış ona bakılabilir. Etkin bir vergi denetimi ile vergi suçları düşüş eğilimi gösterecektir. Dördüncü olarak vergi denetimi ile birlikte vergi tahakkuk ve tahsilatı ne kadar artmış ona bakılabilir. Vergi denetiminin etkin olması daha fazla vergi tahakkuk ve tahsilatını sağlayacaktır. Bu sayılanları çoğaltmak elbette mümkündür.

Vergi denetiminin etkin bir şekilde gerçekleştirildiğine çeşitli verilere bakarak ulaşılabilir. Örneğin yıllık vergi inceleme oranları bunların başında gelmektedir. Yıllık inceleme oranı hesaplanırken incelenen mükellef sayısının toplam mükellef sayısına bölünmesi ile elde edilmektedir. Yine vergi inceleme elamanı başına düşen yıllık inceleme sayıları ve inceleme raporlarına istinaden önerilen yıllık tarhiyat tutarlarına da bakılabilir.

Türkiye’ de etkin bir vergi denetimi için yıllar itibariyle kanuni ve idari yönden çeşitli değişikliklere gidilmiştir. Kanuni değişiklikler olarak bakıldığında vergi güvenlik müesseselerinin yanı sıra cezai müeyyidelerin de caydırıcılığı artırılmaya çalışılmıştır. İdari yönde bakıldığında ise vergi denetimi ile ilgili birimlerde sürekli değişikliklere gidilmiş ve en sonunda ise bu birimler konsolide edilmiştir. Etkinliği artırmak için yapılan değişikliklerin bazılarının olumlu yansımaları olduğu gibi bazı değişikliklerin ise olumsuz yansımaları olmuştur.

Çalışmamızın devamında yukarıda bahsedilen verilere de yer verilerek Türkiye’ deki vergi denetiminin etkinliği ve bu etkinliği etkileyen olumsuz durumlar ile daha etkin bir vergi denetimi için çeşitli önerilerde bulunulacaktır.

2 TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİ

Türkiye’de esas olarak beyan esasına dayalı vergi rejimi uygulanmaktadır. Buna göre mükellefler ödeyecekleri vergiyi hesaplayıp beyan eder, vergi dairesi de bu beyanlara dayanarak vergiyi tarh eder. Bu yüzden beyan esaslı bu sistemde mükellefin çeşitli yöntemlerle beyanının doğruluğunun denetlenmesinin ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Buradan hareketle bu yöntemlerin hangileri olduğuna geçmeden önce bu bölümde, Türkiye’de vergi denetim sürecinin tarihsel gelişimi açıklanacak; daha sonra Türkiye’de mevcut uygulamadaki vergi denetim yöntemleri ele alınacaktır.

2.1 Türkiye’deki Vergi Denetiminin Tarihsel Gelişimi

Vergi denetiminde yaşanan tarihsel gelişimini; Osmanlı dönemi, Cumhuriyet dönemi ve günümüz vergi denetimi dönemi olarak üç farklı başlık şeklinde ele almak mümkündür.

2.1.1 Osmanlı Döneminde Vergi Denetimi

Osmanlı dönemine baktığımızda örf’i vergiler ve şer’i vergiler şeklinde uygulanan bir vergi düzeni karşımıza çıkmaktadır. Şer’i vergiler zekât, aşar (öşür) haraç ve cizye gibi İslam kurallarına göre uygulanan vergilerdir. Örf’i vergiler ise genellikle fethedilen yerlerde uygulanmakta olup, savaş ve benzeri olağanüstü harcamaların karşılaması maksadıyla toplanan vergilerden müteşekkildir. Bakıldığında Osmanlı Devleti zamanında şu anki anlamda bir maliye teşkilatı ve günümüz anlamında vergileme sistemi bulunmadığından vergi denetimine ilişkin bir teşkilatların varlığından söz edilememektedir.

Osmanlı devleti döneminde padişah tarafından getirilen bir verginin şeriat hükümlerine uygun olup olmadığını hususunun denetlenmesi kadılar eliyle gerçekleştirilmiştir. Bu yönüyle bu uygulamaya bakıldığında günümüzdeki verginin kanuniliği ilkesi ile bir benzerlikte göze çarpmaktadır. Bilhassa şer’i vergilerde, şer’i kaynaklarda hangi oranda ve hangi konular üzerinden vergi alınacağının belirtilmiş olması sebebiyle, bu konularda kadılara sorumluluklar yüklenmiştir (Organ, 2008: 94).

Osmanlı döneminde XIX. Yüzyıla geldiğimizde devletin mali işlerinin doğrudan Maliye Bakanına bağlı yetkili bir kurul tarafından denetlenmesinin

gerekliliği artık kaçınılmaz hale gelmiştir. 1879 yılında “Umuru Maliyenin Tanzim ve Islahı” çalışmaları başlaması ile birlikte bu gereklilik ilk defa ortaya konulmuştur. Devrin Maliye Nazırı -2 Haziran 1879’da bahis olunan ıslahat çalışmalarını yürütecek “Islahat Komisyonu” nun kurulmasından sonra 21 Haziran 1879’da, bir “Heyeti Teftişiyei Maliye” kurulmasının gerekliliğini ve bu hususta hazırlanan “Nizamname Layihasını” Sadrazam’a iletmiştir. Böylece 25 Temmuz 1879 tarihli İrade-i Seniye’ye istinaden çıkarılan ‘Teftiş Muamelatı Maliye Nizamnamesi’ ile ‘Heyet-i Teftişiye-i Maliye’ o dönemdeki padişah II. Abdülhamit Han tarafından uygun bulunarak kurulmuştur.

Fransa’daki Maliye Teftiş Kurulundan (MTK) esinlenerek kurulan Osmanlı Devleti’ndeki Maliye Teftiş Kurulu ilk yıllarda ordunun harcamalarını denetlemekle yetkiliydi. Daha sonra kurulun yetkileri artırılmış, devletin bütün gelir ve gider kaleminin olduğu her yerde ve her kurumda teftiş, inceleme, denetleme ve soruşturma yapma yetkisi bahsi geçen kurula verilmiştir (Sarılı, 2003a: 64).

2.1.2 Cumhuriyet Döneminde Vergi Denetimi

Osmanlı zamanında uygulanan vergi sistemi Cumhuriyetin ilk yıllarında da uygulanmaya devam etmiştir. Aşar vergisi, 1925 yılında 522 Sayılı Kanunla ilk kez ve önemli bir vergi reformu yapılarak kaldırılmıştır. Lakin Hazine kayda değer bir gelir kaybına aşar vergisinin kaldırılmasıyla uğramıştır. Yaşanan bu kaybın telafisi için Hükümet, iki ayrı kaynağa başvurmak durumunda kalmıştır. İlk olarak 755 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu uygulanmaya başlanmıştır. Kazanç Vergisi 1926 yılında Temettü Vergisinin yerine getirilmiştir. Kazanç Vergisinin en önemli özelliği beyanname yöntemine önemli ölçüde yer vermesiydi. Beyannamelerin nasıl verileceği ve ne şekilde inceleneceği de yasada hüküm altına alınmıştır. ‘Tahakkuk Teftiş Memurluğu’ unvanlı kadro Türkiye’de bu amaçla yetkilendirilmiş ilk vergi inceleme elemanı olarak karşımıza çıkmaktadır. Aşar vergisinin kalkması ile oluşan gelirlerdeki kaybı gidermek adına yürürlüğe konulan ikinci vergi, Umumi İstihlak Vergisidir. Bu vergiyi zamanla Hususi İstihlak Vergisi takip etmiş ve bir süre sonra bunlar muamele vergisi şekline dönüşmüştür (Tuncer, 2001: 5).

Cumhuriyetin kurulmasın akabinde yürürlüğe konulan yeni vergilerin denetlenmesi ile ilgili birimler, 18.05.1929 tarih ve 1452 sayılı Devlet Memurları

Maaşatının Tevhid ve Teadülüne Dair Kanunun kadro hususunu düzenleyen bölümlerinde ve söz konusu yıllara ait Seneyi Maliyesi Muvazene-i Umumiye Kanununa ekli olan cetvellerde belirtilerek oluşturulmuştur. Maliye Bakanlığı merkez teşkilatının arasında olan ve "Varidatı Mahsusa Müdüriyeti Umumiyesi", "Varidatı Umumiye Müdüriyeti Umumiyesi", "Varidat Umum Müdürlüğü" kadroları arasında bulunan "Müfettiş", "Pul Tahakkuk Müfettişi" ve "Tahsilat Müfettişi" gibi unvanları sahip olan denetim elemanları; 29.05.1936 tarih ve 2996 sayılı Maliye Vekaleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkındaki Kanunla yapılan değişiklikle, bahsedilen unvanların yerine Varidat Umum Müdürlüğü kadrosuna eklenerek "Varidat Kontrolörlüğü" kadrosu oluşturulmuştur. (Sarılı, 2003a: 65).

1946 yılına gelindiğinde, 29.05.1936 tarih ve 2996 sayılı kanun Maliye Vekaleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkındaki Kanunıyla Maliye Bakanlığı içerisinde merkez teşkilatında bulunan Varidat Kontrolörlüğü unvanı yerine, Gelirler Kontrolörü unvanı getirilmiştir. 24.03.1950 tarihine gelindiğinde, 5655 sayılı Kanun ile birlikte Tahsilat ve Gelirler Umum Müdürlükleri birleştirilmiş ve Gelirler Genel Müdürlüğüne dönüştürülmüştür. Bahsi geçen Kanunla, Varidat ve Tahsilat Kontrolörleri, Gelirler Kontrolörü kadrolarına aktarılmıştır.

Kazanç ve muamele vergileri ile beyanname veren mükellef sayısı artmış bu doğrultuda vergi incelemesi önem kazanmıştır. Bu doğrultuda "Kazanç Vergisi Hesap Mütahassısı" ile "Muamele Vergisi Hesap Mütahassısı" isimli iki farklı vergi inceleme teşkilatı kurulmuştur. Hesap mütahassısı öncelikli olarak İstanbul'da daha sonrada Ankara, Bursa ve İzmir illerinde görev yapmaya başlamışlar ve sayıları da bu doğrultuda artmıştır. 3840 sayılı kanunla 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanununda yapılan değişiklik ile birlikte, 1940 yılında "Hesap Mütahassısı Muavinliği" kadrosu oluşturulmuştur. İlk aşamada özel olarak çalıştırılan Hesap Mütahassısı, 4644 sayılı kanun yürürlüğe girmesi ile birlikte kadrolu bir şekilde atanmışlardır. Defterdarlıklar bünyesinde bir Baş Hesap Mütahassısı idaresi altında çalışmışlardır. Hesap Mütahassısı kazanç ve muamele vergileri ile ilgili incelemeleri yapmışlar ve bu incelemelerde çağdaş sistemden daha ziyade kişisel bilgi ve tecrübelerine dayanarak vergi incelemeleri gerçekleştirmişlerdir. 28.03.1945 tarih ve 4709 sayılı kanunla Hesap Mütahassısı yerine "Hesap Uzmanları Kurulu" (HUK) kurulmuştur (Sarılı, 2003a: 66).

2.1.3 Günümüzde Vergi Denetimi

Vergi denetimi Türkiye’ de Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB) Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK) çatısı altında başta VUK olmak üzere diğer vergi kanunları kapsamında yürütülmektedir. 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkındaki Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 228’inci maddesinde düzenlenen VDK ilgili maddede “*Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, doğrudan Bakana bağlı olarak Başkan, Başkan Yardımcıları ve Daire Başkanları ile Vergi Müfettişlerinden (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı) oluşur.*” şeklinde açıklanmıştır.

Vergi incelemesiyle yetkilendirilenler VUK’ un 135. madde metninde belirtilmiştir. İlgili madde metninde vergi incelemesi ile yetkilendirilenler; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, illerdeki en büyük mal memuru veya vergi dairesindeki müdürler şeklinde belirtilmiştir. Ayrıca GİB’in merkezdeki ve taşradaki teşkilatlarında müdür kadrosundaki görevlilerde vergi incelemesi ile yetkili olduğu belirtilmiştir. Buradan hareketle VDK dışında denetim birimleri olarak GİB bünyesindeki Vergi Dairesi Başkanlarını, Vergi Dairesi Müdürlerini ve GİB’deki merkez ve taşra teşkilatlarında müdür kadrosundaki görevlileri sayabiliriz.

2.1.3.1 Vergi Denetimi Yapmaya Yetkili Kurul; Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı

12.07.2011 tarihinden önce vergi denetimi Türkiye’ de HMB’nin merkezde ve taşradaki denetim birimlerince icra edilmekte idi. Merkez denetim teşkilatında hesap uzmanları, maliye müfettişleri ve gelirler kontrolörleri; taşra teşkilatında ise ildeki büyük mal memuruyla, vergi dairesindeki müdürler ve vergi denetmenleri bulunmaktaydı. 2011 yılına gelindiğinde hayata geçirilen değişikliklerle birlikte vergi denetimindeki mevcut olan çok başlılığı ortadan kaldırıp “vergi müfettişi” unvanı getirilerek vergi denetiminin tek çatı altına alındığı görülmektedir.

VDK’ nın 12.07.2011 tarihinde kurulmasıyla birlikte, o tarihe kadar denetim faaliyetini sürdüren Hesap Uzmanları Kurulu (HUK), Maliye Teftiş Kurulu (MTK) ve Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı (GKB) ile Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı (VDBB) kaldırılmıştır.

1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkındaki Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinde getirilen değişiklikler ile beraber oluşturulan VDK'nın görevleri ve yetkilerini aşağıda öncüller şeklindedir;

- 4/1/1961 tarih ve 213 sayılı VUK ve diğer vergi kanunları dahilinde vergi incelemelerini gerçekleştirmek,
- Her tür bilgiyi, veriyi ve istatistiği toplayarak oluşturulan Risk Analiz Sistemi aracılığıyla mükelleflerin gerçekleştirdikleri faaliyetleri gruplar ve sektörler itibarıyla analiz ve karşılaştırmalar yapmak ve böylece risk alanlarını ortaya koymak,
- Vergi yükümlülüklerine yönelik ihbar ve şikayetler hakkında değerlendirmeler yapmak,
- Gelir İdaresi Başkanlığı ile vergi incelemelerinde eşgüdümlü olarak işbirliği oluşturmak,
- İncelemelerin ve denetimlerin sonuçlarını izleyerek, değerlendirip istatistiki veriler oluşturmak,
- Vergi incelemeleri ile denetimleri ve raporlamaya yönelik yöntem ve teknikleri, ilke ve standartları geliştirerek, denetim ve inceleme rehberlerini hazırlayarak, vergi incelemesi ile yetkilendirilenlerin uymaları gereken etik kuralları ortaya koymak,
- Performans değerlendirme sistemi oluşturarak Vergi Müfettişlerinin performansını bu sistem üzerinden değerlendirmek,
- Vergi kaçakçılığı ile vergiden kaçınma hususlarındaki gelişmeler ve bunların ortaya konulması ve önüne geçilmesine yönelik yöntemler noktasında araştırmalar gerçekleştirmek.
- Vergi mevzuatı ile alakalı görüş ve önerilerde bulunmak,
- Bakan aracılığıyla tevdi edilen inceleme, denetim, teftiş ve soruşturmaları gerçekleştirmek.
- Bakan tarafından verilecek diğer görevleri gerçekleştirmek.

VDK'nın organizasyon yapısına baktığımızda Başkan, Başkan Yardımcıları ile Daire Başkanlarından oluştuğu görülmektedir.

Yeni ve tek vergi denetim birimi olan VDK yıllar içerisinde çok fazla değişikliğe uğramıştır. Bu değişikliklerden en önemlisi, ilk kurulduğunda ölçek bazlı

bir uzmanlaşma modeline sahip olan kurul, 18.04.2020 tarihinde 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkındaki Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi 228' inci maddede yapılan değişiklik ile birlikte sektörel ve fonksiyonel uzmanlaşma modeline geçmiştir.

Kaldırılan ölçek bazlı uzmanlaşma modelinde 29 il merkezinde (Ankara, İstanbul, İzmir, Bursa, Kocaeli, Antalya, Gaziantep, Konya, Adana, Mersin, Denizli, Manisa, Muğla, Aydın, Eskişehir, Edirne, Tekirdağ, Sakarya, Samsun, Kayseri, Trabzon, Diyarbakır, Şanlıurfa, Kahramanmaraş, Erzurum, Malatya, Hatay, Balıkesir, Zonguldak) Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı, 3 il merkezinde ise (Ankara, İstanbul, İzmir) Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı, Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı, Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı şeklinde bir örgütlenmeye gidilmiştir.

Yeni getirilen sektörel ve fonksiyonel uzmanlaşma modelinde ihtiyaçlar göz önüne alınarak ve Bakan onayı alınarak gerekli olan yerlerde doğrudan doğruya Başkanlığa bağlı olacak şekilde aşağıda belirtilen daire başkanlıkları kurulabilir.

- Denetim Daire Başkanlığı
- Vergi Kaçakçılığı Denetim Daire Başkanlığı
- Vergi İadeleri Denetim Daire Başkanlığı
- Sektörel Denetim Daire Başkanlığı

Uygulamada yukardaki daire başkanlıklarından Denetim Daire Başkanlığı 9 il merkezinde, (Ankara, İstanbul, İzmir, Bursa, Kocaeli, Antalya, Gaziantep, Konya, Adana) diğer daire başkanlıkları ise 3 il merkezinde (Ankara, İstanbul, İzmir) kurulmuştur.

2.1.3.2 Genel Olarak Vergi İncelemesi

Türk vergi sistemimizde stopaj (kaynakta kesilen) haricinde vergilerde genel olarak beyan esasına göre hareket edilmektedir. Mükelleflerin vergilerini beyanname adı verilen form aracılığı ile kendilerinin belirledikleri şekilde beyan ettikleri bu sistemde bu beyanlarının doğru olup olmadığının denetlenmesi gereği ortaya çıkmaktadır. Çoğu halde vergi denetimiyle aynı manada kullanılan vergi incelemesi, vergi denetim yöntemlerinden biri olmakla beraber karşımıza çok yönlü olan bir

kavram olarak çıkmaktadır. Vergi incelemesi çalışmamızın bu kısmında detaylı olarak ele alınacaktır.

2.1.3.2.1 Tanım

Vergi incelemesini, defter, belge, kayıt veya hesaplar ile beyan edilen vergilerin uygunluğunun incelenmesi ve araştırılması neticesinde ödenmesi icap eden vergilerin doğruluğunu araştırıp tespit edilmek ve sağlanmak olarak tanımlayabiliriz (Şeker, 1993). Her türlü araştırma yapılarak ödenmesi gereken vergilerin doğruluğuna bakılabilecektir. Bunun içinde; , önleyici, eğitici ve yaptırım uygulanmasına ilişkin her türlü kanuni yetki kullanılarak tespit edip doğruluğu sağlanmaya çalışılacaktır (Akdoğan, 2011: 102).

Başka bir tanımda vergi incelemesi; mükellef ve sorumluların ödemesi gereken veya ödemiş olduğu vergilerin doğru olup olmadığını hesap, defter, belge ve kayıtlar ile icap ettiğinde fiili envanter, kaydi envanter ve haricen araştırmalar yaparak tespit edip gerçek dışı olanların uygunluğunu sağlanmaktır. Bunun içinde mükellefin hesap, kayıt, defter ve belgeler üzerinde araştırma ve incelemelerin yapılması (revizyon) ile defter ve belgelere bağlı kalmaksızın harici araştırmalar yapılarak ödenmesi icap eden vergi ve beyanların doğrulunun detaylıca incelenmesi ile mümkün olur (Erdağ, 2006:84).

Yukarıdaki açıklamalardan hareketle vergi incelemesindeki maksat vergi mükelleflerinin verdikleri beyannamelerde kasıtlı veya kasıt olmaksızın yapmış oldukları hata, hile ve eksikliklerin ortadan kaldırılarak vergideki kayıp kaçığın önüne geçebilmektir.

2.1.3.2.2 Amacı ve Kapsamı

Vergi incelemesi yapmaktaki amaç, sadece vergideki kayıp kaçığı ortaya koymak değildir. Vergi incelemesinde tahakkuk edip tahsil edilmesi gereken vergilerin tam ve doğru olup olmadıkları araştırılıp, ortaya konmanın yanında, vergi sorumlularının ve mükelleflerin vergi ödemeleri deki doğruluk sağlanmış olur (Demirci ve Kartal, 1999: 20). Hedeflenen maksat bu olmakla beraber, vergi incelemesinin yapılmasına imkan verip katkı sağlayan farklı amaçlardan da bahsedilebilir. Bu amaçlar; vergi mükelleflerinin eğitilerek vergideki bilincin

oluşturulması, vergide eşitlik ve adalet ilkelerinin hayata geçirilmesi, sosyo-ekonomik amaçların gerçekleştirilmesi ve buna benzer amaçlardır (Kılıçdaroğlu, 1981: 40). Bilindiği üzere vergi incelemesinin fonksiyonlarından araştırma ve bulma fonksiyonu ile önleme fonksiyonları bulunmaktadır. Bunların yanında vergi incelemesinin caydırıcılık özelliği de kullanılarak vergi beyanlarının doğru verilmesi sağlanmış olurken vergi kaçagını önleyip kaçırılan bu verginin hazineye kazandırmak gibi ek bir gelir sağlamak gibi amacı da bulunmaktadır.

VUK'un 134. madde metninde de belirtildiği şekilde vergi incelemesinin maksadı ödenmesi icap eden vergilerin doğruluğunun araştırılıp, tespit edilmesi ve sağlanmasıdır. Vergi incelemesinin yasadaki dayanağı ise VUK'un 1., 2. ve 137. madde metinlerinde belirtilmektedir. Genel bütçe içerisindeki vergi, resim ve harçlar ile il özel idareleri bünyesinde ve belediyelerce salınan vergi, resim ve harçlar vergi incelemesi kapsamındadırlar, gümrük idarelerince alınan vergi ve resimler ise bu kapsamın dışındadırlar. Ayrıca kapsam içinde olan vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da vergi incelemesine tabi olmaktadır. VUK' un 137. madde metninde; incelemeye tabi olanlar bu kanun ve muhtelif kanunlara göre hesap ve defter tutmak, evraklarını ve vesikalarını muhafaza ile ibraz etmek yükümlülüğü bulunan gerçek ve tüzel kişiler olarak ifade edilmiştir.

2.1.3.2.3 İncelemeye Yapmaya Yetkili Olanlar

Vergi incelemesinin yasalarda belirtilenler dışında kalanlar tarafınca yapılması, yapılan inceleme neticesindeki vergi tarhiyatını yetki bakımından kusur oluşturmaktadır. Bu sebeple kimlerin incelemeye yetkili olduğunun bilinmesinin yararı olacaktır (Erdağ, 2006: 85). Bu kişiler incelemeye yetkili olanlar başlığını taşıyan VUK' un 135. Maddesinde tahdidi olarak sayılmıştır.

Bu maddeye göre şunlar vergi incelemesini gerçekleştirmeye yetkili olan kişilerdir:

- Vergi Müfettişleri,
- Vergi Müfettiş Yardımcıları,
- İlin En Büyük Mal Memuru,
- Vergi Dairesi Müdürleri,

- GİB’ in merkez ve taşra teşkilatlarında müdür kadrosunda bulunanlardır.

Yukarda belirtildiği üzere vergi incelemesi yapmakla yetkilendirilenler VUK’un 135. maddesinde sayılmaktadır. Bunların haricinde “takdir komisyonlarının”, “bankalar yeminli murakıplarının” ve “vergi yargı organlarının” vergi incelemesi yapmaya yetkileri bulunmakla birlikte bu yetki sınırlı bir yetki olup sadece kanunların belirlemiş olduğu alanlarla sınırlı olarak kullanılmalıdır (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 179).

Burada vergi incelemesi sırasında inceleme elamanının uyması gereken kurallara kısaca yer verecek olursak, inceleme yapacak olanlar inceleme esnasında aşağıda belirtilen esaslara uymak zorundadırlar:

- Hakkında inceleme yapılan mükellefe, işe başlamadan evvel incelemenin konusu açıkça izah edilmelidir,
- Bir tutanakla vergi incelemesinin başlandığı hususunun tespiti yapılır ve tutanağın bir nüshası nezdinde vergi incelemesi gerçekleştirilene verilir. Yine tutanağın bir nüshası inceleme elamanının bağlı olduğu birime, diğer nüshası da mükellefin vergi dairesine gönderilir,
- Vergi incelemesi yapılan mükellefin rızası yoksa resmi çalışma zamanı haricindeki bir zamanda inceleme yapılamaz veya incelemeye devam edilemez,
- İncelemenin bitiminde, yapılan incelemeyi gösterecek olan vesika hakkında inceleme yapılan mükellefe verilir,
- Düzenlenen vergi raporları vergi kanunlarıyla alakalı yönetmelik, genel tebliğ, kararname, tüzük, ve sirkülere aykırı olamaz. Bu vergi inceleme raporlarının vergi kanunlarına aykırılık oluşturduğu kanaatine varılırsa bu husus bağlı oldukları birimler kanalıyla GİB’e bir rapor tanzim edilerek bildirilir,
- Vergi incelemesini yapan inceleme elamanı tam inceleme ise bir yıl, sınırlı inceleme ise altı ay içerisinde (incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren) incelemeleri nihayatlendirmeleri esas olmalıdır. Bu süreler zarfında incelemenin nihayatlendirilmemesi durumunda, vergi incelemesini yapan inceleme elamanının bağlı olduğu birimce değerlendirme yapılarak altı ayı geçmeyecek şekilde ek süre verilebilir. Bu durumda ise incelemenin bitirilememe sebepleri

nezdinde inceleme yapılana vergi incelemesine yetkili olanların bağı olduğu birimler tarafından bildirilir.

2.1.3.2.4 İncelemeye Tabi Olanlar

VUK'un 137. maddesine göre VUK ve diğer kanunlara istinaden defter ve hesap tutmak, evraklarını ve vesikalarını muhafaza edip ibraz etmek zorunluluğu olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidirler denilmiş ve incelemeye tabi tutulabileceklerin kimler olduğu belirtilmiştir. Bakıldığında ilgili madde metninde vergi incelemesine kimlerin tabi olduğu açıkça belirlenmemiştir. Söz konusu kanun maddesinde incelemeye tabi olanlar için ikili ayırım göze çarpmaktadır. Bunlardan ilki defter ve hesap tutmakla mesul olan gerçek ve tüzel kişiler, ikincisi ise evraklarını ve vesikalarını saklayarak bunları gerektiğinde ibraz etmek mecburiyetindeki gerçek ve tüzel kişilerdir.

VUK' un 172. maddesinde defter tutmak mecburiyetindekiler belirtilmiştir. Bunlar;

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

İkili ayırımın ilk kısmı olarak yukarda sayılanlar dışında ikinci kısım ise evrak ve belgelerini saklayarak gerektiğinde ibraz etmek zorunda olanlardır. Bunları ise (evraklarını ve belgelerini saklayıp bunları gerektiğinde ibraz etmek mecburiyetinde olanlar) VUK' un 227 ve 257 maddeleri arasında kalan maddelerden anlamak mümkündür (Demirci ve Kartal, 1999: 25). VUK' un 253. maddesinde muhafaza ile ibraz yükümlülüğünün ne kadar süre ile sınırlı uygulanacağı “*Bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar*” şeklinde belirtilmiştir. VUK' un 254. maddesinde defter tutmak zorunda olmayan mükellefler için “*Bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde*

olmayanlar. 232, 234 ve 235'inci maddeler mucibince almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar” şeklinde muhafazasını sağlama ve ibraz etme ödevi yüklenmektedir.

Yukarda yapılan açıklamalara baktığımızda; defter ve hesap tutarak, evraklarını ve vesikalarını muhafazasını sağlayıp ibraz etme zorunluluğu bulunan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemesinin kapsamındadır. Söz konusu zorunluluğu olmayanlar ise VUK’ un 254. maddesince muhafaza ve ibraz sorumluluğu yüklenerek vergi incelemesi kapsamına alınmıştır.

2.1.3.2.5 İşe ve İncelemeye Başlama

Vergi incelemesi yapmakla görevli olanlar, inceleme görevinin tevdi edilmesinden itibaren en geç on günlük süre zarfında işe başlarlar. Bu süre zarfında işe başlanılamaması durumunda, gerekçeli yazı ile birlikte bağlı olunan birime bildirilir. Bildirim yapılan birim, işe başlanılamaması durumunu haklı kılacak bir mazeretin var olması durumunda ilave süre olarak en fazla olacak şekilde on gün verebileceği gibi yapılacak bu inceleme görevini farklı inceleme elemanına da tevdi edebilir.

Vergi incelemesi ile görevli olanlarca mükellefin kendisine ya da bulunduğu sektöre ilişkin her türden yapılabilecek olan araştırma, inceleme, bilgi isteme ve yazışma şeklindeki faaliyetler işe başlandığını göstermekle birlikte uygulamada vergi müfettişlerinin kullandıkları Vergi Denetim Kurulu-Bilgi İletişim Sistemi (VDK-BİS) üzerinden gelen iş emrine on gün içerisinde ‘işe başla’ butonunu aktif ederek işe başlamış olurlar.

Vergi incelemesi ile görevli olanlar, kendilerine bu görevler tevdi edilmesinden başlayarak en fazla otuz gün içerisinde incelemeye başlar. Belirtilen süre zarfında incelemeye başlanılamaması durumunda bir yazıyla gerekçeli bir şekilde bağlı oldukları birime bilgi verilir. Bağlı olunan bu birim, incelemeye başlanılamaması mazeretinin hâkli bir nedene dayanması durumunda ilave olarak en çok on beş gün süre tanınabileceği gibi bu incelemeyi başka bir incelemeye yetkili elemana da tevdi edebilir.

Vergi incelemesi süreci, incelemekte olan mükellef nezdinde düzenlenen “İncelemeye Başlama Tutanağı” ile başlar. Düzenlenecek olan bu belgenin bir nüshası nezdinde inceleme yapılan mükellefe verilir. Hazırlanan tutanağın diğer nüshası vergi incelemesi yapan inceleme elamanının bağlı olduğu denetim birimine, diğer bir nüshası da mükellefin kayıtlı bulunduğu vergi dairesine gönderilir.

Vergi incelemesinin yapılması için zaman konusunda evvelden haber verilmesi gibi bir zorunluluk bulunmamaktadır. VUK’un 138. madde metninde, inceleme, neticelenip henüz sonuçlanmamış hesap dönemi de içine alacak şekilde tarh zamanaşımının sonuna değin her an yapılabilir şeklinde düzenleme yapılmıştır. Yine aynı madde metninde belirtildiği üzere, mükellef nezdinde daha evvel inceleme yapıp ve de matrahın re’sen takdir edilmesi yeniden incelemeye alınmasına ve gerekmesi durumunda tarhiyatın ikmal edilmesine engel teşkil etmemektedir.

Burada zamanaşımı sürelerine de değinecek olursak, VUK’un 114. Madde metninde belirtildiği üzere, vergi alacağının doğmuş olduğu takvim yılına müteakip yılın başından başlayıp beş yıl içerisinde tarh ve ilgili mükelleflere tebliğ olunmayan vergiler zamanaşımına uğramaktadırlar. Kanunun ilgili maddesine baktığımızda yapılacak olan vergi incelemesi için vergi alacağının doğduğu yılın azami ölçüde önemi olduğu göze çarpmaktadır.

İncelemenin başladığı tarih, mükellefin ilgili tutanağı imza altına aldığı tarihtir. Bahsedilen tutanak ilgili mükellef tarafından imzalanmamış olması durumunda tutanağın vergi dairesinin kayıtlarına intikalinin gerçekleştiği tarih incelemenin başlanmış olduğu tarih olarak kabul olunur; bu halde ise incelemeye başlama tutanağının bir nüshası mükellefin bilinen adresine vergi dairesi tarafından ayrıca gönderilir.

İncelemeye başlama tutanağının düzenlendiği tarihi, vergi incelemesinin başladığı tarih olarak almak her durumda mümkün değildir. Örnek olarak, vergi incelemesine başlanılmasıyla birlikte mükellefler VUK’ ta yer alan pişmanlık ve ıslah düzenlemesinden faydalanma olanağını kaybedeceklerdir. Böyle bir durumun oluşması halinde vergi incelemeye yetkili olanlar mükelleften yazı ile defter ve belgelerinin ibraz etmesini isterken, aynı zamanda vergi dairesine de incelemeye başlanılmış olması hasebiyle mükellefin pişmanlık talebinin kabul edilmemesi

hususunda yazılı bir şekilde bilgi vermek durumunda kalacaktır. Buna rağmen Danıştay verdiği bir kararda (D. 4. D. E: 1985/1552, K: 1986/2309) “*nezdinde inceleme yapılan yükümlünün öncelikle bundan haberi olması gerektiğine, rapor içeriğinden mükellef nezdinde bir inceleme olmayıp tamamen vergi dairesi servis incelemesi niteliğinde olduğunun anlaşıldığına, incelemenin yükümlünün kayıtları üzerinden yapılmadığına ve söz konusu incelemenin yükümlüye duyurulmadığına, dolayısıyla pişmanlık talebinin kabulünün gerektiğine hükmetmiştir*” (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 184-185).

2.1.3.2.6 İncelemenin Yapılacağı Yer

İncelemenin yapılacağı yer konusundaki düzenleme genel olarak şu şekildedir: Vergi incelemeleri esas itibarıyla incelenecek olan mükellefin iş yerinde gerçekleştirilir. İş yerindeki mevcut durumun uygun olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zorunlu sebeplerin varlığı gibi durumların ortaya çıkması durumunda incelemenin iş yerinde gerçekleşmesi imkansızlaşır. Bununla birlikte mükellef veya vergi sorumlularının talep etmesi durumunda incelemenin dairede yapılması mümkündür.

Vergi incelemesinin iş yerinde yapılmasındaki maksat, daha gerçekçi bir inceleme yapmasını sağlamak için inceleme elemanının iş yerini ve mükellefi daha iyi tanınması, işin türü, keyfiyeti ve büyüklüğü konusunda bilgiye daha rahat ulaşabilmesidir. Vergi incelemesinin iş yerinde gerçekleştirilmesinin başka maksadı ise, mükellef veya sorumlunun inceleme sırasında defter ve belge ibrazı hususunda çok fazla zorluğa maruz kalmasının önüne geçmektir (Sarılı, 2003a: 100). Ancak dijitalleşen dünyamızda defter belgelerin e defter ve e belge olarak düzenlendiğini göz önüne aldığımızda incelemenin iş yerinde yapılma durumuna ihtiyaç kalmamıştır.

VUK’ un 139. maddesinin 26.10.2021 tarihinde değişikliğe uğrayarak şu şekilde düzenlenmiştir: “*Vergi incelemeleri, esas itibarıyla dairede yapılır. İncelemeye incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir. İstenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını ibraz etmesi için münasip bir mühlet verilir. İncelemenin dairede yapılması, incelemeye tabi olanın iş yerinde tespit yapılmasına*

ve çalışmalarda bulunulmasına mani değildir. Mükellef ve vergi sorumlusunun talep etmesi ve iş yerinin müsait olması halinde inceleme iş yerinde de yapılabilir. Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir.”

Usulüne uygun bir şekilde mükelleflerden istenilmiş defter belgelerin ibraz edilmemesi durumunda VUK’un 30. madde metninin üçüncü fıkrası uyarınca res’en takdir yoluna gidilecek olup (bu durumda VUK’un 352. maddesi gereği kesilecek usulsüzlük cezası iki kat şeklinde uygulanır), VUK’un 344. maddesi uyarınca üç kat vergi ziyai cezası uygulanıp ayrıca VUK’un 359. madde metnine göre hürriyeti kısıtlayıcı ceza verilmesi için gerekli işlemlere başlanacaktır. Bu durumun uygulanması için, bilgi ve ibraz sorumluluğunun yerine getirilmesinde yapılacak tebliğlere kanunda belirtilen zamanda cevaplanmaması, eksik veya yanıltacak bilgilerin verilmesi ya da defter ve belge ibrazı için kanunda belirtilen süre zarfında defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde haklarında kanunun cezai hükümler uygulanacağı hususu ilgililere yazılı şekilde bildirilmesi şarttır (Organ, 2008: 138).

2.1.3.2.7 İncelemenin Sona Ermesi

Yapılan vergi incelemesinin ne kadar süre zarfında tamamlanması gerektiğine dair bir düzenleme 2011 yılından önce VUK’ ta bulunmamaktaydı. Bu husustaki yasal boşluk 6009 Sayılı Kanunun 9. maddesi ile VUK’ un 140. Madde metnine eklenen ve 01.01.2011 tarihi ile birlikte yürürlüğe konulan altıncı bendindeki hüküm ile giderilmiştir (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 184-185).

VUK’ un 140. maddesinde “*incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilmemesi halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir ve altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilememe nedenleri yazılı olarak nezdinde inceleme yapılana bildirilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birimler vergi incelemesinin öngörülen süreler içinde bitirilmesi için gerekli tedbirleri alırlar.*” şeklinde düzenleme yapılarak vergi incelemelerinin yasada belirtilen süreler dahilinde

tamamlanması gerektiği anlaşılmaktadır. Vergi incelemeleri VUK’ ta belirtilen süreler dâhinde tamamlanarak hem idare hem de mükellefin üstündeki külfet asgari düzeye indirilmesi gerekmektedir. Vergi incelemesi uzadıkça mükellef ve idare açısından daha fazla maliyete katlanmaya sebep olmaktadır.

2.1.3.2.8 İnceleme Tutanakları

Daha önceki bölümlerde belirttiğimiz üzere vergi incelemesi ile görevlendirilmiş olanlar, kendilerine bu görevinin tevdi edilmesinden itibaren en geç otuz günlük süre zarfında incelemeye başlarlar. Bunun için mükellef ile birlikte veya mükellef davete icabet etmemesi durumunda gıyabında ‘İncelemeye Başlama Tutanağı’ düzenlenir. Bu tutanak vergi incelemesine başlandığını gösterir. Bu kısımda yer vereceğimiz inceleme tutanakları ise vergi incelemesiyle yetkilendirilenler tarafından yapılan araştırmalar neticesinde ortaya konulan tespitleri ortaya koyan tutanaklardır. İnceleme tutanakları yapılan incelemenin belli bir aşamaya geldiğini, çeşitli tespitlerin yapıldığını ve tamamlanmak üzere olduğunu gösterir.

İnceleme tutanakları yorum içermeyip tespite yönelik olmakla birlikte, vergiyi doğuran olay ve bu olaya dair muamele ve işlemlerin gerçek mahiyetlerini ortaya koymaya yönelik olup, yürütülen inceleme safhasında bulunup delil teşkil edecek bir takım olay ve bilgiler üzerinde incelemeye tabi tutulanların mutabakatını ya da itiraz ve mülahazalarını yazılı bir şekle getirerek, ödenmesi icap eden verginin ortaya konmasında önemli ispat vasıtası olma fonksiyonuna sahiptir (HUD, 2011: 76).

İnceleme tutanakları ile ilgili düzenlemeler VUK’ un 141. madde metninde ve Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 16. maddesinde yapılmıştır. VUK’ un ilgili maddesindeki düzenlemede inceleme sırasında gerek duyulan durumlarda, vergilendirme ile alakalı olay ve hesap detayları ayrıca tutanak vasıtasıyla tespiti yapılarak tevsik olunur. İlgili olanların itiraz ve mülahazaları veya ilave açıklamada bulunmak istemeleri durumunda bunlar da tutanağa alınır. Bu şekliyle tanzim olunan inceleme tutanaklarının birer örneğinin mükellef veya vergi sorumlusuna teslim edilmesi mecburidir.

Şöyle ki söz konusu ilgili olanların hazırlanan tutanaklar için imzadan imtina etmesi durumunda, defterleri ve belgeleri incelenmekte olan mükellefin rızasına

bakılmaksızın alınır ve incelemenin tamamlanmasıyla birlikte tarh olunan vergiler ve kesilmiş olan cezalar kesinlik kazanıncaya dek geri verilemez. Bahsedilen defterler ile belgeler suç delili teşkil etmemesi koşuluyla ilgililerin, bu tutanakları imzalayıp defterleri ile belgelerini geri alabilmeleri her zaman mümkündür. Suç delili teşkil eden defterler ile belgeler mükellefin rızası aranmaksızın alıkonulurlar. Alıkonulan bu defterler ile belgeler yazıyla mükelleflerin bağlı olduğu vergi dairesine ulaştırılarak muhafaza altına alınır. Vergi dairesi de, kendisine gönderilmiş olan defterler ile belgelerin muhafazası için gerek görülen her türlü tedbirleri alır.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğe 25.10.2016 yılında yapılan değişiklikle ‘Taslak Tutanak’ uygulaması getirilmiştir. Mükelleflerin olası itirazlarını ve mülahazalarını ilgili tutanağa alınmasını sağlamak amacıyla, mükelleflerin istemesi halinde iki gün evvel taslak tutanak mükelleflerin bilgilerine sunulur. Tutanaklarda incelemeyi yürütmekte olan denetim elamanının kanaatini ortaya koyan yorum, hüküm ve ifadelere yer verilmez. Tutanağın içerisinde bulunan hususların vergi yasaları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğu ve yapılması muhtemel işlemlerin hangileri olduğu mükellefe açıkça ifade edilir.

Vergi inceleme tutanaklarında bulunması gerekli unsurlar Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte belirtilmiştir. Bunlar;

- Tutanağın düzenlenme yer ve tarihi,
- İlgililerin ad, soy ad ve unvanları, vergi kimlik numaraları ile imzaları,
- Vergilendirme ile alakalı olaylar ve/veya hesap durumları,
- Varsa, ilgililerin itiraz ve mülahazaları ile ibraz ettikleri özelgeleri,
- Tutanakta belirtilen hususların ilgililer tarafından okunduğunu ve doğruluğunun anlaşıldığını belirten ifade,
- Nezinde inceleme yapılan mükellefe, tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğunun ve yapılması muhtemel işlemlerin neler olduğunun, tutanağın düzenlenmesinden önce bildirildiği hususu,

- Tutanağın taslak halinin 16 ncı maddenin ikinci fıkrası uyarınca mükellefin bilgisine sunulduğu hususu,
- Mükelleflerin Rapor Değerlendirme Komisyonlarında dinlenme talebinin olup olmadığına ilişkin ifade yer alır.

2.1.3.2.9 İnceleme Raporları

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinin 52. maddesinde Vergi Müfettişlerinin çalışmalarının neticelerini, işlerin özelliğine göre aşağıdaki raporları düzenleyeceği belirtilmiştir;

- Vergi inceleme raporu (Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunlarına göre yapılan vergi incelemeleri sonucunda düzenlenen rapordur. Mükellef veya vergi sorumlusu, vergi türü ve vergilendirme dönemi itibarıyla ayrı ayrı ve yeterli sayıda düzenlenir.),
- Vergi suçu raporu (VUK' un 359. maddesi kapsamındaki fiillerin tespiti durumunda düzenlenen rapordur. VUK' un 367. maddesi uyarınca yeterli sayıda vergi suçu raporu düzenlenir.),
- Görüş ve öneri raporu (Belirli durum ve görevin icrası sırasında, tespit olunan konulara için düzenlenen raporlardır.),
- Cevaplı rapor (Yapılan teftişlerde noksan ve hatalı bulunan ve ilgili dairelerce düzeltilmesi gereken işlemler hakkında, bir asıl ve iki örnek olarak ve her servis ya da bölüm için ayrı ayrı düzenlenir.),
- Genel kuruluş raporu (Teftiş edilen ünitelerin kadro ve iş hacmi, kadroların ve personelin sayı ve nitelik yönünden yeterlik dereceleri, çalışma usul ve metotları, işyerleri ve çalışma araçları ile döşeme ve demirbaş, kırtasiye ve diğer ihtiyaçları hakkındaki görüş ve teklifleri kapsar.),
- Genel durum raporu (Teftişlerin sonuçları hakkında Başkanlığa özet halinde bilgi verilir.),
- Ön inceleme raporu (Memurlar ve diğer kamu görevlilerinin görevleri sebebiyle işledikleri suçlarla ilgili olarak soruşturma izni verilmesi kararında değerlendirmeye alınmak amacıyla yapılan ön inceleme sonuçlarının yer aldığı rapordur.),

- 3628 sayılı kanun uyarınca düzenlenecek soruşturma raporu (Memurlar ve diğer kamu görevlileri hakkında savcılığa doğrudan bildirilmesi gereken suçlar hakkında yapılan soruşturma ile malvarlığı soruşturması sonucunda suç duyurusunda bulunulması halinde düzenlenmesi gereken rapordur.),
- Disiplin soruşturması raporu (Devlet memurları hakkında yapılan disiplin soruşturması için düzenlenen rapordur.),
- Oda ve birlik denetim raporu (3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamında oda veya birlik denetimi sonucu düzenlenen rapordur.),
- Bilim raporu (Vergi Müfettişlerince yürütülen bilimsel ve teknik araştırma ve incelemeler sonucunda düzenlenen rapordur.),
- Yazı,

olarak sayılmıştır.

Burada vergi müfettişlerinin sıkça düzenledikleri raporlara kısaca değinilecektir.

2.1.3.2.9.1 Vergi Tekniği Raporu

Vergi Tekniği Raporu (VTR)'nin tanımına, Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinde yer verilmemiştir ancak, hangi hallerde tanzim edileceğine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Buna göre, Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinin 52. maddesinin 3. fıkrasında *“Yürütülmekte olan incelemelerde birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla Vergi Tekniği İnceleme Raporu düzenlenebilir. Bu raporlar, sonrasında düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluşturur.”* Denilmek suretiyle VTR'lerin hangi hallerde tanzim edileceği ifade edilmiştir.

VTR' ler bilhassa sahte veya muhteviyat itibari ile yanıltıcı belge incelemelerinde sıkça düzenlenmektedir. Herhangi bir mükellefte sahte veya muhteviyat itibariyle yanıltıcı belge düzenlemiş olduğuna dair bir ihbar, emare veya şüphe olması durumunda o mükellef incelemeye alınmakta ve yürütülen inceleme neticesinde ortaya konulan deliller ile yapılan yoklamalar ve diğer ispatlayıcı hususlar

ışığında ilgili mükellefin sahte fatura düzenleyicisi olup olmadığına ilişkin vergi inceleme elemanlarının takdirine göre karar verilerek rapora bağlanmaktadır. Tanzim edilen bu rapor akabinde, hakkında VTR bulunan mükellef ile alım satım yapmış olan kişi ve/veya kurumlar da vergi incelemesine alınabilmektedir. Aynı zamanda bahsedilen raporlara dayanarak savcılığa suç duyurusunda da bulunmaktadır (Biyar, 2013: 3).

VTR' ler muhataplarına tebliğ edilmesi gerekir. Tebliğ edilmeyen VTR' ler hukuki açıdan eksik olmuş olur. Bu hususta Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun bir kararında; *“Mükelleflerin uzlaşma, dava açma ve savunma gibi yasal haklarını kullanabilmeleri için tarhiyatın dayanağı olan ve tarhiyatın yapılma nedeni ile matrah farkının tespitine ilişkin hesaplamaların nasıl yapıldığına dair açıklamaları içeren takdir komisyonu kararının, vergi inceleme raporunun veya tarhiyata dayanak alınan mükellef adına düzenlenmiş vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmesinin gerekli olduğu; bu niteleme karşısında takdir komisyonu kararının, inceleme raporunun veya mükellef adına düzenlenmiş vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmemesinin, anılan Kanunun 108'inci maddesinde belirtilen basit şekil noksanlığı olarak mütalaa edilmesine de olanak bulunmadığı, kişilerin özel hayatlarıyla ilgili bilgilerin gizliliğinin korunmasının Anayasal temel hak ve özgürlükler kapsamında güvence altına alındığı, vergilendirme işlemi sırasında da bu hakkın korunması için vergi hukukunda vergi mahremiyeti ilkesine yer verildiği; Vergi Usul Kanununun 5'inci maddesiyle, vergi mahremiyetine uymak zorunda olan kişilerin, görevleri dolayısıyla mükellef veya mükellefle ilgili kişilerin şahıslarına ilişkin olarak elde ettikleri ve gizli kalması gereken bilgileri açıklamaları, kullanmaları ve üçüncü şahıslara kullandırmalarının yasaklandığı, vergi mahremiyetinin mükellefler açısından kendilerine ait gizli bilgileri güvenle vergi dairesine verebilmelerini sağladığı, bu nedenle, mükellefler hakkında kendilerine ait bilgilerin verilmemesinin bu madde kapsamında değerlendirilemeyeceği, davacı şirket hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunda yer alan tespitler dikkate alınarak düzenlenen vergi inceleme raporları uyarınca yapılan cezalı vergilendirmenin kaldırılması istemiyle dava açıldığı, dosyada yer alan belgelerin incelenmesinden, davacıya dava açmadan önce ilgili vergi tekniği raporuna atıfla düzenlenen vergi inceleme raporlarının tebliğ edildiği, ancak; tarh nedenini, matrahın bulunuş yöntemini ve tarhiyatın dayanağına ilişkin bilgi ve belgelerin gösterildiği davacı hakkında düzenlenen vergi tekniği*

raporunun tebliğ edilmediği, dava esnasında ise davacının vergi dairesi müdürlüğünden talep etmesi üzerine vergi tekniği raporunun belirli bir kısmının tebliğ edildiği, bu durumda, davacının hangi suç ile isnad edildiğini öğrenme ve bu duruma göre savunma yapma hakkının elinden alındığı, bu durum karşısında, yukarıda yazılı nedenlerden dolayı davacının savunma hakkının engellendiği hususunun tartışmasız olduğu gibi, kendisine ait bilgilerin verilmemesi 213 sayılı Kanunun vergi mahremiyeti başlıklı 5'inci maddesi kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, sadece vergi ve ceza ihbarnamesi ile takdir komisyonu kararı tebliğ edilmek suretiyle, işlemlerin dayanağı vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmemesinde hukuka uygunluk bulunmadığından bu husus dikkate alınmadan verilen Mahkeme kararında yasaya uyarlık görülmediği gerekçesiyle kararı bozmuştur.”

Yukarıdaki karar dikkate alındığında, VUK’ un 108. madde metnine istinaden, tebliğ edilen ihbarnamede yer verilen bilgi veya eklerin eksik ya da hatalı olması ihbarnameyi hükümsüz hale getirmektedir. Ayrıca ilgili karara baktığımızda, tarhiyatın sebebi, matrahın bulunuş metodunu ve tarhiyatın dayandığı bilgi ve belgelerin bulunduğu VTR’nin tebliğ edilmediği, dava safhasında VTR’nin belirli bölümünün vergi dairesi müdürlüğünce tebliğ edildiği, böylece, davacının kanunda belirtilen hangi suçu işlemiş olduğunu öğrenme ve bu duruma istinaden savunma yapabilme hakkının yok edildiği, kendisine ait olan bilgilerin verilmemesi VUK’un “Vergi Mahremiyeti” başlıklı 5. madde metni kapsamında değerlendirilmenin mümkün olmadığı ve tesis edilen işlemlerin hükümsüz sayılacağı vurgulanmıştır.

VUK 35. maddesinde “*Takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye eklenir.* ” şeklinde düzenleme yapılmıştır. Anayasa’nın 36. Madde metninde “*Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.*” denilerek hak arama hürriyeti teminat altına alınmıştır. Anayasanın ve VUK’ un ilgili maddeleri dikkate alındığında VTR’ lerin tebliğ edilmemesi bu maddeler ile tezat oluşturmaktadır.

2.1.3.2.9.2 Vergi İnceleme Raporu

Sürdürülen incelemelerde, defter belgeler üzerinden yapılan araştırmadan sonra inceleme elamanı ile mükellef tarafından imzalanan tutanağa bakılmak suretiyle mükellefin beyanının gerçeği yansıtıp yansıtmadığı kontrol edilir. Burada iki farklı durumla karşılaşılabilir. Birincisi yapılan incelemede herhangi bir farkın bulunmaması, yani beyanların doğruluğu durumudur. İkincisi ise yapılan inceleme sonucunda eksik beyan edilmiş veya beyan edilmemiş matrah unsurlarının varlığıdır.

Yapılan vergi incelemesi neticesinde mükellef tarafından verilen beyannamenin gerçeği yansıttığı tespit edilirse yani herhangi bir fark bulunamaz ise, durum inceleme elamanı tarafından düzenlenecek ‘kabul raporu’ ile inceleme yapılan mükellefe bildirilir.

Ancak tam tersi durumda yani mükellef tarafından verilen beyannamenin gerçeği yansıtmadığı ve matrah farkının bulunması durumunda “inceleme raporu” tanzim edilerek, mükellef nezdinde durumuna bakılarak ikmalen ya da re’sen tarhiyata gidilmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 190). İnceleme raporları vergi dairesine gönderilip işleme konulmadan evvel “rapor değerlendirme komisyonu” tarafından, inceleme elamanı ile ilgili rapor değerlendirme komisyonu arasındaki uyuşmazlık halinde ise “merkezi rapor değerlendirme komisyonu” na intikal ettirilerek, vergi ile ilgili kanunlar ile bunlara yönelik kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirkülere ve özelgelere uygunluğu yönünden bir denetlenmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 199).

VUK’ un 140. maddesindeki beşinci fıkrada “*Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler*” denilmiştir. Bu doğrultuda vergi kanunlarına uygun şekilde tanzim edilen inceleme raporları mükellefin bağlı oldukları vergi dairelerine gönderilmektedir. Vergi daireleri de gönderilen raporları dikkate alarak mükellef hakkında ikmalen ya da re’sen tarhiyata gitmektedir. Tanzim edilmiş olan bu inceleme raporunun vergi yasalarına muhalif olması halinde ise durumun GİB’e bir rapor ile bildirilmesi gerekmektedir.

2.1.3.2.9.3 Görüş Öneri Raporu

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığınca araştırması yapılan bir takım hususlar hakkındaki tespit, kanaat ve düşünce ile yürürlükteki kanun, yönetmelik, karar ve genel tebliğlerde ve bu sayılanların tatbik edilmesinde görülen noksanlıklar ve bunların düzeltme yolları ile yeni baştan koymayı gerektiren hüküm ve usuller hakkındaki görüş ve teklifler, ayrıca görevin icra edilmesi esnasında, ortaya konulan konulara yönelik öneriler ile teftişlerde cevaplı raporlara bağlanmasına ihtiyaç duyulmayan hususlar hakkında görüş ve öneri raporu düzenlenir.

2.1.3.2.9.4 Vergi Suçu Raporu

VUK' un 359. maddesi kapsamındaki sahte belge düzenleme, sahte belge kullanma ve defter belgeleri gizleme gibi fiillerin tespiti halinde aynı Kanunun 367'nci madde metni gereği yeterli sayıda vergi suçu raporu tanzim edilir.

3 VERGİ İNCELEMELERİNDE YAŞANAN AKSAKLIKLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

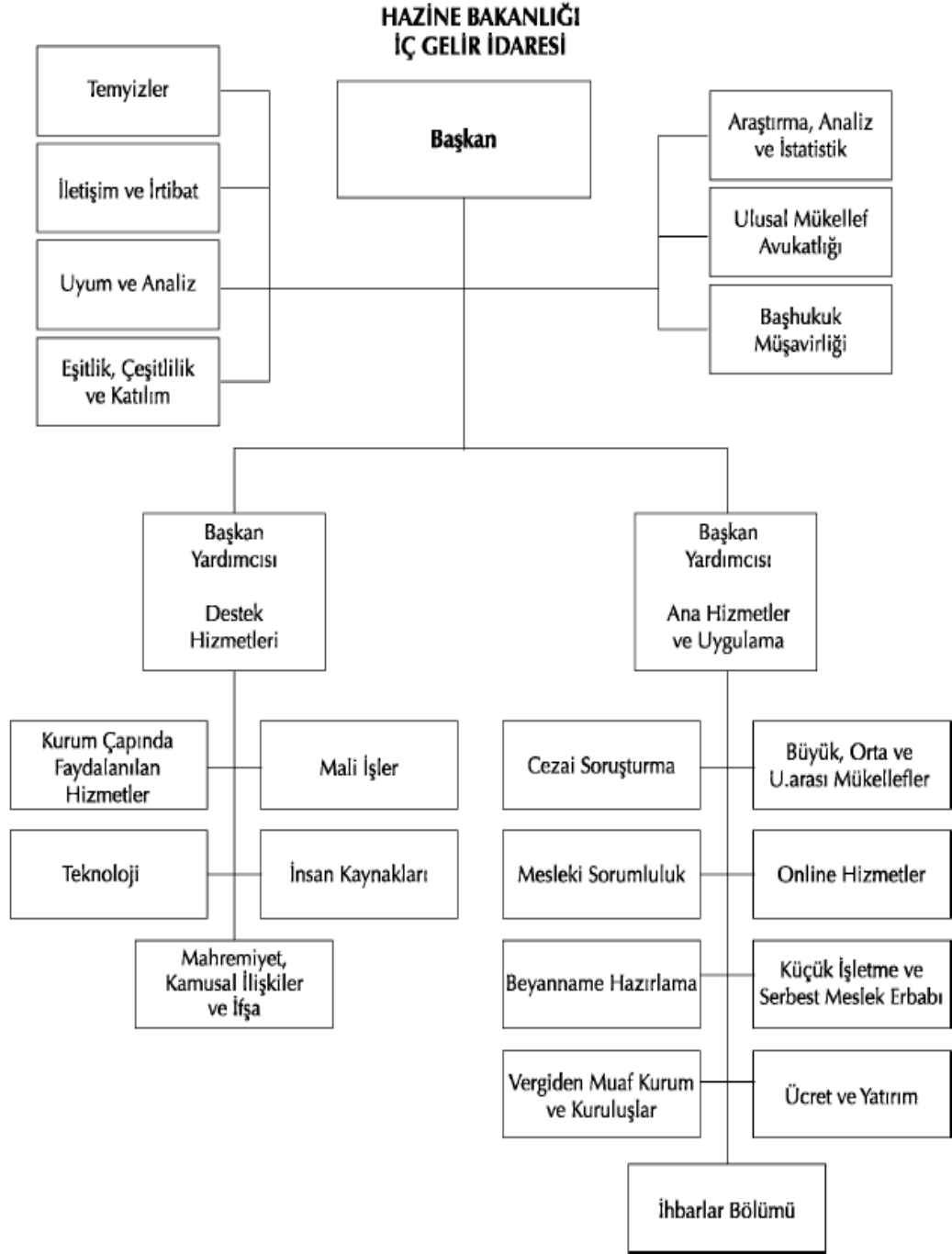
Vergi denetim sistemi günümüzde mükelleflerin kendi tespitleri doğrultusunda beyan etmiş oldukları vergilerin, vergi denetimi ile yetkili birimlerce kontrol edilmesi sistemine dayanmaktadır (Ergen ve Kılınçkaya, 2014: 297). Vergi denetiminde yaşanan sorunları idari sorunlar, personel ile alakalı sorunlar ve denetimde etkinlik ve verimliliğin azalmasına sebep olan diğer sorunlar olarak üç ana başlıkta toplayabiliriz.

Burada Amerika Birleşik Devletleri(ABD) ve Almanya’ da uygulanan yöntemlere de değinilerek Türkiye’ deki mevcut durum üzerinde karşılaştırma yapmakta yarar görüyoruz.

ABD’de vergi kanunlarının uygulanmasından Hazine Bakanlığına bağlı bir birim olan IRS ((İç Gelir İdaresi) (Individual Revenue Service)) sorumludur. IRS, vergi mükelleflerinin beyanname ile bildirdiği gelirin, indirimlerin, istisnaların, mahsupların ve başkaca vergisel olanakların vergi incelemeleri yoluyla, yalnız doğru olup olmadığını araştırmakta ve beyan ile bildirilen vergilerin gerçek vergi miktarını tespit etmektedir (Karyağdı, 2006: 47).

1998 yılında gerçekleştirilen reform sonucu, IRS' in örgüt yapısı aşağıdaki şekilde oluşturulmuştur.

Şekil 2 Hazine Bakanlığı İç Gelir İdaresi (IRS)



Özer sektör modeline benzeyen şekliyle IRS 1998 yılında yeniden yapılandırılmıştır (IRS, 2018a). Yapılandırılma ile birlikte IRS Ücret ve Yatırım Gelirleri Dairesi, Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler Dairesi, Küçük İşletmeler ve Bağımsız Çalışanlar Dairesi ve Vergiden Muaf Kuruluşlar ve Kamu Kuruluşları Dairesi şeklinde dört ana daireden oluşmaktadır.

ABD’ deki vergi sistemine baktığımızda, federal yönetim ile eyalet ve yerel yönetimlerce salınan vergilerden müteşekkildir. ABD’de vergi denetimi ile yetkili; vergi uyum yetkilileri, vergi denetçileri, gelir bürosu denetçileri, gelir ajanları ve cezai soruşturma birimi bulunmaktadır. Yine ABD’de uygulanmakta olan vergi denetim teknikleri her mükellefin kendi durumuna göre farklılık arz ettiğinden temel olarak; mektupla yapılan inceleme, indirilemeyecek kalemler programı, mükellefin işyerinde inceleme, dairede yapılan inceleme ve araştırma incelemesi gibi yöntemler kullanılmaktadır (Karyağdı, N. 2006).

Türkiye’de vergi inceleme uygulamaları Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı birimlerce oluşturulurken, ABD’ye baktığımızda denetim hususları ile alakadar olan birim Hazine Bakanlığına bağlı IRS’ dir. Yine bakıldığında Türkiye’de vergi denetimleri, merkez-taşra düzeyi esas alınarak gerçekleştirildiğinden, örgüt yapısı olarak ta; merkez-taşra örgütleri seviyesinde yapılandırılmıştır. Fakat ABD’de örgüt modeli; IRS merkezi, merkeze bağlı olan bölge müdürlükleri ve bölge müdürlüklerine bağlı olan vergi daireleri biçiminde oluşturulmuştur. Vergi denetimleri ise, genellikle mükellefin iş merkezinde veya vergi dairesinde gerçekleştirilmektedir. Bununla beraber, denetim kapsamına alınacak olan beyannamelerin seçiminde genellikle bilgisayar teknolojisinden faydalanılmaktadır.

ABD’de uygulanmakta olan inceleme teknikleri ile Türkiye’ de uygulanan inceleme teknikleri arasında çeşitli farklılık ve benzerliklerin mevcut olduğu görülmektedir. ABD’de uygulanmakta olan dairede gerçekleştirilen inceleme ile mükelleflerin kendi işyerlerinde gerçekleştirilen inceleme teknikleri Türkiye’ deki vergi inceleme tekniklerine benzemektedir. ABD’deki sisteme bakıldığında dairede gerçekleştirilen denetim ve mükellefin kendi iş yerinde denetim yöntemleri farklı yöntemler olarak uygulanırken, Türkiye’de iş yerinin uygun olunmaması, ölüm, işin terki gibi mecburi nedenlerin mevcudiyeti ile mükellef veya vergi sorumlularının istemeleri vb. durumlar dışında vergi incelemesi esas olarak mükelleflerin iş yerinde yapılmaktadır. Bakıldığında, ABD’de uygulanmakta olan indirilemeyen kalemler program yöntemi Türkiye’ deki beyanname revizyon yöntemi ile benzeşmektedir. İndirilemeyen kalemler programı genel olarak; hatalı yapılmış vergi hesapları, hatalı aile reisi beyanı, indirim imkanı bulunmayanlara yapılan bağışlar ile normalin dışındaki çocuk sağlık giderleri beyanname üzerinden bakılırken, beyanname

revizyonunda ise, beyanname ile eklerindeki hata ve eksiklikler tespiti yapılarak vergi incelemesi başlamadan önce hata ve eksikliklerin düzeltilmesi yoluna gidilmektedir. Ancak, ABD’de uygulanmakta olan mektup yoluyla gerçekleştirilen inceleme yöntemi Türkiye’ de uygulanmamaktadır. Bu usul, sadece bir konu üzerinden e-mail, faks ve mektup gibi iletişim araçları kullanılıp mükellef ile vergi dairesi arasında karşılıklı bir yazışma şekilde gerçekleştirilmektedir. Bu noktadan bakıldığında, Türkiye’ de de bu usule benzeyen yöntem kullanılabilir. ABD’de ki gibi Türkiye’ de çeşitli durumlarda denetim bu şekilde uygulanabilir.

Almanya’ da mevcutta uygulanan Vergi Usul Kanunu (Abgabenordnung, AO olarak ifade edilecektir) 1977’ de yürürlüğe konulmuştur. Bundan önce, Weimar Cumhuriyetinin kuruluş yılı olan 1919’ da yürürlüğe konulan ve 1977’ ye değin uygulanana gelen ve “İmparatorluk Vergi Usul Kanunu” şeklinde isimlendirebileceğimiz Reichsabgabenordnung (RAO) da vergi incelemesi açısından detaylı denilecek düzenleme yer almamaktaydı. RAO’da mevcut olan düzenleme, idare tarafından mükellefin temelde yalnız şekli yükümlüklerinin kontrol edilmesi ve daha çok muhasebe kayıtlarıyla sınırlanmış bir denetim öngörülmekteydi. Detaylı bir vergi denetimi kurumundan ziyade, muhasebe ve kayıt denetimi mevzu bahisti ve uygulamada ki adı da işletme denetimi (Betriebsprüfung) şeklinde ifade edilmekteydi (Schübler, B. 2010).

AO 85. maddesi, mali makamlara (Finanzbehörden) oldukça temel bir görev yüklemiştir. Bu maddeye göre mali makamlar, yasaların emrettiği biçimde “eşit (gleichmäßigkeit)” vergileme süreçlerini gerçekleştirmekle görevlidirler. Bu açıdan bakıldığında, mali makamlara yüklenen bu hassas görevin yerine getirilmesine hizmet eden en önemli idari işlemlerden bir tanesi vergi incelemesidir. Vergi incelemesi öncelikli olarak, vergi yasalarının eşit ve adil şekilde uygulanmasını sağlayıp vergide adaletin tesis edilmesindeki hedefin gerçekleşmesi için çaba gösterir (Seer, 2003: 40).

Alman Hukukunda uygulama olarak çoğunlukla eski bir tabir olan “işletme denetimi (Betriebsprüfung)” olarak anılmakta olan yaygın ve oldukça etkili inceleme çeşididir. Bu inceleme çeşidinin en karakteristik özelliği ise, geleceğe yönelik olarak vergisel neticelerin çıkarılabilmesinde yatmaktadır (Marfels, 2009: 32).

Alman vergi sisteminde dikkat çeken diğer bir husus KDV'ye yönelik özel denetim (Umsatzsteuer-Nachschau) kurumudur. 2002 yılından bu yana uygulanmaya alınan bu özel denetim mekanizmasına göre, mali makamlar, KDV açısından önem arz etmesi durumunda, evvelce bildirimle gidilmeden mükelleflerin işyerleri ve mülklerini mesai saatleri dahilinde teftiş etmeye yetkili kılınmışlardır. Diğer bir inceleme türü ise Almanya' da yürürlükte bulunan Gelir Vergisinin 42. maddesinde yer edinmiş olan ve yalnız işverenin stopaj sorumluluğu ile alakadar olan ücret vergisi incelemesidir (Lohnsteueraußenprüfung) (Pahlke/Koenig, 2009: §193, Rz.7; Mösbauer ve Theresia Mösbauer, 2005: 31-32).

Almanya' da ücretlerdeki stopaj hususuna dikkat çekmekte yarar vardır. Almanya' da şirketlerde çalışanlar vergi idaresi tarafından belirli kriterler dikkate alınarak sınıflandırılmaktadır. “Vergi Sınıfı” (Lohnsteuerklasse veya Steuerklassen) şeklinde isimlendirilen bu sınıflar elde ettikleri gelirler ve ödeme güçlerine göre altı bölüme ayrılmıştır. Örneğin birinci sınıfta bekarlar ve eklenmiş olup ayrılanlar bulunmaktadır, ikinci grupta tek başına olup çocuğuyla veya çocuklarıyla birlikte yaşayanlar şeklinde düzenlenmiştir. Bu uygulama Türkiye’ de uygulanan asgari geçim indirimine (AGİ) benzemektedir.

Alman gelir vergisi tarifesinin yıllara göre değişimine aşağıdaki yer alan tablo üzerinden baktığımızda son yıllara gelindiğinde asgari vergi oranlarının düştüğü görülmektedir. Yine azami vergi oranlarının da düştüğü görülmektedir.

Tablo 4 Alman Gelir Vergisi Tarifesi Yıllara Göre Değişimi

Yıllar		Vergiden Muaf Tutar	Asgari Vergi Oranı	En Üst Matrah Dilimi	Azami Vergi Oranı
2000	DM (€)	13.499 (6.902)	22,9 %	114.696 (58.643)	51 %
2001	DM (€)	14.093 (7.206)	19,9 %	107.568 (54.998)	48,5 %
2002-2003	€	7.235	19,9 %	55.008	48,5 %
2004	€	7.664	16 %	52.152	45 %
2005-2006	€	7.664	15 %	52.152	42 %
2007-2008	€	7.664	15 %	52.152 250.001	42 % 45 %
2009	€	7.834	14 %	52.552 250.401	42 % 45 %
2010-2012	€	8.004	14 %	52.882 250.731	42 % 45 %
2018	€	9.000	14 %	54.950 260.533	42 % 45 %
2019	€	9.168	14 %	55.961 265.327	42 % 45 %

(Marfels, 2019: 34).

Yine Alman vergi sisteminde sürdürülmekte olan vergi incelemesine belediyelerin dahil olma hakları mevcuttur. Dikkat edilecek olursa bahsedilen kanun maddesi sadece bir vergi incelemesine katılmayı düzenlemektedir. Buradan anlaşılmakta olan husus, belediyelerin kendi başlarına vergi denetimi yapma yetkilerinin ve bununla beraber ek olarak incelemeye müdahil olabilme haklarının da olmadığıdır (Ax ve diğ., 2010: 572). Uygulamadaki bu şekliyle belediye katılımı, geliri yerel yönetimlere bırakılmış olan işletme vergisiyle (Gewerbesteuer) ilgili incelemelerde rastlanmaktadır (Klein, 2012: §195, Rz.7).

Almanya sisteminde vergi incelemesinin şümülünde olan 4 esas durum AO 193. maddesinin 1. ve 2. paragraflarında aşağıdaki gibi düzenlenmiştir (Başaran Yavaşlar, 2013: 252):

- *İşletmelerde, işletme incelemesi.*

- *Vergi kesintilerinin denetimi amacıyla.*

- *Vergilendirme için önem taşıyan durumların açıklanması ihtiyacının hasıl olması ve incelenecek durumun yapısı ve kapsamı gereği incelemenin resmi dairede/vergi dairesinde yapılmasının amaca uygun düşmemesi durumunda.*

- AO 90/2 inci maddesi uyarınca vergi ödevlisinin, Almanya ile anlaşması ve bilgi değişiminde bulunmayan ülkelerde iş ilişkilerinin olması durumunda yerine getirmesi gereken birlikte etki ödevini (Mitwirkungspflicht) yerine getirmemesi durumunda.

Bu kanuni düzenlemeden, yukarıda bahsedildiği üzere, 1977 tarihli AO'nun incelemeyi, yalnız işletmeler için değil de vergi ödevlilerinin bütününe kapsayacak genişlik ve etkinlikte bir kurum olarak gördüğü tekraren daha açık bir biçimde anlaşılmaktadır.

Alman vergi sisteminde vergi incelemesi kurumu bağlamında dikkat çeken ilk husus, hukuk devleti ilkesinin yaşam bulması hususunda ortaya konulan hassasiyettir. Hukuk devleti ilkesine bağlantılı şekilde eşitlik ilkesi ve vergi ilişkisinin kamu gücü karşısında zayıf tarafı olan vergi mükelleflerine hukuki güvenlik oluşturma ilkelerine verilen önem dikkate değerdir. Özellikle mükelleflerin oldukça fazla alanına müdahil olan ve haklarını ihlal edebilecek keyfiyet ve güce sahip olan vergi incelemesi uygulamasında gösterilen ilave hassasiyet anılmaya değerdir. Hukuk devleti ilkesine hassas bir şekilde bağlı, hem çalışma sırasında hem de mevzuatta yeri geldikçe yer verilmeye çalışılan yargı kararlarında açık bir şekilde görmek mümkündür.

Mükellefleri kamu gücü karşısında zayıf olan taraf oldukları için koruma mecburiyeti hukuk devletinin en önde gelen amaçlarından bir tanesi olduğu açıktır. Gerçekleştirilecek vergi incelemelerinin detaylarını ortaya koyan mevzuat hükümleri irdelenirken, mükelleflere hukuki açıdan güvenlik oluşturulmasına özel olarak önem verildiği ilk fırsatta fark edilmektedir. En dikkat çeken husus ise mükellef hakları ve güvencesi-kamu gücü dengesinin oldukça başarılı sağlanmış olduğudur.

Bakıldığında bir yandan idareye inceleme için gereken kamusal güç verilip gereken araçlar ile donatılmış böylece inceleme olanakları geniş tutulmuştur. Fakat öte yandan da mükellefleri koruyan düzenlemeler ise ihmal edilmemiştir. Bu noktada gerektiğinde idarenin yetkileri sınırlandırılmış veya şarta bağlanmış ve mükelleflere genişçe hak talep edebilme listesi oluşturulmuştur. Vergi incelemesine başlanılmasının belirli bir süre öncesinde inceleme kararlarının tebliğinin zorunlu olması böylelikle sürpriz/ani vergi incelemelerinin önüne geçilmesi, mükelleflerin vergi inceleme elamanlarını reddedebilme hakkı, inceleme neticesinde bağlayıcılığı olan bir karar

isteme hakkı, mükellef hakları içerisinde örnek olarak verilebilecek en dikkat çekici olanlarıdır. Bu doğrultuda Alman sisteminin, hem etkin bir vergi incelemesi hem de kuvvetli hukuk devleti güvencesinin beraber sağlanabileceğine, ikisinin de aynı anda ve büyük oranda hayata geçirilebileceğine oldukça güzel bir örnek oluşturmaktadır.

Alman maliyesinin vergi inceleme hususunda olabildiğince netice almaya çalıştığı da ortada olan bir gerçektir. Gerçekleştirilecek vergi incelemelerinin işletmelerin büyüklüğüne göre sınıflandırılıp yapılması ve büyük olan işletmelerin süreklilik arz edecek şekilde denetime alınması zorunluluğu bunun en açık işaretidir. Bu husus literatürde bulunan eşitlik ilkesi bağlamında tenkit edilse de, iktisadi yaşamın realitesine olabildiğince uygun olduğu aşıkardır. İşletmelerin en büyüklerinin denetimi, en fazla vergi geliri sunacağından (hem matrah farkları hem de kaçığın önlenmesi bakımından), mali yönetimin elinde bulunan kıt kaynakların daha verimli bir şekilde kullanma olanağı sunacağını söylemek mümkündür.

Almanya siteminde göze çarpan bir diğer husus ise incelemeler de işletmelerin sınıflandırılmasıdır. İşletmeler BpO 3 üncü maddesinde büyük, orta, küçük ve en küçük şeklinde dört grupta sınıflandırılmıştır. Bu sınıflandırma Federal Maliye Bakanlığı (Bundesministerium der Finanzen) ile birlikte her bir eyaletin en üst maliye idaresi (oberstenFinanzbehörden der Länder) tarafından üç yılda bir gözden geçirilecek şekilde yapılmaktadır.

İnceleme sıklığına bakıldığında yukarıdaki dört grubun inceleme sıklığı noktasında birbirlerine karşı farklılıkları bulunmamaktadır. Ancak büyük işletmelere ayrı bir önem verildiği gözden kaçırılmamalıdır. Aşağıda ki tablo bu durumu anlatmaktadır.

Tablo 5 Almanya Uygulanan Mükellef Bazında İnceleme Grupları

Büyüklik Sınıfı	Toplam İşletme Sayısı	İncelenen İşletme Sayısı	Toplam İçindeki Oranı
Büyük	191.335	41.365	%21,6
Orta	799,135	52.544	%6,6
Küçük	1,189,727	38.950	%3,3
En Küçük	6,391,015	62.832	% 1
Toplam	8,571,212	195.691	% 2,3

(Bundesministerium der Finanzen, DatensammlungzurSteuerpolitikAusgabe)

Tabloya bakıldığında büyük işletmelerin inceleme oranı %21,6 gibi yüksek bir orana sahip olduğu görülmektedir. Orta ölçekli işletmelerden küçük ve en küçük ölçekli işletmelere gittikçe bu oran azalmaktadır.

3.1 İdari Sorunlar

İdari sorunlar olarak; denetimde çok başlılık, teknolojiyen yeterince yararlanılmaması, planlama ve koordinasyon eksikliği, iç ve dış denetimin birbirinden ayrılmamış olması ve denetim ile yetkili olan birimlerin arasındaki yetki sınırlarının belirsizliği gibi çeşitli sorunlar ele alınabilir. Bu açıdan bakıldığında idari sorunlar, vergi idaresinin idari yapısından kaynaklanan sorunlardır.

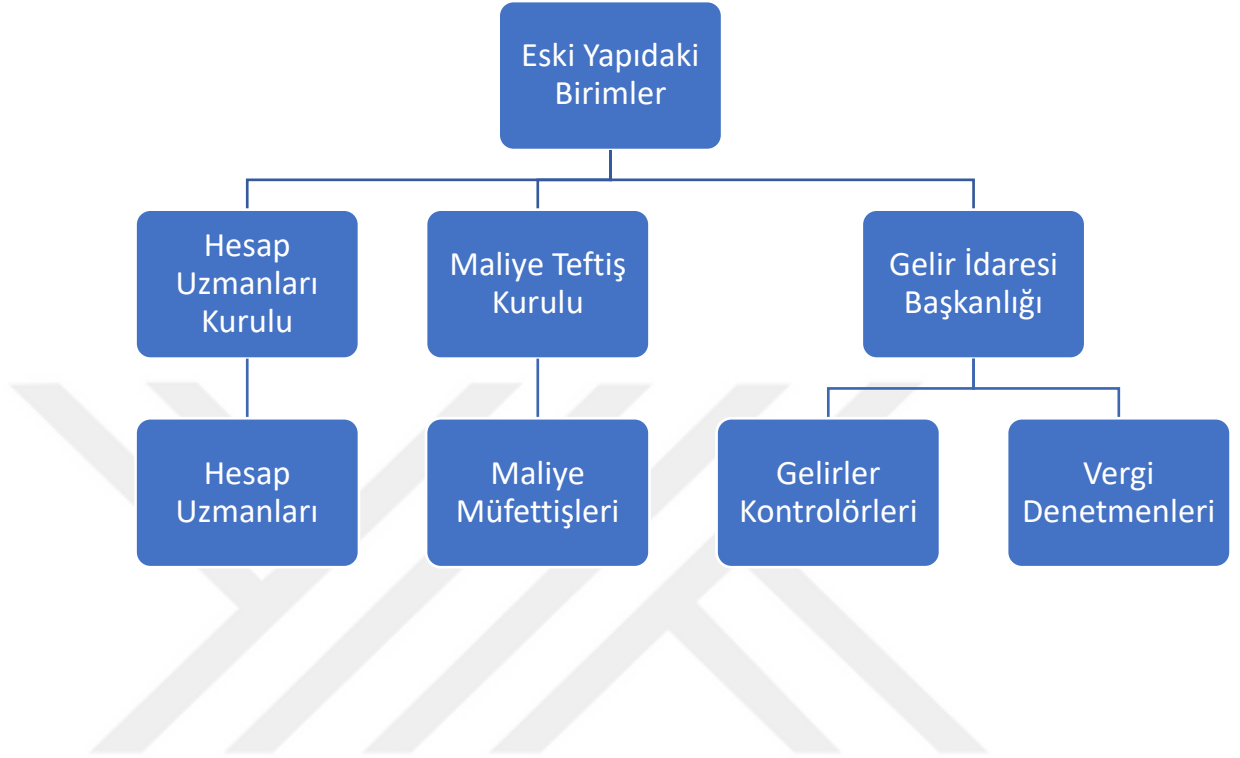
3.1.1 Önceki Yıllardaki Çok Başlılık

Vergi denetiminde süregelen en önemli problemlerden birisi denetim birimlerinin örgüt yapısından kaynaklanmaktaydı. 2011 yılından önce vergi denetimi; maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve gelirler kontrolörleri gibi merkezi denetim elemanları ile vergi denetmenleri gibi taşra denetim elemanları tarafından icra edilmekteydi. Bu yapıya baktığımızda, vergi denetiminde çok başlılığın varlığı apaçık görülmekteydi.

Yukarıda zikredilen denetim birimlerinin örgüt yapılarının birbirinden ayrı olması etkinlik ve verimliliği zayıflattığı gibi denetimden beklenen müspet neticelerin alınamaması sonucunu da beraberinde getirmekteydi. Ayrıca denetim birimlerinin gerekli koordinasyon olmaksızın bağımsız hareket etmesi hem ayrı denetim birimleri tarafından bazı alanların tekrar tekrar denetlenmesine hem de bazı alanların tamamen denetim dışında kalmasına sebep olmaktaydı (Organ, 2008: 105-151).

2011 yılında VDK' nın kurulmasıyla birlikte vergi denetimi alanında köklü bir değişiklik yapılarak bu çok başlı durum ortadan kaldırılmış ve “vergi müfettişi” unvanı getirilerek vergi denetimi tek çatı altında toplanmıştır. İlk kurulduğunda ölçek bazlı örgütlenen kurul 2020 yılında yapılan değişiklikle sektör ve inceleme tabanlı örgütlenme modeline geçmiştir.

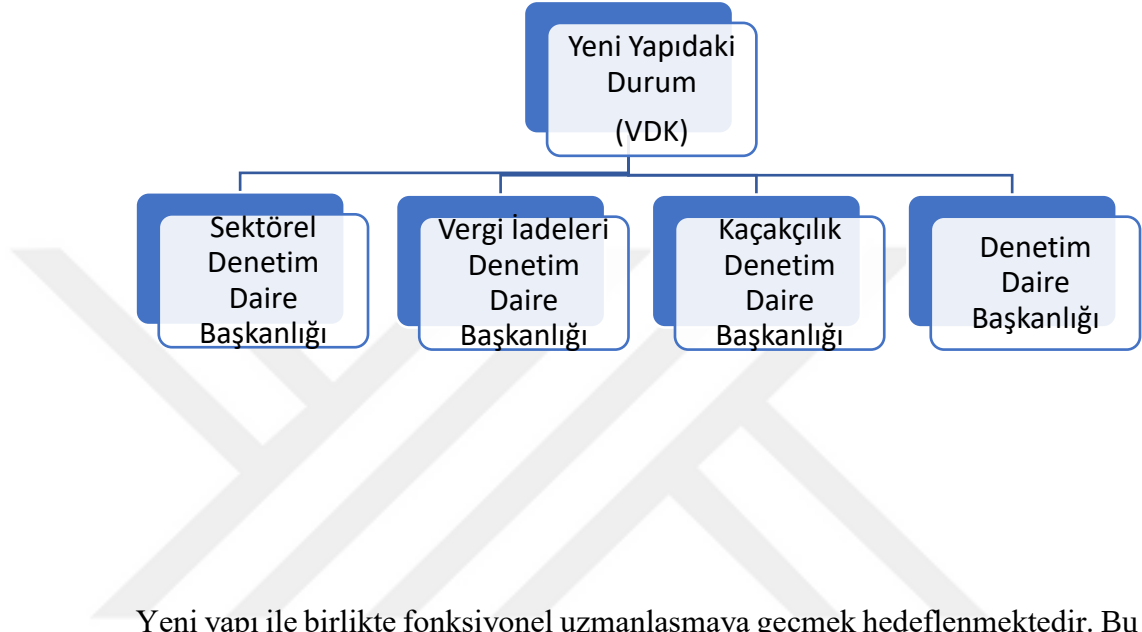
Şekil 3 Eski Yapıda Denetim Birimleri



Yukarıda görüldüğü üzere eski yapıda farklı idari birimler ve bunlara ait farklı unvanlarda denetim elamanları bulunmaktaydı. Hesap Uzmanları Kurulunun denetim elamanları hesap uzmanları, Maliye Teftiş Kurulunun denetim elamanları maliye müfettişleri, Gelir İdaresi Başkanlığının denetim elamanları ise merkezde gelirler kontrolörleri taşrada ise vergi denetmenlerinden oluşmaktaydı.

Bu kurumlardan en eski olanı kuruluşu Osmanlı dönemine dayanan Maliye Teftiş Kuruludur. 1950' li yıllara gelindiğinde Hesap Uzmanları Kurulu, 1970' li yıllarda ise Gelirler Kontrolörlüğü oluşturulmuştur. Vergi Denetmenliği ise yıllar içerisinde isim değiştirerek son halini almıştır.

Şekil 4 Yeni Yapıdaki Durum



Yeni yapı ile birlikte fonksiyonel uzmanlaşmaya geçmek hedeflenmektedir. Bu yapı daire başkanlıkları şeklinde örgütlenmeye gidilmiştir. Sektörel, vergi iadeleri ve kaçakçılık daire başkanlıkları Ankara, İstanbul ve İzmir’ de, denetim daire başkanlıkları ise Adana, Antalya, Bursa, Gaziantep, Kocaeli ve Konya’ da kurulmuştur. Son yapılan uygulamalarla birlikte daire başkanlıkları bünyesinde çeşitli kriterler (örneğin sektörel) belirlenerek uzmanlaşma modeli geliştirilmeye çalışılmaktadır. Bu durumu açacak olursak sektörel daire başkanlıklarında bankacılık ve sigorta incelemeleri için belirlenen müfettişler, inşaat incelemeleri için belirlenen müfettişler görevlendirilmektedir.

Eski yapıdaki çok başlılık hiç şüphesiz koordinasyon sorununu beraberinde getirmekteydi. Yine eski yapıda bir mükellef farklı denetim birimleri tarafından mükerrer incelemeye tabi tutulabilmekte idi. Yeni düzenleme ile birlikte bu sorunlar ortadan kalkmış ve yeni yapıda yıllar itibariyle yapılan geliştirmeler yeni yapıyı daha da güçlendirmektedir.

Tablo 6 Türkiye’ de Yıllar İtibariyle Tarhı İstenen Vergi Tutarları

Rapor Değerlendirme Komisyonlarında Değerlendirme Tarihine Göre İnceleme Konuları İtibariyle Tarhı İstenilen Vergi Tutarları (TL)				
Yıllar	Sektörel Vergi İncelemeleri	Vergi İade İncelemeleri	Vergi Kaçakçılığı İncelemeleri	Toplam
2017	2.361.417.435	193.629.277	2.230.210.878	4.785.257.590
2018	4.796.561.725	181.741.133	3.497.399.174	8.475.702.032
2019	3.888.789.210	173.275.161	4.431.530.420	8.493.594.791
2020	11.365.825.698	246.782.904	6.482.650.623	18.095.259.225
2021	10.719.487.890	306.179.020	14.249.748.980	25.275.415.890

(GİB’ in 2022 tarihli faaliyet raporu)

İnceleme konularına göre inceleme sayıları yukarıdaki tabloda yer almaktadır. Buna göre sektörler veya inceleme konuları itibarıyla yapılan risk analizleri veya inceleme taleplerine ilişkin oluşturulan görevler sektörel vergi incelemeleri, vergi iade taleplerine istinaden veya riskli vergi iadelerinin denetimine ilişkin oluşturulan görevler vergi iade incelemeleri, VUK 359’ da yer verilen kaçakçılık fiillerine ilişkin oluşturulan görevler vergi kaçakçılığı incelemeleri olarak sınıflandırılmıştır. Bu tabloya bakıldığında yıllar itibariyle sektörel vergi incelemeleri, vergi iade taleplerine istinaden veya riskli vergi iadelerinin denetimine ilişkin oluşturulan görevler vergi iade incelemeleri, VUK 359’da yer verilen kaçakçılık fiillerine ilişkin uzmanlaşma şeklinde yapılan incelemeler ile birlikte tarhı istenen vergilerin arttığı görülmektedir.

3.1.2 Teknolojiden Yeterince Yararlanılmaması

Vergi denetiminde etkinliğin ve verimliliğin artırılabilmesi için, yapılan denetimlerin en kısa sürede tamamlanması gerekmektedir. Vergi incelemeleri hem incelenen mükellefleri hem de incelemeyi yapan vergi inceleme elemanlarını sıkmayacak şekilde mümkün olan en kısa sürede sonuçlandırılmalıdır. Şu husus çok önemli ki, vergi incelemeleri mükellefleri korkutma, sindirme ve yıldırma operasyonu halini almamalıdır. En kısa sürede vergi incelemelerinin tamamlanabilmesi için bilgisayar teknolojisinden de yararlanılması gerektiği günümüz dünyasında çok açıktır (Sarılı, 2003a:130-131). Denetim süreci zarfında bilgisayarların da kullanılması, denetimi daha kuvvetli ve etkin hale getirmektedir. Vergi idaresinin tam olarak otomasyona geçmesi ile güçlü bir vergi idaresinin kurulabilecek ve mükelleflerin bu

idarenin etkinliğine, güvenilirliğine ve verimliliğine inanması sağlanmış olacaktır (Karyağdı, 2001: 101).

Mükellef ve iş dünyasının gereksinimleri doğrultusunda, GİB tarafından elektronik ortamda sunulan hizmetlerin, geliştirilerek yeniden tasarlanarak, bilgi iletişim teknolojilerinden en üst seviyede istifade edilmesi, şeffaf, güvenilir, etkin, tek bir yerden ve farklı platformlardan bütünselik bir biçimde sunulması hedeflenmektedir (GİB, 2013b: 41). Bu hedefe ise ancak, vergi idaresinin gerekli ve yeterli teknolojik altyapıya kavuşturulmasıyla ulaşılabilir.

Gelişen teknoloji ve bu teknolojiye yapılan yatırımlar ile birlikte mükelleflerin vergi dairesine gitmeden vergilendirme işlemlerinin büyük bir kısmını interaktif olarak halletme imkanı sağlanmıştır. Bu bakımdan, GİB'in yeni teknolojilerin kullanılması hususunda kayda değer başarılar sağladığı söylenebilir (Gerçek, 2009: 36). Buna rağmen, yeni teknolojilerin kullanımı yoluyla Türkiye' de, vergi denetimi açısından çeşitli ilerlemeler sağlanmasına karşılık, bazı noktalarda halen birtakım problemler mevcudiyetini korumaktadır. Bunlardan ilk sırada olanı, bu teknolojiyi kullanacak personelle alakalıdır. İnceleme elemanlarının teknolojiyle uyumu noktasında yeterli ölçüde eğitim verilmemektedir. Diğer bir sorun ise, kurumlar arasında sağlıklı bilgi akışını engelleyen, vergi denetim birimleri ile diğer kamu kuruluşlarının veri tabanlarının farklı olması sebebiyle denetim elemanlarının bu bilgilere ulaşacak ağ bağlantılarının olmaması ve kurumlar arasında sağlıklı bilgi akışının sağlanamamasıdır (Organ, 2008: 167).

Teknolojiyi vergi incelemelerinde etkin kullanmak için GİB ile VDK etkileşim halinde çalışmalı ve kullanılan uygulamalar geliştirilmelidir. Bu açıdan bakıldığında son yıllarda buna ilişkin adımlar atıldığı görülmektedir. Zira VDK incelemelerde kullanmak adına 'Mükellef Bilgi Sistemi (MBR)' adlı uygulamayı kendi veri sisteminde kullanmaya başlamış ve incelemelerde etkinlik ve süre bakımından başarı sağlamıştır. Ayrıca teknolojinin gelişmesi ile paralel e-dönüşümün de geliştiği ve uygulama alanının arttığı görülmektedir. Çoğu mükellef artık defterler ve belgelerini elektronik ortamda tutmakta ve düzenlemektedir. Bu şekilde oluşturulan defter belgelerin etkin ve verimli bir şekilde incelenmesi için vergi idaresinin teknolojik altyapısının yeterli olması gerekmektedir. Bunun için geliştirilen ve vergi müfettişlerinin kullanımına sunulan VEDAS adlı program bulunmaktadır. Muhakkak

incelemelerde etkinliği artıran bu programın geliştirilmesinde ve iyi kullanılması için vergi müfettişlerine eğitim verilmesi noktasında eksiklikler bulunmaktadır.

Son olarak vergi mevzuatında düzenlenerek hayata geçirilen e-tebliğ vergi incelemelerinde süre ve tasarruf noktasında önem arz etmektedir. Vergi incelemelerinde defter belge isteme yazısının tebliğ edilmesi ile başlayan süreç e-tebliğden önce posta yoluyla iş yeri veya ikametgah adresine gönderiliyor ve bu durum hem vergi müfettişlerinin incelemede kullanması gereken süreyi bunun gibi atıl işlerde kullanmasına sebebiyet veriyor hem de kırtasiyeciliği artırıyordu. VUK'ta yapılan düzenleme ile tebliğ elverişli olan elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılmasının önü açılmıştır.

3.1.3 Planlama ve Koordinasyon Eksikliği

Koordinasyon, bir yapının işleyişini kolaylaştıracak ve başarılı olmasını temin edecek şekilde, tüm örgütsel etkinliklerin uyumlulaştırılmasıdır (Akarsu, 2007). VDK kurulana dek vergi denetimi Türkiye' de merkez ve taşra denetim birimlerince gerçekleştirilmekteydi. Ancak, bu denetim yapısının birçok soruna yol açtığı anlaşılmıştır. Bu sorunların en önemlilerinden olanı var olan denetim birimleri arasında koordinasyon eksikliği oluşturmasydı.

Vergi denetiminin temel ilke ve stratejileri belirlenmemiş ve bölgelerdeki coğrafi koşullar ve ekonominin gerektirdiği hususlar göz önüne alınarak Türkiye genelinde genel vergi denetimi için yıllık uygulama programları yapılmamıştı. Bu durum ise, incelenecek olan mükelleflerin öncelik sıralarının belirlenmesi ve vergi inceleme elemanlarının işgücü planlamasını rasyonellikten uzaklaştırmış; vergi incelemesinin etkinlik ve verimliliğini önemli ölçüde azaltmıştır. Bununla birlikte vergi denetim birimleri kendi inceleme elemanları için sistemli ve etkin bir vergi denetim planı yaptıklarını ifade etmek oldukça zordu (DPT, 2001: 35).

Görev ve yetki bakımından benzer olan vergi denetim birimlerinin birbirleri ile olan koordinasyon eksikliği, çeşitli sektör ve mükellef gruplarının devamlı denetim baskısı ile karşılaşmasına ve denetim mükerrerliğine, bazı sektör ve mükellef gruplarının ise denetime tabi tutulmamasından dolayı denetim savurganlığına neden

olmaktaydı (Sarılı, 2003a: 120). Hiç şüphesiz bu durum, vergi denetiminde var olan planlama ve koordinasyon eksikliğinden kaynaklanmaktaydı.

Türkiye’ de etkin vergi denetiminin karşısındaki en büyük engellerin başında vergi denetim birimlerinin çok başlı olması ve bunlar arasında koordinasyon eksikliği gösterilmiştir. Bu minvalde, 2011 yılında HMB ve GİB bünyesindeki dört farklı denetim birimi VDK çatısı altında toplanmıştır (KB, 2014: 31). Ancak, 2011 öncesi ve sonrası dönemi karşılaştırıldığında, 2011 öncesi dönemde ortalama denetim oranı (2000-2010) %2,78 iken, 2011’den günümüze kadar olan dönemde ortalama denetim oranı (2011-2021) %0,25’tir. Durumu personel sayısı açısından ele aldığımızda ise, vergi denetimlerinin; maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve gelirler kontrolörleri ile vergi denetmenleri tarafından yapıldığı 2011 öncesi dönemde, 2010 yılı itibariyle toplam 4.098 denetim elemanı bulunurken, vergi denetimlerinin vergi müfettişleri tarafından gerçekleştirildiği 2011 sonrası dönemde, 2021 yılı itibariyle toplam 8.143 denetim elemanı olduğu görülmektedir. Bu açıdan bakıldığında, 2011 yılında yapılan düzenleme kapsamında, personel sayısındaki artışa karşılık, ortalama denetim oranının düşük olması vergi denetiminde etkinliğin arttırılamadığını göstermektedir.

3.1.4 İç ve Dış Denetimin Birbirinden Ayrılmamış Olması

Vergi denetimi konusunda süregelen sorunların bir diğeri “iç denetim” ile “dış denetim” fonksiyonlarının tam olarak birbirinden ayrılmamış durumda olması ve denetimde uzmanlaşmanın sağlanamamasıdır. İdarenin hukuk ile performans kriterlerine uygun çalışmalarının denetlenmesi manasına gelen “iç denetim” ile mükelleflerin faaliyetlerinin denetlenmesi manasına gelen “dış denetim” fonksiyonlarının birbirlerinden ayrılmış olması gerekmektedir (Gerçek vd., 2006: 16). Vergi denetimi alanında yaşanan bu sorun maliye müfettişleri, gelirler kontrolörleri, hesap uzmanları ve vergi denetmeleri gibi vergi incelemesine yetkili olanların hem teftiş ve soruşturma hem de vergi incelemesi yetkilerinin bulunmasından kaynaklanmaktaydı.

Denetim birimlerinin hem vergi inceleme yetkisi hem de teftiş ve soruşturma yetkisine sahip olması, bir taraftan inceleme elamanlarının vergi inceleme görevini etkin şekilde yapmasına mani olurken, diğer yandanda vergi uygulamalarının etkinliğinin artırılmasında oldukça önemli olan eğitici, yönlendirici ve yol gösterici iç

denetimin gerçekleştirilmesinde aksamalara sebep olmaktadır (DPT, 2001: 35). İç ve dış denetimin birbirinden ayrılmamış olması, yeni işe başlayan inceleme elemanlarına hem iç denetim hem de dış denetim ile alakalı eğitim verilmesini gerektirmekte; bu durum ise gereksiz zaman israfına neden olmakta ve bu amaç için işe alınan denetim elemanlarının iç denetim ile vergi denetimi alanında yeterli eğitimi alamamaları sonucunu doğurmaktadır (Gökbunar vd., 2002: 59).

2011 yılında merkez ve taşra teşkilatlarındaki denetim birimleri kaldırılmış HMB bünyesinde doğrudan bakana bağlı olarak kurulan VDK ile vergi müfettişliği unvanı getirilerek vergi denetimi tek çatı altında toplanmıştır. Böylelikle kaldırılan denetim birimleri yerine vergi başmüfettişi, vergi müfettişi ve vergi müfettiş yardımcısı kadroları tahsis edilmiştir. Denetim elemanları vergi denetiminin tek çatı altında örgütlenmesine rağmen, bakan tarafından verilen teftiş ve soruşturma görevlerini yapmaya devam etmektedirler. Denetim elemanlarının kendi alanlarında uzmanlaşma sağlayamaması durumu ise vergi denetimindeki etkinlik ve verimliğe ciddi bir şekilde mani olmaktadır.

3.1.5 Denetim Birimleri Arasındaki Yetki Sınırlarının Belirsizliği

Türkiye’ de vergi denetiminde birimler arasında iş bölümü ve uzmanlaşma hususlarını gözeterek şekilde bir yetki düzenlemesi yapılmış olmadığından, inceleme yetkisi hususunda herhangi bir farklılaşma bulunmamaktaydı. Vergi denetim birimleri; inceleme türleri, sektörel farklılıklar veya kaçakçılık suçları gibi hususlarda uzmanlaşmaya yönelik yetki ve görevsel ayrımlara göre değil de, il veya ülke düzeyine yayılan denetim gerçekleştirebilmeyi önceleyen bir yetki ve görev dağılımına sahipti. Bu durum, bütün denetim birimlerinin görevlendirildikleri işlerde bütün işlem ve faaliyetleri inceleyebilmeleri anlamına gelmekteydi (Organ, 2008: 156). Başka bir deyişle, merkezi denetim elemanları ile taşra denetim elemanlarının görev, yetki ve sorumluluk alanlarının belli olmaması, gerçekleştirilecek aynı görevlerin için farklı birimlerin denetim elemanlarına verilmesi etkin ve verimli bir denetimin yapılmasına engel olmaktaydı.

Tamda bu doğrultuda 18.04.2020 tarihinde 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkındaki Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 228’inci maddesinde yapılan değişiklikle sektörel ve fonksiyonel uzmanlaşma modeline geçilmiştir. Bu modelde

2011-2020 yılları arasında var olan ölçeklere göre ayrılan grup başkanlıkları kaldırılarak daire başkanlıkları şeklinde denetim, vergi iadeleri, sektörel, vergi kaçakçılığı isimleriyle fonksiyonel örgütlenmeye gidilmiştir. Bu yeni sistemde başarılı olmasındaki en büyük koşul etkin ve verimli çalışmasına bağlı olmakla beraber, uzmanlaşmanın getirmiş olduğu yetki sınırlarının belirlenmesine bağlıdır.

3.2 Personel Sorunları

Türkiye’deki vergi denetimi alanında süregelen sorunlardan bir başkası ise personel sorunlarıdır. Vergi denetim elemanlarının sayısal olarak yetersizliği, hem maddi hem de manevi noktada motivasyon eksikliği, vergi denetim elemanlarının dış etkilere maruz kalması, denetim elemanlarının performans ölçütleri ve vergi denetim elemanı erozyonu gibi sorunlar personel sorunları içinde yer almaktadır.

3.2.1 Sayısal Yetersizlik

Türkiye’ de vergi denetimi görevli olan denetim elemanları oldukça ciddi aşamalardan geçerek mesleğe kabul edilmekte ve mesleğe girdikten sonra da verilen kaliteli hizmet içi eğitimler sayesinde mesleki keyfiyet kazanmaktadırlar. Burada ise nitelikli eleman sayısının azlığından kaynaklanan sorun karşımıza çıkmaktadır (Organ, 2008: 158). Başka bir deyişle, etkin ve verimli vergi denetiminin yapılabilmesi için vergi denetim elemanlarının, yalnız keyfiyetleri bakımından değil, sayısal olarak da yeterli olması gerekmektedir (Organ, 2008: 158).

Tablo 7 Eski Unvanları İtibariyle Vergi Denetim Kadroları (2010)

Unvanlar	Kadro Durumu
Maliye Başmüfettişi	74
Maliye Müfettişi	32
Maliye Müfettiş Yardımcısı	52
Baş Hesap Uzmanı	137
Hesap Uzmanı	112
Hesap Uzman Yardımcısı	77
Gelirler ~~Baş~~ kontrolörü	217
Gelirler Kontrolörü	62
Stajyer Gelirler Kontrolörü	78
Vergi Denetmeni	2.073
Vergi Denetmen Yardımcısı	1.184
Toplam	4.098

(İlgili unvanların kapatılmadan önceki sayılarından derlenmiştir.)

Tablodan da görüleceği üzere, 2011 öncesi dönemde, Türkiye’ de vergi denetimi; maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve gelirler kontrolörleri gibi merkezi denetim elemanları ile vergi denetmenleri gibi taşra denetim elemanları tarafından gerçekleştirilmekteydi (GİB, 2011: 13; MB, 2012: 24). Bu açıdan bakıldığında, 158 maliye müfettişi, 326 hesap uzmanı, 357 gelirler kontrolörü ve 3.257 vergi denetmeni bulunmaktaydı. Bu bağlamda, 2011 yılındaki düzenleme öncesindeki dönemde GİB verilerine göre 4.334.679 beyannameli mükellef olduğu düşünüldüğünde, denetim elamanı sayısının yetersiz olduğu açıkça anlaşılmaktadır. Aşağıdaki tabloda ise, 2022 yılı itibariyle Hazine ve Maliye Bakanlığının internet sitesinde VDK’ nın kadro dağılımına yer verilmiştir (HMB, 2022).

Tablo 8 Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Kadro Dağılımı

UNVAN	SAYI
Vergi Başmüfettişi	204
Vergi Müfettişi	4257
Vergi Müfettiş Yardımcısı	3682
TOPLAM	8143

(HMB' nin internet sitesinden alınmıştır.)

Kaynak: Tablodaki veriler HMB' nin resmi internet sitesinden alınarak hazırlanmıştır. Güncel rakamın son istifalar ile bu rakamların daha altında olduğu düşünölmektedir.

Tablo 8'den de göröleceği üzere, kurulda görev yapan 204 vergi başmüfettişi, 4257 vergi müfettişi ile 3682 vergi müfettiş yardımcısı olmak üzere toplam 8143 denetim elemanı bulunmaktadır. Diğer bir ifadeyle, kurulda görev yapan inceleme elamanlarının %2,5'i vergi başmüfettişinden, %52,2'si vergi müfettişinden ve %45,2'si de vergi müfettiş yardımcısından oluşmaktadır. Üstelik 2015 yılı itibariyle 9204 olan vergi inceleme elaman sayısı 2022 yılı itibariyle 8143 olmuştur. Mükellef sayısındaki hızlı yükselişe rağmen VDK kadrosunda görev yapan vergi inceleme elamanlarının bu denli az sayıda olması vergi denetimi ile ilgili önemli problemlerin başında gelen denetim elamanlarının sayısal yetersizliğini net bir şekilde ortaya koymaktadır.

3568 Sayılı Kanunun geçici 9. maddesine göre; “*şu kadar ki, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanların, bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında geçen (5786 sayılı Kanunun 5'inci maddesi ile değişen şekli, Yürürlük: 26.07.2008) hizmet süreleri ve bunların bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisini haiz, muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden veya mali denetiminden sorumlu olarak geçen hizmet süreleri, yeminli mali müşavirlik ve serbest muhasebeci mali müşavirlik şirketlerinde geçen hizmet süreleri; serbest muhasebeci mali müşavirlerden bir işyerine bağlı olarak çalışanların bu işyerlerinde geçen hizmet süreleri ile (*) hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış olanların bu hizmetlerinde geçen süreleri serbest muhasebeci mali müşavirlikte geğmiş süre olarak kabul edilir. (5786 sayılı Kanunun 5'inci maddesi ile eklenen cümle, Yürürlük: 26.07.2008) Ancak, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış olanlardan yeterlilik sınavında başarılı olamayanların, sınav tarihinden sonra vergi inceleme yetkisini haiz olmaksızın kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri dikkate alınmaz.*” denilerek 10 yılını tamamlayan

denetim elemanları ile akademik personellere yeminli mali müşavir olabilme imkanı tanınmıştır.

Ancak, kamuda vergi denetiminde elamanlarının özel sektörde kolay bir şekilde iş bulabilmesi, özlük hakları yürüttükleri işin önem derecesi ve riskiyle orantısız olan vergi müfettişlerinin özel sektöre yönelmelerine sebep olmakta ve müfettiş sayısında aşınmalar meydana getirerek vergi inceleme elemanı yetersiz oluşu sorununa neden olmaktadır (Ergen ve Kılınçkaya, 2014: 299).

2021 yılında faal gelir (GMSİ hariç) ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yüzde 1,68'i incelemeye tabi tutulmuş. VDK tarafından yayımlanan faaliyet Raporunda; “yukarıda yer verilen tabloda hakkında vergi incelemesi yürütülen faal gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin oranı bulunmaktadır. Ancak bu oran denetlenen mükellef sayısını ifade etmemektedir. Artan teknolojik imkân ve veri kaynakları sayesinde tüm faal gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri nezdinde risk analizleri yapılmakta, yalnızca riskli görülen mükellefler vergi incelemesine sevk edilmektedir. Diğer taraftan hakkında vergi incelemesi yapılması gereği görülmeyen mükellefler nezdinde diğer denetim araçları da kullanılabilmektedir.” denilmektedir.

Aşağıdaki tabloya baktığımızda yıllar itibarıyla vergi inceleme oranlarının çok düşük olduğu gözlemlenmektedir. Bunun başlıca nedeni denetim elemanlarının sayısal yetersizliği olmakla beraber çok sık çıkarılan vergi afları da sebep olmaktadır.

Tablo 9 Türkiye Geneline Mükelleflerin İnceleme Oranları

Türkiye Geneline Mükelleflerin İnceleme Oranları			
Yıllar	Mükellef sayısı*	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı
2017	2.636.370	44.182	%1,68
2018	2.727.208	44.376	%1,63
2019	2.813.452	40.763	%1,45
2020	3.004.329	47.597	%1,58
2021	3.221.894	54.065	%1,68

(GİB' in resmi internet sitesinden alınmıştır. (15.05.2022))

3.2.2 Maddi ve Manevi Motivasyon Eksikliği

Vergi denetim elemanlığı, daha iyi olanaklar sunan diğer kamu kurumları karşısında, iyi bir yüksek öğrenim görmüş kişilerin işe girmek için ilk sıralarda tercih ettikleri bir yer olarak görülmemektedir. Hatta mesleğe girip temel ve hizmet içi eğitimden geçenlerin en verimli dönemlerinde başka kurumlara geçmekten çekinmedikleri bir meslek haline dönüşmüştür. Kaliteli kişilerin işe alınmamasıyla başlayan süreç, işe alınıp eğitilen kalifiyeli personellerin kurumda tutulamaması nedeniyle denetim gücü gittikçe kan kaybetmektedir (DPT, 2001: 37). Aşağıdaki tabloda denetim elemanları ve diğer çeşitli meslek mensuplarının aldıkları net ücretler verilmiştir.

Tablo 10 Kariyer Meslek Personelinin Aylık Net Ücretleri

UNVAN	Derece/ Kademe	Aylık Net Maaş (TL)
Vergi Müfettişi	1/4	14.950,93
Vergi Dairesi Müdürü	1/4	11.698,15
Vergi Dairesi Müdür Yardımcısı	1/4	11.154,74
Mal Müdürü	1/4	11.733,06
Defterdarlık Uzmanı	1/4	11.167,12
Gelir Uzmanı	1/4	11.130,46
Mali Hizmetler Uzmanı	1/4	12.221,25
İç Denetçi(İl düzeyinde denetim yapan)	1/4	15.724,10
İç Denetçi(Ülke düzeyinde denetim yapan)	1/4	16.264,17
Profesör	1/4	16.123,38
Doçent	1/4	13.758,14
Araştırma görevlisi	1/4	11.471,44

(Memurlar.net Maaş Robotu kullanılarak tarafımızca hesaplanmıştır.
<http://www.memurlar.net/maas/>, (10.01.2022))

Tablo 10' da vergi müfettişleri ile çeşitli meslek mensuplarının aldıkları aylık net ücretler mukayese edilmiştir. Bu bakımdan, vergi müfettişi ile ülke düzeyinde denetim yapan bir iç denetçinin almış olduğu ücret arasında 1.313,24 TL iç denetçi lehine bir fark bulunmaktadır. İç denetçiler sadece iç denetim faaliyetini yerine getirirken, vergi müfettişleri hem iç denetim hem de dış denetim faaliyetlerini yerine getirmektedir. Benzer durum il düzeyinde denetim yapan iç denetçiler içinde geçerlidir. İl düzeyinde denetim yapan iç denetçiler, hem iç denetim hem de dış denetim faaliyetlerini yerine getiren vergi müfettişlerinden daha fazla ücret

almaktadırlar. Bu durum ise, vergi müfettişliği mesleğinin daha az tercih edilmesine, hatta vergi müfettişlerinin mesleklerinden ayrılmalarına sebep olmaktadır.

Vergi müfettişlerinin aldıkları ücretler ile akademik personellerin aldıkları ücretler karşılaştırıldığında, iki meslek gurubu arasında da ücret farklılığı açıkça görülmektedir. Bir profesörün aldığı ücret ile vergi müfettişinin aldığı ücret arasında 1.172 TL civarında profesör lehine bir fark bulunmaktadır. Aynı şekilde, doçent ile vergi müfettişinin maaşları birbirine oldukça yakındır. Zorlu sınav süreçlerinden geçerek mesleğe vergi müfettiş yardımcısı olarak adım atan denetim elemanları, hemen hemen lisansüstü eğitime denk olan hizmet içi eğitim almalarına rağmen ve sorumluluk düzeyi yüksek çalışma şartlarına göre düşük maaş aldığını düşünmekte ve mesleği bırakarak kamu veya özel sektörde başka mesleklere yönelmektedir.

VDK' da senelerin getirdiği bilgi deneyimi ve birikimleriyle yerleşmiş olan kurumsal kültürün ve mesleki etik değerlerin yeni başlayan geç kuşaklara aktarılmasında önemli rol üstlenecek kıdemli inceleme elemanları meslekte tutulmaya çalışılmalı ve söz konusu inceleme elemanları hem maddi hem de manevi açıdan motive edilmelidir (Gökmen, 2012: 12). Vergi inceleme elemanlarının yaşamış oldukları maddi ve manevi motivasyon eksikliği yapılmakta olan denetimlerin etkin ve verimli bir şekilde yapılmasına mani olmaktadır. Vergi inceleme elemanlarının motivasyonlarının yükseltilmesi ise, başta özlük hakları olmak üzere maddi ve manevi bakımdan çeşitli sebeplere bağlıdır. Ayrıca vergi inceleme elemanları çalıştıkları kurum ile aidiyet sorunu yaşamaması gerekmekte, VDK ile vergi müfettişlerinin merbutiyetlerinin sağlanması yönelik adımlar atılmalıdır. Yapılan açıklamalardan yola çıkarak, ilgili denetim personeline maddi ve manevi teşvikler verilmesi, idarecilerin yaklaşımlarının tüm denetim elemanlarına karşı adil olması, performans değerlendirmelerinin rehabilite edilmesi, personel şikayetlerinin dikkate alınması ve başarılı personelin takdir edilmesi gibi uygulamalar ile maddi ve manevi motivasyon eksikliği ortadan kaldırılabılır.

3.2.3 Dış Etkiler

Objektivlik vergi denetiminin en önemli ilkelerinden biridir. Vergi denetim birimlerinin dış etkilere maruz kalmaması gerekir. Bu noktada denetim elemanları hazinenin menfaati korurken mükelleflerin de menfaatini koruması gerekmektedir.

Maalesef, Türkiye’ de vergi denetim birimleri yeteri kadar objektif bir yapıya kavuşturulamamıştır (Sarılı, 2003a: 127).

Vergi inceleme elemanları yapmış oldukları incelemeler esnasında, çeşitli baskılarla karşılaşabilmektedir. Zaman zaman, yazılan inceleme raporları, mükellef açısından arzu edilmeyen sonuçları içeren raporlar gerektiğinde değiştirilmekte, eğer denetim elemanı raporunda ısrar ederse inceleme başka bir denetim elemanına verilmekte ve istenen raporun çıkarılması sağlanmaktadır (Meriç, 2008). Zaman zaman ise incelemenin başka bir denetim elemanına verilmesi yerine doğrudan denetim elemanının başka bir yere tayini yapılabilmektedir.

Denetim elemanlarının bu tür olumsuzluklara karşı koyabilmeleri ve yasaların kendilerine verdiği yetkiyle bağımsız bir şekilde görevlerini gerçekleştirebilmesi için devletin denetim elemanlarını dış etkilere maruz kalmayacak şekilde koruması gerekmektedir. Ancak denetim elemanlarının dış etkilere karşı yeterli ölçüde bir güvenceye sahip olduklarını söylemek ise pek mümkün değildir (Organ, 2008: 157-158). Denetim birimleri baskılarla etki altında bırakılarak, denetimdeki adalet ve etkinliğin sağlanmasına engel olunmaktadır. Kimi zaman ise, bu gücün siyasi taraflılık altında kullanıldığı görülmüştür (Gerçek vd., 2006: 17).

Vergi inceleme elemanlarının baskı ve etki altında kaldıkları diğer bir husus ise Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonunun yazılan raporlarda son karar mercii oluşudur. Bilindiği üzere vergi müfettişleri yazdıkları raporlar bulundukları daire başkanlıklarında kurulan Rapor Değerlendirme Komisyonlarınca okunmakta ve raporda bir eksiklik veya kanuni bir hata olduğu takdirde ilgili müfettişten düzeltilmesi istenmektedir. Ancak müfettiş yazmış olduğu raporunun kanunlara uygun ve eksiksiz olduğu noktasında ısrar ederse rapor VDK’da kurulan Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonuna gönderilmektedir. Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonunun vermiş olduğu karar ise kesin olmaktadır. Bu durum ise nihai olarak vergi müfettişinin etki altına alınmasına sebep olmakta ve bağımsızlığına gölge düşürmektedir.

3.2.4 Personel Erozyonu

Geçmişte Türkiye’de vergi denetimi merkezi ve taşra denetim birimlerince yapılmaktaydı. 2011 yılına geldiğimizde merkezi ve taşra denetim birimleri

kaldırılarak vergi müfettişliği unvanı getirilmiştir. Vergi müfettişleri zorlu eğitim aşamalarından geçmektedir. İlk olarak binlerce adayın katıldığı yazılı ve sözlü sınavda vergi müfettiş yardımcısı olmaya hak kazanırlar. Vergi müfettiş yardımcıları, bir buçuk yıllık refakat süreçlerinden sonra yapılan yetki sınavına girerler ve bu sınavda başarılı olanlar yetkili müfettiş yardımcısı olarak görev yapmaya başlayıp müstakil olarak vergi incelemesi yaparlar. Vergi müfettiş yardımcısı olarak toplamda üç yıl çalıştıktan ve bu dönem sonunda yapılacak olan yeterlik sınavından başarılı olanlar ise Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile vergi müfettişi olarak atanırlar. Yeterlik sınavında başarısız olanlara bir yıl sonra yapılacak ikinci bir sınav hakkı verilir. Yapılan ikinci sınavda başarısız olanlar ise, bakanlık içinde dereceleri dikkate alınarak memur kadrolarına atanırlar. Yardımcılık dönemi de dahil olmak üzere vergi müfettişi olarak en az on yıl çalışan, yeterlik sonrası dönemde de en az üç yıl performans değerlendirmesine tabi tutulup, performans değerlendirmelerinde başarılı olanlar, vergi başmüfettişi olarak atanırlar. Bu zorlu süreç, psikolojik açıdan VDK’ daki denetim elemanlarını yıpratmakta, başka kurumlarda benzer ve çok daha az riskli işlerle uğraşan denetim elemanlarıyla aynı koşullara dahi sahip olmamaları, maddi ve manevi motivasyon eksiklikleri nedeniyle en verimli dönemlerinde VDK’ dan ayrılmaktadırlar (Organ, 2008: 162-163).

Özenle seçilip mesleğe kabul edilen ve lisansüstü eğitime denk bir programla mesleki konularda yetiştirilen denetim elemanları bilgi düzeyleri, keyfiyetleri ve moral değerleriyle özel kesimce çok iyi olanaklarla talep edilmektedirler. Kamunun denetim elemanlarından yeterince faydalanabilmesi ve personel erozyonunun önüne geçilmesi için özlük haklarının revize edilmesi, turne dönemlerindeki yevmiye ve gider karşılıklarının gerçekçi bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir (Aslan, 2002).

3.3 Diğer Sorunlar

Türkiye’de vergi denetiminin etkinliğini azaltan diğer sorunlar arasında; vergi mevzuatı ve vergi bilincinin düşük düzeylerde olması, uzlaşma müessesesinin varlığı, beyan esasının tam olarak uygulanamayışı, belge düzeninin tam olarak yerleşmemesi, vergi kanunlarının sayısının çokluğu, karmaşıklığı ve sık sık değişiklik yapılması, vergi cezalarının uygulanmaması ve çok sık vergi aflarının çıkarılması, vergi güvenlik müesseselerinin yok denecek durumda olması ile vergi incelemeleri sürecinde

mükellef haklarının yeterince gözetilmemesi ve mükellefinde bu haklardan habersiz oluşu gibi sorunlar yer almaktadır.

3.3.1 Mevzuattan Kaynaklanan Sorunlar

Vergi mevzuatındaki sorunlar vergi denetiminde etkinliği azaltan diğer bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi mevzuatımızda belirsizliklerin ve boşlukların var olması, mevzuatın çok sık değiştirilmesi, kanunların çok karışık olması sebebiyle farklı yorumlara neden olması, ülkenin sosyoekonomik şartlarına uygun olmaması gibi nedenler etkin bir vergi denetimine mani olmaktadır (Acar ve Merter, 2004: 8). Vergi mevzuatındaki bu karmaşıklık mükellefler ile birlikte; muhasebeci ve mali müşavirler, denetim elemanları ve vergi yargısı mensupları açısından da güçlükler oluşturmaktadır (Organ, 2008: 173).

Vergi sisteminde sürekli değişikliğe gidilmesi mevzuatın gerekli ölçüde kavranamaması ile birlikte mevzuatta boşluklar doğmasına ve bundan dolayı da vergi uyumsuzluğuna sebep olmaktadır (Kumluca, 2003: 94). Son yıllara baktığımızda VUK, KVK ve GVK gibi vergi kanunlarında çok sık değişiklik yapıldığı bilinmektedir. Bu durum ise, mevzuatın farklı yorumlanması ile birlikte uygulamada farklılıkların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu farklılıklar, çeşitli kişi ve konuların vergi dışı kalmasına veya istisna ve muafiyetlerin tam olarak uygulanamamasına sebep olmaktadır.

Vergi mevzuatına ilişkin düzenlemelerin; eşitlik ve kanunilik ilkelerini gözetmesi ve adil olması gerekmektedir. Bunun yanında, bu düzenlemeler yapılırken bilgilendirme, şeffaf yönetim ve denetim anlayışı gibi hususlarda mükellef haklarına da saygı ilk sırada tutulmalıdır. Dolayısıyla, mevzuatta değişikliğe gidilmeden makul bir süre öncesinde duyurulması, böylelikle mükelleflere mali planlamalarını yeni mevzuata uyumlu bir şekilde yapabilmeleri için olanak verilmesi, mükelleflerin vergi idaresinden bilgi ve belge taleplerinin kanunda belirtilen makul süreler dahilinde yerine getirilmesi ve idarenin hukuka uygun olmayan işlemleri nedeniyle ortaya çıkacak mağduriyetlerin bertaraf gibi konulara ehemmiyet verilmesi gerekmektedir (DPT, 2007: 9-10).

Mevzuattan kaynaklı sorun olarak şu hususu da bu bölümde ele almak yerinde olacaktır. Bilindiği üzere Türkiye’ de yürürlükte olan Katma Değer Vergisi Kanunu özünde indirim mekanizmasını barındırmaktadır. Her aşamada uygulanan ve dolaysız vergiler sınıfında bulunan KDV’de indirim mekanizması kısaca şöyle işlemektedir. Mükelleflerin yapmış oldukları satışlar dolayısıyla faturada göstermiş oldukları vergiden alışlarındaki faturalarda gösterilen vergi dönemler itibari ile mahsup edilir ve satışlarındaki hesaplanan KDV, alışlarındaki indirilecek KDV’den yüksek olduğunda bu fark vergi dairesine ödenir, tersi durumda yani indirilecek KDV ilgili dönemde yüksek olursa bir sonraki dönemde indirilmek üzere devreder. Bu sistem mükelleflerin hesaplanan KDV’lerinin fazla olduğu dönemlerde yüksek vergi ödememek için sahte fatura kullanma eğilimlerini artırmaktadır. Bu durum ise sahte belge kullanma incelemelerinin sayısını artırmakta ve vergi müfettişlerinin asıl yoğunlaşması gereken kayıt dışılık ve daha nitelikli incelemeler yerine niteliksiz olan sahte belge kullanma incelemeleri ile zaman kaybına neden olmaktadır.

3.3.2 Vergi Bilinci Seviyesinin Düşük Olması

Vergide başarının devamlılığının birincil şartı, mükelleflerdeki vergi ödeme bilincinin oturmuş olmasıdır. Bu bilincin oturması için ise, mükelleflerin verginin haklılığına inanıp ikna olmuş olması gerekmektedir (DPT, 200: 66). Bu bakımdan, vergi bilinci, devletin sunmakla yükümlü olduğu kamu hizmetlerinin yerine getirilebilmesi için bireylerin elde etmiş olduğu irat ve gelirlerden veya servetlerinden yasalarda belirtilen usul, esas ve oranlara göre katkıda bulunmaları icap ettiğini fark etme, hatırlama ve bilme kabiliyetine sahip olmalarını ifade etmektedir (Ömürbek vd., 2007: 104).

Toplumdaki ahlaki ve sosyal değişimlerden vergi bilincinin de etkilendiği bir gerçektir. Vatandaşların devletten yana memnuniyetsizlikleri, mükelleflerin vergi yükünün adaletli olarak dağıtıldığına inanmaması, toplanan vergilerin kamu hizmetleri için harcanmaması ve vergi idaresi ile vergi yargısına itimat edilmemesi gibi faktörler vergi bilincinin aşınmasına böylelikle de vergi uyumsuzluğuna sebep olmaktadır (Kumluca, 2003: 94-95). Ne kadar etkin denetleme yapılırsa yapılsın vergi bilinci yerleştirilmediği sürece vergi toplamada başarı sağlanamayacağı bir gerçektir. Vergi idaresi ve mükellef arasındaki diyalog sadece vergi ödeme esnasında kurulmakta, toplum yani mükellefler vergi konusunda gerektiği kadar bilgilendirilmemektedir

(Gökbunar vd., 2002: 75). Vergi konusunda toplumun yeterli bilgiye sahip olmaması, toplanan vergilerin harcanması hususunda mükelleflerin olumsuz düşüncelerine neden olmaktadır. Bazı mükelleflerde ise, kamu harcamalarında yolsuzluk yapıldığı düşüncesi oluşturmaktadır. Bu düşüncelere sahip mükelleflerde de vergi bilinci oluşturulamamaktadır.

Vergi bilincinin yetersizliği, çeşitli şekil ve yöntemlerle vergi konusu olabilecek iş ve işlemlerin vergi dışı bırakılmasına neden olabilmektedir (Koban ve Fırat, 2007: 168). Başka bir deyişle, oluşturulamayan vergi bilinci sebebiyle pek çok vergi konusu beyan dışı kalmaktadır.

Vergi bilincinin oluşturulabilmesi ancak mükelleflerin vergilerin gerekliliğine ve adillğine inanmaları ile mümkündür. Kişinin kendi çıkarları ile ülke çıkarlarını aynı yönde görmesi verginin gerekliliğine inancı da beraberinde getirecektir. Kişi, ödediği verginin ülkenin dolayısıyla da kendisinin faydasına kullanıldığına inandığı ölçüde verginin gerekli olduğuna inanıyor demektir (Tosuner ve Arıkan, 2003: 68). Bu sebepten ötürü devletin topladığı vergilerin harcanması noktasında şeffaf olunması, toplumda ve mükelleflerde vergi bilincinin yerleşmesine müspet katkılarda bulunacaktır (Acar ve Merter, 2004: 10).

3.3.3 Belge Düzeninin Tam Olarak Yerleşmemesi

Vergi mükelleflerinin, VUK' tan doğan vergilendirmeye ilişkin olarak bildirme, defter tutma, belge düzenleme, defter ve belgeleri ibraz etme ve saklama gibi çeşitli yükümlülükleri bulunmaktadır. Kanundan doğan yükümlülüklerini yerine getirirken mükellefler, çeşitli belgeleri kullanmaktadırlar. Bu belgeler vergiyi doğuran olayın belirlenebilmesi, üzerinden vergi hesaplanan vergi matrahının tespit edilmesi, ileride ortaya çıkabilecek, mükellef ile vergi idaresi ya da diğer kişi ve kurumlarla aralarında uyuşmazlıklarda maddi delil olarak gösterilebilmesi bakımından önemlidir (Organ, 2008: 174). Vergilendirme sürecinin düzgün bir şekilde işleyebilmesinin en önemli şartlarından birisi, belge düzeninin iyi olmasıdır. Belge düzeninin iyi olması hususunda amaçlanan, defter kayıtlarının dayanakları olan belgelerin, ilgili mevzuatın emrettiği şekil şartlarını barındıran ve gerçek bir alışverişi ortaya koyan belgeler olmasıdır (Gümüş, 2005).

Vergi mevzuatının sık sık deęiřmesi ve karmařıklıęından dolayı Türkiye’ de belge dūzeni yeteri kadar yerleřmemiřtir. Vergi mūkellefleri yūrūttūkları vergi incelemelerinde çok sayıda belge “*fatura, sevk irsaliyesi, perakende satıř vesikaları, gider pusulası, serbest meslek makbuzu, mūstahsil makbuzu, tařıma irsaliyesi, iřyeri bildirgesi, sigortalı iře giriř bildirgesi, tahsil fiři, ödeme fiři, mahsup fiři, ek, senet, poliçe, tutulması zorunlu olan defterler...vb.*” kullanmaktadır. Mūkellefler için vergilendirme ve kayıt sisteminin sade olması ve kolaylıęı esastır. Uygulamada farklı mūkellefler için farklı neviden belge tasarlanmış olsa da belge noktasında geliřtirilen sadelik ve fonksiyonellik denetimin etkinleřmesine katkı sunabilecektir (Acar ve Merter, 2004: 11). Dięer taraftan, belge dūzeninin yerleřmemesinde kayıt dıřı ekonominin de önemli bir etkisi vardır. Mūkellefler yaptıkları iřlemlerde belge kullanmayarak kayıt dıřı ekonomiye neden olmaktadır.

3.3.4 Uzlařma Mūessesesinin Varlıęı

Uzlařma mūessesesi Tūrk vergi sistemine ilk olarak 1963 yılında gitmiř olup, re’sen ve ikmalen salınan vergiler ve bunların cezaları hususunda dava yoluna bařvurulmadan mūkellefle vergi idareleri aralarında anlařarak zūme kavuřturulmasını öngörmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2011: 71). Bakıldıęında uzlařma mūessesesi, her ne kadar kanuni dūzenlemeleri yeterince anlayamamıř veya bilgisizlięinden dolayı aęır vergi ve cezalara muhatap olan iyi niyetli mūkellefleri korumaya yönelik olarak tasarlanmış olsa da, zamanla vergisini kasıtlı ödememiř olan ancak ortaya çıkarılması durumunda vergi ve cezaların tamamı yerine bir blūmūnū ödeyerek sorumluluktan kurtulmayı dūřunen mūkellefler tarafından da kullanılır duruma gelmiřtir (KB, 2014: 35).

Bir yandan vergi kaybının önlenebilmesi amacıyla vergi denetimi yapılırken, dięer yandan da mūkellefleri, vergilendirme hususuna iliřkin iřlemlerinde “olumsuz bir durumda nasılsa uzlařma denen bir anlařma mūessesesi var, vergi idaresi ile uzlařır ve ödemedięim vergiyi cezasıyla indirimli olarak öderim.” fikrine sevk ederek sorumsuzca davranmasına yönelten uzlařma mūessesesi, denetimin caydırıcılık gūcūnū oldukça azaltmaktadır (Organ, 2006: 169). Bařka bir anlatımla, yūrūtūlen incelemeler sonucu kesilen cezaların etkisini azaltması sebebiyle uzlařma mūessesesinin varlıęı vergi denetimini menfi olarak etkilemektedir.

3.3.5 Vergi Sisteminde Beyan Esasının Tam Uygulanamayışı

Her modern vergi sistemindeki uygulamalarda olduğu gibi Türk vergi sisteminde de genellikle beyan esasına dayanmaktadır (Özker, 2002: 182). Beyan esasının temelinde ise mükellefe olan güven yatmaktadır. Mükellefe olan güvenin oluşması için ise mükellefin vergiye olan inancının sağlam olmasından geçmektedir. Mükellefin vergiye olan inancı çeşitli nedenlerle zayıf ise, bu durum beyan esası mekanizmasının işlemlerini olanaksız hale sokmaktadır (Gökbunar vd., 2002: 24).

Türkiye’ de beyan esasının işlemlerinde sorunlar yaşanmakta ve son yıllara baktığımızda bu esastan uzaklaşmaktadır. Mevcut olan sistemdeki, vergi idaresi, vergi beyannamesi almaktan adeta kaçınmaktadır. Şöyle ki; GVK’da yedi gelir unsuru olarak sayılan kazanç ve iratlar arasında, yalnızca ticari, zirai ve serbest meslek kazancına beyan zorunluluğu getirilmiştir. Geriye kalan ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlar için belirli koşulların oluşmasına bağlantılı bir şekilde olarak beyan zorunluluğu bulunmaktadır (Acar ve Merter, 2004: 12).

GİB kaynaklarına baktığımızda son on yılda, beyannameli mükelleflerinin toplam mükellefler içindeki payı göz önünde bulundurulduğunda, bu oranın yaklaşık %11 ile %15 arasında değiştiği görülmektedir. Bu noktada genel olarak vergi denetimlerinin beyanname veren mükellefler nezdinde gerçekleştirildiği düşünüldüğünde, mükelleflerin büyük bir kısmının vergi denetimi dışında kaldığı söylenebilir. Bu durum ise, vergi denetiminin etkinliğini azaltmaktadır.

3.3.6 Vergi Cezalarının Uygulanmaması

Genel manada denetimden maksat vergi kanunlarındaki ödevlerini yerine getirmeyen mükellefleri tespit etmek, cezalandırmak ve aynı zamanda ıslah etmektir. Bu yönüyle denetimin ve cezaların tek amacı vergi suçu işleyen mükellefleri tespit ederek cezalandırmak değildir. Bakıldığında denetim ve ceza uygulamasının, gerçek ve tüzel kişilerin kanunlara uygun hareket etmeye yönlendirmek gibi psikolojik amacı da bulunmaktadır (Kumluca, 2003: 93). Bu yönüyle bakıldığında vergi denetiminin etkinliğinin sağlanmasında vergi cezalarının büyük önemi bulunmaktadır.

Vergi denetimleri sayesinde, vergi suçlarını azalarak adil bir vergi sisteminin gerçekleşmesi sağlanacaktır. Esas itibarıyla denetim ve ceza, birbiriyle iç içe geçmiş durumdadır. Zira denetim olmadan kanunlara aykırı hareketlerin ve aykırı hareket edenlerin tespit edilmesi mümkün değildir. Cezalar ise etkin bir şekilde düzenlenmiş olmadıkça vergi denetimi herhangi bir mana ifade etmeyecektir. Bir mükellefin yakalanma ihtimali yoksa veya oldukça zayıfsa, kesilecek cezalar ne kadar ağır olursa olsun, cezaların caydırıcılığı ortadan kalkacak ya da oldukça zayıflayacaktır (Üstün, 2013: 10-11).

Türkiye’de uzlaşma ve cezalarda indirim müessesesi gibi uygulamalar nedeniyle vergi kanunlarında yer alan cezalar önemli ölçüde veya tamamen kaldırılmaktadır. Örneğin, VUK’un 376. maddesinde “*Mükellef veya vergi sorumlusu;*

1. İkmalen, resen veya idarece tarh edilen vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısını ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse kesilen cezanın yarısı,

2. Uzlaşmanın vaki olması durumunda, üzerinde uzlaşılan vergiyi veya vergi farkını ve vergi cezalarının %75’ini, bu Kanunun ek 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan ödeme süreleri içinde öderse üzerinde uzlaşılan cezanın %25’i, indirilir.”

düzenlemesi yer almakta ve bu uygulamaya başvuran mükelleflerin cezalarının büyük bir kısmı indirilmektedir. Benzer şekil, uzlaşma müessesesi ile de oluşmaktadır. Mükelleflerin ödeyecekleri vergi aslı ve/veya cezaları, mükellefler ile vergi idaresi aralarında anlaştıkları miktarlarda ortadan kalkmaktadır. Vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesi ve denetimde etkinliğin sağlanması için kanunlarda yer alan vergi suç ve cezalarının çok iyi tanımlanması, yorum gerektirmeyecek netlikte olması ve vergi kaçakçılığının topluma karşı işlenmiş diğer suçlar gibi ele alınıp ödün vermeden uygulanması gerekmektedir (Aslan, 2002).

3.3.7 Vergi Afları

Vergi afları; vergi ceza ve faizleri içeren vergisel yükümlülüklerden vazgeçilmesi ya da affedilmesi amacıyla merkezi yönetim tarafından belirli bir mükellef grubuna, belirlenmiş zaman kısıtı içerisinde –önceki vergileme sürecine ilişkin- bir borcun ödenmesine izin veren bir uygulamadır. Asıl itibarıyla bu geçici program veya uygulamalar, vergisini ödememiş olan mükelleflerin ödemelerini yapmalarına izin veren bir sistemi tanımlamaktadır (Yaraşır, 2013: 177).

Mükelleflerin yasalarda hiçbir değişiklik olmaksızın uygulamadan kaynaklanan sebeplerle farklı işleme muhatap kalmaları, siyasal yaklaşımlar ve iktisadi gerekçelerle çok sık vergi affı çıkarılması mükellefleri vergi kanunlarına uymamaya sevk etmektedir (Gökbunar, vd., 2002: 54-55). Başka bir deyişle, sık aralıklarla vergi affının çıkması, zaten vergi ödemek istemeyen bir kısım mükellefleri cesaretlendirmektedir. Yasal yükümlülüklerini süresinde yerine getirmeyen mükellefler kısa bir zaman zarfında vergi affının çıkacağından emin olarak rahat hareket edebilmektedirler. Böyle mükelleflerin beyan ettikleri gelirin vergisini ödememeleri veya vergi kaçırmaları nedeniyle karşılaşacakları tek risk bir-iki yıl içinde vergi incelemesine alınma ihtimalidir. Ancak hem vergi inceleme oranının hem de incelendikten sonra karşılaşılacak müeyyidelerin pek de yüksek olmadığı bir durumda vergi ödememenin ya da vergi kaçırmanın ciddi bir yaptırımını kalmamaktadır (Gökbunar, vd., 2002: 54-55).

Türkiye’de, Cumhuriyetten günümüze gelene kadar birçok vergi affı kanunu çıkarılmıştır. Çıkarılan vergi aflarına bakıldığında kapsamına göre vergi aslını, vergi cezasını, gecikme faizini ve zammını kısmen veya tamamen ortadan kaldıran ve bu vergi aslı ve cezalarına ödeme kolaylığı sağlayan veya bunlardan daha hafif mahiyette yeni mali yükümlülükler getiren uygulamalar olmuştur. Nitekim 1960 öncesi dönem ile 1960 sonrası dönem içinde uygulanan af kanunları karşılaştırıldığında gerek amaç gerekse nitelik yönünden farklılıklar göstermektedir. 1980’li yıllardan sonra çıkarılan af yasalarıyla ilgili düzenlemelerde ise, kullanılan yöntemlerin değiştiği gözlemlenebilir. Bu dönemde çıkarılan vergi aflarının yalnızca vergi borç ve cezalarının affedilmesinden oluşmayan geniş bir çeşitlilik gösterdiği görülebilmektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 113).

Türkiye’ de, Cumhuriyet tarihi boyunca yaklaşık 43 adet af kanunu çıkarılmıştır. Bu durum, iki yılda bir vergi affı yasası çıkarıldığı anlamına gelmektedir.

25.02.2011 tarihinde çıkarılan 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 29.05.2013 tarihinde çıkarılan 6486 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 10.09.2014 tarihinde çıkarılan 6552 Sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun, 19.08.2016 tarihinde çıkarılan 6736 sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun, 11.05.2018 tarihinde çıkarılan 7143 sayılı Vergi Ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, 03.06.2021 tarihinde çıkarılan 7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun yakın geçmişte çıkarılan af niteliğinde kanunlardır.

3.3.8 Vergi Güvenlik Müesseselerinin Eksikliği

Türkiye’ de vergi denetimi genel olarak mükelleflerin beyan ettikleri gelirler üzerinden yapılmakta, ancak herhangi bir gelir beyan etmeyenler ile hiçbir mükellefiyet kaydı bulunmayanların gelirleri çoğunlukla vergi denetimi dışında kalmaktadır. Böyle olunca vergi denetimiyle herhangi bir vergi mükellefiyet kaydı olmayanların gelirlerinin tespiti oldukça güçtür. Bu gelirler yalnız vergi güvenlik müesseseleri ile tespit edilebilir (Sarılı, 2003a: 133).

Vergisel olayları tespit etmek için çok personel ve zaman gerektiren yöntemlerin yerine daha süratli ve etkin sorgulayabilen bir vergi güvenlik müessesesi olması gerekmektedir. Bu maksatla Türkiye’ de bir müddet uygulanan ve vergi beyanları ile vergi incelemelerinde müspet neticeler alınmasına olanak sağlayan (Aslan, 2003) bir takım güvenlik müesseseleri bulunmaktaydı (Aksoy, 2010: 276);

- Servet beyanı (1995 Sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır),
- Gider beyanı (1995 Sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır),
- Ortalama kar haddi ve asgari gayri safi hasılat esasları (4108 Sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır),
- Talih oyunları salonlarından elde edilen kazançlarda asgari vergi (4108 Sayılı Kanun ile GVK’ ya mükerrer 111. madde ile eklenmiştir),

- Asgari zirai kazanç esası (4369 Sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır),
- Asgari zirai vergi (4369 Sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır),
- Hayat standardı esası (4369 Sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır),
- Verginin açıklanması.

Beyan edilmeyen gelirlerin vergi sistemi tarafından anlaşılmasına yardım etmek maksadıyla getirilen vergi güvenlik müesseseleri, ekonomik gerçeklerle bağdaşmaması gibi sebeplerden ötürü kaldırılmıştır. Kurumlar vergisinde örtülü kazanç ve örtülü sermaye müesseselerine yönelik düzenlemeler yeteri kadar açıklığa kavuşturulmadığı için uygulamada ciddi problemlerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Gelir vergisine bakıldığında, hayat standardı esası ve asgari gayrisafi hasılat esası gibi düzenlemeler yapılmış; ancak bu düzenlemeler bazı mükellefler için vergilendirmenin üst sınırı haline dönüşerek başarısız olduğu gerekçesiyle uygulamadan kaldırılmıştır. Vergi sisteminden vergi güvenlik araçlarının çıkarılması, gelir unsurlarının kavranabilme kabiliyetini azaltmıştır (DPT, 2007: 24-25).

3.3.9 Vergi İncelemeleri Sürecinde Mükellef Haklarının Yeterince Gözetilmemesi

Mükellef, kişi ile devlet arasında vergilendirme sonucu ortaya çıkan hukuki ilişki içinde bir takım maddi ve şekli yükümlülükleri yerine getirmek mecburiyetinde olan şekilde tanımlandığında; bu kişinin yerine getirmesi gereken bir takım ödevleri olabileceği gibi, hakları da olacaktır. Buradan hareketle mükellef hakkı, vergilendirme münasebeti sonucu vergi mükellefi ve devlet arasında meydana gelen hukuki ilişkide, vergilendirme sürecinin herhangi bir safhasında devlete karşı öne sürebileceği olumlu veya olumsuz talep edebilme hakkı ve itirazda bulunabilme yetkisidir (Dilber ve Belge, 2012: 158-159). Bu şekliyle bakıldığında, vergi idaresinin mükellefe karşı yükümlülüğü olan bu hakların gözetilmesi gerekmektedir.

Vergi incelemeleri sürecinde mükellef haklarını aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz (VDK, 2013: 4-11);

- Vergi inceleme elemanının kimliğini görme hakkı,
- İnceleme konusunu ve kapsamını öğrenme hakkı,
- İncelemenin mükellefin işyerinde yapılmasını isteme hakkı,

- Zorunlu sebepler nedeniyle incelemenin dairede yapılmasını isteme hakkı,
- Defter ve belgelerini ibraz etmek için ek süre isteme hakkı,
- Vergi inceleme raporlarının mevzuata uygun olmasını isteme hakkı,
- İşyerinde yapılan incelemelerde resmi mesai saatleri dışında inceleme yapılmamasını isteme hakkı,
- İncelemenin işyerinin faaliyetini engellememesini isteme hakkı,
- İncelemenin her safhasında bilgi alabilme hakkı,
- İhtiyati haciz sebebine itiraz edebilme hakkı,
- Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği giderlerin kendisine ödenmesini isteme hakkı,
- El konulmuş defter ve vesikalardan faydalanma hakkı,
- Hakkındaki arama kararını gösterilmesini isteme hakkı,
- Hakkında yapılmış olan ihbarın yalan çıkması neticesinde muhbirin ismini öğrenme hakkı,
- Süresi gelmiş olan beyannamesini verebilmek için muhafaza altındaki defter ve belgelerini isteme hakkı,
- İnceleme esnasında müşavir ve/veya avukat bulundurabilme hakkı,
- İncelemenin yasada belirtilmiş olan süreler dahilinde bitirilmesini isteme hakkı,
- Vergi inceleme tutanaklarına itiraz ve görüşlerinin yazılmasını isteme hakkı,
- Kayıtların işlenmesi için ek süre isteme hakkı,
- Kayıtlarını yeniden tasdik ettireceği bir deftere veya iade edilen defterine işleme hakkı,
- Vergi incelemesinin bittiğine ilişkin resmi bir yazıyı isteme hakkı,
- Vergi mahremiyetine uyulmasını isteme hakkı,
- Düzenlenen tutanaklardan bir nüsha alma hakkı,
- Mükellefin rapor değerlendirme komisyonunca dinlenmesi,
- Uzlaşma hakkı,
- Dava açma hakkı.

Vergi idaresinin mükellefleri inceleyebilme hakkının varlığı yanında, mükelleflerin de denetim sürecinde çeşitli hakları mevcut olup bu hakları idarece gözetilmesi gerekmektedir. Tamba bu noktada çeşitli sorunlar ortaya çıkabilmektedir.

Örneğin, 2021 yılının sonunda yapılan değişikliğe kadar mükelleflerin yapılacak incelemeyi işyerinde gerçekleştirmesini isteme hakkı vardı. Sözü edilen bu hak, hem yapılan inceleme süreçlerinde mükellefe tanınan haklar arasında sayılmış, hem de VUK' un 139. maddesine göre bazı istisnalar hariç, vergi incelemeleri esas itibarıyla mükellefin iş yerinde yapılır denilerek, bu hak mükelleflere hukuken tanınmıştı. Ancak, uygulamaya bakıldığında denetim elemanları mükelleflerin istememelerine veya istisnai durumlar oluşmadığı halde, mükellefleri dairede incelemeye çağırdıkları görülmüştür. Bunun yanında, denetim elemanlarının inceleme sırasında işyerinin faaliyetlerini sekteye uğratması da söz konusu olabilmekteydi. Bu durum değiştirilerek inceleme esas olarak dairede yapılacağı düzenlemesi getirilmiştir. Yeni düzenleme hem denetim elamanı açısından hem de mükellefler nezdinde yerinde olup, var olan karmaşıklığı da ortadan kaldıracaktır. Ayrıca vergi incelemeleri esnasında mükellef haklarından olan “işyerinde yapılan incelemelerde resmi mesai saatleri dışında inceleme yapılmamasını isteme hakkı” da tam manasıyla uygulanmadığı, bazı incelemelerin mesai saatleri dışında gerçekleştirildiği görülmüştür.

Mükellef haklarını gözeterek, adil ve objektif vergi incelemeleri yapmak VDK' nın temel amaçları arasındadır. Bahsedilen amaçlar mucibince yayımlanan “Vergi Müfettişleri Mesleki Etik Davranış İlke ve Kuralları Yönergesi” uyarınca vergi müfettişleri; denetime tabi tutulan mükelleflerden hediye alamazlar, denetim kapsamında olanların hizmet ve ikramlarını kabul edemezler. Denetim faaliyeti esnasında denetim kapsamında bulunanlardan alışveriş yapamazlar ve özel indirim isteyemezler. Bu doğrultuda, yapılan incelemelerde temel ilke ve değerlere aykırı harekete maruz kaldığını veya haklarının ihlal edildiğini düşünen mükellefler, durumu VDK Şikayet Sayfası aracılığı ile kurula iletebilirler (VDK, 2016b).

SONUÇ

Türkiye’ de vergi denetiminde etkinliğin hayata geçirilememesinin birçok nedeni olmakla beraber, bu çalışmada vergi denetimi alanında yaşanan sorunlar; idari alandaki sorunlar, personel sorunları ve diğer sorunlar olarak üç başlıkta değerlendirilmiştir.

Vergi denetiminde idari anlamda var olan problemlerin en önemlilerinden birisi, vergi denetim birimlerinin örgüt yapısından kaynaklanmaktaydı. Vergi denetim birimleri merkez ve taşra teşkilatı şeklinde ayrı ayrı ve merkezde üç ayrı denetim birimi şeklinde çok başlı bir yapılanma mevcuttu. Bu durum, vergi denetiminde etkinliği azaltıp, denetim birimleri arasında çatışmalara ve dolayısıyla vergi denetiminden beklenen sonuçların alınamamasına neden olmaktaydı. Fakat Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının 2011 yılında kurulmasıyla birlikte bu çok başlı yapı ortadan kaldırılmıştır. Kurulduğu yıldan 2020 yılının sonuna kadarki dönemde grup başkanlıkları şeklinde örgütlenen kurulda, grup başkanlıklarının yapılandırılması ayrıntılı olarak belirlenmediğinden mükelleflerin hangi grupta yer alacağı tamamen mükelleflerin ölçek büyüklüklerine göre belirlenmekteydi. Bu durumda, aynı kanunu uygulayacak olan denetim elemanlarının farklı gruplar altında toplandığı görülmektedir. Bu şekliyle, 2011 öncesi dönemde vergi denetiminde var olan çok başlılık sorununun tam anlamıyla giderilmediği söylenebilir. 2020 yılının sonunda yapılan değişiklikle grup başkanlıkları kaldırılarak daire başkanlıkları kurulmuştur. Yapılan bu değişiklikle birlikte mükelleflerin ölçek büyüklüklerine göre belirlenen grup başkanlıkları yerine yapılacak incelemelerin türüne göre daire başkanlıkları kurulmuştur. Ayrıca önceki sistemde yirmi dokuz ilde bulunan grup başkanlıkları sayısı da azaltılarak dokuz ilde daire başkanlıkları oluşturulmuştur. Bu daire başkanlıkları İstanbul, Ankara ve İzmir’de sektörel denetim daire başkanlığı, kaçakçılık denetim daire başkanlığı ve iade denetim daire başkanlığı şeklinde kalan altı ilde ise denetim daire başkanlığı şeklinde oluşturulmuştur. 2011 yılında VDK’ nın kurulmasından sonra yaşanan en büyük değişim olarak ifade edilen bu yeni sistem, teoride bir önceki sistem olan ölçek bazlı denetim modelinden daha etkin ve verimli olacağı değerlendirilmektedir. Henüz çok yeni olan bu sistemin giderilmesi gereken çeşitli aksaklıkları da bulunmaktadır. Şu ana kadar ortaya çıkan aksaklıklar, kapatılan iller dolayısı ile vergi müfettişlerinin turne incelemelerindeki artış ve bu turne

incelemesinde yaşanan sorunlar ve İstanbul, Ankara ve İzmir’ de bulunan sektörel, kaçakçılık ve iade denetim daire başkanlıklarındaki iş yoğunluklarının homojen olmamasıdır. Turne incelemelerinde yaşanan sorunların çözümü adına iş yoğunluğunun fazla olduğu bölgeler tekrar gözden geçirilerek o bölgelerdeki illerin bir ya da birkaçına denetim daire başkanlıkları kurulabilir. Ayrıca turne bölgelerinde vergi müfettişlerinin hem harcırah ve gider karşılıklarının yetersiz kalması hem de turne sürelerinin idare tarafından kısa tutulması sorunları ile karşılaşmaktadır. Bu sorunlarında idare tarafından çözüme kavuşturulması gerekmektedir.

Gelişen teknoloji, hayatımızda birçok şeyi kolaylaştırdığı gibi vergi denetimi noktasında da önemli kolaylıklar sunmaktadır. Özellikle bilgisayar teknolojisi yakından takip edilmeli ve gelişmelerden uzak kalınmamalıdır. Bu doğrultuda idarenin incelemelerde süre ve etkinlik açısından önemli katkılar sunan programları geliştirmeli kullanımını kolaylaştırmalıdır. Vergi müfettişlerine raporlarında sıklıkla kullandıkları Microsoft Office programlarını daha verimli kullanmaları için eğitimler düzenlenmelidir. Yine teknoloji ile birlikte e-dönüşüm şeklini alan defter belgelerin incelenmesinde etkinliğin artırılması için teknoloji idarece yakından izlenmelidir. Bu amaçla kullanılan VEDAS programının geliştirilmesi ve bunun yanında da vergi müfettişlerine eğitimler verilmesi gerekmektedir. Vergi denetiminde teknolojinin getirmiş olduğu bir diğer kolaylık olan e-tebliğ uygulaması, incelemelerde gereksiz zaman kayıplarını azaltıp, sürenin araştırma kısmında kullanılmasının önünü açmıştır. Bu uygulamanın alt yapısı geliştirilmeli ve e-tebliğ kapsamının dışında olan vergi mükelleflerinin de bu kapsam içine alınması gerekmektedir.

Vergi denetiminde idari anlamda yaşanan diğer bir sorunda planlama ve koordinasyon eksikliğidir. Vergi denetimlerinin merkez ve taşra denetim birimleri tarafından gerçekleştirildiği dönemde denetim birimleri arasındaki planlama ve koordinasyon eksikliği bazı mükelleflerin sürekli denetim altında tutulmasına, bazı mükelleflerin ise hiç denetlenmemesine sebep olmaktaydı. 2011 yılında VDK’ nın kurulmasıyla birlikte vergi denetimi tek çatı altında toplanmış ve vergi denetiminde yaşanan planlama ve koordinasyon eksikliği azda olsa giderilmiştir. Ancak 2011 öncesi ve sonrası dönemi karşılaştırdığımızda, 2011 sonrası dönemde denetim elemanı sayısının, 2011 öncesi döneme göre iki kat artmış olmasına rağmen, ortalama denetim oranının yaklaşık 0,25’e düştüğü görülmüştür. Bu bakımdan, VDK’ nın kurulmasıyla

birlikte oluşturulan yeni yapılanmanın vergi denetiminde etkinliği tam anlamıyla arttırdığı söylenemez. İşte bu yüzden kurumsal yapılanmanın yanında planlamalarında iyi yapılması gerekmektedir.

İdari olarak yaşanan bir diğer sorun, iç ve dış denetimin birbirinden ayrılmamış olmasıdır. 2011 öncesi dönemde vergi denetimleri merkez ve taşra denetim birimleri tarafından gerçekleştirilmekte, denetim elemanları hem iç denetimden hem de dış denetimden sorumlu tutulmaktaydı. Bu durum denetim elemanlarının vergi denetimi görevlerini etkin bir şekilde yapmasını engellemekteydi. 2011 yılında VDK'nın kurulmasıyla beraber vergi müfettişliği unvanı ihdas edilerek vergi denetimi tek çatı altında toplanmıştır. Vergi denetiminin tek bir çatı altında toplanması iç ve dış denetimin birbirinden ayrılmasında etkili olmamıştır. Zira vergi müfettişleri bakan tarafından verilen teftiş ve soruşturma görevlerini yapmaya devam etmektedir. Bu durum, denetim elemanlarının alanlarında uzmanlaşmasını engellemekte ve vergi denetiminin etkinliğini azaltmaktadır. Bu doğrultuda 2019 yılında bir adım atılarak Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde Teftiş Başkanlığı kurulmuş ve hazine ve maliye müfettişliği unvanı oluşturulmuştur. Bundan sonra yapılması gereken iki idari yapının görev alanı netleştirilmeli ve uzlaşmanın tam olarak sağlanmasıdır.

Vergi denetimi alanında yaşanan sorunlardan bir diğeri ise, personel sorunlarıdır. Bu noktada, yaşanan sorunların en önde geleni, denetim elemanları sayısının yetersiz olmasıdır. 2000-2021 yılları arasında mükellef sayısı ilk olarak dalgalı bir seyir izlemesine karşılık, 2005'ten sonra artış eğilimi göstermiş ve yıllık ortalama yaklaşık %2,86 oranında artış gerçekleşmiştir. Buna karşılık, 2021 itibari ile toplam 8.143 denetim elemanı bulunmaktadır ve 2000-2021 yılları baz alındığında, Türkiye'deki ortalama vergi denetimi oranı %2,52'dir. Bu durum, mükellef sayısındaki artışa karşılık, denetim oranının halen düşük olduğunu göstermektedir. Üstelik 2015 yılında 9.212 olan vergi müfettişi sayısı 2021 yılı sonu itibari ile kayıtlara göre 8.143'e gerilediği tespit edilmiş, bu rakama son istifaların yansıtılmadığı düşünülürse daha altlarda olduğu bir gerçektir. Bu gerilemenin en büyük sebebi vergi müfettişlerinin istifa ederek özel sektöre geçmesinden kaynaklanmaktadır. Bunun en önemli sebebi özel sektörde daha iyi ekonomik koşullar elde edilmesinden kaynaklanmaktadır. Bu durum vergi idaresi açısından yetiştirmiş olduğu personeli elinde tutamamasına ve alınan yeni personellerin ise yetiştirilmesi için zamana ihtiyaç

duyulduğu için bir soruna dönüşmektedir. Vergi denetimi alanında yaşanan sorunlardan bir başkası maddi ve manevi motivasyon eksikliğinden kaynaklanmaktadır. Özellikle bu motivasyon eksikliğinin nelerden kaynaklandığı iyi tespit edilmelidir. Günümüze kadar bu noktada yaşanan en önemli sorun; vergi müfettişlerinin çalıştığı kuruma aidiyet duygularının devamlı olarak zedelenmiş olmasıdır. Aidiyet duygularının yeterince oluşmamasının başlıca sebepleri ise yapılan uygulamalarla çalıştıkları kurum tarafından değersiz hissettirilmesi, özellikle yardımcılık dönemindeki eğitim süreçlerinde ve sınavlardaki yıpranmalar ve kurumsal bir standardın oluşturulamamasıdır. Vergi denetimlerinin etkin ve verimli bir şekilde yapılmasının önündeki engellerden maddi ve manevi motivasyon eksikliği; yönetici davranışları, performans değerlendirmeleri yerine belirli dönemlerde toplantılar düzenlenmesi, maddi ve manevi teşvikler verilmesi, personelin takdir edilmesi ve şikayetlerine önem verilmesi gibi yöntemlerle ortadan kaldırılabılır. Bu bakımdan, ücretlerin iyileştirilmesi maddi teşvik, çalışma ortamının iyileştirilmesi ise manevi teşvik olarak denetim elemanlarının motivasyonunu olumlu olarak etkiler. Denetim elemanlarının motivasyonlarını etkileyen diğer bir husus birlikte çalıştıkları yöneticilerin davranışlarıdır. Yöneticilerinin tutum ve davranışları tüm denetim elemanlarına karşı ılımlı ve eşit şekilde olmalıdır. Bu, denetim elemanlarına güven vererek motivasyonlarının artmasını sağlayacaktır. Bu durum, yöneticilere, yöneticilikle ilgili eğitim ve seminerlerin verilmesi yoluyla sağlanabilir. Motivasyon eksikliği üzerinde etkisi olan diğer bir unsur da performans değerlendirmeleridir. Mevcut performans sistemi denetim elemanları üzerinde olumsuz etkilere yol açmaktadır. Performanslarının düşük olacağı düşüncesi, denetim elemanlarının üzerinde çalıştıkları işleri verimli olarak gerçekleştirmelerini ve tam kapasite ile çalışmalarını etkileyerek vergi denetiminin verimliliğini düşürmektedir. Aslında performans değerlendirme sisteminin tamamen kaldırmak yerine müfettişlerinin verimliliklerini artıracak şekilde rehabilite edilmesi daha yararlı olacaktır. Bunun yanında üç aylık ya da altı aylık dönemlerde denetim elemanlarının performanslarını arttırmaya yönelik toplantılar yapılabilir. Şikayetlerin dikkate alınması ve takdir edilme, denetim elemanlarının motivasyonlarını arttıran manevi teşvikler arasında yer alır. Şikayetlerinin dikkate alındığını ve sorunlara bir çözüm bulunduğunu gören ve takdir edildiğini bilen denetim elemanları, işlerini daha verimli şekilde yaparken, vergi denetimlerinin daha etkin ve verimli hale gelmesini sağlar.

Yine yaşanan sorunlardan diğeri ise, denetim elemanlarının dış etkilere maruz kalmasıdır. Denetim elemanları görevden alınma ve tayin edilme korkusu nedeniyle kanunların kendilerine verdiği yetkiyle kendilerinden beklenenleri gerçekleştirememektedir. Bu durum denetim elemanlarının dış etkilere karşı yeterli güvenceye sahip olmadıklarını göstermektedir. Diğer bir sorunda denetim elemanlarının meslekte tutulamamasıdır. Çok zorlu aşamalardan geçip meslek hayatına adım atan denetim elemanları, başka kurumlarda benzer işlerle uğraşan denetim elemanlarıyla aynı koşullara sahip olmamaları, maddi ve manevi anlamda yeterli destek alamamaları ile nitelikleri itibariyle özel sektörde daha iyi olanaklarla çalışma imkanı bulmaları gibi nedenlerle meslekten ayrılmaktadırlar. Bu durumun önlenmesi için denetim elemanlarına, görevden ayrılış tarihi itibariyle son üç yıl içinde, nezdinde inceleme yaptıkları mükellefler veya bu mükelleflerin veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu kurumlarda herhangi bir görev veya iş alamazlar denilerek, bir takım yasaklar bulunmaktadır.

Türkiye’ de vergi denetiminin etkinliğini azaltan diğer bir sorun vergi mevzuatının karmaşık oluşudur. 2000 yılından sonraki döneme bakıldığında, Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Özel Tüketim Vergisi Kanunlarında; 175’in üzerinde kanun değişikliği yapılmıştır. Vergi mevzuatında sık sık değişiklikler yapılması, zaten karışık olan mevzuatın yeterli ölçüde kavranamamasına ve mevzuatta boşluklar oluşmasına yol açmaktadır. Bu durum, sadece mükellefler için değil, vergilendirme işlemine taraf olan diğer kesimler içinde sorun haline gelmektedir. Bu alandaki sorunların bir diğeri, ülkede yaşayan bireylerin vergi bilincinin düşük olmasıdır. Vergi bilincinin oluşmaması, mükelleflerin gelirlerini tam ve doğru olarak beyan etmemesine ve bazı vergi konularının beyan dışı kalmasına neden olmaktadır. Yine yaşanan sorunlardan bir diğeri Türkiye’ de belge düzeninin tam olarak yerleşmemiş olmasıdır. Vergi mükelleflerinin kanuni ödevlerinden biri olan belge düzenleme, verme ve saklama yükümlülüğü vergi mevzuatının karmaşık oluşu ve sık sık değiştirilmesi gibi nedenlerden dolayı tam olarak yerleşememiştir. Bu alanda e-defter, e-belge, e-fatura ve e-arşiv gibi e-vergileme uygulamalarının kullanılmaya başlanılmış olmasına rağmen, vergi mükelleflerinin çok sayıda belge kullanması, çok sık bu konularda yeni düzenlemelerin yapılması gibi nedenlerle hala bir takım sorunlar varlığını

korumaktadır. Vergi mevzuatını yeterince kavrayamamış olma veya bilgisizlikten kaynaklanan sebeplerle vergi cezası kesilen iyi niyetli mükelleflerin, vergiler ve kesilen cezalar konusunda vergi idaresi ile aralarında anlaşarak çözmelerini öngören uzlaşma müessesesi, vergi denetiminde karşılaşılan en önemli sorunlardan bir tanesidir. Zira bu uygulama, mükelleflerin sorumsuzca davranmasına sebep olmakta ve vergi denetiminin etkinliğini azaltmaktadır.

Türkiye’ de beyan esası sisteminin tam olarak uygulanamamış olması vergi denetimi alanında yaşanan başka bir sorundur. Mükellefler beyan esası sisteminde, vergiye tabi gelirlerini kendileri beyan etmektedirler. Son yıllara bakıldığında, toplam mükelleflerin yaklaşık %15’i beyanname vermektedir. Bu veriye bakıldığında, Türkiye’ de beyan esasından uzaklaşıldığı görülmektedir. Ayrıca mükelleflerin beyannamelerini oluştururken bilerek ya da bilmeyerek yaptıkları hatalar ile eksik ve noksanlıklar, beyan sisteminin sağlıklı bir şekilde işleyişini zorlaştırmaktadır. Beyan sisteminin işlerliği azaldığında, vergi denetiminin etkinliği de azalmaktadır. Başka bir sorun ise vergi cezalarının tam olarak uygulanmamasıdır. Vergi denetiminin temel amaçlarından vergisel ödevlerini yerine getirmeyen mükelleflerin tespit edilerek, cezalandırılmasıdır. Ancak, Türkiye’ de ki uzlaşma ve cezalarda indirim müessesesi gibi uygulamalar sebebiyle cezalar büyük ölçüde veya tamamen kaldırılmaktadır. Bu durum, cezaların caydırıcı etkisini ortadan kaldırarak, vergi denetiminin etkinliğini azaltmaktadır.

Vergi aflarının sık olarak çıkarılması ve önceden tahmin edilebilir olması, vergi ödemek istemeyen mükellefleri daha da cesaretlendirmektedir. Türkiye’ de Cumhuriyet tarihi boyunca yaklaşık 43 adet af kanunu çıkarılmıştır ki, bu da neredeyse her iki yılda bir af kanunu çıkarıldığı anlamına gelmektedir. Bu noktada, çok sık vergi aflarının çıkarılması, mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerini artırmakta ve vergi denetiminin etkinliğini azaltmaktadır. Diğer bir sorun da, Türkiye’ de vergi güvenlik müesseselerinin olmamasıdır. Herhangi bir beyanda bulunmayanlar ve mükellefiyet kaydı olmayanların gelirleri vergi denetimi dışında kalmaktadır. Bunların tespiti için, servet beyanı (2995 Sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır), gider beyanı (2995 Sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır), ortalama kar haddi ve asgari gayri safi hasılat esasları (4108 Sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır), talih oyunları salonlarından elde edilen kazançlarda asgari vergi (4108 Sayılı Kanun ile GVK’ya

mükerrer 111. madde ile eklenmiştir), asgari zirai kazanç esası (4369 Sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır), asgari zirai vergi (4369 Sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır), hayat standardı esası (4369 Sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır) ve verginin açıklanması gibi vergi güvenlik müesseseleri gerekmektedir.

ABD’ de uygulanmakta olan sisteme bakıldığında Türkiye’ de sürekli hale gelen yapısal değişikliklerin olmadığı görülmektedir. 1998 yılında köklü bir değişikliğe uğrayan IRS günümüze kadar varlığını sürdürmektedir. Bu durum vergi inceleme süreçlerinin değişikliklerde yaşanan uyum sürecinin en aza indirilmesi noktasında fayda sağlamaktadır. Türkiye’ de sık yaşanan yapısal değişiklikler vergi incelemesinde etkinliği olumsuz etkilemektedir.

ABD vergi sisteminde gönüllü uyum konusunda IRS tarafından önemli çalışmalar yapılmaktadır. Vergi inceleme memurları gerektiğinde mükellefin evine gitmektedirler. Türkiye’ de yaşanan önemli sorunların biride vergiye olan gönüllü uyum durumudur. Gönüllü uyum konusunda ilkokuldan başlanarak vatandaşların bu hususta bilinçlendirilmesi önem arz etmektedir.

ABD’ de vergi idaresi olan IRS’ nin personel istihdamı dikkat çekmektedir. Vergi incelemesinden sorumlu olan gelir ajanlarının yetkileri oldukça gelişmiştir. Ceza soruşturmacı özel ajan ise vergi kaçakçılığı ve kara para aklanması noktasında hem FBI hem de Adalet Bakanlığı ile koordineli çalışmaktadır. Türkiye’ de bu noktada oldukça fazla sorun yaşanmaktadır. Vergi incelemesi ile yargı mercileri arasında ki kopukluk çok fazla davanın kaybedilmesine neden olmaktadır.

Almanya örneği ele alındığında oradaki vergi sisteminde mali makamlara eşit vergileme süreçlerini gerçekleştirme görevi verilmiştir. Bu durum vergide eşitlik ilkesini sağlamak açısından oldukça fayda sağlamaktadır. Dolayısıyla vergi de gönüllü uyumu artıracak olan bu uygulama vergi denetimi açısından da oldukça yararlı olacaktır. Türkiye’ de bu noktada mali makamlara sorumluluk verilerek vergide eşitlik ilkesinin sağlanmasına katkı sağlayacak ve dolayısıyla vergi incelemesinin etkinliğini dolaylı olarak artıracaktır.

Almanya’ da benimsenen bir diğer yöntem ‘işletme denetimi’ olarak isimlendirilebilecek olan sistemdir. Bu sistemin en büyük özelliği geleceğe yönelik

olarak vergi neticelerinin ortaya konması amaçlanmaktadır. Geleceğe yönelik olarak vergi neticelerine bakılması vergi kayıp kaçağına ve kayıt dışılığa önleyici bir durumun oluşmasını sağlayacaktır. Türkiye’ de bu duruma benzer geliştirmeler yapılarak vergi kayıp kaçağı ve kayıt dışılığın önceden önüne geçilebilir.

Almanya vergi denetim sisteminin en önemli özelliklerinden birisi ise KDV’ ye yönelik olarak oluşturulan denetim kurumudur. Özellikle Türkiye’ de sahte belge kullanma ve sahte belge düzenleme yoluyla vergi kayıp ve kaçağının çok fazla yaşandığı KDV’ de böyle bir kurum benzeri uygulamanın oluşturulması fayda sağlayabilecektir.

Almanya’ da gelir vergisi yönünden uygulanan ücretlerdeki stopaj uygulaması ile gelir elde edenlerin özel durumları dikkate alınarak altı sınıf oluşturulmuştur. Böylelikle vergide adalet ilkesine önemli katkı sunulmuştur. Türkiye’ de bu noktada uygulanan AGİ’ nin oldukça yetersiz kaldığı görülmektedir.

Buraya kadar yapılan açıklamalar doğrultusunda, vergi denetimi alanında hem mükellefler hem de denetim elemanları açısından birçok sorunla karşılaşılmaktadır. Bu sorunların çözüme kavuşturulması ve etkin bir vergi denetim yapısının oluşturulması ancak iyi kurgulanmış bir vergi idaresi ve denetim sistemi ile mümkün olabilecektir. Bu durum, Türk vergi idaresinin, ABD’de vergi kanunlarının idare ve uygulamasından sorumlu olan IRS’ye benzer şekilde, müşterilerinin benzer ihtiyaçlarını karşılayan bir özel sektör organizasyonu biçiminde yapılandırılarak, müşteri odaklı bir yönetim anlayışına geçilmesi ile sağlanabilir.

Vergilendirme süreci içerisinde mükelleflerin devlete karşı ileri sürebileceği bazı talep ve itirazları olarak ifade edebileceğimiz mükellef hakları, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının temel amaçları arasında yer almaktadır. Mükellef haklarının vergi inceleme sürecinde yeterince gözetilmemesi vergi denetiminin etkinliğini olumsuz etkilemektedir. Mükelleflerin yükümlülüklerini daha iyi algılayıp, vergiye uyumunu arttırması ve idare ile mükellef arasındaki ilişkilerin olumlu şekilde gelişmesi mükellef haklarına ilişkin düzenlemelerin etkin bir şekilde yapılmasından geçmektedir. Aynı şekilde, mükelleflerin bireysel işlemleri yapılırken, itirazlarının dinlenerek sürece katılmasını sağlamak idareye güven duymasını sağlayabilir.

Beyan esasının geçerli olan Türkiye’ de vergi denetimi büyük bir öneme sahiptir. Beyan esasının temeli karşılıklı güvene dayanmaktadır. Mükellefler beyan esasında vergiye tabi gelirlerini kendileri beyan ettiklerinden bazen hata ve eksiklikler ortaya çıkmakta, bu da sistemin işleyişini olumsuz etkilemektedir. Bu hatalar genellikle sık aralıklarla vergi mevzuatında değişiklikler yapılmasından dolayı mükelleflerin mevzuatı kolay bir biçimde takip edememesinden ve mükelleflerin vergi mevzuatına yeterli ölçüde hakim olamamasından kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla vergi mevzuatının açık ve kolay anlaşılabilir hale getirilmesi ve sık aralıklarla değişiklikler yapılmaması yoluyla söz konusu hatalar önlenabilir.

Herhangi bir beyanda bulunmayanlar ile mükellefiyet kaydı olmayanların tespit edilmesi amacıyla; servet beyanı, ortalama kar haddi ve asgari gayri safi hasılat esasları gider beyanı, talih oyunları salonlarından elde edilen kazançlarda asgari vergi, asgari zirai kazanç esası, asgari zirai vergi, hayat standardı esası ve verginin açıklanması gibi vergi güvenlik müesseseleri yeniden hayata geçirilebilir. Örnek olarak, verginin açıklanması müessesesi yeniden hayata geçirilerek, mükelleflerin düşük beyanda bulunmaları önenebilir.

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanabilmesi için denetim elamanlarının sayısal yetersizliği giderilmeli var olan denetim elemanları elde tutulmalı, özlük hakları iyileştirilmeli ve denetim elamanlarının kendilerini geliştirmeleri konusunda yeterli destek verilmeli aynı zamanda dış etkilere karşı korunmalıdır. Yine var olan performans sistemi tamamen kaldırılmak yerine güncellenmeli ve denetimdeki etkinliği sağlamak için kullanılmalıdır. Bunun için ise mevcut sistemde yazılan rapor türüne göre puanlandırılmadan ziyade yazılan raporların keyfiyetleri dikkate alınmalıdır.

Türkiye’de çok sık bir şekilde çıkarılan vergi afları mükelleflerinin vergiye karşı tutumunu değişmesine sebep olmaktadır. Vergi ödeyerek gelirinin azalmasını istemeyen mükellefler, çıkarılan vergi aflarından yararlanarak durumu kendi lehine çevirmek için fırsat kollamaktadırlar. İleri de bir af çıkacağı beklentisi, mükelleflerin vergi olarak ödemek yerine gelirlerini başka işlerinde kullanmaya tercih etmesine sebep olmaktadır. Aynı şekilde, uzlaşma müessesesi de mükelleflerin durumu kendi lehlerine çevirmek için kullandıkları bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. Uzlaşma müessesesi ile vergiler ve bunlara bağlı cezalar mükelleflerin vergi idaresi ile

anlaşması suretiyle büyük ölçüde veya tamamen ortadan kalkmaktadır. Bu durum, vergi denetiminin etkinliğini azaltmaktadır. Vergi denetimi üzerinde olumsuz etkileri olan vergi afları ve uzlaşma müessesesi konularında gerekli çalışmalar yapılarak vergi denetiminin etkinliği artırılabilir.

GİB, vergi bilincinin oluşturulması amacıyla, sosyal medya da dahil olmak üzere telefon, posta ve internet gibi iletişim araçlarını kullanıp, topluma vergi konusunda verilecek eğitimler yoluyla vergi ödemenin bir vatandaşlık görevi olduğu anlatılabilir. Ayrıca, bu eğitimin etkili olması açısından, insanların küçük yaşlarda daha kolay eğitileceğinden, ortaokul veya lise düzeyinde vergi dersleri konularak, küçük yaşlarda vergi kavramının tanınması sağlanır ve verginin gerekliliğine olan inanç aşılanabilir. Bu sayede, geleceğin vergi mükelleflerinin daha bilinçli olması sağlayarak, vergi bilincinin o yaşlarda oluşmasına katkıda bulunulur.

Psikolojik açıdan yıpratıcı bir sürecin ardından vergi müfettiş yardımcısı olarak göreve başlayan denetim elemanları, fiilen üç yıl çalışmak ve yeterlik sınavından başarılı olmak kadıyla vergi müfettişi olarak atanmaya hak kazanmaktadırlar. Vergi başmüfettişliği kadrosuna yükselebilmek için yardımcılık dönemi de dahil olmak üzere en az on yıl çalışması, vergi müfettişliği döneminde en az üç yıl performans değerlendirmesine tabi tutulması ve performans değerlendirmeleri sonucunda başarılı olması gerekmektedir. Bakıldığında oldukça zorlu bir süreçten geçen denetim elemanları, kamu veya özel sektörde daha az risk taşıyan ve daha yüksek ücretler alabildiği benzer iş kollarına yönelmektedir. Bu durumun önlenebilmesi için, denetim elemanlarının kamu veya özel sektörde çalışan diğer denetim elemanları ile benzer ücretler alması gerekmektedir. Ayrıca turne görevlerindeki gündeliklerinin günümüz koşullarına uygun hale getirilmesi ve özlük haklarının iyileştirilmesi gerekir. Şu husus unutulmamalıdır ki her ne kadar bir denetim elamanının hatta bir devlet memurunun çalıştığı olumsuz koşulları öne sürerek çalışmama eğiliminde olması, denetimde yaşanan problemten daha çok toplumsal bir sorundur. Bunu aşmanın yolu ise eğitim hayatına başlanıldığı ilk yıllardan itibaren ‘devlet’ ve ‘kamu malı’ kavramlarındaki kutsiyetin belletilmesinden geçmektedir.

KAYNAKLAR

- Acar, İ. A. ve Merter, M. E. (2001). Türkiye’de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu. *Maliye Dergisi*. 147, 5-27.
- Akarsu, R. (2007). Türk İdari Yapısında Koordinasyon Eksikliği. www.stratejikboyut.com/article.php?id=52, (25.10.2014).
- Akbay, M. (1990). Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi. 1990 Yılına Giren Türkiye’de Denetiminin Etkinlikle Verimliliği Sempozyumu. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma Planlama Koordinasyon Kurulu Yayın No: 1990/308. Ankara.
- Akdoğan, A. (2011). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Aksoy, Ş. (2010). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Arıca, N. ve İyibil, A. (1985). *İşletmelerde Vergi Denetimi – Defter ve Belgeler*. Ankara: Fon Matbaası.
- Arpacı, Ö. (2005). Vergi Denetimi Üzerine. http://www.alomaliye.com/altar_omer_vergi_denetimi_uzerine.htm (30.11.2013).
- Aslan, A. (2002). Vergi Denetim Sistemi ve Hesap Uzmanları Kurulu. *Vergi Dünyası Dergisi*. 250(4).
- Başaran Yavaşlar, Funda (2013), Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü Hukuk Devleti Bakış Açısıyla, Seçkin Yay., Ankara.
- Bıyan, Ö. (2013). Başka Mükellefler Nezdinde Yapılan İncelemelere Göre; Tanzim Edilen Vergi Tekniği, İnceleme Raporlarındaki Hukuka Aykırı Durumlar. *Bursa Bilanço Dergisi*. 146. <http://www.bursasmmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/146OBY.pdf>. (01.04.2016).
- Carlé, Thomas (2003), “Die Besorgnis der Befangenheit – Ablehnung eines Außenprüfers”, Der AO-Steuer-Berater, s.55-68.
- Dalak, G. (1999). Vergi Denetimi ve Muhasebe Uygulamaları. *Vergi Sorunları Dergisi*. 129, 77-78.
- Demirci, A. ve Kartal, Z. (1999). Vergi İncelemesi ve Kapsamı. *Vergi Dünyası Dergisi*. 211(20).
- Dilber, E. ve Belge, G. (2012). Vergi İncelemesi Esnasında Mükellef Hakları ve Analizi-II. *Vergi Dünyası Dergisi*. 367, 158-166.
- DPT, (2001). Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu. DPT: 2597, ÖİK: 608, Ankara.

DPT, (2007). Dokuzuncu Kalkınma Planı 2007-2013, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu. DPT: 2734, ÖİK: 685, Ankara.

DPT, (2001). Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu. DPT: 2597, ÖİK: 608, Ankara.

Edizdoğan, N. ve Gümüş, E. (2013). Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*. 164, 99-119.

Erdağ, N. (2006). *Vergi İdaremi ve Denetim Müessesesi*. İstanbul: Arıkan Basım Yayım Dağıtım.

Ergen, Z. ve Kılınçkaya, L. (2014). Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi. *Sosyo-Ekonomi Dergisi*. 2014(1), 281-304.

Gelirler Kontrolörleri Derneği, Kuruluş Amacı ve Tarihçesi, <http://www.gkd.org.tr/gelkont.asp?ss=11>, (26.04.2021).

Gelir Vergisi Kanunu.

Gerçek, A. Sarılı, M. A. ve Tezcan, K. (2006). 5345 sayılı kanun çerçevesinde gelir idaresi ile vergi denetiminin yeniden yapılandırılmasının değerlendirilmesi ve öneriler. Gelirler Kontrolörleri Derneği.

Gerçek, A. (2009). Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünü, Bugünü ve Yarını. *Vergi Sorunları Dergisi*. 254, 4-52.

GİB, (2011). 2010 Faaliyet Raporu. Ankara: Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No:132.

GİB, (2013b). 2013 Yılı Performans Programı. Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 156.

Gökbunar, R., vd., (2002). Yeniden Yapılanma Veya Yeniden Yapılanma: Vergi İdaresi ve Denetim İçin İşte Bütün Mesele Bu. <http://www2.bayar.edu.tr/gokbunar/vergi.PDF> (25.11.2014).

Gücenme, Ü. (2004). *Muhasebe Denetimi*. Bursa: Alfa Akademi Basım Yayım.

Gönülaçar, Ş. (2007). İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler. *Mali Hukuk Dergisi*. 130, 1-25.

Gümüş, E. (2005). Defter, Kayıt ve Belgeler Çerçevesinde Yapılan Vergi Denetiminde Karşılaşılan Sorunlar. <http://www.eakademi.org/makaleler/egumus-1.htm> (25.11.2014).

HUD, 2011: 76

Hopkins, Bruce, “IRS Audits of Tax-Exempt Organizations Policies, Practices, and

Procedures”,
<http://www.libgen.orgget.phpmd5=765F87397A65088847283B454F641268>
(10.07.2018).

IRS, (2018a). “Today's IRS Organization”, <https://www.irs.gov/about-irs/briefhistory-of-irs>, (30.07.2018).

Karaarslan, E. (2006). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar. *Ankara: Seçkin Yayıncılık*.

Karyağdı, 2006: 47

Karyağdı, N. (2006). *Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresinde Vergi İncelemesi*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 2006/371, Ankara.

Karyağdı, N. (2001). Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi. Ankara: Ankara Sanayi Odası Yayın No: 5.

Katma Değer Vergisi Kanunu

Kazut, L. Taş, O. ve Şavlı, T. (2009). *Bağımsız Denetim*. İstanbul: Euromat Entegre Matbaacılık. İSMMO Yayın No: 130.

Bakanlığı, K. (2014). 10. Kalkınma Planı (2014-2018) Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu.

Kenger, E. (2001). Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu. <http://okul.selyam.net/download/docs-92398/92398.doc> (25.11.2013).

Kılıçdaroğlu, K. (1981). Yaygın Vergi Denetimi ve Karşılaşılan Sorunlar. *Vergi Dünyası Dergisi*. 1, 37-40.

Klein, Franz (2012), Abgabenordnung Kommentar, 11. Aufl., Verlag C.H. Beck, München.

Koban, E. ve Fırat, Z. (2007). Kayıtdışı Ekonomide Vergi ve Sosyal Güvenlik Açısından Denetim Olgusu (Perakende Sektörü -Bursa Alan Uygulaması). *İş, Güç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi*. 9(1), 148-187.

Kurumlar Vergisi Kanunu.

Kumluca, İ. (2003). Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler. *Vergi Sorunları Dergisi*. 180, 91-97.

Maliye Müfettişleri Derneği, Tarihçe, <http://www.mmd.org.tr/ustmenu/maliye-teftis-kurulu/tarihce>, (25.04.2021).

Marfels, Michael (2009), Einführung in die Abgabenordnung, Niederle Media, Alterberge.

Meriç, M. (2002). *Vergi Denetimi*. İzmir: İlkem Ofset.

Mösbauer, Heinz ve Theresia Mösbauer (2005), *Steuerliche Außenprüfung*, 2. Auflage, Oldenbourg Wissenschaftsverlag, München.

OECD, (2010). Auditing Performance. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264056640-5-en> (17.12.2012).

OECD, (2013b). “OECD Economic Surveys MEXICO”, <http://www.oecd.org/eco/surveys/Overview%20Eng.pdf> (22.07.2014).

OECD, (2007). “E-Government Studies Turkey”, http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/governance/oecd-e-government-studies-turkey-2007_9789264028456-en#page43, (05.03.2014).

Organ, İ. (2006). Eleştirel Bir Yaklaşım - Yasal Af: Uzlaşma. *Vergi Sorunları Dergisi*, 213.

Organ, İ. (2008). *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Ömürbek, N. Çiçek, H. G. ve Çiçek, S. (2007). Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları. *Maliye Dergisi*. 153(2007), 102-122.

Özker, A. N. (2002). Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı ve Denetime Özgü Beklentiler. *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*. 4, 172-185.

Özkanlı, M. S. (1991). Çağdaş Vergi Denetimi ve Yeminli Mali Müşavirlik. *Vergi Dünyası*, (1991/119).

Pahlke/Koenig, 2009: §193, Rz.7; Mösbauer ve Theresia Mösbauer, 2005: 31-32

Pehlivan, O. (1986) Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik. *Vergi Dünyası Dergisi*. 62, 33-34.

Sarılı, M. (2003a). *Türkiye’de Gelir İdaresi İle Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri ve Yeniden Yapılandırılması*. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları.

Savaş, H. H. (2000). Vergi Gelirlerinin Denetimi ve Denetimde Etkinlik Kavramı. *Mevzuat Dergisi*. 36, 3-7.

Seer, Roman (2003), “Reform des Veranlagungsverfahrens”, *Steuer und Wirtschaft*, 80. Jg., Heft: 1/2003, s.40-59.

Schüßler, Björn (2010), *Der Datenzugriff der Finanzverwaltung im Rahmen der (digitalen) Außenprüfung*, Frankfurt.

Şeker, S. (2010). Vergi İncelemeleri Üzerine Genel Bir Değerlendirme. *Eylül*, 10, 2015.

Şin, S. (2005). *Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları*. No: 2005-17. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları.

Tekin, F. ve Çelikkaya, A. (2014). *Vergi Denetimi*, Ankara: Seçkin Yayınları.

Tuncer, S. (2001). Hesap Mütahassıslığından Hesap Uzmanlığına. *Vergi Dünyası Dergisi*. 238, 5.

Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2003). Re’sen Vergilendirme ve Sorunlar. *Vergi Sorunları Dergisi*. 173, 63-77.

Üstün, Ü. S. (2013). *Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?*, İstanbul: Beta Basım A.Ş..

VDK, (2021). Vergi İncelemelerinde Mükellef Hak ve Yükümlülükleri. <http://www.vdk.gov.tr/file/?path=root/documents/dosya/mukellefhaklari.pdf>, (23.12.2021).

VDKB, (2021b). Vergi İncelemelerinde Mükellef Hak ve Yükümlülükleri. <http://www.vdk.gov.tr/default.aspx?nsw=E2fRJmHZkk7tGzeFEY3tDA==H7deC+LxBI8=>, (26.12.2021).

Vergi Usul Kanunu.

Yaraşır, S. (2013). Vergi Afları ve Türkiye’deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*. 379, 175-178.

ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı : İbrahim POLAT

ORCID Numarası : 0000-0002-5105-6448

Öğrenim Durumu

1993 – 1998 Bölükova İlkokulu

1998 – 2001 Harmantepe İlköğretim Okulu

2001 – 2004 Erzincan Atatürk Lisesi

2005 – 2011 Lisans: Karadeniz Teknik Üniversitesi İktisadi ve
İdari Bilimler Fakültesi-Maliye