

**T.C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE HUKUK BİLİM DALI**

**VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ
(TÜRKİYE UYGULAMASI)**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Latipa KULMANOVA

Danışman

Prof. Dr. Mehmet Emin PALAMUT

BURSA 2006

T.C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

..... Anabilim/Anasanat Dalı,
..... Bilim Dalı'nda numaralı
.....'nın hazırladığı "....."
.....

konulu

..... (Yüksek Lisans/Doktora/Sanatta Yeterlik Tezi/Çalışması) ile ilgili tez savunma sınavı,/20.... Günü saatleri arasında yapılmış sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin/çalışmasının (başarılı/başarısız) olduğuna (oybirliği/oy çokluğu) ile karar verilmiştir.

Sınav Komisyonu Başkanı Akademik Unvanı, Adı Soyadı Üniversitesi	
Üye (Tez Danışmanı) Akademik Unvanı, Adı Soyadı Üniversitesi	Üye Akademik Unvanı, Adı Soyadı Üniversitesi
Üye Akademik Unvanı, Adı Soyadı Üniversitesi	Üye Akademik Unvanı, Adı Soyadı Üniversitesi
Ana Bilim Dalı Başkanı Akademik Unvanı, Adı Soyadı	
/...../20.....
	Enstitü Müdürü Akademik Unvanı, Adı Soyadı

ÖZET

Yazar	Latipa Kulmanova
Üniversite	Uludağ Üniversitesi
Anabilim Dalı	Maliye
Bilim Dalı	Mali Hukuk
Tezin Niteliği	Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı	X+138
Mezuniyet Tarihi	.../.../2006
Tez Danışmanı	Prof. Dr. Mehmet E. Palamut

VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ

Devletin en önemli kaynağı vergidir. Vergi mükellefleri ekonomik, sosyal ve psikolojik nedenlerle daha az vergi vermek isterler ve bu isteklerini gerçekleştirmek için ya vergi kaçırırlar ya da vergiden kaçınma yolunu seçerler. Vergi kaçırma engellemenin bir yolunu seçerler. Vergi kaçırma engellemenin bir yolu da vergi denetimidir.

Anahtar Sözcükler

DEVLET	VERGİ	DENETİM	ETKİNLİK
--------	-------	---------	----------

ABSTRACT			
Yazar	Latipa Kulmanova		
Üniversite	Uludağ Üniversitesi		
Anabilim Dalı	Maliye		
Bilim Dalı	Mali Hukuk		
Tezin Niteliği	Yüksek Lisans Tezi		
Sayfa Sayısı	X+138		
Mezuniyet Tarihi	.../.../2006		
Tez Danışmanı	Prof. Dr. Mehmet E. Palamut		
ACTIVITY OF TAX CONTROL			
<p>Taxes is one of the most important source of the state.</p> <p>By the economic, social and psychologic reasons, tax payers try to reduce them. That's why don't pay as it is, are avoid taxes at all.</p> <p>The only way to stop this process is the tax control.</p>			
Anahtar Sözcükler			
GOVERNMENT	TAX	CONTROL	ACTIVITY

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ	1
-------------	---

BİRİNCİ BÖLÜM

1 TEMEL KAVRAMLAR VE GENEL OLARAK VERGİ DENETİMİ

1.1.DENETİM KAVRAMI	3
1.2VERGİ DENETİMİNİN AMACI	
1.3VERGİ DENETİMİNİ GEREKTİREN NEDENLER	6
1.3.1.Mali Neden	6
1.3.2.Sosyal Neden	7
1.3.3.ekonomik Neden	8
1.3.4.Hukuki Neden	9
1.4 VERGİ DENETİMİNİN FONKSİYONLARI.....	9
1.4.1.Araştırma Fonksiyonu.....	9
1.4.2.Önleme Fonksiyonu	10
1.4.3.Eğitim Fonksiyonu	11
1.5. VERGİ DENETİMİNİN TÜRLERİ	11
1.5.1.Denetim Birimlerine Göre Sınıflandırılması	11
1.5.1.1. Kamusal Denetim	12
1.5.1.2. Özel Denetim	13
1.5.2. İncelemenin Kapsamına Göre Denetim	14
1. 5.3. Denetleyenle Denetlenen Birimlerin İlişkileri Bakımından.....	14
1.5.3.1. İç Denetim	15
1. 5.3.2. Dış Denetim	15
1.5.4. Türkiye’de Uygulanan Vergi Denetiminin Türleri	16
1.5.4.1. Yükümlülük ve Beyanname Tetkiki	16
1.5.4.1.1. Yoklama	16
1.5.4.1.2. Beyanname Revizyonu.....	16
1.5.4.2. Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi	18

1.5.4.4. Vergi İncelemesi	19
1.5.4.5. Arama	19
1.6. VERGİ DENETİM YÖNTEMLERİ VE İŞLEMLERİ	20
1.6.1. Vergi Denetim Yöntemleri	21
1.6.2. Vergi Denetim İşlemleri.....	23
1.7. VERGİ DENETİMİNİN TÜRKİYE'DEKİ TARİHSEL GELİŞİMİ.....	24
1.7.1. Osmanlı İmparatorluğu Dönemindeki Vergi Denetimi.....	24
1.7.2. Cumhuriyet Döneminde Vergi Denetimi	25
1.7.3. Günümüzde Vergi Denetimi	27

İKİNCİ BÖLÜM

2. VERGİ DENETİMİ YAPMAYA YETKİLİ ÖRGÜTLER, VERGİ DENETİMİNİN YAPILMASI VE AŞAMALARI

2.1.VERGİ DENETİMİ ÖRGÜTLERİ.....	29
2.1.1.Merkezi Örgüt	29
2.1.1.1.. Teftiş Kurulu	29
2.1.1.2. Hesap Uzmanları ve Yardımcıları.....	29
2.1.1.3. Gelirler Kontrolörleri, Stajyer ve Gelirler Kontrolörleri.....	30
2.1.2. Taşra Örgütü	30
2.1.2.1. Defterdarlık	30
2.1.2.2. Vergi Kontrol Memurları	31
2.1.2.3. Vergi Dairesi Müdürü	31
2.1.3. Denetim Yetkisi	32
2.1.3.1. İncelemeye Yetkisi Olanlar	32
2.1.3.2. Yoklamaya Yetkisi olanlar.....	33
2.1.3.3. Yeminli Mali Müşavirlerce Yapılacak Denetimler.....	33
2.1.3.4. Vergi Denetim Elemanının Yetki ve Sorumlulukları	34
2.2. VERGİ DENETİMLERİ SIRASINDA UYULMASI GEREKEN KURALLAR	36
2.2.1. Kimlik Gösterilmesi	36
2.2.2. İşe Başlama	36

2.2.3. İncelemenin Yapılması Sırasında.....	36
2.2.4. İncelemenin Sonuçlandırılmasında	37
2.3. VERGİ DENETİMLERİNİN YAPILMASI.....	37
2.3.1. Yoklama	38
2.3.1.1. Tanımı ve Niteliği	38
2.3.1.2. Önemi.....	41
2.3.1.3. Uygulama Esasları	43
2.3.1.3.1. Yoklamaya Yetkili Olanlar	43
2.3.1.3.2. Yoklama Zamanı	44
2.3.1.3.3. Yoklama Sonuçlarının Bildirilmesi.....	44
2.3.2. Vergi İncelemesi	46
2.3.2.1. Tanımı ve Niteliği	46
2.3.2.2. Önemi.....	48
2.3.2.3. Uygulama Esasları	50
2.3.2.3.1. İncelemeye Yetkili Olanlar	52
2.3.2.3.2. İncelemenin Kapsamı.....	53
2.3.2.3.3. İncelemenin Yeri.....	54
2.3.2.3.4. İncelemenin Zamanı.....	55
2.4. İNCELEMENİN AŞAMALARI.....	55
2.4.1. İncelemenin Planlanması	56
2.4.2. İncelemenin Hazırlığı.....	58
2.4.2.2. Özel İnceleme Hazırlığı	58
2.4.2.3. İncelemenin Yapılması.....	59
2.4.2.4. İncelemeye Başlama.....	61
2.4.2.5. Mükellef ile Konuşma.....	62
2.4.2.6. İşe Başlama Tutanağı Tutulması.....	63
2.4.2.7. İşyerini Gezme ve Üretim Sürecini İnceleme	64
2.4.2.8. İncelemenin Bitirilmesi.....	64
2.5. İŞLETMELERDE DENETİM TEKNİKLERİ	66
2.5.1. Beyanname Seçiminde Mali Analizden Yararlanma	66
2.5.2. Vergi Dairelerindeki Bilgilerden ve İstihbarat Arşivinden Yararlanma	68
2.5.3. Kamu İdare ve Müesseseleri, Banka ve Sigorta Şirketleri ve Mükellefler	

ile İlişkide Bulunan Kişilerden Alınacak Bilgiler	68
2.5.4. Yoklamalar	68
2.5.5. Resmi Satış Fiyatı Olan Mallar Alıp Satan İşletmelerde Vergi İnceleme Yöntemleri	69
2.5.6. Randıman İncelemesi	69
2.5.7. Fiili Envanter.....	69
2.5.8. Gayri Safi Kar Oranlarının Karşılaştırılması	70
2.5.9. Beyanname Üzerinden Yapılacak Vergi Denetimleri.....	71

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ

3.1 VERGİ İDARESİ YÖNÜNDEN ETKİNLİK	72
3.1.1. Vergi Yönetiminin Örgütlenmesindeki Etkinlik.....	72
3.1.1.1. Vergi Yönetiminin Örgütlenmesindeki Etkinlik Kavramı ve Ölçütleri.....	72
3.1.1.1.1. Vergi Yasalarının Uygulanmasında Etkinlik	73
3.1.1.1.2. Vergi Yönetiminde Verimlilik	75
3.1.2. Vergi Yönetiminde Etkinliği Belirleyen Başlıca Koşullar.....	76
3.1.2.1. Personel Yönetimi.....	76
3.1.2.2. Mevzuatın Kodifikasyonu ve Derlenmesi.....	79
3.1.2.3. Bilgisayar Desteği	80
3.1.2.4. Araştırma ve Planlama	82
3.1.2.5. Mükellef ile İlişkiler 83	
3.1.3. Türkiye’de Vergi Yönetiminin Değerlendirilmesi.....	84
3.1.3.1. Yapılanmanın Değerlendirilmesi	84
3.1.3.2. Gelir İdaresinin Etkinliğinin Değerlendirilmesi.....	86
3.1.3.3. Vergi Denetimindeki Örgütlenmenin Yetersizliğinin Değerlendirilmesi.....	86
3.1.3.4. Vergi Dairelerinin Vergi Denetimi Yönünden Yetersizliğinin Değerlendirilmesi	88
3.1.3.5. Vergi Dairelerinin Yetersizliğinin Değerlendirilmesi.....	89

3.2. VERGİ MÜKELLEFLERİ YÖNÜNDEN.....	91
3.2.1. Mükelleflere Tek Vergi Numarası Verilmesi	91
3.2.1.1. Mevcut ve Yeni Kurulacak Sermaye Şirketlerinin Ortakları, Yönetim Kurulu Başkanı ve Üyeler ile İl Genel Müdürlerine Vergi Numarası Alınması	94
3.2.1.2. Motorlu Taşıt Alan ve Satan Gerçek ve Tüzel Kişilere Vergi Numarası Alınması	95
3.2.1.3. Gayrimenkul Alan Satan ve Lehine İpotek Tesis Edilenler ve Bina İnşa Ettirip Tapuya Sicil Ettirenlere Vergi Numarası Alınması	96
3.2.1.4. Uygulama ile İlgili Diğer Hususlar	96
3.2.1.5. Ceza Hükümleri	97
3.2.2. Bilgi Bankasının Oluşması	99
3.2.3. Bankadaki Bilgilerin Kullanımı	100
3.2.4. Vergi Bilincinin Yerleştirilmesi	100
3.3. TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİNİN YENİDEN YAPILANMASINDA ETKİN YAPIYA KAVUŞTURULMASI İHTİYACI	101
3.3.1. Vergi Denetim Birimlerindeki Dağılımın Önlenmesi	101
3.3.2. Denetim Elemanlarının Nitelikleri ve Sayılarının Arttırılması	103
3.3.3. Vergi Denetim Birimlerinde Bütüncül Planlama ve Koordinasyonun Sağlanması	105
3.3.4. Vergi Denetiminde Performans Ölçümü ve Değerlendirmesinin Yapılması	108
3.3.5. İç Denetim ile Dış Denetimin Birbirinden Ayrılması	109
3.3.6. Vergi Denetim Birimlerinin Dış Etkilere Karşı Güvenceye Kavuşturulması	111
3.3.7. Vergi Denetiminde Çağdaş Denetim Tekniklerinden Etkin Bir Şekilde Yararlanılması	112
3.4. VERGİ DENETİMİNİN YABANCI ÜLKELERDE UYGULANMASI ..	113
3.4.1. ABD’de Vergi İdaresinin Yapılandırılması ile İlgili Gelişmeler	113
3.4.2. Fransa’da Vergi İdaresi’nin Yapılandırılması ile İlgili Gelişmeler	115
3.4.3. İngiltere’de Vergi İdaresinin Yapılandırılması ile İlgili Gelişmeler ..	116

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4.VERGİ DENETİMİNDE KARŞILAŞILAN AKSAKLIKLAR VE GİDERİLME YOLLARI

4.1VERGİ DENETİMİNDE AKSAKLIKLAR VE ÇÖZÜMLENMESİ	118
4.2UYGULAMADAN KAYNAKLANAN AKSAKLIKLARVE GİDERİLME YOLLARI	120
4.2.1Vergi Denetiminde Yeniden Örgütlenme Sorunu	120
4.2.2Denetim Elemanlarının Sayısal Yetersizliği	121
4.2.3Vergi İncelemelerinde Branşlaşma	122
4.2.4Verimsiz İncelemelerin Ayıklanması	122
4.2.5Yaygın ve Denetimlerde Karşılaşılan Sorunlar	122
4.2.6Vergi Denetiminde Otomasyon Uygulaması	123
4.2.7Vergi Danışma ve Vergi ile İlgili Şikayetler	124
4.2.8Vergi İstihbaratına İlişkin Çalışmalar	125
4.3. DİĞER NEDENLERDEN KAYNAKLANAN AKSAKLIKLARI VE GİDERİLME YOLLARI	125
4.3.1. Devletin Denetim Elemanlarına Bakış Açısı	125
4.3.2. Denetim Elemanlarının Mevzuatı Takip Etmede Karşılaştığı Sorunlar	126
4.3.3. Teknolojik Gelişmelere Ayak Uydurma	127
4.3.4. Eğitimin Vergi Denetimindeki Yeri	128
4.3.5. Diğer Aksaklıklar ve Giderilme Yolları	129
SONUÇ	130
KAYNAKÇA	132

GİRİŞ

Vergi; Devlet ve benzeri kurumların ürettikleri mal ve hizmetleri finanse etmek ve/veya içerisinde yaşanan sosyo-ekonomik durumların gerektirdiği önlemleri almak üzere, ödeme gücü olanlardan, onların bu güçlerine bağlı olarak alınan, zorunlu, karşılıksız ve nihai ödemelerdir. Verginin alacaklısı Devlet ve benzeri kurumlar olduğu halde, borçlusu, kişilerdir. Gerçek ödeme gücünün idareye bildirilmesi ile toplam vergi hasılatı açısından doğru bir orantı vardır. Ancak bu, eşyanın doğasına terstir. Zira, yükümlü, ne ölçüde idareye doğru ve gerçek ödeme gücünü deklare ettiğinde, çıkarı o ölçüde azalmaktadır. Burada, kamu çıkarıyla bireylerin çıkarı arasında paradoksal bir ilişkinin varlığı aşikârdır. Bu paradoksal durumu kaldırmak ya da en aza indirmek açısından vergisel denetim kaçınılmazdır.

Vergi denetimi, idarenin ve mükelleflerin ilgili kanunlarla saptanan ilkeler çerçevesinde hareket edip etmediklerinin belirlenmesidir. Kuşkusuz denetimin sürekli olarak dedektif, suç arayıcı bir görev ve faaliyet olarak ele alınmasından, genellikle tüm toplum bireylerinin vergi kaçırma veya vergiden kaçınmadan yana oldukları hakkındaki bir anlayıştan vazgeçmek gerekmektedir. Denetim sistemi, özde insan sevgisine dayanan ve insan gelişmesine önem veren bir çağdaşlık anlayışı içinde yetiştirici, önleyici, yapıcı ve yardım edici roller oynayan ve devamlı surette sistem geliştirici bir niteliğe sahip olmalıdır. Denetim kuruluşlarının, toplumun kalkınma amaçları doğrultusunda, verimli etkin ve ekonomik şekilde çalışması, fonksiyonel ve ilerici bir özyapıya kavuşturulması gerekir.

Denetimin etkin ve amacına uygun bir şekilde yapılabilmesi için, denetim çalışmalarının belli bir plan dahilinde yürütülmesi gerekir. Mükellefler faaliyet gösterdikleri sektörlerle, iş hacimlerine göre kategorilere ayrılmalı ve denetim, bu kategorilere göre yapılmalıdır. Vergi denetim birimleri-hangi unvanlar altında görev yaparlarsa yapsınlar-tek çatı altında toplanarak ve aralarındaki, azda olsa, tatsız

rekabeti ortadan kaldırmak suretiyle denetim faaliyetlerinin amacına uygun hale getirilmesi esastır.

Vergi gelirlerinin toplanmasına ilişkin olarak, hem mükelleflerin hem de devletin yüklenecekleri maliyetin en aza indirilmesine çalışılmalıdır. Denetim elemanlarının durumları düzeltilmeli, vergi mevzuatının yeniden derlenmesi yapılarak, yasal bakımdan bir yeknesaklığın sağlanması, kuşkusuz denetimi verimli hale getirecektir.

Türkiye'deki ekonomik faaliyetlerin büyük bir bölümünün kayıt dışı olması, kuşkusuz ortaya çıkan vergi kayıplarının boyutlarını artırmaktadır. Kayıt dışı ekonomiyi ölçme yöntemlerinde ve özellikle vergi inceleme yoluyla kayıt dışı ekonominin tespiti yönteminin uygulanması suretiyle, 1998 yılında % 80 civarında vergi kaybının olduğu saptanmıştır.

Vergi kaybını en aza indirebilmek için denetlenen mükelleflerin oranının % 2-3'lerden daha yukarıya çekilmesi sağlanmalı, yani denetlenen mükelleflerin sayısı artırılmalı ve bunun için de boş olan denetim kadroları nitelikli elemanlarla doldurulmalı, hatta bu hususta yeni kadrolar tahsis edilmelidir.

Tez, dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, vergi denetimi tanıtılarak, Türkiye'deki koşullar dikkate alınıp bu olgunun nedenleri, şekilleri ve etkileri araştırılmıştır.

İkinci bölümde, vergi denetiminin aşamaları, denetim yapmaya yetkili örgütler ve denetimlerin yapılmasıyla ilgili türler incelenmektedir. Üçüncü bölümde, vergi denetiminin etkinliği, vergi idaresi ve mükellefler açısından irdelenmiştir.

Dördüncü bölümde ise, Türkiye'de vergi denetiminin vergi kayıpları üzerindeki etkinliği ve vergi inceleme uygulamalarının sonuçları ele alınmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1.TEMEL KAVRAMLAR VE GENEL OLARAK VERGİ DENETİMİ

1.1DENETİM KAVRAMI

Vergi Denetimi, vergi kanunlarında yer alan, hükümlere uyulup uyulmadığı, mali bilanço ve gelir tablosundaki kârın ve buna bağlı olarak hesaplanan verginin doğru hesaplanıp hesaplanmadığı, işlemlerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı amacına yönelik olarak yapılan çalışmalardır. Vergi denetimi, kamusal nitelikli bir işlemdir. Bu nedenle kamu denetçileri tarafından yürütülür. Diğer yandan, 3568 sayılı kanun hükümleri doğrultusunda yapılan düzenlemeler sonucu, yeminli mali müşavirlere, ek mali denetim yetkisi verilmiştir.

Bu denetim, idarenin ve mükelleflerin ilgili kanunlarda saptanan ilkeler çerçevesinde hareket edip etmediklerinin belirlenmesidir.¹

Vergi Denetimi, Türkiye gibi beyan sisteminin yaygın olduğu ülkelerde, beyan sistemini tamamlayan bir unsurdur. Her mükellefin ayrıntılı olarak denetlenmesi, beyan sisteminin gerekliliği ile bağdaşmadığı gibi, vergi denetiminin sadece mükellef üzerinde olmaması, vergi idaresi üzerinde de yapılması gerekir.²

Geniş anlamıyla Vergi Denetimi, vergi mükelleflerinin beyanlarının doğruluğunun incelenmesini ve vergi yönetiminin merkez ve taşra örgütünün iç denetime tabi tutulması ile, vergi yönetimi personelinin gerektiğinde soruşturmalarının yapılmasını kapsamaktadır.³

¹ İsmail Can, “Türkiye’de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirilmesi”, Maliye Dergisi, Sayı: 1981/53 Ankara, 1981, s.65-66.

² Ömer Faruk Batirel ve diğerleri, “Türk Vergi Gelirlerini Artırma Yolları Alternatifleri ve Beklentiler, İTO Yayını, Sayı: 1985/15, İstanbul, 1985, s.31-32.

³ Nezih Şeker, “Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi,“ İstanbul, 1994, s.7.

Vergi Denetimi, vergi güvenliğinin en önemli aracıdır. Mükelleflerin geçerli olan mali mevzuata uyup uymadıklarına örnekleme yoluyla denetlemek, denetlemeyenlerde de her an denetlenebilecekleri olasılığını yaratarak caydırıcı bir etki yaratmaktır. Vergi Denetimi, vergi yönetiminin denetim alanında uzmanlaşmış elemanları aracılığıyla, mükelleflerin vergi borcu doğuran olaylar ile ilgili hesap ve işlemlerini incelemektir.

Bir kişi, bir kurum veya iktidarın değişik yönlerden görünümünün, yapısının işlerliğinin ve uğraşlarının, yanlışlık, çelişki tutarsızlık veya eksiklik içerip içermediğinin, yasalar, tüzükler, yönetmelikler, kararlar kurallar ve akılcı yaklaşımlar çerçevesinde ölçülmesi, gözlenmesi ve izlenmesi için yapılan tüm uğraşlara denetim denir.⁴ Bu denetim kavramında kullanılan birçok sözcük vardır. Bunların başlıcaları revizyon, murakabe, kontrol ve teftiş olup, bu sözcüklerin içerdiği anlamlar farklılıklar gösterir.

Revizyon: Latince “revidere” kökünden gelmekte ve tekrar görmek, gözden geçirmek, incelemek, kontrol etmek anlamındadır. Geniş anlamda revizyon, bir işletme veya birimin kendi iç bünyesinde veya dönemsel faaliyeti içerisinde yürütölen işlemlerin incelenmesi, gözden geçirilmesi demektir.⁵

Murakabe Arapça “rakip” kökünden gelen bu sözcük bakıp gözetme, gözaltında bulundurma anlamını taşır.⁶

Kontrol: Bu sözcük de Latin kökenlidir. “Cotra” (mukabil,zıt) ile “rotolus (liste, defter kağıt) sözcüklerinden oluşmuş, kayıtlar aracılığı ile bir işin doğru ve düzenli yapılıp yapılmadığını araştırmak, incelemek ve aynı zamanda birimleri

⁴ Arslan Yüzgün, “Genel Denetim Yaklaşımı,” İstanbul, 1984, s.20.

⁵ Cihat Çetinkaya, “Denetim Kavramları ve İç Denetim Tanımı”, 1990 Yılına Girirken Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu, Yayın No:1990/308, Ankara, 1990, s.19.

⁶ Meydan Larousse, 9. Cilt Meydan yayınevi, İstanbul, 1972, s.69.

yönetmek ve düzene koymak anlamı taşır. Bu sözcük revizyonda olmayan ama murakabede olan “otorite” kavramını da içerir.⁷

Teftiş: Arapça “fetş” kökünden gelen sözcük, bir şeyin aslını veya doğrusunu anlamak için yapılan araştırma, denetleme; bir işi veya yeri kontrol etmek anlamındadır.⁸ Bu kavramın Latince karşılığı yoklama, gözden geçirme, süzme anlamına gelen “Inspicere”dir. Bu anlamda da teftiş, revizyon, inceleme, yoklama, murakabe, kontrol kavramlarını da kapsayan daha geniş bir anlam içerir.

1.2. VERGİ DENETİMİNİN AMACI

Genel anlamda vergi denetiminin amacı, bildirim (beyan) esasına dayanan vergi sisteminin etkin bir şekilde çalışmasını ve vergilendirmenin etkin bir şekilde işlevlerini gerçekleştirmesini sağlamaktır.

Vergi sisteminin beyan esasına dayanması ve vergi matrahının mükelleflerce her türlü baskıdan uzak bir biçimde belirlenmesi, toplumda vergi kaçırma eğilimini artırmaktadır. Ödeyenler açısından vergi kendi varlıklarının bir kısmından vazgeçmek anlamına gelir. Bu nedenle vergi mükellefleri ekonomik, sosyal, psikolojik nedenlerden genellikle daha az vergi vermek isterler. Bu istek, vergi kaçırmanın ahlaka aykırı sayılmaması ya da vergi kaçırmanın denetlenip cezalandırılacağına ilişkin inancın az olması ya da yaygın bulunmaması gibi sosyal ve psikolojik nedenlerden ötürüde kaynaklanabilir. Vergi idaresinin, vergi yükümlülüğünün saptanması, matrahın belirlenmesi ve tahsilat gibi işlemlerin yerine getirilmesinde etkin bir şekilde çalışıyor olması, toplumda vergi kaçırma eğilimini daha da artırır.

Bu çerçevede vergi denetimi ile, vergi mükelleflerinin hata sonucu veya bilerek vergi kaçırma eğilimlerini azaltmak ve vergi idaresinin en yüksek verimlilikle çalışmasını sağlamak amaçlanmıştır.

⁷ Figen Altuğ, Mali Denetim, Uludağ Üniversitesi Basımevi, Bursa, 1995, s.1-2.

⁸ Meydan Larousse, 12. Cilt, Meydan Yayınevi, İstanbul, 1973, s.7.

V.U.K.134.maddesinin 1.fıkrasında:”Vergi incelemesinde maksat,ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak,tespit etmek ve sağlamaktır”,şeklinde bir hükme yer vermiştir.

Vergi Denetimi'nin temel amacı, vergi idaresi ve vergi mükelleflerinin vergi kanunlarının belirlediği sınırlar içerisinde davranmalarını sağlamak, vergi adaleti içerisinde potansiyel vergi kaynaklarının tamamını vergilendirmek suretiyle en yüksek düzeyde vergi toplamak ve uygulamada karşılaşılan sorunların çözümüne yönelik olarak vergi sistemine değişiklik önerebilmektir.”⁹

1.3. VERGİ DENETİMİNİ GEREKTİREN NEDENLER

1.3.1.Mali Neden

Günümüzde devletler, klasik görevleri olan, güvenliğin sağlanması, adalet dağıtma ve vergi toplama yanında eğitim, sağlık ve sosyal güvenlik gibi alanlarda, yeni ekonomik ve sosyal görevler de üstlenmişlerdir. Giderek genişleyen bu görevler, devletleri sürekli artan bir kamu finansmanı ihtiyacı içinde bulundurmaktadır.¹⁰

Devletin temel işlevlerini ve hizmetlerini görebilmesi için, şüphesiz gelire ihtiyacı vardır. Kamu gelirleri içinde önemli yer tutan vergilerin sağlıklı toplanması, mükellef beyanların vergi denetimiyle gerçeğe yaklaştırılması yoluyla mümkündür. Vergi oranlarının artırılması ve vergi tabanının genişletilmesine yönelik düzenlemelere gidilmesi, ancak zaman zaman başvurulabilen önlemler olduğu halde, varolan vergi kanunlarının daha iyi uygulanması yoluyla vergi gelirlerinin artırılması, devletin sürekli uğraş alanlarından birisi olmuştur.

⁹ Maliye Hesap Uzmanları Dergisi, Denetim İlke ve Esasları, 1. Cilt, Acar Matbaacılık, İstanbul, 1996, s.97-98.

¹⁰ Nihat Onat , “Mükellef Nezinde Vergi İncelemeleri, Denetim, Muhasebe Standart İlişkileri,” Denetim Dergisi, Sayı: 1993/10, İstanbul, 1993, s.34.

Çağdaş vergi sistemleri beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esasına göre, mükellefler beyanname vermek suretiyle vergi matrahlarını beyan etmekte, gelir idaresi de bu matrah üzerinden vergiyi tarh ve tahakkuk etmektedir. Ancak, bazı mükellefler daha az vergi ödemek amacıyla gelirlerinin bir kısmını veya tamamını beyan etmeyebilirler. Vergilerin zamanında ve tam olarak toplanabilmesi için mükelleflerin beyan edilen matrahların gerçeğe uygun olup olmadığını vergi denetimiyle ortaya çıkarılabilir.

Yapılan vergi denetiminin ilk plandaki sonucu, vergi ve ceza olarak devlete ek gelir olanağı yaratılmasıdır. Ek gelir yaratma denetlenen vergi mükelleflerinden alınan vergi ve cezalarla sınırlı kalmayıp, denetimlerin yaygınlığı ve etkinliği ölçüsünde diğer vergi mükelleflerinin beyanlarının yükseltilmesi yoluyla da sağlanmaktadır. Vergi kayıp ve kaçakçılığına yönelenlerin bu tutumlarının cezasız kalmaması, hem bu tür vergi mükellefleri açısından ve hem de potansiyel vergi kayıp ve kaçığına yönelenler bakımından caydırıcı olmaktadır.

Bu nedenle vergi kaybının önlenmesi için vergi denetiminin planlı ve istikrarlı biçimde gerçekleştirilmesi gerekmektedir.¹¹

1.3.2.Sosyal Neden

Sosyal nedenler olarak; özellikle vergi yasalarındaki aksaklıklar, yasaların sık sık değişmesi, sayılarının fazlalığı, vergi konulmasındaki siyasi amacın ağırlığı, vergi oranlarının yüksek tutulmak suretiyle gelir azalmasının engellenmek istenmesi, bazı yükümlü gruplarına muafiyet tanınması belirtilmiştir.¹²

Vergilerden beklenen bir diğer önemli fonksiyon da gelir dağılımının düzeltilmesidir. Bu fonksiyon gelir, tüketim ya da servet bakımından ödeme gücü yüksek olanlardan daha fazla vergi alınması ve devlet tarafından elde edilen bu fonların düşük gelir grubuna dahil kişilerin refahını arttırıcı alanlarda kullanılması

¹¹ Abdurrahman Akdoğan, Vergi incelemesi, Ankara, 1979, s.6.

¹² Emin Özdemir, "Vergi Kaçakçılığı ve Nedenleri, Vergi Sorunları Dergisi, 1998/2, s.30.

suretiyle yerine getirilmektedir. Verginin gelir dağılımı üzerinde meydana getirilmesi beklenen bu olumlu etkisi kuşkusuz vergi kaçakçılığının yaygınlığı büyük ölçüde ortadan kaldırmaktadır.¹³

Bu bakımdan günümüzdeki sosyal devlet anlayışının bir gereği olarak, herkese insanca yaşamaya elverişli bir gelir düzeyinin sağlanması açısından vergi denetimi zorunlu ve ayrı bir önem kazanmakta

1.3.3 Ekonomik Neden

Getirilen her vergi uygulanmaya başlandığında veya getirilmesi sırasında doğrudan bir amaç gözetilsin ya da gözetilmesin bazı ekonomik etkiler yaratır. Bu etkiler iktisadi karar birimlerinin ve fertlerin vergilerden önceki duruma nazaran davranışlarını değiştirmeleri sonucu ortaya çıkar ve nispi fiyatlar değişir. Günümüzde devletler, ekonomik kalkınmanın sağlanması ya da gelir dağılımının düzeltilmesi gibi amaçlarla vergiden giderek daha fazla yararlanmaya başlamışlardır. Geniş ölçüde vergi kayıp ve kaçakçılığının söz konusu olduğu toplumlarda arzulanın etkiler gerçekleştirilmediği gibi, vergi kaçakçılığının varlığı da bozucu etkilere yol açmaktadır. Vergi kaçırma imkanına sahip sektör ya da kişiler ek olarak elde ettikleri fonları devletin önceliklerinden farklı bir şekilde ve diledikleri gibi kullanmaktadır.¹⁴

Devletin gerektirdiği kaynak ihtiyacının giderilmemesi, bütçe açıklarına ve enflasyonun hızlanmasına yol açmaktadır. Bilinen en adaletsiz vergilendirme yöntemi olan enflasyonun önlenmesi, bütçe açıklarının kapatılması hiç şüphesiz o yılki vergi kayıp ve kaçaklarının en aza indirilmesine bağlı bulunmaktadır.

¹³ İsmail Türk, "Maliye Politikası ve Çağdaş Bütçe Teorisi, Ankara, 1975, s.296.

¹⁴ Recai Dönmez, "Teoride ve Uygulamada Vergi Afları, Eskişehir, 1992, s.51.

1.3.4.Hukuki Neden

Vergi Denetimi, kamu hukukunun bir bölümünü meydana getiren vergi kanunlarına dayanılarak yapılmaktadır.¹⁵

Getirmiş olduğu vergileri gereği gibi uygulamak, temsil ettiği toplumda devletin gücü, saygınlığı ve inanırlığı ile yakından ilgilidir.

Vergi denetimi, vergilendirmede yatay ve dikey adaletin sağlanması bakımından da büyük önem taşır. Vergi kayıp ve kaçakçılığı yollarına yönelerek, kendilerine hukuk dışı avantajlar yaratan vergi mükelleflerinin bu davranışları önlenemediği sürece, vergi adaletinden söz edilmez. Vergilemede yatay adalet eşit durumdaki mükelleflerin eşit, dikey adalet ise vergi ödeme gücü fazla olan mükelleflerin daha fazla (oransal olarak) vergi ödemelerini gerektirir. Bilerek ya da bilmeyerek vergi kayıp ve kaçığına yol açan mükellefler hiç vergi vermemek ya da kendileri ile eşit durumda olanlara göre daha az vergi vermek suretiyle, vergi adaletinin gerçekleşmesi için öngörülen hedefleri bütünüyle alt üst edebilirler. Bu bozucu etkilerin önlenmesi ve giderilmesin de, hiç şüphesiz vergi denetimleri ile sağlanmaktadır. Yapılan vergi denetimleri sonucu ortaya çıkan uyuşmazlıklar, kanunun hukuki kurallar içinde çözümlenmesini sağlamış olacaktır.¹⁶

1.4. VERGİ DENETİMİNİN FONKSİYONLARI

1.4.1. Araştırma Fonksiyonu

Vergi denetiminin arayıcı ve bulucu fonksiyonu da diyebileceğimiz araştırma fonksiyonunun en önemli enstrümanı vergi incelemeleridir. Bir vergi güvenlik önemli olarak vergi denetimi, her şeyden önce işletmelerin defter ve belgelerindeki hata ve hileleri tespit ederek, ödenmesi gereken gerçek vergiyi araştırır.

¹⁵ Onat, a.g.e, s.36.

¹⁶ Akdoğan, a.g.e, 1979, s.8.

Hata ve hileler, muhasebe hataları, muhasebe hileleri, kayıt dışı bırakılan işlemler zamanında defter kayıtlarına işlemlerin intikal ettirilmemesi, gerçek olmayan hesaplar, belge sahtekarlığı, bilanço maskeleymesi şeklinde olmaktadır. Vergi denetiminin araştırma fonksiyonu, yukarıda sayılan veya bunlara benzer hata ve hilelerin bulunmasını ortaya çıkarılmalarını amaçlar.

Vergi denetiminde, hata ve hilelerin bulunup ortaya çıkarılmasının yanında, ilgililerin bundan sonraki işlemlerinde benzer hata ve hilelere rağbet etmemeleri ve dikkatli olmaları uyarılarında da bulunulur ve bu fonksiyon bir nevi önleme fonksiyonu niteliğine yaklaşır.

1.4.2. Önleme Fonksiyonu

Hata yapılmasını önleyici etkiler yaratılarak, hataların kaynaklarının yok edilmesi bu fonksiyonun temelini oluşturur.

Önleme fonksiyonunun içerdiği etkilerin yaratılabilmesi için öncelikle vergi mükelleflerinin belirli zamanlarda fiilen denetlenmesi gerekir. Bununla vergi mükelleflerinde sürekli olarak denetim altında buldukları duygusu uyandırılmış olur. Ayrıca böyle bir denetim, ileride yapılacak vergi incelemeleri sırasında da denetim elemanına önemli ipuçları verir. Denetim elemanının vergi mükellefleri ile münasebetleri sırasında, denetimin önleyici etki yapması açısından, davranışlarında büyük rolü vardır. Denetim elemanı her şeyden önce vergi mükellefine çıkaracağı matrah farkından ziyade, mükelleflerin vergilendirmeye yönelik sorunlarına cevap vermek, onları aydınlatmak, bilgilendirmek ve uyarmak suretiyle denetimin önleyici etki yaratmasına katkıda bulunmalıdır. Bu şekildeki bir yaklaşım, mükelleflerin daha sonraki dönemlerde, işlemlerinde daha dikkatli olmalarına ve gerçeğe daha yakın bildirimde bulunmalarına da imkan sağlayacaktır.

1.4.3. Eğitim Fonksiyonu

Vergi denetimin uygulanması ve etkinliğinin sağlanması yönünden etkili diğer bir fonksiyonu da yükümlüyü eğitmek olacaktır. Yükümlünün vergi konusunda karşılaştıkları sorunlar ve devlete karşı yükümlülükleri konusunda bilgilendirilmeleri¹⁷ ve denetim süresinde uyarılarak bilgi verilerek, eleştirilerek yükümlülüklerin, araştırma ve önleme fonksiyonlarının kapsamında eğitim fonksiyonu da gerçekleşir.

1.5.VERGİ DENETİMİNİN TÜRLERİ

1.5.1. Denetim Birimlerine Göre Sınıflandırılması

Vergi denetimi, mali denetimin içinde yalnızca vergi gelirlerinin denetimini kapsayan bir alanı oluşturmaktadır. Mali denetim; çok boyutlu bir kavram olarak karşımıza çıkar. Bu nedenle, bu geniş denetim alanı değişik ölçütlerle sınıflandırabiliriz.

Vergi denetimi, kamusal ve özel denetim olarak iki açıdan da ele alınmaktadır. Kamusal denetim; kamu denetim birimlerince yapılan denetimi kapsamakta olup; özel denetim, 13.06.1986 tarihi ve 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 01.06.1986 tarihinde kabul edilen 3568 sayılı yasa uyarınca Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir adı altında düzenlenen meslek mensuplarınca veya bu bağımsız denetçilerce kurulan tüzel kişilerce yapılan denetimdir.

¹⁷ Akdoğan, a.g.e, s.10.

1.5.1.1. Kamusal Denetim

Kamu denetimini, denetimin amaçlarına, kapsamına, denetimi yapan birimlere göre sınıflandırabiliriz.¹⁸ Yasa hükümlerince ya da uygulamaya göre, kamu gelirleri giderleri ve mal varlığı üzerinde her türlü mali denetimle yetkili organlara; Genel Denetim Organları denmektedir. Buna göre ülkemizde Yasama Organı, Devlet Denetleme Kurulu, Maliye Teftiş Kurulu ile Sayıştay ve diğer Yargı Organları genel denetim organlarıdır.¹⁹

Kamu gelirlerinin denetimi kapsamında işletmelerin işlem ve hesaplarının vergi yasalarına uygunluğunu ve bildirimlerinin doğruluğunun ve bildirimlerinin doğruluğunun denetimini yapmaya yetkili birimler, V.U.K.'un 128. maddesinde Maliye Bakanlığı bünyesinde, Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Genel Müdürlüğü denetim elemanları (Gelirler Kontrolörleri) ile Vergi Denetçileri ile Vergi Dairesi Müdürleri olarak belirtilmiştir.

Maliye Bakanlığına bağlı denetim birimlerine yıllar itibariyle yapılan vergi inceleme sonuçlarına göre incelenen matrahın, yüzde 42.92'si, Hesap Uzmanları tarafından, yüzde 29.11'i Vergi Denetmenleri tarafından, yüzde 26.51'i Gelirler Kontrolörleri tarafından, yüzde 1.44'ü Mali Müfettişler tarafından tespit edildi. Bulunan matrah farkları açısından denetim birimlerine göre oranlar ise, yüzde 39.53'ü Hesap Uzmanları tarafından yüzde 32.89' Gelirler Kontrolörleri tarafından yüzde 24.14'ü Vergi Denetçileri tarafından, yüzde 3.42'si Maliye Müfettişleri tarafından tespit edilmiştir.²⁰ Açıkladığımız bu oranlar değerlendirilirken denetim birimlerinde çalışan denetim elemanı sayısının artırılmasının denetimin etkinliği açısından önemli ve gerekli olduğu anlaşılmaktadır.

¹⁸ Celal Kepekçi, "Denetim", Siyasal Kitapevi, Ankara, Mart 1995, s.6.

¹⁹ Altuğ, a.g.e, s.51.

²⁰ Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu, HUK 50. Yıl Armağanı, Acar Matbaacılık A.Ş. İstanbul, 1995, s.128-129.

1.5.1.2. Özel Denetim

Özel Denetim; serbest meslek sahibi ya da bir denetim şirketinin ortağı olan kişilerin yaptığı denetimdir.²¹ Ülkemizde yeni uygulanmaya başlanan özel denetim, 13.06.1989 tarihli ve 20194 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebe Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik yasası ile yürürlüğe girmiştir. “Ülkemizde vergi kayıplarının büyük olması yönetimin denetim yetersizliği gibi nedenlerden dolayı vergi denetimi üzerine kurulu farklı bir model oluşturulmuş, ancak oluşturulan modelin kendi içinde bütünlük sağlanmamıştır.”²² 3568 sayılı yasa ile getirilen düzenlemeler, bağımsız dış denetçi ile yeminli mali müşavirin nitelikleri konusunda da farklı çerçeveler çizmektedir.

Bağımsız Denetleme; ortakların ve yardımcı kuruluşların hesap ve işlemlerinin bağımsız denetleme kuruluşunca görevlendirilen yetkili denetleme elemanları tarafından bu kuruluşlar adına, denetleme ilke esas ve standartlarına göre incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına dayanarak, düzenlenmiş mali tabloların, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) çerçevesinde gerçeği yansıtmayı yansıtmadığının saptanması ve rapora bağlanmak olarak tanımlanmıştır. Bağımsız Dış Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik dediğimiz vergi denetimi, birbirleriyle son derece ilgili olarak birbirinden farklı iki denetim biçimidir. Bağımsız dış denetimde işletmenin ticari bilançosunun denetimi ve raporlanması söz konusu iken, vergi denetiminde işletmenin mali (vergi) bilançosunun denetimi ve tasdiki söz konusudur. Bütün bunlar ötesinde, serbest muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik meslek mensuplarının ve adaylarının sosyal ve kültürel açıdan eksikliklerinin bulunması, mesleki konularda kendilerini geliştirmek için yeterli

²¹ Kepekçi, a.g.e, s.20.

²² Nihal, Saban, “3568 ve 4008 sayılı Yasalar, Tebliğler, Danıştay Kararları Ardından Meslek Mensupları, “Mesleğin Konusu ve Sorumluluk”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:80, Mayıs 1995, s.93-95.

ortam ve olanağı bulamamaları Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlikten beklenen kalite ve sonuçlar alınamamaktadır.

1.5.2. İncelemenin Kapsamına Göre Denetim

- Tam Vergi Denetimi, tüm vergi kanunları yönünden yapılan vergi denetimidir. Özel vergi denetimi karşılığı, muhasebe kayıtlarının gözden geçirilmesini, ve vergi kanunları yönünden değerlendirilmesidir.

- Kısmi Vergi Denetimi, tek bir verginin matrahının bir bölümünün, ya da bir olayın bir bölümünün ayrıntılı olarak incelenmesidir.

- Sınırlı vergi denetimi: Vergi mükellefinin, vergi kanunlarının usul ve şekli yönündeki hükümleri karşısındaki durumunun incelenmesi ile yetinilen denetim. Mükellef nezdinde; vergi denetiminde vergi kanunları dikkate alınarak hazırlık çalışması anlamında yapılan bir incelemedir.

Ayrıca, kamu denetim birimlerinin dışına, vergi dairelerinin ve denetim birimlerinin denetim yükünü azaltmak amacıyla, 3568 sayılı yasayla özel denetim işlevi üstlenen, Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler tarafından yapılan denetimler de dış denetim niteliğindedir. Bu kişilerin söz konusu yasaya göre, gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüslerin ve işletmelerin işletmecilik, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları konularında danışmanlığını yapmak, muhasebe sistemlerini kurup geliştirmek, mali tablolarını düzenlemek, yeminli mali müşavirlerin ayrıca yükümlülerin bildirimlerini ve mali tablolarını tasdik etmek yetkileri vardır. Ancak Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik ettikleri belgeler, ilgili resmi denetim birimleri tarafından yeniden denetlenebilmektedir.

1.5.3. Denetleyenle Denetlenen Birimlerin İlişkileri Bakımından

Vergi Denetiminin iç denetim ve dış denetim olmak üzere iki yönü vardır. İç denetim; yönetsel denetimi içerir ve gelir toplamakla görevli dairelerin hiyerarşik üst makamları ile Maliye Bakanlığı'nın denetim birimleri tarafından yapılır. Dış

denetim ise, yükümlüler üzerinde vergi denetim birimlerince gerçekleştirilen denetimdir.

1.5.3.1. İç Denetim

Vergi yönetimi bünyesinde yer alan yönetsel denetim de diyebileceğimiz iç denetim, gelir tahsil eden kurumların kendi içlerinde yaptıkları denetimdir. Gelir toplama işlevini temelde Maliye Bakanlığı'nın bu işle görevli personeli gerçekleştirir, diğer kurumlar da Maliye Bakanlığı adına gelir toplar ve bu gelirleri Bakanlığa devreder. Bakanlığın gelir toplayan birimlerinde, astların hiyerarşik üstleri tarafından tarh, tahakkuk, tahsil işlemlerinin yasalara uygunluğunun hiyerarşik denetimi yapılmaktadır.

Ayrıca, denetim birimleri de uygulama sırasında ya da uygulamadan sonra işlemlerin yasaya uygunluğunu, görevlinin yanlışlarını belirlemek, düzeltmek ve sorumluyu bulmak amacıyla yönetsel denetim yaparlar.²³ Bu denetim elemanları, Maliye Müfettişleri ile Gelirler Genel Müdürlüğü'ne bağlı Gelirler Kontrolörleridir.

1.5.3.2. Dış Denetim

Yükümlülerin yasalara ne ölçüde uyduklarını görmek amacıyla yapılan denetimdir. Dış denetim, vergi yönetiminin başarısının temel ölçütü olup, bu denetimin etkinliği, vergi yönetiminin de gücünün ölçütü olacaktır.²⁴

Dış denetim, yoklama ve vergi incelemesi, arama bilgi isteme ve bilgi toplama olmak üzere belirli şekillerde gerçekleşmektedir.

²³ Altuğ, a.g.e, s.87-88.

²⁴ Kemal Kılıçtaroğlu, "Gelirler İdaresinin Denetim Fonksiyonu ile Denetimde Bilgisayar ve Diğer İletişim Araçlarının Kullanımı" 1989 Yılına Girerken Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Araştırma, Planlama Koordinasyon Kurulu, Yayın No: 1990/308 Ankara, Şubat 1990, s.193.

1.5.4. Türkiye’de Uygulanan Vergi Denetiminin Türleri

1.5.4.1.Yükümlülük ve Beyanname Tetkiki

1.5.4.1.1. Yoklama

Yoklama, vergi hukuku açısından vergi kanunlarının uygulanması için fiilen belirlenmesi gereken durumların, vergi dairesinin yetkili elemanı tarafından araştırılması olup, yoklamanın amacı ise, yükümlülerin, vergi sorumlularını ve yükümlülükle ilgili maddi olayları, kayıt ve konuları araştırmak, tespit etmektir. İdare ve yükümlü bakımından sonuç doğurucu işlem, yoklama fişidir. Yoklama fişleri, nezdinde yoklama yapılana veya yetkili adamına imza ettirilir. (VUK, m.131). Danıştay, yükümlünün aranıp bulunamadığına ilişkin herhangi bir kayıt bulunamadan düzenlenen yoklama fişine dayanılarak tarhiyat yapılamayacağına, yükümlünün veya yetkili adamının imzası bulunmayan yoklama tutanağının hukuken geçerli bir belge olarak kabul edilemeyeceğine dair kararlar vermektedir.²⁵

Yoklamaya yetkililer, V.U.K.’un 128. maddesinde sayılmıştır. Bunlar;

Vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlardır.

1.5.4.1.2. Beyanname Revizyonu

Beyanname Revizyonu, vergi dairesi yetkilerinin vergi incelemesi dışında yaptıkları bir denetimdir.

²⁵ Danıştay 3. D. 7.6.1988 . 518/1639 S. Ve 3D. 16.5.1990 . 1416/IYYY S: Kararları (CAN/KAVAK, Kaynakçalı Vergi Kanunları, 8. Baskı, İstanbul, 1992, s.467.

Beyanname revizyonunun amacı, beyanname ve eklerindeki bilgilere dayanılarak ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak hatanın tekrarını engellemek olup vergi istatistiklerine göre yükümlüler beyanname düzenlerken çok hata yapmakta olduklarından, kompleks inceleme teknikleri uygulamaya gerek kalmadan, kompleks inceleme teknikleri uygulamaya gerek kalmadan, bu yöntem ile, eksik beyanların belirlenebilmesidir.²⁶ Beyanname Revizyonu, inceleme elemanlarınca yapılabileceği gibi, vergi dairesi memurlarınca da yapılabilir.

Ancak, memurların, yaptıkları Revizyon sonucunda yükümlülerden bilgi istemeleri veya onlarla birlikte tespit yapılması halinde bu işler, incelemeye yetkili elemanlar tarafından yapılabilir.

Maliye Vekleti Teşkilatı ve Vazifelerine İlişkin 29965 yasanın 23. maddesine göre ıkarılan “Vergi Dairelerinin Kuruluş ve Görev Yönetmeliği” ile, bağımsız vergi dairelerinde Tarama Kontrol bölümü oluşturulmuştur. Yönetmeliğin 13. maddesi ile bu bölümün yönetiminin, diğerlerinden ayrı olarak, direkt vergi dairesi müdürüne ait olduğunu belirtmiştir.

Beyanname Revizyonunun iyi bir denetim etkisi doğurması için, bu işin tamamen bu bölüm elemanlarına yaptırılması, bu bölüme sınavla ve özel mülakatla iyi nitelikli elemanlar alınması, bunların inceleme elemanları tarafından uzun süreli hizmet içi eğitimlerden geçirilmeleri, bölümün doğrudan müdüre bağlı olması nedeniyle diğer bölümlerden farklı konumda çalışabilmesinin gerçekleştirilebilmesi gereklidir. Vergi ykmllerinden, revizyon sırasında bilgi isteme yazıları ile, tespitlerin tutanağa bağlanması hususları ise, vergi inceleme yetkisini gerektirdiğinden, vergi dairesi müdürünün, hazırlanan form yazıları ve tutanakları imzalaması suretiyle de, bu hususlar tamamlanabilir.

²⁶ Maliye Bakanlığı “Yıllık Beyanname zerinde Yapılacak Revizyonun Esaslarına Ait Ders Notları,” Güneş Matbaası, Ankara, 1971, s.5.

1.5.4.2. Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi

Yaygın ve yoğun vergi denetimi, vergi kaybı ile ilgili delil ve izler ortadan kalkmadan, anında yapılacak denetimlerle, vergiyi doğuran olayların maddi bünyesi ile kayıtlar arasındaki ilişkiyi belirleyebilmek ve vergi kaybına neden olan suçların zamanında önlenmesini sağlamaktır.

Yoklama yetkili memurlar, yoklama görevinin dışında, ayrıca kontrolleri de yapmaya görevli ve yetkilidirler. Günlük hasılatı tespit etmek; ödeme kaydedici cihazlarla ilgili denetim yapmak; günlük kayıt yapılan defterlerin iş yerinde olup olmadığını, tasdik durumunu, usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığını, belgelerin düzenlenip kullanıldığını, faturasız mal olup olmadığını, levha asma ve kullanma zorunluluğuna uyulup uyulmadığını, denetlemek ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden deliller bulunursa, bunları almak, nakil vasıtalarındaki yolcu ve yük taşınmasıyla ilgili belgeleri denetlemek, irsaliyelerin taşıtta bulunmaması halinde malları muhafaza altına almaktır.

1.5.4.3. İç Denetim

Vergi Denetiminde önemli rolü olan iç denetim, uygulamayı plan ile karşılaştırmak, plandan ayrılan noktaları saptamak ve bunların nedenlerini araştırmak, aksaklık ve yanlışlıkları giderici düzeltici çalışmalar yapmak olarak tanımlanabilir.

Merkez denetim biriminin gelir idaresi birimlerinin mevzuata uyup uymadıklarının ve doğru, adaletli, süratli, düzenli, ekonomik ve etkin bir şekilde çalışıp çalışmadıklarının saptanması iç denetimin önleyici fonksiyonu yerine getirilerek, iç güvenliğin saptanması, yasaların yükümlülere eşit olarak uygulanmasının sağlanması, iç denetimin yönlendirici ve eğitici fonksiyonunun gerçekleştirilmesi yanlış ve eksiklerin düzeltilmesi şeklinde belirlenmiştir. İç denetime yetkili olanlar, merkez denetim elemanları olarak, Maliye Müfettişleri ile

Gelirler Kontrolörleri, Taşra örgütü denetim elemanları olarak Vergi Kontrol Memurlarıdır.

İç denetim sonucunda “Cevaplı Rapor” düzenlemekle, soruşturmayı gerektiren durum ortaya çıkarsa, “Muhakkik” yetkisi alınarak “Fezleke” ya da “Tahkikat Raporu” yazılmaktadır. Bunun dışında uygulamada görülen aksaklıklara ilişkin “Basit Rapor”lar düzenlenmektedir.²⁷ Ayrıca Genel Kuruluş Raporları da düzenlenmektedir.

1.5.4.4. Vergi İncelemesi

Vergi incelemesi; vergi yükümlüleri ve sorumluları, defter, kayıt ve belgelerin doğruluğu karinesine dayandıkları sürece, bunlar çerçevesinde, vergi mevzuatına uygunluk denetimi faaliyeti ile, çeşitli teknik ve yöntemlerle yapılan muhasebe denetimi faaliyeti, eğer vergi yönetim tarafından belirtilen karine çürütülürse, artık defter, kayıt ve belgelerle bağlı kalmaksızın, işletme içinde veya dışında toplanan bilgiler ve ekonomik yaklaşımla delil serbestliği ilkesine göre her türlü delilden ve bazı karinelere dayanarak yapılan araştırma faaliyetidir.²⁸

Vergiler yükümlünün bildirimine esasına dayalıdır; serbest beyan yöntemiyle bildirilmiş bir vergi olayında beyanın doğruluğu veya vergi kaybı bulunup bulunmadığını, idare gelirleri denetlerken araştırmak zorundadır. Araştırma sonucu vergi kaybı ortaya çıkarılırsa, cezası ile geri alınır. Vergi incelemesinin doğrudan faydası vergi kaçakçılığını önlemek, dolaylı faydası ise yükümlüleri doğru beyana alıştırmak ve kaçakçılık arzularından caydırmaktır.

1.5.4.5. Arama

Aramanın tanımı yasada yapılmamıştır. “Vergi yönünden arama, vergi kaçakçılığına ait delillerin, (Defter, yazı ve belgelerin) ve gerektiği takdirde

²⁷ İsmail Can , “Türkiye’de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi” Maliye Dergisi, 1981, s.94.

²⁸ Şeker, a.g.e, s.35.

malların elde edilmesi için, bunların, suçu işleyen veya suça iştirak veya yardım eden ya da kaçakçılıkta ilgisi görülen diğer kişilerin iş yerlerinde, konutlarında, ya da “kişilerin üzerlerinde fiilen araştırmalar yapılması, tedbirler alınmasıdır.”²⁹

Vergilendirme hukuku açısından arama, “herhangi bir vergi suçu ile ilgili defter, belge veya buna benzer maddi delillerin, gerektiği zaman, malların elde edilmesini temin için, fiilen yapılan araştırmalar ve alınan tedbirler” olarak tanımlanır.

“Vergi gizlenesi suretiyle işlenen bir vergi suçuna ait delillerin, suçu işleyen, suça iştirak eden veya yardım eden, veyahut ta ilgisi bulunan diğer kişilerin iş yerlerinde, ikametgahlarında veya bu kimselerin üzerlerinde aranıp meydana çıkarılması veya elde edilmesi amacıyla başvuru” bir müessesedir.

Vergi Usul Hukuku bakımından arama; “İhbar veya vergi incelemeleri nedeniyle yükümlülerin vergi kaçırdıkları kanısını uyandıran belirtilerden hareketle, vergi incelemesine yetkililerin gerekçeli talebi üzerine, yargıcın verdiği arama kararına dayanılarak, yükümlülük veya ilgili diğer kişilerle kurumların işyerleri, konutları ve üzerinde olağan vergi incelemesi yolları ve yöntemleri ile ortaya çıkarılamayacak nitelikte delillerin ortaya çıkarılması amacıyla, eylemli olarak yapılan araştırma ve bulunan delillerin tespiti ile saklanması faaliyetidir” şeklinde tanımlanabilir.

1.6. VERGİ DENETİM YÖNTEMLERİ VE İŞLEMLERİ

Çeşitli vergiler bakımından yükümlülerin defter, belge ve işlemlerinin ne şekilde inceleneceği ile ilgili olan inceleme tekniği aşamasında yapılan çalışmalar, değişmez kurallara bağlı olmayıp, inceleme elemanlarının bilgi ve yetenekleri ile karşılaşılan durumlara göre oluşmaktadır.³⁰

²⁹ Şamloğlu, a.g.e, s..121.

³⁰ Muhlis Özdamar, Çizgileriyle Genel İmalat Maliyetleri, Vergi Sorunları Dergisi, 1988/I, s.37.

Vergi denetiminin tekniklerini sınırlandırmak mümkün değildir. Merkezde görev yapan vergi inceleme elemanlarının alış koşulları, yetişme ve yeterlik dönemleri ve sınavları ile, nitelikli bir eleman olabilme için ağır koşullarda, mesleki konularda eğitilmektedir.

Vergi inceleme elemanları, gerek muhasebe denetimi tekniklerini, gerekse deneyimlerini, kişisel becerilerini ve birikimlerini kullanarak defter, kayıt ve belgeler çerçevesinde vergi incelemelerini iyi bir şekilde yapmaktadır. Bunların, usta-çırak ilişkisi çerçevesinde, daha sonra kişisel deneyim ve hizmet içi seminerlerle edindikleri birikimleri burada belirtmek çok zor olup, ayrıca bu çalışmanın boyutlarının da dışındadır. Taşra örgütünde yer alan denetim elemanları da, benzer şekilde, kurslar yoluyla eğitilmekte, yetiştirilmektedir.

Vergi incelemesini de kapsamına alan ekonomik denetim düzeninde, denetim yapılan obje, genel olarak defter, kayıt ve belgeler ile bunları esas alarak hazırlanan finansal tablolar ve beyanlardır. Ekonomik ilişkiler çok boyutlu olduğundan defter ve belgelerin çerçevesinin dışında toplanacak deliller de değerlendirilebilecek şekilde, ekonomik yaklaşım ilkesinden hareketle, serbest delil sistemi, vergi incelemesi ile ilgili mevzuatta yapılan değişikliklerle getirilmiştir.

Denetim yöntemleri ve denetim işlemleri olarak ikiye ayrılan geleneksel denetim teknikleri, genel olarak muhasebe kayıt ortamında var olan bilgilerin denetiminde izlenecek yolu belirler. Vergi incelemesinde kullanılan bazı yöntem ve tekniklere kısaca değineceğiz.

1.6.1. Vergi Denetim Yöntemleri

a) Şekli Denetim-Maddi Denetim

Bir uygunluk denetimi olan şekli denetim, bir işletmede tutulmakta olan muhasebenin, şekli açısından uygunluğunu araştırmaya yönelik bir denetim yoludur.

İşletmeye ait değerlerde değişiklik doğuran işlemlerin gerçek amaca uygunluğuyla değerlendirilme ölçüleri ışığında, defter, hesap ve belgelere doğru olarak kayıtları kayıtlandırmadıklarını incelemeye maddi denetim denir.

b)Aralıksız Denetim-Örnekleme yolu ile Denetim

Ele alınan bir zaman diliminde, tüm işlemlerle ilgili kayıt ve bilgilerin tek tek gözden geçirilmesine, aralıksız denetim denir.

Zaman ve maliyet tasarrufu amacıyla, muhasebe kayıt ve belgelerinin, belirli ölçülere göre seçilen bir kısmının, kendi içerisinde aralıksız olarak denetlenmesine, örnekleme yolu ile denetim denir.

c) İleriye doğru denetim- Geriye doğru denetim

Belgelerden defter kayıtlarına ve finansal tablolarla doğru yapılan denetime, ileriye doğru denetim yöntemi finansal tablolardan başlayarak defter kayıtlarına ve bu kayıtlardan da belgelere inen denetim yoluna da geriye doğru denetim yöntemi, denir.

d) Doğrudan Denetim-Dolaylı Denetim

İşin yinelenmesi sonucunu doğuran ve her bir muhasebe işleminin ayrı ayrı ve doğrudan doğruya incelendiği yönteme, doğrudan denetim denir.

Faaliyet sonuçlarının toplamlarından hareketle yürütülen, aynı nitelikteki veya birbiriyle yakın ilişkiler içindeki hesaplar arasında toplam karşılaştırmaları yaparak, bunlar arasında uygunluk araştıran denetim yöntemine, dolaylı denetim, denir.

1.6.2. Vergi Denetim İşlemleri

a) Karşılaştırma işlemi.

Kural olarak mizanlar aracılığıyla, defter kayıtlarında aralarında uygunluk bulunması gereken tutarlar arasında karşılaştırma yapmaya, karşılaştırma işlemi denir.

b) Tutar Aktarmalarının Denetimi

Tutarların yanlış aktarılması veya doğru tutarların ilgili hesaba değil de, başka bir hesaba kaydedilmesi sonucu meydana gelmiş muhasebe hatalarını ortaya çıkaran ve karşılaştırma işlemini tamamlayan bir işlemdir.

c) Aritmetik inceleme

Genellikle örnekleme yöntemine başvurularak yürütülen ve muhasebe kayıt ortamı ile belgelerdeki toplama, çıkarma, çarpma ve bölme işlemlerindeki doğruluğun araştırılması ve bu işlemlerin yinelenmesine, aritmetik inceleme denir.

d) Belge İncelemesi

Belge ve defter kayıtları arasında uygunluk olup olmadığının, belgelerin şekli ve maddi uygunluklarının araştırıldığı denetim işlemine, belge incelemesi, denir.

Vergi incelemesi, tahakkuk ve zaman aşımı süresi içerisinde her zaman yapılabilir. Ancak kurumların tasfiye beyannamelerinin incelenmesinde, buna dair taleplerin ilgililer tarafından verilmesinden itibaren bir ay içerisinde başlanılarak aralıksız devam edilir.³¹

Mükellefin ülkeyi terk etmesi veya veraset ve intikal vergisi dolayısıyla ticari servetin tespiti için özel durumlarda bunların gerekli kıldığı zamanlarda inceleme yapılabilir. Vergi incelemesi yapılacağından önceden haber verilmesi zorunlu değildir. Gerekli durum olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapılmaz. Vergi incelemesi, tarh zaman aşımı süresi (vergi alacağından doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından başlamak üzere 5 yıl) sonuna kadar yapılabilir, önceden incelenmiş işlemler yeniden incelenebilir, tarh zaman aşımı dolduktan sonra, inceleme yapılması mümkün değildir.

1.7. VERGİ DENETİMİNİN TÜRKİYE'DEKİ TARİHSEL GELİŞİMİ

Vergi denetiminin Türkiye'deki tarihsel gelişimini; Osmanlı İmparatorluğu döneminde, Cumhuriyet döneminde ve günümüzde vergi denetim olmak üzere üç ayrı başlık altında incelemek mümkündür.

1.7.1. Osmanlı İmparatorluğu Döneminde Vergi Denetimi

Osmanlı İmparatorluğu döneminde, çağdaş anlamda bir maliye örgütü olmadığı için, XIX. Yüzyıl başlarına kadar bir denetim örgütü kurulamamıştır. Ancak XIX. Yüzyılın sonlarına doğru, devletin tüm mali işlemlerini (gelir ya da

³¹ 213 Sayılı V.U.K. madde 138 genel tebliğ 7, 63 5422 sayılı K.V.K. madde 35.

giderlerini) denetim altına almak amacıyla, bir denetim örgütünün kurulması ihtiyacı doğmuştur. Bu ihtiyaçtan hareketle, Maliye Nazırı (Bakanı) tarafından “Umuru Maliyenin Tanzim ve Islahı” için hazırlanan ve devrin padişahı II. Abdülhamit tarafından uygun görülen 25 Temmuz 1879 tarihli “İradei Seniye’ye dayanılarak çıkarılan “Teftiş Muamelatı Maliye Nizamnamesi “ ile “Heyet-i Teftiş-i Maliye” (Maliye Teftiş Kurulu) kurulmuştur.³²

‘Maliye Teftiş Kurulu’nun oluşturulmasında başlıca iki zorunluluk rol oynamıştır. Bunlardan birisi yapısal nitelikte ve Tanzimat’tan, özellikle de Meşrutiyet’ten sonra devlet yönetiminde bilinen merkeziyetçi sistemin bir karşılığıdır. Ötekisi ise, bu doğrultuda Umur-u Maliye’nin tanzim ve ıslahı ile genel maliye örgütünün ülke içindeki iyileştirilmesine dönük olarak projeler üretmek; devlet örgütünün çalışmalarındaki eksiklikleri her an görüp, bakanın adına bakanın vekili olarak gidermek; bu eksikliklere neden olanlar hakkında gereken tüm işlemleri yapmaktır.³³ Maliye Teftiş Kurulu (MTK), Fransa’daki MTK örnek alınarak kurulmuştur. Bu kurul, kurulduğu ilk yıllarda sadece Osmanlı Devleti’nin ordusunun harcamalarını denetlemekle yetkiliydi. Ancak daha sonra söz konusu kurulun sahip olduğu yetkiler genişletilmiş, devletin tüm gelir ve giderlerinin bulunduğu her yerde ve kurumda denetleme, teftiş, inceleme ve soruşturma yapma yetkisi bu kurula verilmiştir.

1.7.2 Cumhuriyet Döneminde Vergi Denetimi

Osmanlı İmparatorluğu’nun son dönemlerinde, bir tür gelir vergisi olan Temettü Vergisi uygulanmaktaydı. Türkiye Cumhuriyeti kurulduktan sonra da temettü vergisi uygulaması 1926 yılına kadar devam etmiştir. Temettü vergisi; tahrir ve karineye dayandığı için, o dönemlerde vergi denetimine pek fazla ihtiyaç duyulmamıştır. 27.02.1926 tarih ve 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu³⁴ (K.V.K.) ile

³² Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı, “Maliye Teftiş Kurulu Tarihi,” Tarihçe,(02.01.2003).

³³ Ahmet Erol, “Devlet ve Denetim,” Mükellefin Dergisi, Sayı: 66, Haziran 1998, s.88.

³⁴ 08.03.1926 tarih ve 17 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

temettü vergisi yürürlükten kaldırılarak yerine 1926 yılından itibaren uygulanmak üzere kazanç vergisi yürürlüğe konulmuştur.

Türkiye’de vergi denetimi, ilk kez bir müessese olarak 1926 yılında 755 sayılı K.V.K. ile yürürlüğe giren kazanç vergisinin uygulanmasıyla başlamıştır. 755 Sayılı K.V.K.’a göre, beyannamelerin incelenmesi görevi Tahakkuk Teftiş Memurlarına verilmişti. Tahakkuk Teftiş Memurları, ülkemizde gerçek anlamda ve sadece vergi denetimi görevini üstlenmiş ilk vergi inceleme elemanları olmuştur.³⁵ Ancak, formasyonları ve deneyimleri yeterli olmayan Tahakkuk Teftiş Memurları, bu alanda başarılı olamamış daha sonra kaldırılmıştır.³⁶ Bundan sonra, denetim işlerinde serbest muhasebecilerden yararlanılmış, bu kişilere, vergi incelemelerinde görev verilmiştir. Bu uygulama da, 2395 Sayılı K.V.K.³⁷ ile 2430 Sayılı Muamele Vergisi Kanunu’nun³⁸ (M.V.K.) kabul edildiği 1934 yılında sona ermiştir.

Türkiye Cumhuriyeti’nin kurulmasından sonra getirilen yeni vergilerin denetimi için gerekli olan birimler, 18.05.1929 tarih ve 1452 Sayılı Devlet Memurları Maşatının Tevhit ve Teadülüne Dair Kanun’un³⁹ kadro bölümlerinde ve ilgili yıllara ait “Seneyi Maliyesi Muvazene-i Umumiye Kanunu’na ekli cetvellerde belirtilerek oluşturulmuştur. Maliye Bakanlığı merkez teşkilatı içinde yer alan ve ‘Varidatı Mahsusa Müdüriyeti Umumiyesi’ kadroları içinde bulunan “Müfettiş”, “Pul Tahakkuk Müfettişi” ve “Tahsilat Müfettişi” gibi unvanları taşıyan denetim elemanları; 29.05.1936 tarih ve 2996 sayılı Maliye Vekaleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkındaki Kanun’la yapılan değişiklikle, bu unvanların yerine Varidat Umum Müdürlüğü kadrosuna dahil olarak “Varidat Kontrolörlüğü” kadrosu ihdas edilmiştir.

³⁵ O dönemde, Maliye Müfettişlerinin de vergi inceleme yetkileri vardı. Ancak, beyannamede incelemeleri daha çok Tahakkuk Teftiş Memurları tarafından yürütülüyordu.

³⁶ Selahattin Tuncer, “Hesap Müttehassıslığından Hesap Uzmanlığına,” Vergi Dünyası, Sayı: 238, Haziran 2001, s.5.

³⁷ 25.03.1934 tarih ve 2662 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³⁸ 15.05.1934 Tarih ve 2701 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³⁹ 30.06.1929 tarih ve 1229 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

10.08.1942 tarih ve 4286 sayılı kanun ile 2996 sayılı kanunda yapılan değişikliklerle Varidat Umum Müdürlüğü, “Vasitasız Vergiler Umum Müdürlüğü” ve “Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlüğü” olarak ikiye ayrılmış, ayrıca “Tahsilat Umum Müdürlüğü” kurulmuştur. Söz konusu kanunla, Varidat Kontrolörlüğü unvanı korunmuş ve ayrıca “Tahsilat Kontrolörlüğü” de kurulmuştur. 03.08.1944 tarih ve 4644 sayılı kanunla⁴⁰ Vasitasız Vergiler Umum Müdürlüğü kadrosuna dahil “Varidat Kontrolör Muavinliği” kadrosu ihdas edilmiştir. 29.05.1946 tarih ve 4910 sayılı kanunla Vasitasız ve Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlüğü” adı altında birleştirilmiş, ancak Tahsilat Umum Müdürlüğü aynen korunmuştur. Ayrıca 4910 sayılı kanunla “Gelirler Kontrolörü” “Gelirler Kontrolör Yardımcısı” ve “Tahsilat Kontrolörü” kadroları ihdas edilmiştir. 24.03.1950 tarih ve 5655 sayılı kanunla Tahsilat ve Gelirler Umum Müdürlükleri, Gelirler Genel Müdürlüğü adı altında birleştirilmiş; Varidat ve Tahsilat Kontrolörü kadrolarına aktarılmıştır.

2395 Sayılı K.V.K. ile 2430 Sayılı M.V.K, beyannameli mükellef sayısını arttırmıştır. Beyannameli mükellef sayısının artmasıyla vergi incelemeleri de önem kazanmış; bunun sonucu olarak da kazanç ve muamele vergileri için ayrı ayrı olmak üzere, “Kazanç Vergisi Hesap Mütahassıslığı” ile “Muamele Vergisi Hesap Mütahassıslığı” adı altında iki ayrı vergi inceleme örgütü oluşturulmuştur. Kazanç ve muamele vergisi alanlarında görev yapan hesap mütahassıslarının sayıları sürekli olarak artmış, ilk olarak İstanbul’da, daha sonra da Ankara, İzmir ve Bursa’da görev yapmışlardır. 3840 sayılı kanunla⁴¹ 2395 sayılı K.V.K.’da yapılan değişiklikle, 1940 yılında “Hesap Mütahassısı Muavinliği” kadrosu ihdas edilmiştir. Hesap Mütahassısları ilk olarak ücretli olarak çalıştırılmış daha sonra da 4644 sayılı kanunun yürürlüğe girmesiyle kadrolu olarak atanmışlardır. Bu mütahassıslar, Defterdarlıklara bağlı olarak bir Baş Hesap Mütahassısı yönetimi altında çalışmışlardır. Kazanç ve muamele vergisiyle ilgili incelemeler yapan hesap mütahassısları, vergi denetimlerini çağdaş vergi inceleme yöntemlerini kullanmaktan ziyade daha çok şahsi bilgi ve tecrübelerine dayanarak yapmışlardır.

⁴⁰ 12.08.1944 tarih ve 5781 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁴¹ 29.05.1940 Tarih ve 4521 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

28.03.1945 tarih ve 4709 sayılı kanunla⁴² Hesap Mütahassıslığı ortadan kaldırılarak yerine M.T.K.'un yapısı model alınarak ‘‘Hesap Uzmanları Kurulu’’⁴³ (H.U.K.) kurulmuştur. H.U.K. kurulduğu 1945 ile 1950 yıllar arasında kazanç vergisi ve muamele vergisi beyannamelerinin incelenmesinde görev almıştır.

1.7.3 Günümüzde Vergi Denetimi

Türkiye’de devletin gelir, gider ve mallarının denetimi Maliye Bakanlığı’nın merkez ve taşra teşkilatında görev yapan denetim birimleri aracılığıyla yürütülmektedir.

Maliye Bakanlığı’nın merkez ve taşra teşkilatındaki denetim birimleri aracılığıyla yürüttüğü denetim, iç ve dış denetimi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Buna göre iç denetim, bütçe gelirleri ve giderleri ile devlet mallarının denetiminden; dış denetim ise özel kesimden toplanan vergilerin denetiminden oluşmaktadır.

1946 yılında Gelirler Genel Müdürlüğü’nün kurulmasının akabinde, gelir idaresinin yeniden yapılandırılması hususu tartışılmaya başlamış ve 1963 yılında B. Frank White tarafından hazırlanan rapor ile de konu yeni bir boyut kazanmıştır. Bu tarihten sonra da devam eden tartışmalar, 2002 yılından bu yana artarak kamu oyunun gündeminde ilk sıralarda yer almıştır. Gelir İdaresin yeniden yapılandırılması, 2002 yılından itibaren aynı zamanda kamu yönetimindeki yeniden yapılandırma ihtiyacının bir parçası olarak 5345 Sayılı Yasa ile yeni bir örgüt yapısına kavuşmuştur. 5345 numaralı kanun 16 Mayıs 2005 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

⁴² 05.04.1945 Tarih ve 5974 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁴³ 4709 Sayılı Kanunun 1’nci maddesinde, ‘‘Gelir Kanunlarının emrettiği ödevliler hesaplarını incelemek ve Maliye Bakanı tarafından lüzum görülecek etütleri yapmak üzere merkezde bir başkasının idaresi altında Müşavir Hesap Uzmanı, Hesap Uzmanı ve Hesap Uzman Muavinlerinden toplu bir kurul (Hesap Uzmanları Kurulu) kurulmuştur’’ hükmü yer almıştır.

İKİNCİ BÖLÜM

2. VERGİ DENETİMİ YAPMAYA YETKİLİ ÖRGÜTLER VE VERGİ DENETİMİNİN YAPILMASI

2.1. VERGİ DENETİMİ ÖRGÜTLERİ

2.1.1 Merkez Örgüt

Tüm kamu harcamalarının sağlıklı finansman kaynağını sağlayan vergilerin tahakkuku, tahsilatı ve denetimi ile görevli olan vergi yönetimidir.

Vergi denetiminin, vergi yönetiminin örgütlenmesinde esas alınması ve merkezi denetimin, vergi yönetiminin makamı olan Bakanlık makamı tarafından yönlendirilmesi ile koordinasyonu yolundaki teorik ilkeler karşısında; merkez vergi denetim birimlerinin mevcut yapısının bu ilkelere uygun olmadığı, merkezde bakana bağlı tek bir birimin mevcut olmasının bir çok sorunları beraberinde getirdiği söylenebilir.

2.1.1.1. Teftiş Kurulu

Vergi incelemesine yetkililer, yardımcıları, Maliye Müfettişleri, 178 s. K.H.K.'un 20.maddesine göre denetim ve danışma birimleri arasında sayılan Maliye ve Gümrük Bakanlığı Teftiş Kurulu içinde, Gümrük müfettişleri ile birlikte görev yaparlar. Maliye müfettişleri en eski vergi denetim kuruluşu mensuplarıdır. 1879 yılında oluşturulmuş olup, 1928 bütçe kanunu ile kurulmuştur.

2.1.1.2. Hesap Uzmanları ve Yardımcıları

Hesap uzmanları, 178 s.K.H.K.un 21. maddesine göre, denetim ve danışma birimleri arasında sayılmışlardır. Hesap uzmanları daha önceleri “Kazanç Vergisi Hesap Mütahhasısı” ve “Muamele Vergisi Hesap Mütahhasısı” adları ile görev yaparlarken, 1934 yılında tek örgütte toplanmışlar. 1945 yılında 4709 5. yasa ile “Hesap Uzmanı” unvanı almışlar. VUK 135. maddesine göre vergi incelemesi yapmaya yetkilidir.

2.1.1.3. Gelirler Kontrolörleri, Stajyer Gelirler Kontrolörleri

Gelirler Kontrolörleri, 1785. K.H.K.’un 43. maddesine göre, Gelirler Genel Müdürlüğü’nün kontrolör istihdamı hükmüne göre ve 30 Kasım 1973 tarihli R.G.’de de yayınlanan yönetmelik çerçevesinde görev yapmaktadır.

1936 yılına kadar “Pul Müfettişi” unvanı ile görev yapan Gelirler Kontrolörleri, 1936’da “Varidat Kontrolörü” unvanı ile göreve devam etmişler, 1950 yılından sonra da “Gelirler Kontrolörü” unvanı ile görev yapmışlardır. V.U.K.’un 135. maddesi ile Harçlar Kanununun 134. maddesine göre vergi incelemesi yapmaya yetkilidir.

2.1.2. Taşra Örgütü

2.1.2.1. Defterdarlık

Türk vergi yönetiminin iller örgütünün yönetim makamı Defterdarlık makamıdır. Gerek tahakkuk ve tahsilat uygulama birimlerinin, gerekse il denetim biriminin bağlı olduğu, makam Bakanlığın ildeki en büyük mal memurluğu olan Defterdarlıktır. Gelir Müdürlüğü, iller örgütünün merkezinde yer alır. Defterdarın vergi yönetimi ile ilgili görevlerinin bazıları, Gelir Müdürlüğü’nün yardımıyla

yürütülür. Vergi daireleri,bağımsız ve bağımlı (mal müdürlüğü) olarak ayrılır. Vergi daireleri illerde ve büyük ilçelerde kurulur. İlçelerde bağımsız vergi daireleri var ise, mal müdürlükleri, vergi yönteminin uygulama birimi görevini yapamaz. İlçelerde mal müdürlüğü olsa bile, bağımsız vergi dairesi var ise vergi dairesi doğrudan defterdarlığa bağlıdır.

2.1.2.2. Vergi Kontrol Memurları

Vergi kontrol memurları, V.U.K.'un 135. maddesine göre vergi incelemesine yetkilidir. Vergi kontrol memurları Defterdarlığa bağlı olarak görev yaparlar. Vergi dairelerinden bağımsızdırlar.

Vergi kontrol memurları da, yüksek tahsil şartına bağlı olarak belli sınavlarla alınmakta, kurslarla eğitilmekte, görevin gerektirdiği nitelikler kazandırılmaktadır. Vergi denetiminin önemi nedeniyle daha iyi yetiştirilmeleri ve durumlarının iyileştirilmesi için gerekli önlemler alınmalıdır.

2.1.2.3.Vergi Dairesi Müdürü

Vergi Dairesi Müdürü, V.U.K.'un 135'e göre vergi inceleme yetkisine haizdir. Yükümlülere en çok temas eden uygulama birimi olan vergi dairesinin müdürü, aynı zamanda vergi inceleme yetkisine haiz olması, inceleme yetkisini gerektiren vergi dairesi işlemlerinde pratik olarak sorunu çözmektedir. Doğrudan vergi incelemesi de müdür tarafından uygulamada yapılabilmektedir.

Vergi Dairesi Müdürleri, Merkez ve taşradaki Gelirler Genel Müdürlüğü'nün kadrolarında görev yaparlar.⁴⁴

⁴⁴ Sedat Akbıyık, "Denetim ve Raporlama," Ekin Kitapevi, Bursa, 2005, s.96.

V.U.K.'un 74 ve 75. maddesinde belirtildiği gibi Takdir Komisyonları da matrah takdiri yapmak, fiyat ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmekten ibaret olan görevleri nedeni ile vergi denetimine yetkilidirler.

a. V.U.K.'un 74. ve 75. maddesinde belirtildiği üzere Takdir Komisyonları da matrah takdiri yapmak, fiyat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmekten, ibaret olan görevleri nedeni ile vergi denetimine yetkilidirler.

b. 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci, Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12. maddesi, Maliye Bakanlığı'nın verdiği yetkiye dayanılarak, KDV'nin 11. maddesinde yer alan ihracat teslimleri ile ihraç kaydıyla tecil, terkin uygulaması kapsamında yapılan teslimlerden doğan KDV iadelerinde V.U.K.'un mükerrer 298. maddesi uyarınca yapılan "Yeniden Değerleme" işlemlerinde ve K.V.K.'un 7/15. maddesi uyarınca Vakıfların bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan ve kuruluların Vergiden Muaf tutulması için aranan şartları taşımalarının belirlenmesinde Yeminli Mali Müşavirlere inceleme yetkisi tanınmıştır. Ayrıca 213 sayılı VUK mükerrer 227. madde ile beyannamelerin serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler tarafından imzalanması zorunluluğu getirilmiştir.

2.1.3. Denetim Yetkisi

2.1.3.1. İncelemeye Yetkili Olanlar

Vergi incelemelerinin kimler tarafından yapılacağı V.U.K. 135. maddesinde açıklanmıştır. Buna göre vergi incelemesi, hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Maliye Müfettişleri, Maliye Müfettiş Muavinleri, Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri Gelirler Genel Müdürlüğünün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine sahiptirler.

2.1.3.2. Yoklamaya Yetkili Olanlar

V.U.K.'un 128. maddesi uyarınca yoklama, Vergi Dairesi Müdürleri, Yoklama Memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler ve vergi incelenmesine yetkili olanlar tarafından yapılmaktadır.

2.1.3.3. Yeminli Mali Müşavirlerce Yapılacak Denetimler

Vergi denetimi, vergi incelemesine yetkili elemanlar tarafından yapılmakla birlikte, bu denetime yardımcı olmak amacıyla Yeminli Mali Müşavirler tarafından da yapılmaktadır. Yeminli Mali Müşavirlerin denetimleri, vergi incelemeye yetkili elemanlar tarafından da ayrıca denetlenebilmektedir.⁴⁵

Yeminli Mali Müşavirlerin görevi gereği vergi denetimi ile muhasebe denetimini bir arada yapmak zorundadır.⁴⁶

Mükellef tarafından yapılan hataların anında düzeltilmesi esastır. Vergi mevzuatına aykırı hususların mükellef tarafından düzeltilmemesi halinde, bu aykırılıklar ve karşıt inceleme sırasında nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellefle ilgili olarak tespit edilen vergi mevzuatına aykırı hususlar, yeminli mali müşavirler tarafından tasdik raporlarında belirtilecektir. (S.M.S.M.M.M. ve Y.M.M.G.N.TG.S.18 II/D).

Bu düzenlemeler ile amaçlanan, inceleme elemanlarının yükünü hafifletmek, vergi denetimini daha etkili hale getirmek, Yeminli Mali Müşavirlere bu yetkilerin

⁴⁵ Özel Salih, "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Görevinden Doğan Yasal Sorumluluğu" Yaklaşım Dergisi, Sayı: 1997/52, Ankara, 1997, s.25.

⁴⁶ Özel, a.g.m, s.25.

yanında sorumluluk da yükleyerek, vergi mükelleflerinin gerçek gelirlerinin beyanını sağlamaktır.⁴⁷

Yeminli Mali Müşavirlik olayında, devletin bir kısım görevini Yeminli Mali Müşavirlere güvenerek bırakması söz konusudur. Yeminli Mali Müşaviri, mükellefe vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma yolunu gösteren biri değildir. Aksine hataları tespit ederek denetim yapan kişidir. Bu nedenle Yeminli Mali Müşavirin aşırı hırsla kapılarak kapasitesinin üstünde firmayla ilişkiye girmesi hatalıdır.⁴⁸

Serbest muhasebecilerin ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin ise, vergi denetimi yapmaya yetkileri yoktur. Ancak miktar veya tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu, iş hacmiyle ilgili, ticari örf ve teamüle uygun olmayan belgeler, meslek mensuplarının sorumluluğu kapsamındadır. Böyle bir belgenin bulunması halinde, meslek mensupları bunun doğruluğunun tespitini mükelleften isteyebilirler. Mükellefin bir tespitte bulunmaması veya bu konuda meslek mensubunun ikna olmaması halinde durum, meslek mensubunca beyanname verme süresi sonuna kadar ilgili vergi dairesine yazılı olarak bildirilir. Bu bildirimle birlikte meslek mensubunun söz konusu belgelere ait sorumluluğu da ortadan kalkar. (S.M.S:M.M.M. Vergi Beyannamelerinin imzalanması, H.K. T.G. 4, s.13).

2.1.3.4. Vergi Denetim Elemanının Yetki ve Sorumlulukları

213 sayılı V.U.K.'da; vergi denetiminde maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Vergi Denetim elemanı "Vergi Denetimi" sırasında bu amacı sağlamaya yönelik araştırmak, incelemek ve delillendirmek zorundadır. Ayrıca vergi denetim elemanı inceleme sırasında mükellefi kanunlar çerçevesinde uyarma aydınlatma ve yönlendirme görevini yerine getirmelidir. Vergi mükellefine karşı bilgiçlik veya kanunlardan

⁴⁷ M.Sedat Özkanlı, "Çağdaş Vergi Denetimi ve Yeminli Mali Müşavirlik", Vergi Dünyası, Sayı: 1991/119, İstanbul, 1991, s.25.

⁴⁸ Burhan Özfatura, Türk Vergi Sistemi ve Ekonomi Üzerinde Etkileri, Sempozyum, İstanbul Mülkiyeliler Vakfı, İstanbul, 1991, s.156.

kaynaklanan gücü üstünlük şeklinde göstermemeleri, uygun olmayan tutumlar sergilememelidir. Uygun kıyafet ve davranış sergilemelidir.

Yetkileri;

- Vergi ile ilgili defter ve belgelerin gösterilmesini ve bırakılmasını istemek,
- İşyerlerinde inceleme yapmak,
- İşyerini gezmek,
- İnceleme sırasında mükelleften veya mükellefin yetkilisinden inceleme için gereken kolaylığın gösterilmesini istemek,
- Üçüncü kişilerden bilgi istemek,
- Sayım yapmak (fiili envanter çalışması yapmak)
- Arama yapmak,
- Gerek incelemeye başlanmasından gerekse inceleme sırasında düzenlenen tutanağın incelenmesini istemek,
- Hileli defter ve belge bulunduğu zaman onu kendi çalışma yerine getirmek⁴⁹

Sorumluluklar;

Vergi Denetimi yapanlar, yaptıkları vergi denetim eyleminden dolayı öncelikle genel hukuk açısından sorumludurlar.

V.U.K. 5. maddesi Vergi Denetim elemanlarının “Görevleri dolayısı ile mükellefleri ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine, müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya 3. şahısların aleyhine kullanamazlar.” Bunlara uymayanlar görevden alınır. Mahremiyeti ihlal edenlere T.C.K.’un 198. maddesinde (765 Sayılı Kanun) yer alan cezanın iki katı uygulanır. Ancak, 5237 sayılı yeni T.C.K.’un “Göreve ilişkin sırrın açıklanması” başlığını taşıyan 258’nci

⁴⁹ 213 Sayılı V.U.K madde 5.6.362; T:C.K madde 198.

maddesine göre, mesleği icabı öğrendiği hususları açıklamak suretiyle “başkalarının bilgi edinmesini kolaylaştıran kamu görevlilerine, bir yıldan dört yıla kadar hapis cezası verilir.” Belirtelim ki, bu ceza uygulaması, denetim görevinin sona ermesi halinde de geçerlidir.

2.2. Vergi Denetimleri Sırasında Uyulması Gereken Kurallar

2.2.1. Kimlik Gösterilmesi

Gerek vergi incelemesi ve gerek yoklama yapanların yanlarında memuriyet sıfatlarını ve yetkilerini gösteren fotoğraflı kimlik bulundurulur ve bunlar gittikleri yerde ise işe başlamadan önce kendilerinden sorulmasa bile kimliklerini ilgililere gösterirler. Toplu yoklamalarda kolbaşının belgeyi göstermesi yeterlidir. (V.U.K. md.129, 136).

2.2.2. İşe Başlamada

İncelemeye tabi olana yapılacak işin niteliği ise başlamadan önce açık bir şekilde anlatılır. (V.U.K. md. 140).

2.2.3. İncelemenin Yapılması Sırasında

Günümüz vergi sistemleri mükelleflerle işbirliği ilkesine dayanmaktadır. Bu ilke, inceleme elemanları ve mükelleflerin karşılıklı anlayış içinde ve görüş farklarını birbirlerine açıklamaları ve anlaşmaları suretiyle inceleme işlemlerinin bitirilebilmesi mümkündür.⁵⁰

Daha önceden belirtildiği gibi, incelemenin esas itibariyle iş yerinde, bunun mümkün olmaması veya mükellefin talebi halinde dairede yapılması gerekir. İncelemenin izni olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapılamaz, veya buna devam edilemez. Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili güvenlik

⁵⁰ Akdoğan, a.g.e, s.78.

önlemlerinin alınmasında resmi çalışma saatlerine uyulmaya bilirse de, bunların çalışma yapılan yerdeki faaliyetleri aksatmamasına özen gösterilmelidir. (V.U.K. md. 140).

2.2.4. İncelemenin Sonuçlandırılmasında

İnceleme tamamlandığında, bunun yapıldığını gösteren bir tutanak düzenlenerek bir örneği nezdinde inceleme yapılabılır. (V.U.K. md. 140/3). Mükellefle son bir konuşma yapılarak inceleme sırasında edinilen gözlemler ve bulunan tenkidi gerekli hususlar açıkça mükellefe bildirir ve gerekli önerilerde bulunur.

İnceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tanzim olunabilir. İlgililerin itiraz ve düşünceleri varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Bu suretle düzenlenen tutanakların bir nüshasını mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması zorunludur.

İlgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını içeren defter veya belgeler nezdinde inceleme yapılabıldan rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve vesikaları geri alabilirler. Ancak bu defterlerin suç delili olmaması şarttır.

2.3. Vergi Denetimlerinin Yapılması

Temel amacı, mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu araştırma, vergi kanunlarının uygulama olanaklarını gözden geçirmek ve bu arada kanunların uygulanmasında görülen aksaklıkları saptamak olan vergi denetimi ile bu amaçlara ulaşabilmek için güncel olduğu kadar geçmişteki vergisel olaylara dönük uygulamaların bir arada gerçekleştirilmesi de gerekmektedir. Sadece ceza kesmek

olmayıp, vergi kayıp ve kaçığını en aza indirmek ve mükellefe vergi bilincini yerleştirmektir.⁵¹

2.3.1. Yoklama

2.3.1.1. Tanımı ve Niteliği

Yoklamadan amaç, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve konuları araştırmak ve tespit etmektir. Yoklamaya yetkili memurlar, ayrıca vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak, aşağıdaki yetkilere sahiptirler. (V.U.K. md. 127).

Maliye Bakanlığı'nca belirlenmiş usuller dahilinde özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hasılatı tespit etmek,

Günlük hasılat tespitleri, genel olarak, lokanta, eğlence yerleri gibi hizmet işletmelerinde yapılmaktadır.

Günlük hasılat tespitleri yılın değişik günlerinde yapıldığı takdirde mükelleflerin yıllık gayrisafi hasılatları konusunda sağlıklı bir veri teşkil ederler. Böylece mükellefler gerçeğe yakın beyanda bulunmaya sevk edilmiş olurlar. Fakat mükelleflerin beyanı, tespit edilen hasılat tutarlarına göre düşük ise, bu düşüklüğün açıklanması gerekir. Aksi takdirde, yoklamalarla tespit edilen hasılat tutarları emsal alınarak cezalı tarhiyat yoluna gidilebilir.⁵²

- 3100 Sayılı Kanunun kapsamına girip ödeme kaydedici cihaz kullanmak zorunda olanların bu zorunluluğa uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş, esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hasılatı tespit etmektir.

Ödeme kaydedici cihazların denetimlerinde, cihazların 3100 sayılı kanunda yer alan ve vergi idaresince belirlenen şekil ve şartlarda çalışıp, çalışmadığı, satış

⁵¹ Atilla, İsmet, "Vergi Denetimleri, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 1996/39, Ankara, 1996, s.10.

⁵² Söyler, a.g.e, s.41.

fişlerinin ve ruloların istenilen bilgileri taşıyıp, taşımadığı, yazar kasalarına rıza yapması halinde bunun yetkili servislere zamanında bildirilip bildirilmediği, kesilen yazar kasa fişlerinin gerçek hasılatı, yansıtıp yansıtmadığı, düzenli olarak (z raporlarının) ve (x raporlarının) alınıp, alınmadığı toplamların kayıtlara intikal ettirilip ettirilmediği gibi konulara bakılmaktadır.⁵³

- Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerinde bulundurulup bulundurulmadığını, (Serbest Meslek Defteri) tasdikli olup olmadığını, (usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığını), vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek, sahte ve içeriği itibariyle yanıltıcı belge kullanıldığının veya kanuni defter ve belgelerin dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğuna delil teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almaktır.⁵⁴

- Yoklama yapılmak üzere nakil vasıtalarını durdurmak için yol güzergahının müsait bir yerine görünür şekilde “VERGİ KONTROLÜ” ibaresi bulunan bir levha konulacak veya elde tutulacaktır. Taşıtta bulundurulması gereken taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin içeriği ile taşınan yolcu ve malların miktar ve cinslerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmektir.⁵⁵

Yoklama ve denetimlerde sevk irsaliyesinin iki örneği gösterilir. Denetim elemanı gösteriler sevk irsaliyesinin bir örneğine adını soyadı ve unvanını kaydettikten sonra tarih belirterek mühürleyip imzalar ve mükellefe iade eder.

⁵³ Söyler, a.g.e, s.43.

⁵⁴ Sabri Arpaç, “Yoklama İnceleme ve Yaygın Yoğun Denetim”, Mali Sorunlara Çözüm Dergisi, Sayı: 1986/3, Ankara, 1986, s.21.

⁵⁵ Arpaç, a.g.m., s.21.

Denetim elemanınca alıkonulan diğer örneğide, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Vergi İstihbaratı şubesine Defterdarlıklarca gönderilir.⁵⁶

- Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve koruma altına almaktır. (Beklemeye ve korumaya alınan malların bozulmaya ve çürümeye maruz mallar olması halinde derhal diğer mallar ise üç ay sonra Maliye ve Gümrük Bakanlığının belli edeceği esaslar dahilinde tasfiye olunur.)

Nihai tüketicilerin tüketim amacıyla perakende olarak satın aldıkları malları, kendilerinin taşıması veya taşıttırması halinde, bu mallara ait fatura veya perakende satış fişinin bulunması şartıyla, ayrıca, sevk irsaliyesi aranmamaktadır.

Tasfiye olunan malların satış tutarları emanet hesaplarına alınacak ve bu tutar hakkında 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun 93'ncü maddesi hükümleri uygulanacaktır. Satılan malın tutarının daha sonra mükellef tarafından kendisine iadesinin talep edilmesi halinde, satış tutarından iadenin yapılacağı güne kadar yapılmış olan tüm masraflar ile varsa, ödeme zamanı gelmiş vergi veya ceza borçları düşüldükten sonra, geriye kalan tutar mükelleflere iade edilecektir.⁵⁷

Vergi Usul Kanunu'na göre mükellefler, işe başlama, adres, işyeri (merkez, şube, imalat,depo vb.) ve işletme değişiklikleri, yeni bir vergiye tabi olma, işi bırakma ile işin değiştirilmesi ve işletmenin taşınması, tasfiye ve ölüm, mükellefiyetlikten muaflığa, muaflıktan mükellefiyete geçme, yeni inşaat ve gayrimenkullerdeki değişiklikler gibi vergi hukuku ile ilgili olayların mükellefleri ya da ilgilileri tarafından vergi dairesine bildirmeleri zorunluluğu vardır.⁵⁸ Bu tür mükelleflerle ilgili maddi olaylar ve bu olayların doğru olup olmadığı ancak olay

⁵⁶ Hamdi Korkmaz, Anonim şirketler de Tutulması Gereken Defter ve Belgelerin Tutulmaması Durumunda Uygulanacak Yaptırımların Değerlendirilmesi, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Bursa, 1993, s.97.

⁵⁷ Arpaç, a.g.m, s.21-22.

⁵⁸ Ömer Kaya, "Vergilendirmede Yoklama İşlemleri I" Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı: 1999/306, Ankara, 1999, s.76.

yerinde yapılacak incelemeyle yani yoklama ile belirlenir. Yoklama yapılırken, ayrıca bu olaylarla ilgili kayıtlar ve konular da bizzat yerinde görülüp incelenmiş olmaktadır.

Yoklamada esas amaç, defter ve belgelerin yasalara uygun olarak tutulmaması, işyerinde bulundurulmaması ve diğer maddi yükümlülüklere aykırı bir biçimde hareket edilmesi gibi genel olarak usulsüzlük cezasını gerektiren fiillerin ortaya çıkarılmasıdır. Çünkü yoklamada vergi kaybı olup olmadığı araştırılmaz. Genellikle günlük işlemler incelenir. Vergi kaybının olup olmadığı vergi incelemesi sonucu ortaya çıkartılabilir.

Yoklamanın, diğer bir özelliği de, bu tür denetimin iş yerinde yapılma zorunluluğudur. Çünkü belge düzenine uyma ve diğer şekli yükümlülüklerin doğru bir biçimde yerine getirilme ölçüsü, örneğin, mükellefin serbest meslek defterini günü gününe tutup tutmadığı, perakende satış fişi düzenleyip düzenlemediği vb. konular ancak yerinde yapılacak denetimle belli olmaktadır.

2.3.1.2. Önemi

Günümüzde vergi konuları ve kaynaklarının yeterince kavranamamasının ortaya çıkardığı vergi kayıpları önemli boyutlara ulaşmaktadır.⁵⁹ Bu kayıpların önlenmesi, vergi yasalarının sağlıklı biçimde uygulanabilmesi bakımından vergi yönteminin mükellefiyetle ilgili olayları araştırması gerekmektedir. Vergi yönetiminin mükelleflerin iş durumları, kayıtları ve hesapları üzerinde kullandığı denetim ve kontrol araçlarından ilki yoklama müessesesidir.

Vergi incelemesi yolu ile yapılan denetim türünde genellikle mükelleflerin gerek vergiyi doğuran olay, gerekse vergi hukuku ile ilgili işlemleri yönünden iç bünyesinin ve beyanının doğruluğunu kontrol söz konusudur. Bu bakımdan vergi incelemesi yapan yetkili kişi, mükellef veya işletme bünyesini ilgilendiren bir takım

⁵⁹ Rıfki Ergün, "Vergi Kaybının Önlenmesinde Yoklamanın Önemi", Maliye Dergisi, Sayı: 1978/36, Ankara, 1978, s.109.

iç ve dış olaylar, çok yönlü ve karmaşık ekonomik ilişkiler gibi sorunlarla karşı karşıya kalmaktadır. Aslında yoklamada bir anlamda vergi incelemesinin konularına değinilmekte, ancak mükellef veya işletmenin dıştan görünen olayları belirlemesi nedeniyle arasında fark bulunmaktadır.⁶⁰

Yoklama müessesesi, fonksiyonel olarak basit belirlemeler şeklinde nitelendirilmemelidir. Yoklama, vergi yasalarının vergi, yönetimine tanıdığı kontrol ve denetim yetkisinin uygulamada işlerliğini sağlayacak etkili önlemlerden birisidir. Bu bakımdan Vergi Usul Kanunu'nun yoklama hükümleri tam olarak uygulanırsa yasaya aykırı fiil ve hareketler çok önceden haber alınmış ve önlenmiş olabilir. Çünkü yasa, yoklamayı sadece olayların belirlenmesi biçiminde değil, gerekirse kayıtlara inilmesi ve konuların araştırılması biçiminde ortaya koymuştur.⁶¹

Yoklamada belirli mükellefler değil, tüm vergi mükelleflerini kapsayacak bir denetim söz konusudur. Bu tür denetimin tipik bir özelliği de yaygın ve yoğun olmasıdır. Vergi yasalarının iyi bir biçimde uygulanması ve mükelleflerin eğitimi açısından yoklama zorunludur. Yoklama faaliyetlerinin etkin bir biçimde yapılması ile, ekonomik olayların işletme bazında belgelendirilmesi sağlanabilecek ve geçmişteki vergisel olaylara dönük vergi incelemeleri de daha sağlıklı yapılabilecektir.

Yoklamanın, diğer bir özelliği ise, bu denetimi yapacak kişilerin konularında uzmanlaşmaya varacak düzeyde eğitilme zorunluluğunun olmamasıdır. Bu kişilere bazı temel bilgileri vermekle yaygın yüzeysel denetimi etkin bir duruma getirmek mümkündür. Buna karşın vergi incelemesi üst düzeyde ve akademik yol ve elemanlarla yürütülen bir denetleme mekanizmasıdır. Çünkü bu yöntemle yapılacak incelemede, işletme belirli bir ekonomik bütünlüğün içerisinde ele alınıp değerlendirilmek durumundadır.

⁶⁰ Erdem, a.g.e, s.85.

⁶¹ O Selim. Kocahanoğlu, "Türkiye'de Vergi Kaybı ve Denetimi", İktisat Dergisi, Sayı: 1978/165, İstanbul, 1978, s.6-7.

Yoklamanın vergi incelemelerinin daha sağlıklı yapılması için büyük katkısının olacağı kesindir. Özellikle Türkiye’de ticari işlemler genellikle belge düzenine bağlı olmadan gerçekleşmektedir. Bu tür işlemlerin belgelendirilmesi sağlanırsa, vergi kaçakçılığı olayı daha dar bir alanda kalacak, kamu gelirleri de önemli ölçüde artacağı gibi, bu alandaki otorite boşluğunu da dolduracaktır.⁶²

2.3.1.3. Uygulama Esasları

Vergi kaçakçılığının önlenbilmesinde ve vergi kayıplarının minimum düzeye indirilebilme olanaklarının sağlanmasında, yoklamanın yeri ve önemi oldukça büyüktür. Bu nedenle yoklamanın yasalara uygun ve etkin bir biçimde yapılması büyük önem taşımaktadır.

2.3.1.3.1. Yoklamaya Yetkili Olanlar

Yasal anlamda yoklama, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve konuları araştırmak ve belirlemektir. Vergi Usul Kanunu’nda yapılan bu tanım, oldukça geniş yetkileri içermektedir. Bu nedenle, yoklama yetkisi verilecek kişilerin seçilmesi önem arz etmektedir.⁶³

Vergi Usul Kanunu’nun 128. maddesinde yoklamanın, vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler ve vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Uygulamada, vergi dairesi müdürlerinin daire içerisindeki yoğun görevleri, kendilerinin yoklama yapmalarına pek olanak vermemektedir. Vergi incelemesine yetkili olanlar ise, kariyer olarak yoklama yetkisini en etkin biçimde kullanacak olanlardır. Vergi inceleme elemanlarının, mükellef kaydı bulunanların hesap ve işlemlerini denetleme yolunda görev yapmalarını, bu alana yönelmelerini doğal

⁶² Erdem, a.g.e, s.86-87.

⁶³ Kaya, a.g.m., s.77.

saymak gerekir. Çünkü bu durum, daha çok bilgi ve uzmanlığı gerektirmektedir. Bu nedenle, uygulamada bu elemanların daha fazla vergi incelemesi ile uğraştıkları, yoklama görevinin ise daha fazla yoklama memurları tarafından yürütülmeye çalışıldığı görülmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 129. maddesinde, vergi incelemesinde olduğu gibi, yoklama memurlarına da kimlik taşıma ve gösterme zorunluluğu getirilmiştir. Bu nedenle, yoklama yapan görevlilerin elinde yoklama yetkilerini gösteren fotoğraflı resmi kimlik bulunacak, istenilmese bile yoklama yapılan kimseye gösterilecektir. Toplu yoklamalarda kolbaşının kimliğini göstermesi yeterlidir.

2.3.1.3.2. Yoklama Zamanı

Vergi Usul Kanunu'nun 130. maddesi hükmüne göre yoklama, geçici olarak ve belirli zamanlarda değil, bütün bir yıl içinde ve her zaman yapılabilir. Yoklamanın yapılacağı, ilgiliye hiçbir şekilde haber verilmez. Aksi halde yoklamadan beklenen yararlar gerçekleşmez. Çünkü, yoklamanın amacı, mükellef veya mükellefle ilgili olayların ve konuların anında belirlenmesi ve gerçeğin araştırılmasıdır.

2.3.1.3.3. Yoklama Sonuçlarının Bildirilmesi

Yoklamalarda belirlenen olay ve konulara hukuki nitelik kazandırabilmek için, bunların resmi bir belgeye bağlanması gerekmektedir. Bu nedenle yoklama sonuçları, tutanak niteliğindeki yoklama fişlerine geçirilir. Yasa, yoklama fişlerini tutanak niteliğinde gördüğünden ve bu fişlerdeki bilgilerin hukuki sonuç ortaya çıkarabilmesi bakımından, varsa mükelleflerin itirazlarının da yoklama fişlerine yazılması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 131. maddesi uyarınca yoklama fişleri, yoklama yapılan işyerinde iki nüsha olarak düzenlenerek, üzerine yoklamanın yapıldığı tarih yazılır. Ayrıca yoklama fişinin, yoklama yapılan mükellefe ya da işyerindeki

yetkili bir kişiye imzalatılması ve bir suretinin kendisine verilmesi gerekmektedir. Eğer mükellef ya da yetkili kişi bulunmaz ya da imzadan kaçınırsa, durum yoklama fişinde belirtilerek, polis, jandarma, muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerinden birine imzalatılabilir. Böylece imzalatılmış yoklama fişinin bir sureti de yoklama yapılan kişinin bilinen adresine yedi gün içerisinde posta ile gönderilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 132. maddesi gereğince, eğer yoklama, vergi matrahı kısmen veya tamamen götürü usulde belirlenenler gibi, Vergi Usul Kanunu'nun 247. maddesine göre vergi karnesi almaya zorunlu olanlar nezdinde yapılmış ise, düzenlenen yoklama tutanağından ayrı olarak, ilgilinin vergi karnesi yoklama yapıldığına dair kayıt düşülür. Düzenlenen bu yoklama fişlerinin ikinci nüshaları ise, vergi dairesinde yükümlü ile ilgili dosyaya konulur.

(1.1.1999 tarihinden itibaren götürü usul kaldırılmıştır.)

Yoklama tutanaklarının düzenlenmesi ve imzalanması konularında verilmiş Danıştay kararlarında, bazı konular içtihatlaşmış durumdadır. Bu kararlara göre ilgilinin gıyabında düzenlenmiş yoklama zabıtları geçersiz sayılmaktadır. Ahlak zabıtasının kontrolü ile düzenlenmiş tutanağa dayanılarak mükellefiyet kurulamaz. Yoklama fişinin iş yerinde düzenlenmesi zorunludur. Yasaya aykırı düzenlenmiş yoklama fişine dayanarak tarhiyat yapılamaz. Mükellefin imzasını taşıyan yoklama fişi, mükellefiyet kuran bir belge niteliğindedir.⁶⁴

Vergi Usul Kanunu'nun 133. maddesine göre, vergi uygulamalarının gerektirdiği ve Maliye Bakanlığı'nın uygun bulacağı durumlarda ise, münferit yoklama fişleri yerine yoklama cetvelleri de kullanılabilir ve yoklama sonuçları bu cetvellerde gösterilir. Yoklama cetveli kullanılan durumlarda ihtilafli olaylar ortaya çıkarsa, bu olaylar yine ayrı bir yoklama fişi ile belirlenebilir. Yasa, bu tür yoklamalara toplu yoklama adını vermektedir.

⁶⁴ Erdem, a.g.e, s.89-90.

2.3.2.Vergi İncelemesi

2.3.2.1. Tanımı ve Niteliği

Türk Vergi Sistemi, ağırlıklı olarak beyan esasına dayanmaktadır.Beyan esasında, vergi matrahının en doğru şekilde ancak vergi mükellefi olan kişi tarafından saptanabileceği kabul edilmektedir. Beyan edilen matrahın gerçekleri yansıtmayı yansıtmadığında, vergi incelemesi başta olmak üzere, çeşitli yöntemlerle denetlenmektedir.⁶⁵

Bir süreç olarak vergileme, vergiyi doğuran olay ile başlayıp, dönem sonunda sağlanan gelirden vergi ödenmesi ile sona erer. Bu süreç içerisinde çok sayıda olay, belge, kayıt, defter ve diğer unsurlar söz konusudur. Dolayısıyla, devletin bu işleri kendisinin yapması düşünülemeyeceğinden, bu yükümlülükler yasalarla vergi mükelleflerine bırakılmıştır.⁶⁶

Vergileme süreci içerisinde mükelleflerin ve muhasebe organizasyonlarının vergileme ile ilgili tüm maddi olayları gerçek yönleri ile kayıtlara geçirmeleri ve vergi matrahlarını doğru ve gerçek olarak belirlemeleri gerekmektedir. Verginin tam olarak alınabilmesi, ancak mükellefler tarafından verilecek beyannamelerdeki bilgilerin gerçeğe uygun olması ile mümkündür. Ancak, serbest beyan esasını uygulayan ülkelerin hiç birinde vergi matrahlarının tam ve gerçek olarak belirlendiği hemen hiç görülmemiştir.⁶⁷

İnsanların her ülke ve rejimde vergi kaçırma eğilimlerinin varolduğu gerçeği ortada iken, devletlerinde kendi payı olan verginin kaçırılmasına kayıtsız kalması beklenemez. Bu nedenle, bir tarafta serbest beyan ilkesi, diğer tarafta ise bu

⁶⁵ Şükrü Kızılot, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Ankara, 1999, s.7.

⁶⁶ Kocahanoğlu, a.g.m., s.10.

⁶⁷ Erdem, a.g.e, s.91.

beyanları devlet adına denetleme, inceleme ve araştırma hakkı söz konusudur. Bu bakımdan devlet, mükellefiyetlerin işlem ve hesapları ile yakından ilgilenmekte, beyannamelerin ve bunların dayanağı olan hesap ve kayıtların, bilgi, uzmanlık ve tarafsızlıkla yapılmasını sağlamak denetim faaliyetlerinde bulunmaktadır.

Bu duruma paralel olarak Türk Vergi Hukukunda alınmış yasal önlem ve hükümler vardır. Nitekim, Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesinde vergi incelemesinin amacının, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, belirlemek ve sağlamak olduğu hükme bağlanmıştır. Bu amacı gerçekleştirebilmek için, devlet adına vergi denetimi yapmakla görevli ve yetkili organlar kurulmuştur. Ancak, vergiyi doğuran olayın anında belirlenmesi için zorunlu olan çalışmaları fiilen yürütebilecek bir örgüt bulunmadığından, ülkemizde klasik anlamda denetim, mükelleflerin kapanmış bulunan hesap dönemlerine ait kayıt ve belgelerin incelenmesi biçiminde gerçekleşmektedir. Yani inceleme, işlemler üzerinden belirli bir süre geçtikten sonra yapılabilir.

Vergi incelemesi ile, defter hesap kayıt ve belgeler ile gerekli görüldüğü zamanda karşıt araştırma ya da muhasebe dışı envantere elde edilecek sonuçlara göre, mükelleflerin ödediği vergilerin doğruluğunu araştırarak bunu sağlamak ve saptamak amaçlanmaktadır.⁶⁸ Dolayısıyla vergi incelemesi ödenecek vergilerin, yasalara uygun olmasını sağlamaktır. Görüldüğü gibi, Vergi Usul Kanunu'nda vergi incelemesine, vergi hatalarını da kapsayacak bir biçimde yer verilmiştir.

Vergi incelemesinin ayırıcı özellikleri, vergi incelemesinin bir yönü ile revizyon oluşunda, diğer yönü ile de vergi mevzuatına ya da genel bir deyim ile vergi hukuku hükümlerine göre yapılmasında belirmektedir.

Vergi incelemesinin revizyon karakterini taşıması, işletmelerin defter ve hesapları ile ilgili bulunmasını ifade eder. Diğer taraftan vergi incelemesi, vergi hukuku hükümlerine göre yapılır. Vergi hukukunun bir konusu olması bakımından

⁶⁸ Kızılot, a.g.e, s.41.

vergi incelemesi, niteliği ile amacı bakımından, ticari yani özel revizyonlardan ayrılmaktadır.⁶⁹

Ticari ya da özel revizyon, esas olarak Türk Ticaret Kanunu hükümlerine, işletmenin özelliklerine, ticari gelenek ve eğilimlere göre, defter ve kayıtlar üzerinde mükellefin emir ve izniyle, onun çıkarlarını korumak amacıyla, işletme ekonomisi düşünce biçimine hakim olan ana prensiplere uyularak yapılan bir incelemedir. Vergi incelemesi ise, vergi güvenliğini sağlamak ve yasal hükümlerin yerine getirilmiş olup olmadığını araştırmak amacıyla, yasal yetkiye dayanılarak yapılan bir işlemdir. Genel anlamda vergi incelemesi, ödenmesi gereken vergiyi güvenlik altına alan bir vergi güvenlik önlemidir.

2.3.2.2. Önemi

Vergi Usul Kanunu'ndaki tanımlamaya göre, vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, belirlemek ve sağlamak olduğuna göre, ulaşılmak istenen iki temel hedef söz konusudur.

Bu hedeflerden birincisi, mükelleflerin dürüst olarak ve gerçeğe uygun biçimde bildirimde bulunup bulunmadığının araştırılarak vergilerin doğruluğunu sağlamaktır.⁷⁰ Vergilerin doğruluğundan amaç, kazancın hesaplanmasını hakkında yasal hükümlerin yerine getirilmiş olup olmadığını araştırmak, vergi matrahını belirlemek ve buna dayanarak ödenmesi gereken verginin yasalara uygunluğunu sağlamaktır.⁷¹ Bu sayede gerçek kazançlar üzerinden alınacak vergiler, doğru ve tam olarak devlet hazinesine girecek ve devlet kamusal ihtiyaçların giderilmesinde gereksinim duyduğu fonları elde edebilecektir.

⁶⁹ Yılmaz Özbacı, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, 1988, s.387.

⁷⁰ Akdoğan, a.g.e, s.5.

⁷¹ Celal Kepekçi, "Vergi Yönünden Muhasebe Denetimi", Eskişehir İTİA Dergisi Sayı: 1074/113-67, Ankara, 1974., s.119.

Çağdaş devletlerin görevlerini yerine getirebilmeleri, varolan vergi potansiyelini tam olarak değerlendirebilmesine ve özellikle yasal olmayan biçimde vergi dışı bırakılmış kaynakların ortaya çıkarılabilmesine bağlıdır. Bu konuda vergi incelemesi önemli bir müessesedir. Çünkü, vergi incelemesinde gösterilecek çaba ve etkinlik ölçüsünde devletin gelir sağlama olanakları artacaktır.⁷²

Vergi incelemesi ile istenen diğer bir hedef ise, mükellefleri, gelirlerinin beyanında dürüst davranmaya alıştırmak ve kaçakçılık arzularından caydırarak vergi güvenliğini ya da vergilerin doğruluğunu sağlamaya çalışmaktır.⁷³ İncelemede, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılıp belirlenmesi ile birlikte, mükelleflerin doğru vergi ödemeleri de sağlanmaktadır. Bu niteliği ile vergi incelemesi, vergi kaçakçılığını ortaya çıkarmaktan öte, kaçakçılık yapılmasını önlemeye yönelmektedir.

Etkin biçimde yapılan vergi incelemeleri, vergi kaçakçılıklarını belirlemede önemli bir faktör olduğu gibi, büyük ölçüde önleme etkinliğine de sahiptir. Yapılan vergi incelemeleri sonucunda mükelleflerde, hesap, defter ve belgelerinin en ince ayrıntısına kadar incelenmiş olduğu, gizledikleri herhangi bir matrah varsa, bunun belirlendiği düşüncesi uyanırsa, tekrar aynı yöntemlerle vergi kaçırma eğilimi içerisine kolay kolay girmeyeceklerdir. Ancak bunun karşıtı olarak, kısa bir sürede yapılmış, ayrıntılara inmemiş ve mükelleflerin gizlediği vergi kaçakçılığı yoluna başvurmalarına yardımcı olacaktır. Diğer taraftan, yapılan vergi kaçakçılıklarının, yeni vergi kaçakçılıkları meydana getirdiği ve özendirdiği göz önünde tutulursa etkin biçimde yapılması gereken vergi incelemelerinin önemi ortaya çıkmaktadır.

Sonuç olarak, vergi incelemesinin önemi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılıp belirlenmesi mükelleflerin doğru beyana alıştırmaları ve dolayısıyla vergi güvenliğinin sağlanması, devletin gereksinim duyduğu mali kaynakların elde edilmesi, vergi kaçakçılığının oluşturduğu her türlü olumsuz etkilerin giderilmesi bakımlarından ortaya çıkmaktadır.

⁷² Akdoğan, a.g.e, s.6-7.

⁷³ Kocahanoğlu, a.g.m., s.13.

2.3.2.3. Uygulama Esasları

Vergi yasalarına göre gerçek usulde vergilendirilen mükellefler, defter tutmak, maddi olayları ve kayıtları hesaplara geçirmek, evrak ve belgeleri saklamak ve gerek görüldüğünde bunları ibraz etmek zorunluluğunda tutulmuşlardır.⁷⁴ Böylece bir yükümlülük altında olan gerçek ve tüzel kişiler, her zaman vergi incelemesine tabi tutulabilir. Bu bakımdan, bir vergi mükellefi veya sorumlusunun vergi incelemesine tabi tutulabilmesi için defter ve belge tutması ve bunları ibraz etmesi gerekmektedir. İbraz için iki günlük bir süre verilebilir. Defter ve belgelerin dairede gösterilmesi isteniyorsa usulsüzlük fiilinin işlenmiş sayılabilmesi için en az on beş günlük bir süre verilmiş olması zorunludur.⁷⁵

Bu durumda, tutulan kayıtların doğruluğu ve kayıt standartları da büyük önem arz etmektedir.

Mükelleflerin defter ve belge düzenine bağlı olmaları koşulu, vergi incelemesinin yapılabilmesi bakımından yeterli sayılmamaktadır. Çünkü vergileri defter ve kayıt düzenine göre hesaplamayan mükellefler de vardır. Örneğin, gayrimenkul sermaye iradı veya menkul sermaye iradı sahipleri ile elde ettikleri gelirleri defter ve belge düzenine uyarak belirlemek zorunda değildirler.⁷⁶ Ancak bu tür mükelleflerin defter ve belge düzenine bağlı olmamaları, onların vergi incelemesine tabi tutulmayacağı anlamına gelmez. Defter ve belge düzenine uyarak gelirlerini beyan etmesi gerekirken buna uymayan ve işlemlerini gizlilik içerisinde gerçekleştirerek vergi kaybına neden olan mükelleflerin vergi incelemesine tabi tutulmaları bir zorunluluktur.⁷⁷

⁷⁴ Yakup Tokat, “Vergi İncelemelerine İlişkin İbraz Yükümlülüğü”, Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı: 1993/162, Ankara, 1993, s.32.

⁷⁵ Korkmaz, a.g.e, s.121.

⁷⁶ Azmi Demirci-Zihni Kartal, “Vergi İncelemesi ve Kapsamı” Vergi Dünyası, Sayı: 1999/211, İstanbul, 1999, s.49.

⁷⁷ Kocahanoğlu, a.g.m., s.15-16.

Vergi incelemesi, genel olarak retrograd (geriye doğru) yönteme dayanır. Bu yöntem, kural olarak sondaj esasına göre uygulanır. Yani incelemeye vergi beyannamesinden başlanarak, bilançoya oradan büyük defter hesaplarına, esas defterlere, kayıtlara ve belgelere kadar inilir. Diğer bir deyimle vergi incelemesi, sonuçtan işlemlerin kaynağına geriye doğru bir seyir takip eder.

Bazı durumlarda retrograd yönteminden ayrılarak kısmen veya tamamen progresif (ileriye doğru) yöntem uygulanabilir. Bu yöntemde vergi incelemesine belgelerden başlanarak, esas kayıtlara, hesaplara bilançoya ve sonunda vergi beyannamesine kadar gidilir. Bu yöntemde genel olarak, aralıksız bir biçimde yeni tarama esasına dayanılır.

- Mükellefin, vergi matrahını gizlendiğine dair kesin kanıtlar elde edilmiş ise,
- Mükellefin durumu, yapılan ihbar ve diğer yollarla edinilen bilgilere göre şüpheli bulunur ve yapılan inceleme sırasında bunları kuvvetlendiren belirtilere rastlanır ise,
- Mükellefin muhasebe işlemleri retrograd (geriye doğru) yöntem ile inceleme yapmaya elverişli olmayacak derecede düzensiz ve bu yöntemde gerektirmeyecek kadar sınırlı ve basit ise başvurulur.

Vergi incelemelerinde, gerekli görülen durumlarda matrahın ya da matrah unsurlarının takdir yolu ile belirlenmesi, yöntem bakımından incelemenin bir kısmı ve türü olarak kabul edilmektedir. V.U.K.'un 30. maddesine göre, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan vermeyecek durumlarda takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır.

Sözü edilen durumlarda matrahın bir komisyon aracılığı ile takdir edilmesi nedeniyle, vergi incelemesine gerek kalmaması akla gelmesine rağmen, deneyimlerinin bir inceleme elemanı var olan belge ve kayıtlara dayanarak, dışarıdan

da yararlanarak, muhasebenin boşluklarını doldurup, hesapları yeniden kurabilir ve dolayısıyla yapacağı incelemede gerçeğe en yakın sonuçlara ulaşabilir.⁷⁸

Türk Vergi Hukuku'na göre takdirli vergi inceleme yapılması, işletmelerde bir takım belge ve defterlerin bulunmasına bağlıdır. Aksi halde, mükellef hiçbir defter tutmamış ve özellikle belgelerine saklamamış veya bunları yetkili organlara ibraz etmekten kaçınmış olursa, incelemeye başlamaksızın olay bir tutanak ile belgelenerek, V.U.K.'un 30. maddesine göre doğrudan doğruya takdir komisyonuna gönderilir.

2.3.2.3.1. İncelemeye Yetkili Olanlar

Vergi Usul Kanunu'nun 135. maddesinde incelemenin hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi müdürleri, Maliye müfettişleri, Maliye müfettiş muavinleri, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri, gelirler genel müdürlüğünün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine sahiptir denilmektedir.

Bunlardan, Maliye Müfettişleri ve yardımcıları, hesap uzmanları ve yardımcıları, gelirler kontrolörleri ile vergi denetmenleri, "Vergi denetim elemanı" olarak tanınmakta, vergi incelemeleri yanında, hesap uzmanları dışındakiler servis teftişleri ve memur soruşturmaları da yapmaktadırlar.⁷⁹

Türkiye'de vergi incelemesi ilk defa 1926 yılında yürürlüğe giren 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun bir kısmı işletmeleri defter tutarak bilanço ve vergi beyannamesi vermeye zorunlu tutması ile başlamıştır. Bu dönemde inceleme görevi Maliye Tahakkuk Memurları'na verilmiş, ancak olumlu ve verimli sonuç alınmadığı görülerek defter ve bilançolar, gerek görüldükçe serbest muhasiplere

⁷⁸ Erdem, a.g.e, s.97.

⁷⁹ Mehmet Tuncer, Vergi İncelemesinde Mükellef ve İdarenin Görev, Yetki Sorumluluk ve Hakları," Maliye Postası, Sayı:1986/171, Ankara, 1986, s.24.

gündelik ücret verilerek incelettirilmiştir. Daha sonra 755 sayılı Kanun değiştirilerek 2395 sayılı Kazanç Vergisi kanunu çıkartılmıştır. Bu kanunla Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği illerde kazanç vergisi beyannamelerinin incelenmesinde hesap uzmanlarından yararlanılması kabul edilmiştir.

Muamele Vergisi beyannamelerinin hesap uzmanları tarafından incelenmesine 1937 yılında başlanmış ve her iki vergiye ait incelemelerde ayrı hesap uzmanları kullanılması benimsenmiştir.

Böylece 10 yıllık uygulamadan sonra 1945 yılında 4703 sayılı kanunla “gelir kanunlarının emrettiği ödevliler hesaplarını incelemek ve Maliye Bakanı tarafından gerekli görülecek etütleri yapmak üzere” bugünkü hesap uzmanları kurulu kurulmuştur. Vergi Usul Kanunu'nun 136. maddesi hükmüne göre Vergi incelemesi yapanlar, yanlarında kimlik taşıma ve gösterme zorunluluğu getirilmiştir. Bu nedenle, inceleme yapan görevlilerin elinde inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı resmi kimlik bulunacak, işe başlamadan evvel bu kimlik inceme yapılan kimseye gösterilecektir.

2.3.2.3.2. İncelemenin Kapsamı

Vergi incelemesinin en etkili biçimi, genel ve tam incelemedir. Genel ve tam incelemeden, gerçek ve tüzel kişilerin geçmiş bir hesap dönemine ait kayıt ve hesaplarının her türlü vergiler bakımından incelenmesi anlaşılır.

Tam incelemenin özünü; işletmenin, gelir ve kurumlar vergileri konularına giren kazancı oluşturur. Bundan başka stopaja tabi ödemeler ve işlemlerde incelemenin kapsamına dahil olurlar.⁸⁰

⁸⁰ Demirici-Kartal, a.g.m., s.42.

İncelemenin kapsamı bakımından önem taşıyan diğer bir konu da, daha önce inceleme yapılmış ve matrahın re'sen takdir edilmiş olmasının, yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel olmayışıdır. (V.U.K. md.138).

2.3.2.3.3. İncelemenin Yeri

Vergi incelemesinin, inceleme tabi olan mükellef veya vergi sorumlusunun işyerinde yapılması genel bir kuraldır. Nedeni ise inceleme elemanlarının işletmeyi gezip görmesi, işin türü, niteliği ve büyüklüğü hakkında bilgi sahibi olabilmeleridir.⁸¹

- İşletmede inceleme yapmaya uygun bir yer bulunmazsa,
- İşletmenin defter ve belgeleri yapılan arama sonunda alınmış ise,
- Defterler zorlayıcı nedenler ile işletme dışına çıkarılmış bulunursa (ölüm, işin terk edilmesi, iflas nedeni ile defterlerin mahkemede bulunması gibi),
- Yükümlü veya vergi sorumlusu istenirse.

İncelemenin işyerinde yapılmayacağı durumda, gerekli defter ve belgeleri daireye getirmesi mükelleften yazılı olarak istenir. Belirlenen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Mazeretleri olanlara ise uygun bir süre verilir. (V.U.K. md. 139).

İnceleme elemanlarının Yasa'nın emredici hükmüne uymadan, defter ve belgelerin daireye getirilmesini istemeleri yasal değildir.⁸² Bu süre 15 günden aşağı olamaz. İncelemeye hazırlık ve inceleme raporunun yazılması işleri, daire dışında işletme, büro veya gereğinde evde yapılır.⁸³

⁸¹ Kurtuluş Akdeniz, Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer ve Defter, İbraz Süresi, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 1997/55, Ankara, 1997, s.62-63.

⁸² Akdeniz, a.g.m, s.63.

⁸³ Erdem, a.g.e, s.100.

2.3.2.3.4. İncelemenin Zamanı

İncelemenin beyanname verilmesinden sonra hangi tarihte yapılacağı, inceleme planları ile belirlenir. Türk Vergi Hukuku'nda inceleme yapılması bakımından herhangi bir süre belirlenmiştir. Tarh zamanaşımı süresince her an vergi incelemesi yapılabilir. Kurumların tasfiye beyannamelerinin verilmesinde 1 ay sonra vergi incelemesine başlanır. V.U.K.'un 138. maddesi uyarınca vergi incelemesinin yapılacağını önceden haber vermek gerekli değildir. Bu durum, inceleme elemanının etkisine bırakılmıştır.

İnceleme süresi, işletmenin büyüklüğüne, inceleme elemanlarının sayısına ve inceleme konusunun niteliğine göre değişmektedir.

Vergi incelemesinin sonuçlandırılmamış hesap dönemini de içermek üzere, tahakkuk zaman aşımı süresi içinde her zaman yapılması imkanı vardır.

Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlamak üzere beş yıl içinde inceleme yapılabilir.⁸⁴

2.4.İNCELEMENİN AŞAMALARI

Vergi İncelemesine genellikle yıllık çalışma planları ve programlarında belirlenen ilke ve kriterler dikkate alınarak, beyanname seçimi yapılmak suretiyle başlanmaktadır. Bunun dışında, vergi dairelerinde güdülmeksizin karşılaşılan bazı olaylarda, vergi incelemesi yapılması gerektiği düşüncesi ile incelemeye sevk edilir. İhbarlar ise, olağandışı bir inceleme nedeni olmaktadır. Vergi Denetim Süreci; yapılacak olan vergi incelemesinin planlanmasından başlayan ve inceleme hazırlığı yapılarak, vergi mükellefi ile ortak çalışmayı içeren bir işlemdir. Denetim sürecinin son safhası raporlama ile, tespit edilen hususları ilgili taraflara sunarlar.

⁸⁴ Onat, a.g.m, s.37.

2.4.1. İncelemenin Planlanması

İşletmelerde vergi incelemesinin olumlu, verimli ve başarılı bir şekilde uygulanması için sadece yetki sahibi denetçiler tarafından Revizyonun, “revizyon” tekniği açısından uygun bir şekilde yapılması yanında, diğer ülkelerde olduğu gibi bölgesel ve ülke genelinde bir plan çerçevesinde yapılması gerektir.⁸⁵

Başlangıçta, inceleme alınan kapsamına işletmelerin büyüklüklerine göre belli gruplara ayırarak sınıflanması gerek. Vergi denetim elemanları, normal şartlar altında ve inceleme yönteminin genel esaslarına göre, işletme incelemesinin ne kadar sürede yapabileceğini ifade eden ortalama inceleme zamanı belirlemelidir. Zaman, yıl ve gün olarak tespit edilir. Yıl bazında denetim elemanının bir yıl içerisinde kaç vergi incelemesi yapabileceği gösterilir. Gün esasında ise, bir incelemenin ortalama kaç günde bitirilebileceği belirtilir. Belli bir çalışma döneminde işletme sınıflarına göre ya da genel inceleme faaliyetinin işletme sınıfları arasında ne oranda dağıtılacağı tespit edilmesi için inceleme payını belirler. İşletmelerde vergi denetimi ile görevli organların bir yıl içerisinde yapabilecekleri vergi incelemesi sayısını, yani inceleme kapasitesini belirler. İşletmelerin küçük olması, vergi revizyonu dışında bırakılır. İşletmelerdeki vergi incelemesi, vergi hukukumuzda muhasebe revizyonu yönü ile sadece bilanço esasına göre defter tutan işletmeleri kapsamına alır.

Genel Çalışma Planı ile gelecek çalışma dönemi içerisinde işletmelerde yapılacak vergi incelemeleri toplu bir şekilde programa bağlanmış ve faaliyetlerin bu programa göre yürütülmesi ve takibi sağlanmış olur.

Genel Çalışma Planı, incelenecek olan işletmeleri belli esaslara göre organize eder:⁸⁶

⁸⁵ Demirkan Uçar, a.g.e, s.210.

⁸⁶ Akbıyık, Sedat, a.g.e, s.113.

Öncelikle İncelenmesi Gereken İşletmeler : Bazı önemli sebeplerden dolayı, durumları şüpheli olanlar, geciktirilmesi mahsurlu olanlar, beyanname şekil ve içeriğine göre incelemeye tabi tutulan bu tür işletmelerin öncelikle incelenmesi gerekebilir. İncelenmesi öne alınan işletmeler, seçme tekniğinin en önemli ve uygulanması büyük dikkat ve özeni gerektirir.

Sektör İtibariyle Vergi İncelemesi : Belli ticaret ve sanayi kolları veya çeşitlerine giren işletmelerin topluca veya çoğunluk itibariyle incelemeye tabi tutulması sektör itibariyle inceleme belli zamanlarda, belli nedenlerle bazı meslek gruplarında vergi ile ilgili işlemlerin doğru yapıp yapılmadığını ve bu durumun işletmelerin çoğuna sirayet ettiğinin anlaşılması halinde sektörlere dahil işletmeleri içerecek şekilde yapılır. Bu da incelemenin kolaylaşması ve daha fazla miktarda inceleme yapılmasını gösterir.

Sondaj Yöntemi ile Ayırma : Öncelikle incelenmesi gereken ve sektör itibariyle incelenecek işletmelerin dışında kalanlar sondaj usulü ile incelemeye tabidir. Sondaj yöntemi, sondajın hangi esasa göre yapılacağı önemlidir. Bu esas, tespit edildikten sonra ticaret ve sanayi alanındaki büyük ve orta işletmelere ait inceleme yapılır.

Sondaj esası veya oranı belli etmek için önce çalışma yerindeki vergi denetim elemanlarının genel inceleme kapasitesini tespit etmek gerekir. Bu kapasiteden öncelikle ve sektör esasına göre incelenecek işletmelerle, çalışma planına alınan sınırlı miktardaki küçük işletmeleri, karşılayacak kısmın çıkarılması suretiyle bulunacak olan kalan kapasite, sondaj oranının tespitine esas teşkil eder.

Vergi incelemesi hangi esasa göre inceleneceği tespit edildikten sonra “İnceleme Emri” ile vergi denetim elemanlarına inceleme işleri, görevleri dağıtılır. “İnceleme emri” şeklindeki belge, kayıtlar arasında tutarlı bağlantı kurulur ve işin sistemli ve düzenli olmasını sağlar.

2.4.2. İncelemenin Hazırlığı

İnceleme hazırlığının amacı, öncelikle incelemeye tabi tutulan işletme ve daha geniş anlamda iş kolu, ticaret şekli, ticari emtia hakkında bilgi edinmek ve tanımak, incelenecek yükümlü hakkında, ilk bilgileri araştırmak, tespit etmek, belgelemektir, inceleme hazırlığı, asıl inceleme çalışmalarına yol gösterir. Bazı hallerde incelemenin hangi noktalara yöneltilmesi, yoğunlaştırılması gerektiği bu çalışmalarla belirlenir. İnceleme hazırlığı genel ve özel olarak ayrılır.

Genel inceleme hazırlığı, incelenecek işletmenin dahil bulunduğu ekonomik faaliyet türü itibariyle dahil olduğu sektörün teknolojik bakımdan, vergi hukuku bakımından ve diğer çalışma hayatı ve mevzuatı yönünden sahip olunan özellikler itibariyle bir fikir edinmek için yapılan çalışmalardır.

Sektörler ve iş kolları bazında incelenecek işletmenin, hangi sektör veya işkoluna girdiğinin belirlenmesinden sonra, incelenecek yükümlünün ve teknik ticari elemanın bilgisine yakın seviyede bilgileri edinmek gerekir. Genel İnceleme hazırlığı yapacak olan elemanlar kütüphanelerden, yabancı olduğu sektör ve iş kolları ile ilgili çok geniş bilgiler edinebilirler. Bu durum, yapılan Vergi İncelemesi süresini azaltır.

Özel inceleme hazırlığı, incelemeye alınan yükümlü vergi dairesinde mevcut dosyalar ve kayıtlardan faydalanarak vergi karşısındaki durumunu gözden geçirmek ve gerekli notlar almaktır. Özel inceleme vazgeçilmezdir. Özel inceleme hazırlığı şu şekilde yapılabilir:

- Beyanname ve ekleri, vergi hukuku bakımından gözden geçirilir, usule aykırılık ve vergi hatası olup olmadığı belirlenir,
- Beyannameye bağlı mali tablolar, ekler gözden geçirilerek işletme hakkında servet, sermaye ve faaliyet sonuçları hakkında fikir edinilir.

- İncelemeye tabi tutulan yükümlünün daha önce incelenip-incelenmediği araştırılarak, bu durum varsa rapor, tutanak ve ekleri dikkatle gözden geçirilir. Eleştirileri ve tipik hatalar hakkında not alınır.

- İnceleme raporlarının yargılama prosedürü içindeki gelişmeler ve sonuçlar hakkında bilgi alınır.

- Yükümlünün zamanında ödeme, taksit, tecil gibi ödeme şekillerine bakılır.

- Yükümlünün dosyasında ve istihbarat arşivinde bulunan özel bilgi kağıtları incelenerek not alınır.

Özel inceleme hazırlığı en iyi şekilde tamamlandığında, sağlıklı ve verimli bir vergi incelemesinin temeli sağlam atılmış olacaktır.

2.4.2.3. İncelemenin Yapılması

İncelemenin yapılabilmesi için, geçmiş dönem defter ve belgelerinin alıkonulması gerekmektedir. Alıkonulma ya bir karşıt inceleme veya bir normal inceleme için yapılır. Karşıt inceleme sadece bir tespit ve mükellefe yönelik olmayan bir kayıt veya bilginin saptanması ise, alıkonulma süresi esasen fazla bir zaman içermeyecektir.

Alıkonulmanın gerekçesi normal bir inceleme ise, burada da inceleme elamanının yetenek ve yaklaşımları da önem arz etmekle beraber, incelenecek mükellef faaliyetinin ve buna ilişkin kayıt ve belge miktarı büyük önem arz etmektedir. Bu ibrazdan başlanarak incelemenin yaygınlaştırılması zorunluluğu da doğmakta ise, süre konusu uzamak zorundadır.⁸⁷

Vergi kanunlarına göre üzerinden vergi alınan mal, hizmet veya ekonomik olayların parasal tutarı mükelleflerce veya vergi sorumlularınca beyan esasına göre vergi dairesine bildirilmekte, bu şekilde beyan edilen matrah üzerinden vergi

⁸⁷ A. Hadi Orhun, "Defter ve Belgelerin İncelemede Kalma Süresi ve Sonuçları", Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı: 1995/212, Ankara, 1995, s.23.

hesaplanmaktadır. Bu durum ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılmasına ve vergi incelemesinin yapılmasını zorunlu kılmaktadır.⁸⁸

Vergi incelemeleri ile, mükelleflerin vergiden kaçınmak için yöneldikleri yolların tespiti ve ortadan kaldırılmasına çalışılır. İnsan zekasının bulabileceği sonsuz denilebilecek bu yollara mükellefiyetin vergi dairesine bildirilmesi, yanıltıcı bildirimlerde bulunmak suretiyle basit vergilendirme usulünden, istisna ve muafiyetlerden yararlanmaya çalışma, belge düzenlememe, gerçeğe uygun olmayan belge düzenleme, var olmayan isim ve adresler kullanma kayıt ve muhasebe hileleri en sık rastlanan örnekler olarak gösterilebilir.

Vergi incelemesine alınan bir kuruluşun satışları, alışları, gelirleri, giderleri ve mal hareketleri yukarıda belirtilen hata ve hilelerin ortaya çıkarılması amacıyla, ayrı ayrı incelenir. İncelemeler sırasında hem mükelleflerin defter ve belgeleri ve hem de incelemenin mükellefle ilişkide bulunanların defter ve belgeleri karşıt incelemeler yoluyla ayrıntılı bir şekilde gözden geçirilir. Gerekliğinde hem mükelleflerin hem de çeşitli nedenlerle mükellefle ilişki içinde bulunan şahısların ifadelerine baş vurulur. Bütün bu çalışmalar sonucunda yapılan bildirimlerin, mükelleflerin gerçekteki durumlarına uygun olup olmadığı araştırılır. Bildirimleri gerçeğe uyum olmayan mükelleflerin durumlarına uygun bildirimlerin ne olması gerektiği tespit edilir.

Vergi incelemelerinin özellik gösteren diğer bir şekli de, ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla bir mükellefin vergi kaçırdığına ilişkin emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde veya bunların üzerinde, yetkili Sulh Yargıcının kararıyla arama yapılarak başlanılan incelemelerdir.⁸⁹ İncelemeye yetkili kişiler incelemeye başlamadan önce mükellefe inceleme konusu açıkça ifade edilir. Mükellefin izni olmadan resmi çalışma saatlerinin dışında inceleme yapamazlar ve buna devam edemezler. (Tutanak

⁸⁸ Özdemir Aktok, "Vergi Denetmenlerinin Son Beş Yıllık Çalışma Sonuçları", Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı: 1996/228, Ankara, 1996, s.1.

⁸⁹ Onat, a.g.m., s.38.

düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hükmün dışındadır. Ancak bu gibi tedbirler incelemelerin yapıldığı yerdeki faaliyeti aksatmayacak şekilde yapılır.) İnceleme bitince bunun yapıldığını gösteren bir belge mükellefe verilir. (V.U.K. md.140).

2.4.2.4.İncelemeye Başlama

Vergi incelemesinin hazırlık aşaması bitirildikten sonra incelemeye başlanılmaktadır. Vergi denetim elemanı mükellefle ya da işletmenin kanuni temsilcisi ile temasa geçer. Mükellef ile temas bakımından incelenecek konular,

1. Haber verme,
2. Mükellef ile konuşma
3. İşe başlama tutanağı tutulması,
4. İşyerini gezme ve üretim sürecini incele

-Haber verme yönteminin uygulanması ile kendi yönünden inceleme ile ilgili hazırlıkları yapmak için mükellefe imkan ve fırsat verilmiş olur. Böylece hem mükellefin zor duruma düşmesi önlenmiş hem de Vergi Denetim elemanı açısından incelemenin yapılması kolaylaşmış olur. Mükellefin yapacağı hazırlıklar, çalışma yeri ayırma, bilgi verecek veya yardım edecek memurların inceleme anında bulundurulmasını sağlama gibi konularda yardımcı olur. Haber verme telefonla ya da yazılı olarak ta uygulanır. Yazılı süre 15 günden az olmamak suretiyle verilir. Vergilendirilmeleri, bakımından şüpheli bulunan mükellefler, ihbar üzerine veya yapılan inceleme hazırlığı sonucunda, haklarında böyle bir kanaate varılan mükellefler, nezdinde incelemeye önceden haber verilmeden başlar.

Bu şekildeki bir incelemenin yapılmasındaki neden mükellefin defter ve belgelerini yok etmesine, kayıtlar üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmasına veya diğer yönlerden vergi hile ve yöntemlerine başvurmamasına ve tüm bunları tespit edecek önleyici tedbirlerin alınmasına fırsat vermemektir. İşletmedeki vergi incelemelerine başlanırken önce içinde bulunulan dönem bakımından bir “Kayıt

Nizami” kontrolü yapılması söz konusu ise yine önceden haber verilmemesi gerekir.

Küçük işletmeler hakkında haber verme esasının uygulanmasının sebebi, çok az vergi ödeyen mükellefin kendisine inceleme için haber verip vermeme gibi durum, ne inceleme tekniği açısından, ne de inceleme psikolojisi açısından bir faydası olmamasıdır.

2.4.2.5. Mükellef ile Konuşma

İşletmede vergi incelemesi, mükellef ile yapılacak “İlk konuşma” ile başlar, son konuşma ile biter.

Mükellef ile ilk konuşmalarda;

- Vergi inceleme elemanının kimliğinin gösterilmesi,
- Mükellefe inceleme hakkında bilgi vermesi,
- Mükelleften genel bilgi almak,
- Çalışma esaslarını tespit etmek.

İnceleme elemanı mükellefe fotoğraflı bir resmi bir belge, yani kimliğini göstermelidir. Mükellefe inceleme hakkında verilecek bilgi, hangi vergiler yönünden inceleme yapılacağı, hangi hesap dönemi inceleneceği gibi hususlar içerir. Mükelleften alınacak bilgileri, kuruluşun hukuki, şekli işletmenin müdürü, şahıs şirketlerinde ortaklar ve hisse oranları, sermaye şirketlerinde başlıca pay sahipleri ile yönetim kurulu üyeleri ve bunlar arasındaki kan bağı, işletmenin dalı, kapasitesi, organizasyonu, çalışan sayısı, kredi ve finansman durumu, piyasadaki rekabet durumu gibi bilgilerin çalışma esaslarında ise çalışma günü, saatleri belirlenir.

2.4.2.6. İşe Başlama Tutanağı Tutulması

Mükellef ile temas vergi inceleme tekniği bakımından, “mükellef” nezdinde vergi incelemesine başlanıldığını ifade eder. İşletmede veya vergi mükellefi nezdinde incelemeye başlamak üzere mükellefle ilk temas ve karşılama tarihini belirleyen, bir işe başlama tutanağı, düzenlenmesi çeşitli görüşlerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Gerçekten bu konu vergi hukuku yönünden, pişmanlık müessesesi ile yakından ilişkili bulunması nedeniyle özellik arz eder.

Yükümlüler etkin bir şekilde izlenip incelenemediğinden, idare tarafından ortaya çıkarılması güç olan vergi kayıplarının yükümlülerin haber vermesiyle gecikmiş de olsa önlenebileceği, pişmanlıktan yararlanabilmenin şartı olarak, pişmanlık talep edilen konu ile incelemenin konusu arasında bir bağ olmadığı, herhangi bir vergi incelemesine başlanılırsa, pişmanlığın geçerli olmayacağı, incelemeye başlama halinin tespitinin güç olmasına rağmen incelemeye davet yazısının mükellefe yazılması, incelemeye başlama tutanağının alınması, belirli hususlar olarak ifade edilmiştir.⁹⁰

Önceden haber verme tarihinde mükellef ile temas kurulduğu ve işletmede incelemeye başlandığını kabul etmek gerekirse de, kötü niyetli bir mükellef, bu arada fiili karşılama tarihine kadar pişmanlık hükümlerinden faydalanma yoluna gitmeyi düşünebilecek ve daha sonraki fiili karşılaşma tarihinde, haber verme gününe göre düzenlenecek tutanağı imzalamak istemeyecektir.

2.4.2.7. İşyerini Gezme ve Üretim Sürecini İnceleme

İncelemenin son aşamasında vergi denetim elemanı işyerini gezmeli ve görmelidir. İşletmenin idari kısmını, faaliyetlerinin sürdürüldüğü yerleri, ambar ve diğer binalar ile ek tesisleri gezmelidir.

⁹⁰ Halil Başağaç, “Vergi Usul Kanununda Pişmanlık ve İslah” Vergi Sorunları Dergisi, 1985/4, s.60.

İdari kısım içinde özellikle muhasebe servisinin çalışma şekilleri hakkında bilgi almak ve incelemek gerekir. Faaliyetlerin sürdürüldüğü yerlerde malların durumu, hammadde ve mamul maddelerin hacimleri, ne şekilde saklandığı depolandığı; tesisat, makine, bina, inşaat gibi yatırım durumu, işletmenin kuruluşu ve yönetimi hakkında bilgi edinmek gerekir. İşletmenin gezilmesi, incelemeyi yapan elemanın ekonomik ve teknik bilgilerini genişletmesi ve tecrübesini arttırması bakımından fayda sağlar.

2.4.2.8. İncelemenin Bitirilmesi

Vergi incelemesi, vergi incelemesine yetkililer tarafından vergi incelemesine tabi olanlar nezdinde, gerektiğinde defter ve belge üzerinde veya bunların dışında, işletmede ve işletme dışında sürdürülmektedir. İncelemenin sonunda, varılan sonuçlar hakkında vergi inceleme tutanağının düzenlenmesi gerekmektedir. Tutanak, vergi yükümlüsü aleyhine, vergi yönetimi lehine önemli bir delil meydana getirir.

Modern vergi denetiminde, iş birliği ilkesi ve düşüncesinin somut bir ifadesi olarak incelemede belirlenen hususların yükümlüden gizli tutulmaması, kendisine sonradan tebliğ edilecek vergi inceleme raporu ve buna dayalı tarhiyatın bir sürpriz teşkil etmemesi, eğer inceleme elemanları isabetsiz bir yanlış karara varmışlarsa, yükümlünün son açıklaması ile inceleme sonuçlarını düzeltme imkanını kaçırmamış olmaları nedeniyle son konuşma temel bir kural olarak belirlenmiştir.⁹¹ Son konuşma, devamlı bir Mali Müşaviri bulunmayan mükellefler için, tereddüde düşünülen vergi problemleri üzerinde görüşme ve aydınlatma açısından yararlıdır. Vergi denetim elemanları verecekleri bilgiler ile vergi hatalarına düşülmemesi, matrahların doğru hesaplanması ve vergi güvenliğinin sağlanmasına yardım etmiş olacaklardır. Her türlü maddi ve hukuki olaylar uzlaşmanın kapsamına girer. Örneğin amortismanlar, değerlemeler ve hatta vergi

⁹¹ Maliye Bakanlığı, Revizyon ve İşletmelerde Vergi İncelemesi, s.252-253.

matrahına giren kazanan miktarı dahi uzlaşma konusu olabilir. Bu durumda mükellefle mutabık kalınarak, verginin matrahı değiştirilmek, düzeltilmek ve yeniden hesaplanmak sureti ile vergi itilafının ortaya çıkmasına meydan verilmemiş olur. Son konuşma ile varılan uzlaşma sonucunda mükellef, uzlaşılan konu hakkında, kanun yollarına başvurmayabilir.

İnceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tanzim olunabilir. Mükellefin itiraz ve düşünceleri varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Bu surette düzenlenen tutanakların birer nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması zorundur.

Mükellef tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını içeren defter veya belgeler, nezdinde inceleme yapıldandan rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. Mükellef tutanakları imzalayarak defter ve vesikaları geri alabilir. Ancak bu defterlerin suç delili olmaması şarttır. (V.U.K. md. 141).

Vergi incelemeleri sonunda vergi idaresiyle mükelleflerin ilişkilerinde gözlenen duruma göre, tüm kamu yönetimlerini kapsayan bozukluk veya aksamalar açısından yapıla gelen eleştirilerin ağırlığı dikkat çekmektedir. Bu durumda, bilhassa inceleme elemanlarının hedef alındığı, vergi kaçağı ortaya çıkarmak sorumluluğunu taşıyan inceleme elemanlarının yaptıkları incelemeler sırasında mükelleflere haksız mali yükler getirdiklerinin iddia olunduğunu görebilmekteyiz. Bu durumu doğrulayıcı kanıt olarak, vergi inceleme raporlarına dayalı tarhiyatların yargı organlarındaki Hazine aleyhine sonuçlanma yüzdesinin çokluğu gösterilmektedir.⁹²

⁹² Yakup Tokat, “Vergi İncelemelerinde Başarı ve Mükellefin Beyanının Delil Sayılması Açısından Değeri,” Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı: 1996/228, Ankara, 1996, s.41.

2.5. İŞLETMELERDE DENETİM TEKNİKLERİ

Vergi Denetimi, işletmenin mali tabloları ile mali ve hukuki mevzuat çerçevesinde genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre düzenlenen kayıtların doğruluğunun saptanmasına yönelik olarak yapılan incelemelerin rapora bağlama işlemlerini içeren süreçtir. Vergi denetimi işletmenin defter ve belgelerine dayanılarak özel ve tüzel kişilerin gelirleri ile giderleri yanında, dönem karını etkileyen tüm işlemlerin incelenmesi esastır.

Muhasebe kayıtlarının gerçek olup olmadıklarını araştırmak gerekir. Vergilemede esas olan vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin esas olup olmadığıdır.

Gelişen ekonomik hayat, üretim gücü ve uygulanan teknoloji, kullanılan hammadde ve enerji, işçilik, mamul mal üretilmesini sağlar. Bu üretilen mamul mallar ekonomide işletmelerin kayıtlarına aktarılır. Vergi denetimi de bu mamul-malları esastan doğru olarak kayıt altına alıp almadığını inceler.

2.5.1 Beyanname Seçiminde Mali Analizden Yararlanma

Vergi incelemesine alınacak mükellefin beyanname seçiminde mali analizden yararlanabilmek için faaliyet gösterilen sektör ve piyasa için standart veya tipik oranların saptanması gerekir. Bu oranların tespit edilerek standartlardan büyük ölçüde sapmalar ortaya çıkar ise, vergi denetimine tabi olacak beyannamelerin seçimi kolaylaşacaktır. Mükellefler verginin beyan ettikleri matrahın düşük gösterilmesinin belirtileri:

- Hasılatın yasal defter ve belgelere kaydedilmemesi,
- Faturasız ve belgesiz satışlar,
- İşletmelerin varlıklarını düşük değerlemesi,
- Giderlerin yüksek gösterilmesi,
- Kârın, vergi açısından avantajlı görünen şirketlere kaydırılması, örtülü

kazanç dağıtımı, örtülüne sermaye konulması.⁹³

Bilanço esasına göre defter tutan bir firma vergi incelemesine alındığında, firmanın mali durumu şu verilere göre belirlenir.

- Satış ve kâr performansı,
- Öz sermayesi
- Borç kaynakları
- İşletme sermayesi
- Stok devir hızı,
- Alacaklarda tahsilat hızı,
- Aktif tutarı

Genel olarak, mali tablolar, işletmelerin sürekliliğine, tutarlılık ve dönemsellik kavramlarına dayanılarak muhasebe ilkeleri doğrultusunda hazırlanmış özet muhasebe raporlarıdır. Tek düzen hesap çerçevesi planına göre mali tablolar:

- Bilanço
- Gelir Tablosu
- Satış maliyet tablosu
- Fon akım tabloları,
- Nakit akım tablosu,
- Kâr dağıtım tablosu
- Özkaynaklar değişim tablosu.

Bu tablolar üzerinde yapılacak olan inceleme ile finansal analiz yöntemlerinden yararlanılarak vergi matrahlarının olması gereken şekilde beyan edilmesi sağlanır.

⁹³ Şükrü Kızılot, a.g.e,s.85.....

2.5.2. Vergi Dairelerindeki Bilgilerden ve İstihbarat Arşivinden

Yararlanma

Vergi denetiminde, bir başka yöntem de vergi dairelerindeki mükelleflerin dosyalarındaki bilgilerden yararlanılarak yapılan incelemelerdir.

2.5.3. Kamu İdare ve Müesseseleri, Banka ve Sigorta Şirketleri ve

Mükellefler ile İlişkide Bulunan Kişilerden Alınacak Bilgiler

Vergi denetiminde, mükelleflerin beyanları ve ifadeleri önemlidir. V.U.K. 148. maddesinde, şahıs ve tüzel kişilerin istenildiğinde istenen bilgileri vermekle sorumlu tutmuştur.

Ekonomik olayların ve faaliyetlerin hızlı gelişimi, finansal piyasalar ile üretici firmaların, sigorta şirketlerinin parasal işlemleri, bankalar sistemi içerisinde işlem görmelerine neden olmaktadır. Bu durum ticari faaliyetlerde kullanılan çek, senet gibi fiskal türevlerin kayıtlanmasına sebep olmaktadır. Bu nedenle şahıs ve kurumların ticari işlemlerinin vergi denetimi için gerekli bilgilerin doğru olarak tespiti sağlanır.

2.5.4. Yoklamalar

Vergi Denetim elemanları ve vergi mükelleflerinin maddi olaylar ile kayıtları incelemesi olayı yoklamadır. Mükellefin ilgili vergi dairesine bildirmek zorunda olduğu adres, işe başlama, yeni bir vergiye tabi olma, işletme değiştirme, işi bırakma, tasfiye, ölüm vb. maddi olayların doğruluğu, olay yerinde yapılacak inceleme, yoklamadır, dolayısıyla bu olaylarla ilgili kayıtlar ve konular yerinde incelenir.

2.5.5. Resmi Satış Fiyatı Olan Mallar Alıp Satan İşletmelerde Vergi İnceleme Yöntemleri

Dönem başı ve dönem sonu stokları dikkate alınarak işletmede satılması gereken mal miktarı bulunur. Bu miktar resmi satış fiyatları ile çarpılarak satılması gereken malın satış hasılatı ortaya çıkarılır. Bu hasılat miktarları vergi mükellefinin beyan ettiği hasılat ile karşılaştırılır.

2.5.6. Randıman İncelemesi

Üretim miktarlarının doğruluğunun imalatta kullanılan işçilik, ilk madde ve yardımcı maddelerin verimlilik oranlarına göre incelenmesi ve hesaplanması, randıman incelemesidir. Üretim sürecinin çok iyi izlenmesi, kayıtlarının kontrolü ve fiili durumla karşılaştırılarak, imalat sırasında ortaya çıkabilecek aksaklıklar, fireler dikkate alınarak randıman incelemesi yapılır.

Randıman bakımından yapılan vergi incelemesinde, verimliliğin kısa sürede yetersiz olduğu kabul edilebilmekle beraber, uzun sürede verimsiz ve zayıfatı emsal işletmelerden fazla olan işletmelerin, rekabet koşullarında tedbirli tüccarlarla uzun sürede bu şekilde işletilemeyeceği kabul edilmelidir. Teknik gereklerin randıman bakımından vergi incelemesi raporunda belirttiği gibi üretimin kanuni defterlerde görüldenden fazla olduğu sonucu verirse, işletmenin cezalandırılması mümkündür.

2.5.7. Fiili Envanter

İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterlerinin yapılmasına ve beyannamede gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil edilebilir. Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler, hazinece mükellefe ödenir. İşletmenin bütün mal, giriş ve çıkışlarının kayıt üzerindeki kontrolü envanterdir. Alım-satım ile uğraşan mükellefler dönem başı ve

dönem sonu mal girdi çıktılarını, tespit edebilir. Defter ve belgeler üzerinde, mal mevcudundaki noksanlıktan kaynaklanan envanter noksanı ile faturasız satışlardan kaynaklanan envanter fazlası tespit edilir. Envanter bakımından vergi incelemesinde defter ve belgeler üzerine yapılan tespitlere dayanarak Envanter noksanı, Envanter Fazlalığı ve Envanterin tam olması durumu olacak bir sonuca varır.

Envanterin tam olması durumu, her mal mevcudunun fiili sayım ile defter ve belgeler üzerinde yapılan tespitle aynı olmasıdır ve eşitliğin sağlandığı durumun gösterilmesidir. Bu işlem defter kayıtlarının doğru olduğunu gösterir.

Envanter Noksanı durumunun nedenleri :

- Dönem içinde yapılan satışlar için belge düzenlememesinden,
- Dönem içinde ortaya çıkan firelerden,
- Dönem içinde çalınma, kırılma, yanma, çürüme vs. olaylar.

Envanter Fazlalığı durumunun nedenleri;

- Dönem içinde belgesiz olarak satın alınan ve kayıtlara geçmeyen mal sayımı sırasında ortaya çıkar.
- Dönem başında mevcut malın envantere dahil edilmemesi olayı.

2.5.8. Gayri Safi Kâr Oranlarının Karşılaştırılması

Alım satım işi ile uğraşan işletmelerde faturalı ve faturasız satışların gayrisafi kar oranlarının karşılaştırılması yöntemiyle vergi incelemesi yapılır. Vergi inceleme elemanı ve vergi yükümlüsünün beyannameleri üzerinde matrah fark veya vergi farkı saptayabilir. Ya da beyanname ekleri üzerinde inceleme yapılarak farklar ortaya çıkarılabilir.

2.5.9. Beyanname Üzerinden Yapılacak Vergi Denetimleri

Beyanname inceleme sonucunda bazı farklar tespit edilir.

- 5 yılı aşan zarar veya daha önceden vergi incelemesi ile ortadan kaldırılmış olan zararların dönem gelirinden düşülmesi,
- Gelirden düşülen sigorta primleri ve bağışların yasal olmayışı veya daha öncede bu tür harcamaların defter kayıtlarından düşülmüş olması,
- Beyanname üzerindeki matrah üzerinden hatalı hesaplama yapılması, mali tablolara yanlış aktarılması,
- Sakatlık indirimlerinin yanlış hesaplanması,
- Kesinti yolu ile ödenen vergilerin mahsuplarının yanlış yapılması, İstisnaların yanlış uygulanması.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ

3.1.VERGİ İDARESİ YÖNÜNDEN ETKİNLİK

Vergi idaresi yönünden vergi denetiminin etkinliğini, vergi yönetiminin örgütlenmesindeki etkinlik ve Türkiye’de vergi yönetiminin örgütlenmesi ve değerlendirilmesi olmak üzere iki grupta toplamak mümkündür.

3.1.1.Vergi Yönetiminin Örgütlenmesindeki Etkinlik

3.1.1.1.Vergi Yönetiminin Örgütlenmesinde Etkinlik Kavramı ve Ölçütleri

Örgütsel başarı, genellikle “etkinlik” ve “verimlilik” yönünden değerlendirilir.⁹⁴ Etkinlik örgütün amaçlarına ulaşma derecesini, yani başarı ve başarıya derecesini belirtir. Örgütsel etkinlik, salt bir kavram olmayıp, karşılaştırmalı bir kavramdır. Örgütsel etkinliği ölçümü de bir değerlendirme işlemi niteliğindedir. Verimlilik ise, örgütsel faaliyetin usallık derecesini belirler. Bir başka ifadeyle, belirli bir harcama ile en çok hasıla elde etmeyi açıklar. Genellikle etkinlik ve verimlilik aynı ölçüde değişmektedir. Kısa dönemde etkinlik ve verimliliğin aynı anlam da kullanılabilir.⁹⁵ Bu nedenle etkinlik, en iyi çözüm ve başarı derecesi ile verimlilik anlamlarına gelmektedir.

Vergi sistemi yönünden etkinlik ise, daha somut ve daha belirgindir. Bir vergi veya vergi sisteminde etkinlik, uygunluk, belirlilik ve maliyet düşük olması, ilkelerine uyma yanında, kaynakların optimal dağılımında olabildiği kadar az etkilemek demektir.⁹⁶

⁹⁴ Atilla Baransel, “Örgütsel Etkinlik ve Ölçümü”, İşletme Fakültesi Dergisi, Sayı 1974/2, İstanbul, 1974, s.63-64.

⁹⁵ Baransel, a.g.m, s.67.

⁹⁶ M. Erdem Burhan, Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi, Eskişehir, 1981, s.45.

Due'ya göre, vergi yönetiminin etkinliğin, hem mükellefin hem de devletin, vergilerin toplanmasına ilişkin olarak yüklenecekleri maliyetin en aza indirilmesini kapsamaktadır.⁹⁷ Başka bir ifadeyle, toplam vergi tahsili giderlerinin, toplam vergi gelirlerine oranı, etkinliği belirlemektedir.

Bu durumda etkinlik, toplanan vergi geliri ile yönetsel maliyetler arasındaki fark olmaktadır. Burada mükelleflerin psikolojisi dikkate alınmıştır. Fakat vergi yönetiminin etkinliği denildiğinde, mükellefleri de kapsamına alacak boyutlardaki etkinlik anlaşılmaktadır.⁹⁸

Vergi yönetiminde etkinlik ölçütleri şu başlıklar altında incelenebilir.

31.1.1.1. Vergi Yasalarının Uygulanmasında Etkinlik

Vergi yönetiminin, getirilen yeni vergilerin kontrolüne alışmadığını düşünen ya da tahmin eden mükellefler, daha fazla matrah gizleme ve vergi kaçırma eğilim içerisine girerler.⁹⁹ Vergi mükelleflerince güç kabul edilen, geç alışan ya da kendi istekleri ile kabul ettikleri yasa hükümlerini, onlara benimsettikten sonra, bu hükümlere sık sık değişiklikler yapmak, bu nedenle vergi yasalarında istikrarsızlığa düşmek son derece sakıncalı durumlar yaratabilmektedir.¹⁰⁰ Bu anlamda “eski bir vergi iyi bir vergidir”¹⁰¹ deyimini geniş ölçüde kabul görmektedir.

Vergi kayıplarının önlenmesi bakımından, vergi yasalarının adil, açık ve basit olması, bu yasaları mutlak biçimde uygulama gücüne sahip etkin ve becerikli bir vergi yönetiminin bulunması gerekir. Bunların sonucu olarak, mükelleflerde yasalara ve vergi yönetimine yaygın bir inanç ve uyum bilinci sağlanmış

⁹⁷ John. F. Due, Maliye: Bir İktisadi Analiz, (Çev. Sevim Görgün ve İzzettin Önder), İstanbul, 1963, s.126-127.

⁹⁸ Doğan Şenyüz, Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi, Bursa, 1995, s.49.

⁹⁹ Öztekin, Tosun, “Hileli Vergi Suçları” İstanbul Üniversitesi Yayınları, Sayı: 1962/191 İstanbul, 1962, s.10-11.

¹⁰⁰ Fehamettin Ervardar, “Vergi Olaylarımız”, Maliye Enstitüsü Konferansları, Sayı: 1972/49, İstanbul, 1972, s.46.

¹⁰¹ James, Buchanan, Public Finance in Democratic Process, The University of North Carolina Press, Chapel Hill, 1967, s.58.

olmalıdır.¹⁰² Vergi dışı kalmış alanların vergi kapsamına alınması, vergi veren mükelleflerin vergi yükünün daha da arttırılmasından daha olumlu sonuçlar doğuracaktır.¹⁰³

Vergi yönetimin temel amaçlarını, vergi gelirlerin arttırmak, mükellefiyetin tam ve doğru olarak saptanması ile vergide eşitliğin sağlanması olarak kabul edebiliriz. Bu yönden vergi yönetiminde etkinlik bu amaçların gerçekleştirilmesi derecesi ile orantılı olacaktır. Fakat, son iki amacın ne ölçüde gerçekleştiğini nesnel ölçülerle saptamak pek mümkün değildir. Bu nedenle vergi yasalarının uygulanmasında etkinlik ölçüte, özellikle, vergi gelirlerinin maksimum düzeye çıkarılması ile özdeşir.¹⁰⁴

Yürürlükteki vergi yasalarına göre, vergi tahsilindeki kayıpların boyutları, vergi yönetiminin etkinliğinin bir ölçütü olmaktadır. Bu nedenle, vergi kaçakçılığının ve vergi kaybı tutarlarının bilinmesi gerekir. Vergi kaybı tutarları, vergi yönetiminin yıllık tahsilat kayıtlarından çıkarılabilir. Fakat vergi kaçakçılığının boyutlarına ilişkin tam bir saptama oldukça zordur. Özellikle milli gelirin faktörlere göre tam hesaplanmasının olmadığı ülkelerde, bunu tespit etmek oldukça güçtür. Bununla birlikte çeşitli yöntemlerle, vergi kaçakçılığı konusunda yaklaşık bir bilgi edinmek mümkündür.

Vergi kaçırın mükellefin yakalanması halinde uygulanacak yaptırımların en ağırının neden olacağı nakit çıkışları bile, mükellefin kaçırıldığı vergiyi alternatif bir yatırım alanında değerlendirerek elde edeceği nakit girişlerinden daha küçüktür.¹⁰⁵

¹⁰² M: Erol Karsan, "Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma ile Mücadelede Uluslar arası İşbirliği", Vergi Dünyası, Sayı: 1984/35, İstanbul, 1984, s.23.

¹⁰³ Saadettin Doğanıyigit, "Vergi Kaybının Önlenmesinde Mükellefle Olan İlişkilerin Önemi, " Yaklaşım Dergisi., Sayı: 1996/4, Ankara, 1996, s.86.

¹⁰⁴ Erdem, Vergi Yönetimi, a.g.e, s.46-47.

¹⁰⁵ Sevinç, a.g.m, s.43.

3.1.1.1.2. Vergi Yönetiminde Verimlilik

Etkinlik sorununa verimlilik ölçütü yönünden düşünüldüğünde, belirli bir maliyetle en çok gelir toplamak amaç olmaktadır. Başka bir ifadeyle kamu kesimine kaynak aktarımının, en az maliyetle gerçekleştirilmesi amaçlanmaktadır. Bu bakımdan verimliliğin ölçümü etkinliğin ölçümünden daha kolay olmaktadır. Burada daha somut değerlendirmeler yapılabilmektedir, buna göre maliyet/hasıla oranı, en geçerli ölçüttür. Bu oran en çok kullanılan bir ölçüt olmakla birlikte yetersiz kalmaktadır. Genellikle vergi yönetiminin değerlendirmesinde, siyasal iktidarlarca kabul gören bir oran olmaktadır, bu en az harcamayla çalışan bir yönetim ilkesini yansıtmaktadır. Bu nedenle vergi mükellefine, en az yüke mal olan yönetim üstün tutulmaktadır. Fakat gerçek görünüm değildir. Gerçekte bu oranın büyüklüğü hesaplanış biçimine ve vergi oranının yüksekliğine bağlıdır. Aslında bu etkenlerin her ikisi de yönetimin etkinliği ile doğrudan ilgili değildir. Yönetimin kendi iç denetimi ve kaynakların sektör içi dağılımında yararlı olabileceğini ortaya koymak mümkündür.

Vergi yönetiminin verimliliğinin saptanmasında, başka bir ifadeyle, maliyet/hasıla oranının kullanımında, özellikle iki kavramı birbirinden ayırmak gerekir. Bu oranlar ortalama hasılat/ortalama maliyet oranı ve marjinal hasılat/marjinal maliyet oranıdır.

- Ortalama hasılat/ maliyet oranı: Ortalama hasılat/ortalama maliyet oranı basit olarak, toplam gelirlerin toplam harcamalara bölünmesi ile bulunur. Vergi idaresi bu oranı, varolan vergi yönetimi programlarının yeterliliği, genişletilmesi ve yeni ödenek sistemi için değerlendirmede bir gerekçe olarak kullanır. Bu verilerin elde edilmesi oldukça kolaydır.

- Marjinal hasılat/marjinal maliyet oranı: Marjinal hasılat/marjinal maliyet oranı, gelirdeki bir birimlik değişikliğe karşı harcamadaki değişimin oranıdır. Başka bir ifadeyle vergi yönetiminin ödeneklerine eklenen her bir liranın, vergi gelirlerinde ne kadar artış sağlayacağını gösteren bir orandır. Bu oran, özellikle

sektör için kaynak dağılımında ve yönetime yapılan kaynak ayırımında optimal bir yaklaşım olanağı sağlanmaktadır.

Buna karşılık bu oranın kullanılması hatalı sonuçlara ve değerlendirmelere yol açabilir. Vergi yönetiminin amaçlarının saptırılmasına neden olabilir.

3.1.2. Vergi Yönetiminde Etkinliği Belirleyen Başlıca Koşullar

Vergi yönetiminde etkinliği belirleyen başlıca koşulları, personel yönetimi, mevzuatın kodifikasyonu ve derlemesi, bilgisayar desteği, araştırma ve planlama ve mükellef ile ilişkiler olmak üzere beş grupta toplamak mümkündür.

3.1.2.1. Personel Yönetimi

Bir vergi sisteminin etkinliği, vergi yönetiminin etkinliği sorunu ile yakından ilgilidir. Vergi yönetiminin etkinliği ise, vergi yönetimine dayanır. Etkin bir vergi yönetimi de, temelde personel sorununa, personel yönetimine bağlıdır. Bu nedenle, gelişmekte olan ülkelerin vergi yönetimi sorununun gerçekte bir personel sorunu olduğu ileri sürülmektedir.¹⁰⁶

Genel olarak kamu yönetiminin ve özel olarak vergi yönetiminin başarı derecesi, çalıştırdıkları personelin niteliğine bağlı olduğu gibi, yönetsel süreçlerde bu personelin davranışlarından etkilenir. Başka bir ifadeyle, vergi yönetiminin beşeri yönünü personel yönetimi oluşturmaktadır. Bu da personelinin yetenek ve bilgisine bağlıdır. Ekonomik kalkınma çabalarına doğrudan katılan devlet, yönetim örgütünde insan gücü kaynağının en iyi biçimde harekete geçirmek ve nitelikli insan gücü çalıştırmak zorundadır.¹⁰⁷

¹⁰⁶ Erdem, a.g.e, s.48.

¹⁰⁷ M. Zafer Üskül, "Kamu Yönetimi Personelinin Hizmet İçi Eğitimi", Eskişehir, İTİA Dergisi Sayı: 1975/1, Eskişehir, 1975, s.281.

Vergi yönetiminde verim ve başarı, elemanlarının nitelik ve yeterliliğine bağlıdır. Bu nitelik ve yeterliliği sağlayabilmek için elemanlarının hizmete hazırlık eğitimi ya da adaylık eğitimine tabi tutulmaları büyük önem taşımaktadır. Elemanlarına görevlerine devam ettikleri sürece belirli aralıklarla, bilgilerinin tazeliğinin korunması, yeni bilgiler kazandırılması, üst kademelere hazırlama, beceriler kazandırma, örgüt amaçlarının benimsetilmesi ve kişisel gelişmeyi sağlama amaçları ile hizmet içi eğitimi gördürülmesi gerekmektedir.¹⁰⁸ Fakat gerçekte, elemanların yeterince hizmete hazırlama ve hizmet içi eğitimlerinin verilmediği görülmektedir. Vergi mevzuatını yeterince kavrayamamış ve yeni gelişmelere tam olarak uyum sağlayamamış elemanlar, vergi konularında yeterli bilgiye sahip olmayan mükellef kitlesi ile iletişim kuramamakta ve yol göstericilik görevini yerine getirmekte güçlük çekmektedirler.

Vergi yönetiminde verim ve başarıya ulaşmayı sağlayan diğer önemli bir etken de elemanlarının ücretleri sorunudur. Kusursuz bir ücret sisteminin bulunmasının güçlüğüne rağmen, esas amaç, kusurları az olan bir ücret sistemini uygulamaktır. İyi bir ücret sistemi, personeli çalışmaya teşvik eden, iş verimini artıran ve mesleğinde ilerleme, yükselme çabalarını çoğaltan önemli bir unsurdur. Ücret düzeyinin düşük olmasının personel üzerinde olumsuz etkileri olacağı açıktır.

Türkiye’de vergi yönetimi elemanlarının ücretleri bu açıdan değerlendirildiğinde durumun iç açıcı olmadığı açıkça görülür. Bu nedenle maliye mükellef ilişkileri oldukça zayıftır. Ücret düzeyinin tatmin edici olmaktan uzak olduğu bir ortamda çalışan elemanlar, sorunlarını işe de yansıttığından, karşı karşıya olduğu mükellefler üzerinde vergiye karşı bir soğukluk hissi uyandırmakta ve bu durum sonuçta vergi kaçakçılığı boyutlarına kadar uzanabilmektedir.¹⁰⁹

Personel arasında ücret düşüklüğünden kaynaklanan işten ayrılmalar sık olarak görülmekte, vergilendirme konusunda yetişmiş personel, ücret düzeyinin

¹⁰⁸ Üskül, a.g.m., s.282-284

¹⁰⁹ Metin Taş, Türk Vergi Sistemi Üzerine Bir İnceleme, Bursa, 1992, s.67-68.

daha tatmin edici olduğu başka alanlara kaymakta ve vergi yönetiminde gerek niceliksel gerekse niteliksel bir personel yetersizliği ortaya çıkmaktadır.¹¹⁰ Vergi yönetim elemanlarının yaşam koşulları, genelde ücret düzeylerindeki yetersizliklerle gittikçe gerilemektedir. Bu durum, kamu görevinden özel kesime geçişi kolaylaştırmakta ve sonuç olarak yönetim görevlilerinin sayısal yetersizliği artmaktadır.¹¹¹

Teknolojik gelişmeler ne kadar gelişme gösterirse gösterecek denetimin tamamlanmasında, vergi kayıplarının ortaya çıkarılmasında yetişmiş personel büyük rol oynamaktadır.¹¹²

Personel yönetiminin etkinliğini belirleyen unsurlardan biri de, vergi personelinin sayısıdır. Vergi personelinin vergi yönetiminin iş yükü ile orantılı sayıda olması etkinliği için gereklidir. Çağdaş vergi yönetiminde, iş yükünün boyutları sürekli artmaktadır. Vergi personelinin nitelikleri yönünden gereksinimin kısa dönemde karşılanması olanaklı değildir. Bu nedenle, personel başına düşen mükellef sayısı, örgütteki iş akışı ve örgütün vergi olaylarını izlemedeki etkinliği için bir ölçüt olacaktır.¹¹³

Türkiye’de vergi denetimi ile uğraşan tüm elemanlar yeteneklerine ve seçkinliklerine karşılık, imkanlardan yoksun olarak faaliyetlerini sürdürmektedirler. Kendilerine gerek çalışma koşulları, gerekse özlük hakları açısından farklı bir hak tanınmamaktadır. Yani düşük maliyetlidirler.

Türkiye’de tüm vergi denetim hizmetlerinin tek bir plana dayalı ve uyum içinde yürütülmesinin sağlanamamış olması, tüm vergi denetim elemanlarının görevlerine göre kademeli bir idare denetim yetkisine sahip olmamaları, vergi denetim elemanlarının yeterli düzeye çıkarılmamış olması, mevcut vergi denetim

¹¹⁰ Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 1992, s.236.

¹¹¹ Turhan Kınay, “Vergi Denetiminde Yeniden Örgütlenme ve Etkinliğin Arttırılması”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 1982/4, İstanbul, 1982, s.43.

¹¹² Halis Ertürk, Maliyet Muhasebesine Giriş, Bursa, 1982, s.88.

¹¹³ Şenyüz, a.g.e, s.50.

elemanlarının maddi ve manevi doyunda tam randımanlı çalışma düzeyine çıkarılamamış olması en büyük eksikliktir. Tatminsizlik içindeki en verimsiz bir inceleme elemanı bile hazineye yüklediği kişisel külfetin en az 50 katı ek gelir sağlamaktadır. Bütçeye yük değil katkı getiren vergi denetim elemanlarının çalışmadan sadece varoluşları bile vergi kaybını azaltıcı bir etmendir.¹¹⁴

3.1.2.2. Mevzuatın Kodifikasyonu ve Derlenmesi

Bir vergi yönetiminin, vergi sistemini düzenli ve etkin bir biçimde uygulamasındaki başarısı, sistemin bütünü ve boyutları konusunda bilgi sahibi olmasına bağlıdır. Vergi örgütü için bu bilgi, hem üst yönetim hem de uygulama girişimleri yönünden gereklidir. Yönetim için hizmetin boyutları, uygulama için ise vergiler konusunda bilgi sahibi olmak önemli olmaktadır. Aynı şekilde vergi mükellefleri ve müşavirler karşılaştıkları kurallar ve yöntemler konusunda bilgi sahibi olmak istemektedirler.¹¹⁵

Gelir kuruluşu tarafından şekli ve ayrıntıları belirlenen vergi beyannameleri genel olarak mükelleflerin kolaylıkla anlayabilecekleri kadar açık değildir. Yapılan açıklamalarla mükelleflerin aydınlatılması yoluna gidilebilmektedir.¹¹⁶

Bu nedenlerle, vergi mevzuatın kodifikasyonu ve derlenmesi, vergi yönetimlerini yeniden düzenlenip geliştirilmesinde ilk sırayı almaktadır. Kodifikasyon, çeşitli zamanlarda çeşitli yasalarla konan vergilere ilişkin maddi biçimsel kuralların bir tek yasada toplanması anlamında kullanılabilir. Kodifikasyon bir tür yeniden yasalaştırma işlemi olması nedeniyle yasamanın yetki ve faaliyet alanındadır. Derleme ve toplama ise, varolan mevzuatın örgütçe bir tek kitap içinde toplanıp ortaya konmasıdır.

¹¹⁴ Ünal Aydın, “Vergi Sistemimizin Çözüm Bekleyen Sorunları”, Vergi Dünyası, Sayı: 1982/9, İstanbul, 1982, s.14.

¹¹⁵ Erdem, a.g.e s.51.

¹¹⁶ Abdurrahman Akdoğan, Kamu Maliyesi, Ankara, 1997, s.435.

Kodifikasyon ve derleme, vergi personeline ve vergi mükellefine bir dereceye kadar belirlilik ve kesinlik olanağı sağladığı gibi, mevzuatın inceleme ve araştırılmasında zaman kaybını ve yanlışlıkları önleyecektir. Ayrıca vergi mevzuatındaki katlanma, tekrar ve yasa tekniğindeki eksiklikleri belli ederek bunlar üzerine dikkati çekme olanağı verecektir.

3.1.2.3. Bilgisayar Desteği

Örgütlenmiş bir toplumun, kamu geliri sağlamanın elverişli geçerli bir yolunu bulmadan uzun sür yaşamını sürdüremeyeceği bir gerçektir. Bu nedenle tarih boyunca vergilendirme yöntemleri ortaya çıkmıştır. Bu yöntemler en basit vergilerden ekonomik yaşamın her yönüne ve her aşamasına ulaşan karmaşık vergilendirme yollarına kadar uzanır.¹¹⁷ Ancak bilgisayar kullanımı geleneksel yöntemlerden tümünden kopma anlamına gelmektedir. Yeniliğe karşı dirençle başa çıkmak başarıya ulaşmak için baskı ve direnişleri yenmek ve gidermek gerekmektedir.¹¹⁸

Çağımız kamu yönetimini sürekli veri akışı ile karşı karşıya bulunmaktadır. Vergilerin insan gücü ve unsuru yerine bilgisayarlar aracılığı ile yürütülmesi yirminci yüzyılın ikinci yarısından sonra geniş ölçüde uygulama alanı bulmuştur. Eğitilmiş uzman gereksiniminin yanı sıra, yöneticilerin bu bilgisayarları nerede ve nasıl kullanacağı konusunda bilgi sahibi olmaları da gerekmektedir.¹¹⁹ Gelişmiş ülkelerin teknolojik yeniliklerden vergilendirme alanında yararlanmaları yanında, gelişmekte olan ülkeler işsizliğin oluşturduğu baskı sonucu bilgisayarlar yerine insan emeğinden yararlanmayı sürdürmektedirler.

¹¹⁷ Robert H. Terry, "Vergi Beyannamelerinin Kontrolünde Bilgisayar Tekniğinin Kullanımı", Türkiye'de Vergi Kaybı ve Önlenmesi Yolları, Ekonomik ve Sosyal Etütler Konferans Heyeti Yayını, İstanbul, 1978, s.171.

¹¹⁸ Terry, a.g.m., s.200.

¹¹⁹ Atilla Sezgin, "Kamu Yönetiminde Merkezi Bilgi İşlem Ünitesi", Ankara AİTİA Dergisi, Sayı 1973/66, Ankara, 1973, s.283.

Günümüzde artık vergi yönetiminin emek yoğun olarak devam ettirilmesine olanak yoktur. Ülkemizin ulaşılmış bulunduğu ekonomik gelişme düzeyi, vergi yönetimi sisteminde bilgisayarların kullanımını gerektirecek boyutlara ulaşmıştır.¹²⁰ Fakat bu açıklamalar vergicilikte insan unsurunun ortadan kaldırılması anlamına gelmemelidir. Çünkü tüm vergiler insan gücü tarafından derlenip, toplanıp bilgisayarlara girilmektedir.

Teknolojik imkanlardan yararlanan ülkeler bir taraftan etkin bir şekilde vergilendirme işlevini, yerine getirirken diğer taraftan vatandaşların vergi sistemine güven duymalarını sağlamaktadır.¹²¹

Türkiye’de 1980’li yıllardan bu yana, vergi dairelerini modernize etmeye, bilgisayarlardan yararlanmaya istihbarat arşivi kurmaya ve otomasyon sağlamaya yönelik çalışmaların yapılmasına rağmen, bunların yetersiz ve teknolojik gelişmelerin gerisinde kaldığı görülmektedir.¹²² Bilgisayar donanımı bugün sadece tahakkuk ve tahsil gibi yoğun işlemlerde, daktilo olarak kullanılmakta ve işlemler bilgisayarla yapıldığında daha fazla zaman almaktadır.¹²³

Gerçekte bilgisayar desteğinin diğer sistemlere üstünlüğü açıktır. Vergi yönetiminin olağan işlemlerinin büyük zaman aldığı kabul edilirse, bu sistemin örgüte sağlayacağı yarar da büyüktür. Diğer yandan kuruluş giderleri yüksek olmakla birlikte, gerek ortalama gerekse toplam maliyetler yönünden de bilgisayara dayalı sistemler, diğer sistemlere üstünlük sağlamaktadır.¹²⁴

¹²⁰ Akdoğan, a.g., e s.438.

¹²¹ İsmail Aktürk, “Vergi Kaybı Sorunu ve Alınabilecek Önlemler”, Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı 1988/2, İzmir, 1988, s.149.

¹²² Vickery, a.g.e, s.160.

¹²³ Adnan Gerçek-Mehmet Yücel, Mükelleflerin Vergi ve Yaklaşımı Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi, Bursa Ticaret ve Sanayi Odası Yayını, Bursa, 1998, s.31.

¹²⁴ Erdem, a.g.e, s.52-53.,

3.1.2.4. Araştırma ve Planlama

Vergicilik, yasaları ve kendisine özgü yöntemleri ile teknik bir hizmet niteliğindedir.¹²⁵ Bu derece önemli bir hizmet araştırma faaliyetleri ile desteklenerek planlı bir biçimde büyütülmelidir. Öncelikle vergi dairelerin iş kapasiteleri ile memurların verimlilik dereceleri çağdaş çalışma ve çalıştırma yöntemleri yardımı ile objektif bir biçimde ölçülmelidir. Bunun yanında yönetimin gereksinimleri yakından izlenerek, gelişme yönünde gereken önlemler zamanında alınmalıdır.¹²⁶

Vergi yönetiminin esas görevi, bir vergi sisteminin uygulanmasıdır. Bunu, kısa dönemde en yüksek vergi gelirini elde ederek, uzun dönemde de bu vergi gelirini en az maliyetle sağlayarak gerçekleştirilmelidir. Etkin bir vergi yönetimi bu amacı en yüksek düzeyde sağlama durumundadır. Bu amacın gerçekleştirilmesi ile mümkündür. Bu durum, sürekli değişen çevre koşullarında, toplumsal ve ekonomik koşulların araştırılmasını ve varolan teknik ve süreçlerin değişen bu koşullara uydurulması ile mümkün bulunmaktadır.

Bu nedenle vergi yönetimi süreçlerinin sürekli olarak incelenmesi ve değişen koşullara uydurulması gereği, araştırma faaliyetlerini vergi yönetiminin önemli bir parçası durumuna getirmektedir. Bu faaliyet birimi örgütün etkinliğini geliştirmek için vazgeçilmez bir durum olmaktadır.

Ancak, sadece araştırma yapmakta yetmez. Araştırma sonuçlarının uygulanması gerekmektedir. Bu durum, örgütün yapısında ve işlevlerinde değişikliğe yol açar. Bunun sonucu araştırma işlevi ile birlikte planlama işlevinin de düşünülmesi gerekmektedir. Yönetim, uzun döneme ilişkin stratejileri içeren planlar ve kısa döneme ilişkin faaliyet programları hazırlamak zorundadır. Böylece araştırma ve planlama faaliyetleri sonucu yönetim sürekli bir evrim içinde olacaktır.

¹²⁵ Erdoğan Koçak, "Türk Vergi İdaresi Üzerine Düşünceler" Maliye Enstitüsü Konferansları, Sayı: 1970-35, Ankara, 1970., s.131.

¹²⁶ Ramazan Göçmen, "Beyana Dayanan Vergilerde Başarı şartları", Maliye Enstitüsü Konferansları, Sayı: 1970/47, İstanbul, 1970, s.362.

3.1.2.5. Mükellef ile İlişkiler

Türkiye’de Demokrasinin yalnızca seçim dönemlerinde oy vermekle sınırlı olduğu düşüncesinin genel kabulü, 1950’li yıllardan itibaren mükellefle siyasi partiler arasındaki ilişkilerin “Vergi verme, oy ver,devleti borç olarak idare et” temlinin oturmasına neden olmuştur.

Siyasi partilerimiz seçim beyannamelerinde vergi mükellefi sayısını artırarak vergi gelirlerini çoğaltacaklarına ilişkin bir vaad hemen hemen hiç bulunmamaktadır. Çünkü vergi dışı kalmakta ısrarlı büyük seçmen kitlesini vergi mükellefi yapmaya yönelmek oy kaybı demektir.¹²⁷ Siyasi partilerle vatandaşlar arasındaki bu ilişkinin yanı sıra, tüm kurum ve kuruluşlarıyla vergi yönetiminin işletilmemesi pek çok olumsuzluğun dışında kayıt dışı ekonominin oluşması ve büyümesinde de etkilidir.¹²⁸

Vergi yönetiminin her alanında halkla ilişkiler vardır.Personelin büyük bölümü, mükelleflerle doğrudan ilişkide bulunurlar. Bu nedenle, yönetimin faaliyetleri ve etkinliği, halkın davranışlarından etkilenmektedir. Bir vergi yönetimi ne kadar güçlü olursa olsun, mükelleflerin gönüllü işbirliğini sağlamadıkça başarılı ve etkin olamaz.¹²⁹ Vergi sistemine ve vergi yönetimine karşı ulusal davranışlar ve değer yargıları her ülkede ayrı olmaktadır. Az gelişmiş ülkelerde halkın vergi kaçakçılığına normal baktığı, kaçakçılık suçunu bir adli suç olarak görmediği bilinmektedir. Bu nedenle, vergi yönetimi de halkın değer yargılarını ve davranışlarını etkilemek durumundadır.

¹²⁷ Zeynep Arıkan-Hakan Ay, “^Vergiye Karşı Başkaldırı Nedenleri ve Çözüm Yolları”, Vergi Sorunları Dergisi Sayı: 1995/83, İstanbul, 1995, s.89.

¹²⁸ Ülker Toptaş, Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Nedenleri, Ankara, 1998, s.51.

¹²⁹ Şenyüz, a.g.e, s.57.

3.1.3. Türkiye’de Vergi Yönetiminin Değerlendirilmesi

3.1.3.1. Yapılanmanın Değerlendirilmesi

Gelir ve harcamalar üzerinden alınan vergiler genelde Maliye Bakanlığı bünyesi içerisinde yer alan, Gelirler Genel Müdürlüğüne takip ve tahsil edilmektedir. Gümrüklerden alınan gümrük vergisi ile gümrüklü ilgili diğer vergi ve fonlar Başbakanlığına bağlı Gümrük Müsteşarlığınca takip ve tahsil edilmektedir. Çöp ve emlak vergileri ise, yerel yönetimlerce takip ve tahsil edilmektedir.

Devletin yatırımları nedeniyle müteahhitlere yapılan ödemelerinden ve kamu kesimi çalışanlarının ücret ödemesinden hesaben gelir vergisi tevkifatını Maliye Bakanlığına bağlı Muhasebat Genel Müdürlüğü yapmaktadır. Bu bakımdan, devletin tüm kurumları az veya çok bir miktar vergi ve harç gibi devlet gelirlerini toplamaya yetkili kılınmıştır.

- Maliye Bakanlığı,
- Bütçe Kontrol Genel Müdürlüğü,
- Milli Emlak Genel Müdürlüğü,
- Muhasebat Genel Müdürlüğü,
- Gelirler Genel Müdürlüğü,

gibi birçok ana hizmet biriminin yanı sıra, yardımcı hizmet birimleri ve destek hizmet birimlerinden başka, çok sayıda bağlı kuruluşlarla birlikte Türkiye’nin en geniş örgüt yapısına sahip kurumlardan biri durumundadır.¹³⁰

Maliye Bakanlığı’nın denetim birimleri doğrudan Bakana bağlı olanlar, Gelirler Genel Müdürlüğü bünyesinde bulunanlar olmak üzere iki grupta toplanmaktadır.

¹³⁰ Hüseyin Güz, “Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı ve Vergi İdaresi ile Vergi Denetiminin Yeniden Yapılanması,” Çerçeve Dergisi, Sayı: 1996/17, İstanbul 1996, s.89.

Doğrudan Bakan'a bağlı olan denetim birimleri, Hesap Kurulu, Merkezi denetim birimi olup, Baş Hesap Uzmanlarından Hesap Uzmanlarından ve Hesap Uzman Yardımcılarından oluşur. Ankara, İstanbul ve İzmir Gruplarında sürekli diğer bazı illerde ya da ilçelerde belirli dönemlerde inceleme yapılmaktadır.¹³¹

Gelirler Genel Müdürlüğüne bağlı olan denetim birimleri, merkez ve taşra teşkilatı şeklinde oluşur. Merkez teşkilatının ana görevi, siyasi iradenin direktifleri doğrultusunda vergi konusunda teknik çalışma yapmak ve uygulamadan doğan sorunları çözmektir. Merkez teşkilatı, Genel Müdür, Genel Müdür Yardımcıları, Daire Başkanları ve şube Müdürleri şeklinde bir örgüt yapısına sahip bulunmaktadır.¹³²

Taşra teşkilatı ise, her il Defterdarlıklara bağlı Genel Müdürlükleri ve bunlara bağlı Vergi Dairesi Müdürlükleri ve de Vergi Denetmenleri Bürosu Başkanlıkları tarafından yürütülmektedir. Mükellef bakımından yoğun vergi daireleri müdürlerinin üstüne, geniş yetkilerle donatılmış hiçbir direkt sorumluluğu olmayan vergi dairesi başkanları bulunmaktadır.¹³³

Gelir idaresinin yeniden yapılanmasına duyulan ihtiyacın temel nedenini, gelir idaresinden beklenen fonksiyonun bugüne kadar yeterince sağlanamamış olmasından kaynaklandığını belirtmek gereklidir.

Vergi dairelerinin asıl sorunları, çalışma yerlerinin yetersiz olması, bina, araç ve gereç demirbaş eksikliği sayısal nitelikli personelin azlığı gibi alt yapıyla ilgili sorunlardır.¹³⁴

İstanbul ilinde son zamanlarda yapılan bir araştırmaya göre vergi dairelerinde çalışan personelin tahsil durumuna göre dağılımına bakıldığında en

¹³¹ DPT, a.g.e, s.80.

¹³² Faruk Mutlu, "Etkin Bir Vergi Yönetimi ve Gelirler Bölge Müdürlükleri," Vergi Raporu Dergisi, Sayı; 1999/4/, Ankara, 1999, s.78.

¹³³ Güz, a.g.m, s.89-90.

¹³⁴ Taş, a.g.e, s.69.

büyük grubun yaklaşık % 75'ini lise ve dengi okullar mezunları, hizmet sürelerine göre dağılımına bakıldığında yaklaşık % 50'sini 1 ile 5 yıllık personelin oluşturduğu gözlenmektedir. Böyle bir tablo karşısında vergi dairelerinin mükelleflerini tespit etmesinde tarh, tahakkuk ve tahsilat işlerinin gerçekleştirilmesindeki güçlükler ortadadır.¹³⁵

3.1.3.2. Gelir İdaresinin Etkinliğinin Değerlendirilmesi

Gelir idaresinin üstlendiği görevleri ne derece yerine getirdiğini vergi gelirlerinin analizini yaparak ortaya koymak mümkündür. 1998 yılı bütçe gelirlerinin verilerinden hareketle yapılan analiz sonuçlarına bakıldığında mevzuattan önce gelir idaresinin yetersizliği nedeniyle reorganizasyona gidilmesi zorunluluğu ilk planda görülmektedir.

3.1.3.3. Vergi Denetimindeki Örgütlenmenin Yetersizliğinin Değerlendirilmesi

Vergi denetimindeki sayısal yetersizlik genel olarak vergi denetimi incelemesi ile birlikte yoklama çalışmalarını da kapsar. İnceleme elemanları ile birlikte yoklama elemanlarının sayısı da vergi denetimi yönünden önem kazanmaktadır.

Türkiye'de Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak üçü merkez biri de yerel olmak üzere dört grup inceleme elemanı vardır. 2002 yılı olarak bu inceleme elemanlarının sayısı ve toplamı aşağıdaki şekildedir:

Maliye Müfettişi Eleman Sayısı	111
Hesap Uzman Sayısı	292
Gelirler Kontrolörü Elaman Sayısı	344
Vergi Kontrol Memuru Sayısı	2755
Toplam	3502

¹³⁵ Erdem, a.g.e, s.96.

Vergi denetiminin başarılı ve etkin olmasında denetim elemanlarının nitelikleri ile birlikte sayılarının da yeterli olması bir ön koşuldur. Son yıllarda yıllık beyanname veren mükellef sayısında sürekli artış olmasına karşın denetim elemanlarının sayılarında aynı oranda bir artış görülmemektedir.¹³⁶

Denetim elemanlarının sayısal yetersizliği konusunda ilk akla gelen sayıların arttırılmasıdır. Fakat üst denetim elemanların sayılarında kısa dönemde bir artış sağlamak imkansızdır. İkinci derecedeki inceleme işlerinde çalışan elemanların sayısı ise kısa dönemde arttırılabilir. Bunun içinde yeni kadrolarla bu elemanların desteklenmesi gerekmektedir.¹³⁷

Denetim elemanlarının tümünün Maliye Bakanlığı Memuru olmasına karşın bu memurların bağlı olduğu denetim kuruluşları arasında bir eşgüdüm ve işbirliği yoktur. Genel olarak incelemelerin planlılığı ve teknoloji olanaklardan yararlanma konusunda kişisel ve gelişmiş güzel bir yaklaşım vardır.

Merkezi vergi denetim birimlerinin en üst düzeyde ve merkezde bir örgüt içinde toplanması gerekmektedir. Böylece kurul mensubu denetim elemanları bilinen yetenekleri içerisinde güvenilir üst yönetim kararlarına dayalı olarak faaliyetlerini yürütürken daha yasal davranmaları bilinci içerisinde olacaklar ve daha tarafsız hareket etme olanağına kavuşacaklardır. Ayrıca bu örgütlenme şekliyle “Vergi Denetim Planı” merkezden taşraya doru uygulama alanı bulmasıyla vergi denetimindeki etkinlik büyük ölçüde artmış olacaktır.¹³⁸

3.1.3.4. Vergi Dairelerinin Vergi Denetimi Yönünden Yetersizliğinin Değerlendirilmesi

V.U.K. MD. 4. göre vergi dairesi mükellefi tespit eden vergi tarh eden tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir. “ Buna göre vergi dairesi vergilemede

¹³⁶ Erdem, a.g.e, s.117.

¹³⁷ Erdem, a.g.e, s.118.

¹³⁸ Kınay, a.g.m, s.46.

önemli bir yetkiye sahiptir. Fakat vergi dairesi bu konuda en önemli yetki olan ödenmesi gereken vergi doğruluğunu araştırma ve matrahın doğruluğunu belirleme yetkisine sahip değildir. Çağdaş vergi yönetimi uygulamasında vergi daireleri “denetim örgütü” biçimine alınmıştır. Vergi daireleri denetim yönünden iki aşamalı bir işlev görmektedir. Birinci aşamada beyannamelerdeki muhasebe hataları ve diğer biçimsel hatalar esas alınarak bunlar düzeltilmektedir. Buna beyanname revizörlüğü demek mümkündür.

İkinci aşamada ise, mükellefler ile vergiyi doğuran işlemlere dönük bir hizmeti gören vergi incelemeleri vardır. Vergi daireleri kurumsal olarak vergilemede yetkili gözükmekle birlikte uygulamada her iki aşamada da denetim gücüne sahip olmadıklarından son derece güçsüz bulunmaktadır.¹³⁹

Vergi dairesi tam otomasyon projesi ile vergi dairesinin işleri değişerek denetim kontrol ve yoklama fonksiyonları vergi dairesinin esas fonksiyonları haline gelmektedir. Çünkü tam otomasyon ile mükelleflerin rutin işleri elektronik ortamda çok kısa zamanda bitirilmekte ve vergi dairesi, personel kaynağını ve zamanın büyük kısmını denetim,kontrol fonksiyonları üzerinde yoğunlaştırabilmektedir.

Bu durumda vergi daireleri, bölgelerinde vergisiz çalışan beyanname vermeyen, vergi kaçırın mükelleflerini denetim ve kontrolüne ağırlık vereceklerdir.¹⁴⁰

3.1.3.5. Vergi Dairelerinin Yetersizliğinin Değerlendirilmesi

Devletin harcamaları için en sağlam kaynak vergi gelirdir. Adil ve yeterli bir vergi toplayabilmek için vergi idaresinin güçlü bir alt yapıya sahip olması gereklidir. Türkiye’de 1985’ten itibaren günün koşullarına göre yarı otomasyona

¹³⁹ Erdem, a.g.e, s.121.

¹⁴⁰ M.B.G.G.M., Faaliyet Raporu, a.g.r, s.22.

geçilmiş olan 119 vergi dairesi, Ankara, İstanbul ve İzmir’de 3 bölge işlem merkezi bulunmaktadır. Ayrıca 11 nakil vasıtaları vergi dairesinde otomasyon uygulaması yapılmaktadır.¹⁴¹

Vergi sisteminin boyutlarının vergi dairelerinin boyutlarını aşması Türk vergi sistemi içinde yer alan 29 verginin getirdiği toplam gelirin %70’ini vergi daireleri toplamaktadır. Genel olarak beyan sisteminin egemen olduğu vergi sisteminde geniş tabanlı vergiler olarak bilinen emlak ve diğer vergilerin mükellef sayısında sürekli bir gelişme görülmektedir. Vergi mükelleflerinin artması ve buna bağlı olarak vergi örgütünün iş yükünün artmasına karşın vergi dairelerinde bu artışa oranlı bir gelişme sağlanmamaktadır. Bu durum vergi yönetiminde bir ikilemi ortaya çıkarmaktadır. Buna göre vergi dairelerini büyütme veya bölmek, sorunu çözmede tam olarak yararlı olmamaktadır.¹⁴²

Yeni vergi dairelerinin kuruluşunda da bazı uyumsuzluklar ve sistemsizlikler vardır. Vergi dairelerinin sadece il ve ilçelerde kurulabilmesi iş yoğunluğu büyük bucaklarda veya gereksinme duyulan diğer yerlerde kurulmasını önlemektir. Ayrıca aynı iş yoğunluğuna sahip yerlerde kurulan vergi dairelerinde de personel ve malzeme gibi konularda farklılık gözlenmektedir.¹⁴³

3.3.6. Vergi Dairelerindeki Personelin Yetersizliğinin Değerlendirilmesi

Bir vergilendirme olayında, mükellefler ve vergi yönetimi olmak üzere iki taraf vardır. Vergilendirme süreci içerisinde bu iki taraf birbiriyle daima karşılıklı ilişki içerisinde bulunmaktadır. Mükellefler ile vergi yönetimi arasında sözü edilen karşılıklı ilişkiler, mükellef psikolojisi üzerinde etkili olmaktadır.¹⁴⁴

¹⁴¹ M.B.G.G.M., Faaliyet Raporu, a.g.r, s.20.

¹⁴² Erdem, a.g.e, s.123-124-125.

¹⁴³ Erdem, a.g.e, s.125.

¹⁴⁴ Mesut Erez, “Vergi Memurları ve İnceleme Elemanları ile Mükellefler Arasındaki Münasebetler”, Maliye Tetkik Kurulu Sayı: 1958/97, Ankara, 1958, s.20.

Vergi psikolojisinin, mükelleflerin vergilere karşı davranışları hakkındaki bilgileri mali politikaya başlangıç teşkil etmektedir. Mali bir başarı elde edilmek isteniyorsa, mükelleflerin reaksiyonları mutlaka dikkate alınmalıdır. Aksi halde, vergi ve vergi bağlı amaçlar istenildiği gibi gerçekleşmemesi yanında, arzulanmayan bazı etkiler dahi ortaya çıkabilmektedir.¹⁴⁵ Bu nedenle vergi dairesi personeli mükellef psikolojisini iyi bilmesi gerekmektedir.

Mükelleflere yakın olmayan ya da onlara karşı olan, mükellefleri vergiye alıştıran, bir psikolojik ortam yaratacak biçimde hareket etmeyen ve vergi yasalarının uygulanmasında, etkin bir biçimde işleyen vergi yönetimi, mükelleflerin veriye karşı tepki göstermesine neden olmaktadır.¹⁴⁶

Etkin bir personel yönetimi politikasında en önemli rolü vergi personelinin ücretleri oynar. Ancak ücret ile verimlilik arasında sıkı sıkıya bir ilişki vardır. Kişileri çalışmaya teşvik eden en güçlü motiflerden biri, yaşamını ve v arsa ailesinin yaşantısını sürekli kılacak yeterli bir ücret elde etmektedir.¹⁴⁷

Tatmin edici olmayan ücret politikasının tüm kesimlerde olumsuz etkilerinin olduğu açık olmasına rağmen, bu durum vergi yönetiminde çalışanlar bakımından daha da önem arz etmektedir.¹⁴⁸

Vergi yönetiminin diğer kamu yönetimlerinden ayrı bir yönü vardır. Vergi örgütü halka hizmet götüren bir örgüt değildir. Tersine vatandaşa karşılıksız yükümlülükler yüklemek durumundadır. Bu durumda görevi kötüye kullanma olanağı fazladır.¹⁴⁹ Bu gerçeğe karşın vergi dairelerinde çalışan ve mali sorumluluklar yüklenen personelin niteliklerine gereken önem verilmediği gibi

¹⁴⁵ Şenyüz, a.g.e, s.11-12.

¹⁴⁶ Gıyasettin Akdeniz, "Az Gelişmiş Memleketler ve Vergi Adaleti" Maliye Enstitüsü Konferansları, Sayı: 1969/42, İstanbul, 1969, s.53.

¹⁴⁷ Zeyyat Sabuncuoğlu, Çalışma Psikolojisi, Bursa, 1984, s.84-85.

¹⁴⁸ Richard Goode, Some Economic Aspects of Tax Administration, Staff Papers, vol.28, No.2, 1981, s.252.

¹⁴⁹ Tobb, a.g.e, s.240-241.

yeterli bir ücret politikası da geliştirilememiştir. Bu durumun düzeltilmesi sosyal ve ekonomik yapının bir gerçeği olarak kısa dönemde mümkün değildir.

Vergi işlerinde çalışan memurlar diğer devlet memurları ile birlikte 657 sayılı devlet memurları yasasına göre genel yönetim sınıfı içinde sayılmaktadır. Bu durum vergi memurlarına özel bir statü sağlama olanağını kaldırmıştır. Vergi dairesi personelinin özellikle büyük şehirlerde sürekli olarak diğer kesimlere kaydığı görülmektedir. Bu durum bilgi ve deney sahibi memurların azalmasına sebep olmaktadır.¹⁵⁰

3.2.VERGİ MÜKELLEFLERİ YÖNÜNDEN

3.2.1. Mükelleflere Tek Vergi Numarası Verilmesi

06.07.1994 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan ve 4108 sayılı Kanunla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 8’nci maddesinin sonuna “Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan her gerçek kişiye bir vergi numarası verilir” hükmü eklenmiştir.

2 Haziran 1995 tarihli 22301 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 4108 sayılı kanunla, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 8’nci maddesinde yer alan vergi numarası ile ilgili uygulama kapsamının genişletilmesine yönelik düzenleme ile ilgili uygulama kapsamının genişletilmesine yönelik düzenleme 8’nci maddenin son fıkrası “Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan her gerçek kişi ile tüzel kişilere bir vergi numarası verilir. Bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye ve vergi numarasının kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerle ilgili kayıtlarda ve düzenlenecek belgelerde kullanılması mecburiyetini getirmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir” şeklinde değiştirilmiştir. 3 Temmuz 1995 yerine 31 Ekim 1995 tarihinden itibaren de her gerçek ve tüzel kişilere tek vergi numarası verilmesi uygulamasına geçilmiştir.¹⁵¹

¹⁵⁰ Erdem, Vergi Yönetimi, a.g.e, s.126.

¹⁵¹ D. Solmaz Ayarlan, “Vergi Kaçaklarını Önlemede Strateji Tespiti, Dünya Gazetesi, 6.2.1997, s.6.

Bu kapsam 10.01.1996 tarih ve 22519 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 247 no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile de “İthalat Yönetmeliğindeki belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde ve istisnalar haricinde Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca vergi numarası verilen her gerçek ve tüzel kişi ile tüzel kişilik statüsüne sahip olmamakla birlikte, yürürlükteki mevzuat hükümlerine istinaden hukuki tasarruf yapma yetkisi tanınan kişiler ortaklıkları ithalat işlemlerini yürütebilir” usul ve esasları belirlenerek genişletilmiştir.

Tek vergi numarası uygulamasının genel amacı mükelleflerin ülke çapında yaptığı işlemlerin bir merkezden izlenebilmesi sonucu etkin bir vergi denetiminin sağlanması ve kayıt dışı ekonominin ortadan kaldırılmasıdır. Bu nedenle gerçek ve tüzel kişilere tek vergi numarası vermek amacıyla “Merkezi Mükellef Sicil Kütüğü” oluşturulmuştur. Öncelikle vergi dairelerinde kayıtlı mükellefler bu kütüğe kaydedilmiştir. Yeni vergi mükellefi olanlara da vergi numaraları bu kütüğe kaydedilerek verilmektedir. Otomasyon uygulaması dışında kalan yerlerde ise faks cevap sistemi ile vergi numarasının verilmesi işlemi sağlanmakta olup tek vergi numarası uygulamasına ülke çapında geçilmesi sağlanmıştır.¹⁵²

6 Şubat 1998 tarih ve 23250 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 262 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile tek vergi numarası alınarak yapılacak işlemlerin kapsamı genişletilmiştir. “Vergi numarasının bütün ekonomik faaliyetlerde kullanılması esas olmakla birlikte, gerek vatandaşları vergi numarası kullanmaya alıştırmak ve gerekse işlemleri yapacak olan idarelerin geçiş hazırlıklarını tamamlamalarına olanak sağlamak amacıyla, öncelikle sermaye şirketlerinin ortakları ile yönetim kurulu başkan ve üyeleri motorlu taşıt alan ve satanlar, gayrimenkul alan ve satanlar, lehine ipotek tesis edilenler ile bina inşa ettiren gerçek ve tüzel kişiler tarafından söz konusu işlemler yapılmadan önce vergi numarası alınması ve bu işlemlerde kullanılması gerekli görülmüştür.

¹⁵² Vildan Şakrak, “Tek Vergi Numarası ile İlgili Son Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 1998/115, İstanbul, 1998, s.26.

Bu çerçevede;

- Mevcut ve yeni kurulacak sermaye şirketlerinin ortakları, yönetim kurulu başkan ve üyeler ile genel müdürleri 01.03.1998,
- Motorlu taşıt alan ve satan gerçek ve tüzel kişiler 01.03.1998.
- Gayrimenkul alan ve satanlar, lehine ipotek tesis edilenler ile bina inşa ettiren gerçek ve tüzel kişiler 01.05.1998,tarihinden itibaren vergi numarası almak ve bu işlemlerinin tamamlanmasından önce ilgili makama ibraz etmek zorundadır.”

18 Nisan 1998 tarih ve 23317 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Vergi kimlik numarası genel tebliği 1 sıra numarası ile 1 ile tek vergi numarası alınarak yapılacak işlemlerin kapsamı gerekli alt yapı çalışmaları bitirilmesinden sonra genişletilecektir. “4358 sayılı Vergi Kimlik Numarası Kullanımının Yaygınlaştırılması ve Noterlik Kanunu, İcra ve İflas Kanunu, Tapu Kanunu, Karayolları Trafik Kanunu, Çekle Ödemelerin Düzenlenmesi ve Çek hamillerinin korunması hakkında kanun, Bakanlar Kanunu, Posta Kanunu ile Pasaport kanununda değişiklik yapılması hakkında kanun 4.4.1998 tarih ve 23307 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu kanunda yer alan düzenleme ile;

- Noterlik işlemlerinde,
 - İcra ve İflas Kanunu uyarınca yapılacak takip işlemlerinde,
 - Tapu işlemlerinde,
 - 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu uyarınca yapılacak tescil işlemlerinde,
 - Çek kullanımında,
 - Banka ve benzeri finans kurumlarınca yapılacak işlemlerde,
 - Posta çeki hesabının açtırılmasında,
 - Pasaport alımında,
 - Maliye Bakanlığınca belirlenecek diğer işlemlerde,
- Vergi kimlik numarası kullanılması öngörülmüştür.

Anılan Kanunun 4'ncü maddesi ile belge ve işlem türleri itibariyle uygulamanın başlangıç tarihlerini belirlemeye ve bu kanun uygulaması ile ilgili usul ve esasları tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Bu yetki, 4358 sayılı Kanun kapsamında yer alan her işlem için ilgili kurumlarla birlikte gerekli alt yapı çalışması bitirildikten sonra kullanılacağından, bu aşamada 262 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile uygulanması öngörülenler dışında kalan işlemler için vergi kimlik numarası aranılmayacaktır.

Yukarıdaki konular ile ilgili olarak yapılacak işlemlere ilişkin hususlar aşağıda açıklanmıştır.

3.2.1.1. Mevcut ve Yeni Kurulacak Sermaye Şirketlerinin Ortakları, Yönetim Kurulu Başkan ve Üyeler ile İl Genel Müdürlere Vergi Numarası Alınması

Mevcut ve yeni kurulacak sermaye şirketlerinin hisse nispeti en yüksek beş ortağına, yönetim kurulu başkan ve üyeleri ile genel müdürlere (limited şirkette müdürlere) ve yönetim kurulu kararına göre ticaret siciline bildirilen şirketi temsilen yetkili kişilere dar mükelleflerde ise şirketin daimi temsilcisine vergi numarası verilecektir. Bu kişilerden evvelce vergi numarası almamış olanların vergi dairesine nüfus bilgileri ile birlikte müracaat ederek vergi numarası almaları zorunludur.

01.03.1998 tarihinden sonra kurulacak sermaye şirketlerinin (anonim, limited, eshamlı komandit) kurucu ortakları, yönetim kurulu başkan ve üyeleri ile genel müdürlere, vergi dairelerine şirketin kuruluşundan önce, vergi numarası almaları zorunludur.

Mevcut sermaye şirketlerinin 1997 yılına ilişkin olarak verilecek kurumlar vergisi beyannamesi ekinde yer alan "Kurum Ortaklarına ve Yönetim Kurulu üyelerine ilişkin Bildirim" ile vergi numaraları isteneceğinden, vergi numarası

olmayan söz konusu kişilerin, kurumlar vergisi beyannamesinin verilme zamanına kadar vergi numaralarını almaları zorunludur.

Vergi numarası almış olan kişilerin daha sonra yönetim kurulu başkan ve üyeliğinden, şirket temsilciliğinden veya ortaklıktan ayrılması durumunda bu değişiklik şirketin bağlı olduğu vergi dairesine bildirilerek, yerine gelen yeni üye ya da vergi numarası alması gereken ortağın, numara alması zorunludur.

3.2.1.2. Motorlu Taşıt Alan ve Satan Gerçek ve Tüzel Kişilere Vergi Numarası Alınması

Taşıt alım vergisine tabi olan motorlu taşıtları alan ve satan gerçek ve tüzel kişiler 01.03.1998 tarihinden itibaren yapacakları taşıt alım satım işlemlerinde vergi numarası kullanmak zorundadırlar. Bu nedenle vergi numarası bulunmayan gerçek ve tüzel kişilerin bu işlemler için vergi numarası almak zorundadırlar.

Taşıtı alan gerçek ve tüzel kişiler taşıt alım vergisi beyannamesini ilgili vergi dairesine vermeden önce, satanlar ise ilişik kesme belgesi düzenlemeden önce vergi numarası almak zorundadırlar.

01.03.1998 tarihinden itibaren taşıt alım vergisinin ödendiğini gösterir belgeyi aramak zorunda olan noterler ile trafik, belediye, liman sicil memurları, gümrük memurları, Ulaştırma Bakanlığı sicil hava vasıtaları sicil memurları ile yetkili satıcılar, motorlu araç ticareti yapanlar, taşıtların her türlü iktisap ithal ve devir işlemlerini yapanlar, taşıt alanlar adına düzenlenen “Taşıt Alım Vergisi, Ödeme Belgesi” ve satanlar adına düzenlenen “Motorlu Taşıtların Devrine Ait Bildirim”de vergi numarasının bulunup bulunmadığı hususunu arama zorunluluğu getirilmiştir.

Vergi numarası alma ve kullanma zorunluluğu motorlu taşıtları satın alan kişiler için “Taşıt Alım Vergisi Beyannamesine”, satanlar için ise “Motorlu Taşıtların Satış ve Devrine İlişkin Bildirim”e bağlandığından 1318 sayılı Taşıtlar Vergisi

Kanununun 4'ncü maddesi kapsamına giren kişi ve kuruluşların vergi numarası almaları zorunlu değildir.

Taşıt alım satım işlemlerinde ortak sayısı için herhangi bir sınırlama getirilmemiş olup, ortak sayısının fazla olması halinde her ortak için ayrı bir vergi numarası alınması zorunludur.

3.2.1.3. Gayrimenkul Alan, Satan ve Lehine İpotek Tesis Edilenler (Alacaklı) ve Bina İnşa Ettirip Tapuya Sicil Ettirenlere Vergi Numarası Alınması

Gayrimenkul alan veya satan, lehine ipotek tesis edilenler ile bina inşa ettirip tapuya tescil ettiren gerçek ve tüzel kişilerden de 01.05.1998 tarihinden itibaren vergi numarasını ibraz etmeleri zorunluluğu getirilmiştir. Bu nedenle, söz konusu işlemlere taraf olan gerçek ve tüzel kişilerden vergi numarası bulunmayanlar herhangi bir vergi dairesine müracaat ederek vergi numarası almaları zorunludur.

Genel ve katma bütçeli idarelerin taraf olduğu alım, satım, ipotek ve bina işlemlerinde bu idarelerden vergi numarası aranmayacaktır.

Yukarıda belirtilen işlemlerde tarafların her birinin ikiden fazla olması halinde hisse nispeti en yüksek olan ikişer kişiden vergi numarası aranacaktır.

3.2.1.4. Uygulama ile İlgili Diğer Hususlar

Yukarıdaki bölümlerde belirtilen işlemlere taraf olan ve vergi numarası bulunmayan gerçek kişiler, nüfus cüzdanının aslı veya noterden onaylı örneği ile herhangi bir vergi dairesine müracaat etmeleri halinde nüfus bilgilerine istinaden 10 haneli ve değişmeyen vergi numaralarını alabileceklerdir. Tüzel kişiler ise, şirket bilgilerini ibraz etmek suretiyle vergi numarası alacaklardır.

Daha önce herhangi bir şekilde vergi numarası almış kişiler ise işlemlerinde bu numaralarını kullanacaklardır. Vergi numaralarını, vergi dairesinden alınmış mükellef kimlik kartı, tahakkuk fişi, tahsil alındısı, vergi levhası gibi belgelerle ispatlayabileceklerdir. Daha önce vergi numarası alıp da bu numarasını belgeleyemeyenler, nüfus cüzdanları ile birlikte herhangi bir vergi dairesine müracaat ederek vergi numaralarını öğrenebilecekler ve kendilerine ilgili vergi dairesince vergi numaralarını belirtir mükellef kimlik kartı verilecektir.¹⁵³

Vekaletname ile iş yapılması halinde, vekaletnamede vekalet veren kişi adına vergi numarası vermeye yeterli bilgi var ise vekaletnameye istinaden, yok ise vekalet veren kişinin nüfus bilgileri esas alınarak vergi numarası verilecek ve vekaletnamenin bir örneğinin vergi dairesinde kalacaktır. Küçük ve kısıtlılar için veli, vasi ve kayyımlar adına vergi numarası verilecektir.

Vergi numarası alımı sırasında bildirilen kimlik bilgilerinde değişiklik olması halinde bu değişikliklerin en geç bir ay içinde vergi numarasının alındığı vergi dairesine bildirilmesi zorunludur.¹⁵⁴

Yabancı uyrukluların yukarıda sayılan işlemlere taraf olmaları halinde bunların vergi numarası almaları ihtiyaridir.

3.2.1.5.Ceza Hükümleri

Özel kanunlar ve kanun hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığı tarafından getirilen vergi kimlik numarasını tespit etmek, belge, hesap ve kayıtlarında göstermek zorunluluğuna uymayanlar hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353'ncü maddesinin 7'nci bendinde yazılı özel usulsüzlük cezası kesilir ve ayrıca özel kanunlarında daha ağır bir ceza öngörmediği takdirde, üç aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Kamu idarelerince yapılan işlemlerde ise, bu

¹⁵³ Hasan Güler, "Tek Vergi Numarası Uygulaması", Yaklaşım Dergisi Sayı: 1998/93, Ankara, 1998, s.114.

¹⁵⁴ M.B.G.G.M. Tek Vergi, a.g.e, s.7.

cezanın muhatabı, ilgili mevzuata göre belgeleri düzenlerken, hesap ve kayıtları tutarken vergi kimlik numarasını tespit ve kaydetmekle yetkili ve görevli olanlardır.

4358 sayılı Vergi Kimlik Numarası Kullanımının Yaygınlaştırılması ve Noterlik Kanunu, İcra ve İflas Kanunu, Tapu Kanunu, Karayolları Trafik Kanunu Çekle Ödemelerin Düzenlenmesi ve Çek Hamillerinin Korunması Hakkında Kanun, Bankalar Kanunu, Posta Kanunu ile Pasaport Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanuna aykırı olarak, vergi kimlik numaralarını gizleyen veya bilerek bu konuda gerçeğe aykırı beyanda bulunan, sahte veya yanıltıcı belgeler ibraz edenler hakkında üç aydan on aya kadar hapis cezasına çarptırılır.

Tüzel kişiler, küçükler, kısıtlılar ile tüzel kişiliği olmayan teşekküller adına yukarıda yazılı fiillerin işlenmesi halinde uygulanacak hapis cezası bu filleri işleyenler hakkında uygulanır.

Vergi numarasının bilgisayarca tespit edilerek mükelleflere “sicil no.su” şeklinde verilmesi işlemi 1984 yılından beri uygulanmaktadır. 1995 yılından itibaren ise “tek vergi numarası” uygulamasına geçilmiş olup vergi numaraları merkezdeki bilgisayardan kişilerin nüfus bilgilerine göre belirlenmektedir. Nüfus bilgisine göre verilen vergi numarası tek olup aynı nüfus ile başka vergi numarası verilmemektedir. Amaç tüm ekonomik işlemlerin izlenebilmesi ve kötü niyetli mükelleflerin birden fazla vergi dairesine kayıt yaptırıp belge basım izni almaları ve gerçek olmayan belgeler düzenlemeleri engellenmektedir. Böylece kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınmasında önemli bir adım atılmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 8'nci maddesinde yer alan ve kanunun amacı olan her gerçek ve tüzel kişiye vergi numarası verilmesi uygulamasının kapsamı genişletilmiştir. Yapılan işlemlerin tek yerden izlenebilmesi sonucu idarenin denetim gücü artmaktadır. Yeni uygulama ile kayıt dışı kalan bir kısım işlemlerin de kayıt altına alınması amaçlanmaktadır. Sistemin tam olarak işleyebilmesi ve amacına ulaşabilmesi için tüm kurumlar arasında otomasyon ağının kurulması gerekmektedir.

3.2.2.Bilgi Bankasının Oluşması

Bugün Almanya, Fransa İngiltere ve kıta ülkelerinde olduğu gibi Japonya ve Amerika'da da vergi toplamada bu gibi bilgi bankaları kullanılmaktadır. Bu ülkelerdeki sistemler gözden geçirilerek ülkemiz bünyesine uygun milli bir bilgi bankasının hemen kurulması gereklidir. Bunun için öncelikle bu tip bilgi bankalarını oluşturmuş ve çalıştıran ülkeler incelenmeli, o ülkelerde kullanılan yazılım ve donanım konusunda üzerinde incelemeler yapılmalı ve ülkemiz için uygun bir sistem geliştirilerek hemen uygulamaya konulmalıdır.

Hazırlanan bilgi bankasına vergi ve vergi ile ilgili bilgilerden başlanarak zamanla diğer bilgiler de eklenecektir. Bilgi bankası öncelikle Maliye Bakanlığı, vergi daireleri, Hazine Müsteşarlığı, Emekli Sandığı, Sosyal Sigortalar Kurumu, Bağ kur gibi müesseseler için gerekli bilgiler girilecek şekilde düzenlenmelidir.

Mükellefler vergilerini bugün ödemediklerinde gelecekte yakalanabileceklerini ve yakalandıkları zaman vergilerini ağır cezalarla ödeyeceklerini bilmelidirler. Mükellef kütük numarası ve bilgi bankası nedeniyle vergi kaçırmanın imkansız olacağı topluma anlatılmalıdır.

Daha önemlisi canlı örneklerle gösterilmelidir. Bu yapıldığı takdirde sistem caydırıcılık kazanacaktır.¹⁵⁵

3. 2.3.Bankadaki Bilgilerin Kullanımı

Bilgi bankasının oluşturulması vergi mükellefleri ve vergi mükelleflerini denetleme durumunda olan hesap uzmanları ve diğer elemanlarının çalışmaları hakkında çok geniş bilgilerin toplanmasını sağlayacaktır. Bu bilgilere göre vergi

¹⁵⁵ Ayarslan, a.g.m., s.6.

mükellefleri gruplara ayrılabilir, bu gruplar çok detaylı olarak incelenmesi sonucunda hangi grupta daha makul davrandığı, hangi grubun daha çok vergi kaçırdığının tespiti kolaylaşacaktır.¹⁵⁶

Gruplar için belli gelir ve masraf normları verilecek ve bu normların dışında kalan mükelleflerin beyannamelerinin denetimine yönelik verilecektir. Yine bu bilgi bankasından sağlanacak bilgilerle bir vergi mükellef grubu tarafından geliştirilen vergi kaçırma sisteminin diğerleri tarafından da kullanılıp kullanılmadığının araştırılması çok daha kolay olacaktır.

Bu bilgilerden her vergi denetim elemanının çalışma yöntemi ve verimli çalışıp çalışmadığı hakkında da kesin bilgiler edinilecektir.

3. 2.4.Vergi Bilincinin Yerleştirilmesi

Bir vergi sisteminin başarısında etkin yasaların, vergi idaresinin ve iyi uygulayıcıların varlığının yanı sıra mükellef kitlenin vergi bilincine sahip olmasının da büyük önemi vardır. Bu bakımdan mükelleflerin eğitime ve vergi bilinci oluşturulması ve geliştirilmesine en ileri teknolojiler kullanılarak devam edilmelidir.¹⁵⁷

¹⁵⁶ Ayarlan, a.g.m, s.6.

¹⁵⁷ Nihat Edizdoğan, Türkiye’de Vergi Suç ve Cezaları, Bursa, 1986, s.52.

3.3.TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİNİN YENİDEN YAPILANMASINDA ETKİN YAPIYA KAVUŞTURULMASI İHTİYACI

3.3.1.Vergi Denetim Birimlerindeki Dağınıklığın Önlenmesi

Vergi denetiminde başarıdan söz edebilmek için öncelikle bağımsız, etkin ve verimli bir denetim yapısının kurulması gerekmektedir. Oysa, ülkemizde, gelir idaresinin örgütlenmesinde denetim işlevi esas alınması yerine, tahakkuk ile tahsilat işlevine öncelik verilmiştir.¹⁵⁸ Ülkemizde merkezi denetim elemanlarından Maliye Müfettişleri ve Hesap Uzmanları doğrudan Maliye Bakanına bağlı olarak görev yapacak şekilde örgütlenmişken, Gelirler Kontrolörleri ise Gelirler Genel Müdürü’ne bağlanmıştır.

Vergi Denetmenleri de, Gelirler Bölge Müdürlüğü kurulan yerlerde Gelirler Bölge Müdürlüğü’ne, kurulmayan yerlerde ise Defterdarlıklara bağlı olarak görev yapmalarından dolayı dağınık durumdaydılar. Özellikle Defterdarlıklara bağlı olarak görev yapan Vergi Denetmenleri, bu görevlerini merkezi bir planlama ve koordinasyondan uzak yürütmekteydiler. Dolayısıyla, denetim birimlerindeki dağınıklık sadece merkezi denetim birimleri için değil, Vergi Denetmenleri için de söz konusuydu.

Maliye Bakanlığı denetim birimlerindeki bu dağınıklık, vergi denetiminde bütünsel ve stratejik bakış açısını engellemekte, bunlar arasındaki koordinasyonu bozmakta ve denetimlerin verimliliğini azaltmaktadır.¹⁵⁹ Denetim alanındaki koordinasyon eksikliği, aslında denetim birimleri arasında yaşanan şiddetli rekabet ve çekişmenin yumuşatılmış ifadesidir. Denetim birimleri arasındaki çekişmeler; yetki tartışması ve çatışması, birimlerin hangi tarihte kurulduğu ve hangi makama bağlı olduğu, mensuplarının nasıl alındığı ve yetiştirildiği, hangilerinin sayıca daha

¹⁵⁸ H. Nezh Şeker, Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, İstanbul, Beta Yayınları, 1994, s.83.

¹⁵⁹ Fehamettin Ervardar, “Etkin Vergi Denetimi Kontrol Kadrosunu Genişletmek Tek Yol Değildir” İstanbul Sanayi Odası Dergisi Yıl 17, Sayı 200, (15 Ekim 1982), s.35.

çok veya az olduğu, hangi birimin ne kadar denetim yaptığı veya hangi mükellefleri denetlediği gibi çeşitli konularda olmaktadır.¹⁶⁰

Bu kurumsal yapı içinde vergi denetiminde etkinliğin sağlanması pek mümkün değildir. Vergi denetim birimleri arasındaki dağınıklık, vergi denetiminin etkin ve verimli şekilde yürütülmesini engellemektedir. Bu denetim birimlerinin teşkilat yapısı içerisinde farklı şekillerde örgütlenmiş olması vergi denetiminin planlanması ve koordinasyonunun sağlanmasında sorunlar yaşanmasına neden olmaktadır.¹⁶¹ Bundan dolayı, merkezi denetim birimlerindeki bu dağınıklık giderilerek, tek çatı altında toplanmış bütüncül bir yapıda, görev sınırları net olarak belirlenerek ve aralarında tam işbirliği ve koordinasyon sağlanarak denetimin gelir idaresinin en önemli fonksiyonu haline getirilmesine ihtiyaç vardır.

Ülkemizde gelir idaresinin yeniden yapılandırılmasında belki ed en büyük beklenti, merkezi denetim birimleri alanındaki dağınık ve çok başlı yapı ortadan kaldırılarak, denetim birimleri arasında yaşanan gereksiz çekişme ve koordinasyon sorunlarını gidermek ve vergi denetiminde etkinliği arttırmaktır. Gerçekten, merkezi vergi denetim birimlerindeki çok başlılık, gelir idaresinin faaliyetlerini esas itibariyle denetim fonksiyonuna yoğunlaştırmasını, vergi incelemelerinin etkin ve verimli bir şekilde yapmasını engellemektedir. Bunun çözümü de bu çok başlılığın ortadan kaldırılarak, merkezi denetim birimlerinin tek çatı altında ve bütüncül bir yapı içinde faaliyetlerini sürdürmelerini sağlamaktır. Kanun gerekçesinde “yeni yapılanda görevler arasında mükerrerlikler oluşmaması, aynı hizmetin birden çok birim tarafından yüklenilmemesi öngörülmüştür” denilmesine rağmen, merkezi vergi denetiminde mevcut parçalı ve çok başlı yapının aynen devam ettirilmesi tercih edilmiştir. Böylece, yıllardır uygulamada yaşanan sorunlarla ilgili IMF, Dünya Bankası, TÜSİAD vb. kurum ve kuruluşlar ile akademik çevreler tarafından sunulan öneriler dikkate alınmayarak mevcut statükonun korunmasına çalışılmıştır.

¹⁶⁰ Aziz Konukman ve Hakan Arslan, Gelir İdaresi Reformu Üzerine, Ankara, 2005, s.13.

¹⁶¹ Ender Bozkır, ve Selçuk Tekin, “Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması”, Yaklaşım, Yıl 11, Sayı 128, (Ağustos 2003), s.134.

Gelir İdaresinin yeniden yapılandırılması çalışmalarında dağınık yapıdaki merkezi vergi denetim birimlerinin tek çatı altında birleştirilmesine yönelik öneriler Maliye Bakanlığı'nın adeta "kırmızı çizgisi" konumundadır. Bir başka ifade ile vergi denetim birimlerinin mevcut yapısının değiştirilmesine yönelik herhangi bir teklif dahi, Maliye Bakanlığı ve gelir idaresinin üst yönetimi ile denetim birimleri tarafından şiddetle reddedilmektedir. Bunun nedeni, devletin zirvesinde yer alan bazı siyasetçilerin ve Maliye Bakanlığı'nın üst düzey bürokratların kökenlerinin denetim birimlerine dayanması ve bunların kendi denetim birimlerinin eski statüsü ve itibarının zedeleneceği endişesiyle şimdilik mevcut statülerini koruma yönünde bir davranış sergilemeleridir. Merkezi vergi denetim birimlerindeki çok başlılığın 5345 sayılı kanunla giderilememesi durumu, Sayın. Prof. Dr. Şükrü Kızılot'un gazete köşesinde belirttiği üzere¹⁶² Başbakan'ın bile dikkatini çekmiş ve denetimdeki çok başlılığın 6 aylık bir süre içinde giderilmesi yönünde talimat vermelerine neden olmuştur.

Merkezi vergi denetim birimlerindeki dağınıklığın önlenmesi için öncelikle tüm denetim birimlerini memnun edecek bir bütünleşik yapının oluşturulması ve bunun ilgili taraflarca benimsenmesi gerekmektedir. Çünkü, 5345 sayılı kanunla oluşturulan gelir idaresinin yeni yapısı, istenilen güçlü ve özerk statüye sahip olmadığından, mevcut merkezi vergi denetim birimleri kendi statü ve prestijlerini koruma yönünde tavır sergilemelerine yol açmıştır. Ancak, denetim birimlerindeki mevcut statünün devam ettirilmesi ile, bir taraftan vergi denetimini etkin ve verimli bir şekilde yapılması engellenmekte, diğer taraftan gelir idaresinin denetim fonksiyonunun çağdaş ülkelere uyumlu hale getirilmesi de mümkün görülmemektedir.

3.3.2. Denetim Elemanlarının Nitelikleri ve Sayılarının Arttırılması

Vergi denetimlerinde başarı sağlamanın başta gelen şartlarından birinin vergi denetimlerinde işin gerektirdiği niteliklere sahip elemanların kullanılması olduğu

¹⁶² Bkz. Şükrü Kızılot, "Başbakan'dan Maliye Bakanına 6 Ay Süre", 09.06.2005 tarihli Hürriyet Gazetesi.

açıktır. Ülkemizde bunun bilincine yeterince varıldığından dolayı, aranan şartları taşıyan adaylar arasından titizlikle seçilen denetim elemanları, hizmet içi eğitim çalışmalarına tabi tutularak ihtiyaç duyulan niteliklerle donatılmaktadır. Dolayısıyla, denetim elemanlarının nitelikleri oldukça yeterli düzeydedir. Ancak, vergi denetim elemanlarının diğer kurumlardaki benzer ve çok daha az riskli işlerle uğraşan denetim elemanlarının koşullarına sahip olmaması, maddi ve manevi motivasyon eksikliklerinin bulunması, bunların uzun süreli istihdam edilememelerine ve en verimli dönemlerinde ayrılmalarına yol açmaktadır.¹⁶³ Son yıllarda, merkez denetim birimlerinden devamlı ayrılmalar nedeniyle tecrübeli denetim elemanı kaybı olmaktadır. Daha iyi imkanlara sahip olmak için ya özel sektörde üst düzey yönetici ya da Yeminli Mali Müşavir olarak çalışmak amacıyla denetim birimlerinden istifa yoluyla ayrılanların bir hayli artmıştır.

Türkiye’de vergi denetiminin etkin ve verimli hale getirilebilmesi için vergi denetim elemanlarının, sadece nitelikleri itibariyle değil, sayısal olarak da yeterli olması gerekir. Son yıllarda, mükellef sayıları hızla artarken denetim elemanlarının sayıları artmak yerine meslekten ayrılmalar nedeniyle önemli ölçüde erozyona uğramıştır.¹⁶⁴ Buna bağlı olarak ise, vergi denetimindeki etkinlik ve verimlilik azalmıştır. Diğer taraftan, Türkiye’de vergi denetim elemanı sayısının yetersizliğinin yanı sıra, işgücünün planlanmasında bölgelerine ekonomik gelişmişlik seviyeleri dikkate alınmadığından, vergi denetmenlerinin bir bölümü, ekonomik faaliyetlerin ve vergi kaçığının oldukça düşük seviyede gerçekleştiği illerde verimsiz bir şekilde çalıştırılmakta, buna karşılık işletme ölçeklerinin matrahların ve vergi kaçığının daha yüksek olduğu gelişmiş merkezlerde ise gerektiği ölçüde vergi denetimi yapılamamaktadır.¹⁶⁵

¹⁶³ Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, TOBB, Türk Vergi Sistemi ve Çözüm Önerileri, Ankara, Doğuşum Matbaacılık Ltd. Şti. Ekim, 2002, s.91.

¹⁶⁴ Mustafa Ali Sarılı, “Türkiye’de Vergi Denetiminin Sorunları ve Bu Sorunların Çözümüne Yönelik Yapılması Gereken Düzenlemeler” Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı 9, (Mayıs 2003), s.121.

¹⁶⁵ Vergi Denetmenleri Dergisi, Türk Vergi Yönetiminde Etkinlik Arayışları Kapsamında Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması Raporu, Ankara, 2003, s.83.

IMF ile yapılan stand-by anlaşmaları çerçevesinde son yıllarda vergi denetmeni olarak alınan denetim elemanlarının sayılarında önemli artışlar yaşanmıştır. Ancak, denetim kadrolarının tamamının bir anda veya kısa sürede doldurulması bazı olumsuz sonuçlara yol açabilecektir.¹⁶⁶

Denetim fonksiyonuna gerekli önemin verilmesi ve gelir idaresinin esas iş yoğunluğunun bu konuya yönlendirilmesi için, yüksek niteliklerle donatılmış yeterli sayıda denetim elemanına ihtiyaç olduğu açıktır.

3.3.3.Vergi Denetim Birimlerinde Bütüncül Planlama ve Koordinasyonun Sağlanması

Merkezde ve taşradaki denetim elemanlarının faaliyetlerinin planlanmasına ve koordinasyonuna ilişkin gelir idaresinde sistematik olarak hazırlanmış denetim stratejisi ve politikasına ilişkin bir çalışma, saptanmış ilkeler ve yayımlanmış yönergeler bulunmamaktadır.¹⁶⁷ Vergi denetiminin bugünkü kurumsal yapısı içinde, denetim birimlerinin birbirinden bağımsız olmaları, denetim planlarının ayrı ayrı hazırlanması, denetim elemanları arasında kesin bir işbölümüne gidilmemiş olması ve koordinasyonun sağlanamaması, bazı görev tekrarlarına ve denetim gücünden yeterince faydalanılamamasına yol açmaktadır.¹⁶⁸ Ayrıca, vergi denetiminin temel ilke ve stratejilerinin hangi birim tarafından belirleneceği ve bunlara uygun vergi denetimi yıllık çalışma planı ve programının hangi birim tarafından hazırlanacağı hususlarındaki hukuksal boşluk, gereksiz yetki tartışmaları ve çatışmalarına yol açmaktadır.

Türkiye’de vergi denetimleri bütün denetim birimlerini kapsayan ülke çapında bir planlamayla değil, her denetim birimi tarafından ayrı ayrı hazırlanan

¹⁶⁶ Sarılı, a.g.m., s.123.

¹⁶⁷ Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, TOBB a.g.e, s.90-91.

¹⁶⁸ Mehmet Akbay, “Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi”, Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği, Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı APKK Yayını No: 1990/308, 1990, s.227.

denetim planları uyarınca yürütülmektedir.¹⁶⁹ Her birimin diğer birimlerle gerekli koordinasyonu sağlamaksızın müstakil bazen aynı yerde ve zamanda, benzer iş kollarında ve birbirlerinden Bağımsız olarak üç ayrı birimdeki merkez denetim elemanları tarafından vergi incelemesi yapılabilmektedir. Vergi denetim yetkisine sahip denetim birimleri arasında çalışma programları, çalışma usul ve kuralları ile çalışma sonuçlarının değerlendirilmesi konularında tam bir eşgüdüm ve koordinasyon sağlanamamıştır.¹⁷⁰ Vergi denetimindeki bu koordinasyon eksikliği denetim mükerrerliğine yol açarken, tüm sektörleri kapsamayan denetimler mükellefler arasında rekabet eşitsizliği oluşturmaktadır.¹⁷¹

Denetim birimleri arasında planlama ve koordinasyon sağlamak amacıyla bir Denetim Koordinasyon Kurulu oluşturma düşüncesi¹⁷² gündeme gelmiş olmasına rağmen, bunun ilave bir bürokratik yapı oluşturmadan öteye bir yarar sağlayamayacağı anlaşılmıştır. Çünkü bir fonksiyonun tek bir çatı altında çözümlenmesinden daha etkin bir yapı düşünülemez. Dolayısıyla, etkin bir denetim planlaması ve koordinasyon ihtiyacını karşılamak için bütüncül bir denetim yapısının oluşturulması zorunlu bir ihtiyaç olarak ortaya çıkmaktadır.

5345 Sayılı Kanun ile denetim birimlerinin yeniden yapılandırılması konusunda herhangi bir girişimde bulunulmazken, denetimin planlanması, değerlendirilmesi ve koordinasyonu ile ilgili bazı düzenlemeler yapılmıştır. Konunun 41/j maddesine göre “Bakanlıkça belirlenen temel politikalar ve stratejiler doğrultusunda vergi inceleme ve denetimlerini gerçekleştirme görevi” Gelir İdaresi Başkanlığı’na verilmiştir. Bu hüküm ile vergi inceleme ve denetimi Bakanlığın vesayeti altına alınmış olduğundan, kanunla hedeflenmiş olan güçlü ve bağımsız gelir idaresi amacı sağlanamamış ve bu vergi denetimi üzerinde dış etkilerin devam ettirilmesine ve mevcut sorunların geleceğe devredilmesine zemin hazırlamıştır.

¹⁶⁹ Akdoğan, a.g.e. s.120.

¹⁷⁰ Sarılı, “Türkiye’de Vergi Denetiminin Sorunları”, a.g.m, s.119.

¹⁷¹ Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, TOBB, a.g.e, s.150.

¹⁷² Bkz. Can Doğan, “Yapısal Değişimin Dış Dinamikleri Ya Da Gelir İdaresinde “Bağbozumu” Vergi Dünyası, Yıl 23, Sayı 278, (Ekim 2004), s.67-68.

Kanunun 13/c maddesine göre “Başkanlığın vergi inceleme ve denetim yıllık planını hazırlama” görevi Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı’na verilmiştir. Bu daire başkanlığı aynı zamanda “vergi incelemesine yetkili birimlerin inceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak” (md. 13/g) ile “vergi inceleme ve denetim çalışmalarında merkez ve taşra birimleri arasında koordinasyonu sağlamak” (md. 13/i) ile dev görevlendirilmiştir. Bu kanuni düzenlemelerle vergi inceleme ve denetim görevi Gelir İdaresi Başkanlığı’na verildiğinden, bu başkanlığa bağlı olmayan Hesap Uzmanlar Kurulu ve Maliye Teftiş Kurulu’nun vergi inceleme ve denetim yapma görevleri tartışmalı hale gelmiştir. Ayrıca, vergi inceleme ve denetim yıllık planını hazırlama, vergi incelemesine yetkili birimlerin inceleme ve denetim sonuçlarını izleme ve değerlendirme ile denetim birimleri arasında koordinasyonu sağlama gibi görevlerin Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı’na verilmiş olması, Gelir İdaresi Başkanlığı dışında bulunan denetim kurullarının bir daire başkanlığı tarafından izlenmesi ve değerlendirilmesi ile bunun hazırladığı denetim planına ve yürüttüğü koordinasyon çalışmalarına uyumlu hareket etmesi gerektiği sonucunu doğurmaktadır. Bu durum ise, hem hukuksal, hem de idari hiyerarşi sorunlarının giderek artmasına yol açabilecektir.

Dolayısıyla 5345 Sayılı Kanun’la, denetim birimleri idari bir bütünlük içinde düşünülmeden, sadece bazı sorunları gidermek için düzenlemeler yapılmaya çalışılmış, ancak sonuçta içinden çıkılması ve çözülmesi çok daha zor olacak yeni sorunlar oluşturulmuş gibi görülmektedir. Nitekim, denetim birimlerindeki eski yapı korunarak, planlama ve koordinasyon sorunları çözüme kavuşturulmaya çalışılırken, merkezi vergi denetim birimlerinin yetki ve hiyerarşi tartışmaları arasında kalacakları verimsiz bir yasal düzenlemeye girildiği görülmektedir. Bu husus, gelir idaresinin yeniden yapılandırılması amacının sorgulanması gerektiğini gündeme getirmiştir. Çünkü, böyle bir yasal zeminde denetim yıllık planlarının hazırlanması, denetim birimleri arasında koordinasyon sağlanması ile vergi denetiminde objektif bir şekilde performans ölçümü ve değerlendirmesinin yapılması pek mümkün görülmemektedir.

3.3.4.Vergi Denetiminde Performans Ölçümü ve Değerlendirmesinin Yapılması

Çağdaş gelir idarelerinde, denetimin geliştirilmesinde öncelik, denetim sürecinin şeffaflaşması ve denetim başarısının ölçülmesine verilmiş iken, ülkemizde vergi denetimi ile ilgili denetim standartları ve prosedürleri hakkında genel bir düzenleme bulunmamaktadır. Ayrıca, vergi denetim birimlerince periyodik dönemler itibariyle hedefler ve faaliyet sonuçları kamuoyunun bilgisine sunulmamakta ve değerlendirilmemekte, vergi denetim elemanları için performansa dayalı “ödüllendirme cezalandırma” sistemi uygulanmaktadır.

Maliye Bakanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatına bağlı olarak görev yapan vergi denetim elemanlarının yükselmeleri mesleki kariyerlerindeki performans değerlendirmesine göre yapılmamaktadır. Performans değerlendirmesinin yapılamaması vergi denetim elemanlarının çalışma şevklerini olumsuz yönde etkileyebilmektedir.¹⁷³ Vergi denetim birimlerinin hedeflerine ulaşp ulaşmadıklarının kamuoyunun bilgisi dışında kalması nedeniyle, denetim elemanlarının vergi denetiminde ilave gayret gösterme ihtiyacını ortadan kaldırmakta, başarılı vergi denetim elemanlarının motivasyonlarını köreltmekte ve bunların sonucunda da vergi denetiminde etkinlik ve verimliliğin sağlanması mümkün olamamaktadır.

Denetim fonksiyonunun yapısal sorunlarını gidermeye yönelik performans ölçümü ve değerlendirmesinin yapılması, denetim elemanlarının performansların ölçülmesi ile maddi ve manevi motivasyonlarının sağlanması, gerekli tedbirlerin alınması ve vergi denetimlerinin etkinliğinin artırılması açısından büyük önem taşımaktadır.

¹⁷³ Sarılı, a.g.m, s.126.

3. 3.5.İç Denetim ile Dış Denetimin Birbirinden Ayrılması

Vergi denetimi alanında çağdaş eğilimlerden biri de; idarenin hukuka ve performans ölçütlerine uygun çalışmalarının denetlenmesi anlamına gelen “iç denetim” ile vergi mükelleflerinin faaliyetlerinin denetlenmesi anlamına gelen dış denetim fonksiyonlarının birbirinden ayrıştırılması ve denetimde uzmanlaşmaya gidilmesidir.

Bilindiği üzere, vergi denetim elemanlarından Maliye Müfettişleri Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenlerinin vergi inceleme yetkilerinin yanı sıra teftiş ve soruşturma yetkilerinin de olması, denetim güçlerinin ve zamanlarının önemli bir kısmını vergi incelemeleri dışında harcamalarına neden olmakta ve vergi denetimi görevlerini etkin bir şekilde yapmalarını güçleştirmektedir.¹⁷⁴ Bu durumda, sürekli teftiş ve soruşturma yapmakla görevli bulunan denetim elemanlarının vergi inceleme konusunda uzmanlaşması engellenmekte ve bir uzmanlık işi olan vergi denetimlerinin etkin ve caydırıcı olma niteliği ortadan kalkmaktadır.¹⁷⁵

Defterdarlar, Vergi Dairesi Müdürlüğü ile Gelirler Genel Müdürlüğü'nün merkez ve taşra teşkilatında Müdür kadrolarında bulunanlar, idari görevlerinin yanı sıra V.U.K.'un 135'nci maddesi gereğince vergi inceleme yetkisine de sahiptirler. Ancak, bu kişilerin yürütmekte oldukları idari görevleri nedeniyle yoğun bir iş yükü ile karşı karşıya olmaları nedeniyle anılan vergi incelemelerine zaman ayırmaları pek mümkün olmamaktadır.¹⁷⁶

Dolayısıyla, iç ve dış denetimin ayrı uzmanlık konuları olduğu gerçeğinden hareketle, bu fonksiyonların etkin ve verimli bir şekilde yürütülebilmesi için birbirinden kesin ayrılmasına ihtiyaç vardır.

¹⁷⁴ Sarılı, a.g.m, s.125.

¹⁷⁵ Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, TOBB, a.g.e, s.90.

¹⁷⁶ Sarılı, a.g.m, s.125.

Kamu yönetiminde reform çalışmalarının önemli bir ayağını 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu¹⁷⁷ oluşturmaktadır. Artık, kamu idarelerinin mali yönetimi bu kanun hükümlerine göre yürütülmesi gerekmektedir. Ancak, 5345 Sayılı Kanun’la gelir idaresinin yeniden yapılandırılması gerçekleştirilirken, performans yönetimine ilişkin hükümler bulunmasına rağmen, gelir idaresinin iç denetim sisteminin kurulması ve işleyişi ile ilgili herhangi bir hükme yer verilmemiştir. Dolayısıyla, 5018 Sayılı kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çerçevesinde ve buna uygun olarak gelir idaresinin iç denetiminin hangi birim tarafından yapılacağı belirsizdir.

Vergi denetim birimlerinin mevcut görevlerinde bir değişiklik yapılmadığından, Hesap Uzmanları dışında diğer denetim birimleri hali hazırda hem idarenin hukuka ve performans ölçütlerine uygun çalışmalarının denetlenmesi anlamına gelen “iç denetim”, hem de vergi mükelleflerinin faaliyetlerinin denetlenmesi anlamına gelen “dış denetim” görevlerini sürdürmektedirler. Dolayısıyla 5345 Sayılı Kanun’la, çağdaş gelir idarelerinde olduğu gibi, iç denetim ile dış denetimin birbirinden ayrılması ve uzmanlaşması sorunu da giderilememiştir. Buna bağlı olarak denetimde uzmanlaşma sağlanamadığından çağdaş denetim tekniklerinin de yeterince geliştirilmesi sağlanamamıştır.

Kamu yönetiminde reform çalışmalarının önemli bir ayağını 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu¹⁷⁸ oluşturmaktadır. Artık, kamu idarelerinin mali yönetimi bu kanun hükümlerine göre yürütülmesi gerekmektedir. Ancak, 5345 sayılı kanunla gelir idaresinin yeniden yapılandırılması gerçekleştirilirken, performans yönetimine ilişkin hükümler bulunmasına rağmen,

¹⁷⁷ 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Bu kanunla ilgili değişiklikler ise 24.12.2005 tarih ve 26033 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5436 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükümünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’la yapılmıştır.

¹⁷⁸ 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Bu kanunla ilgili değişiklikler ise 24.12.2005 tarih ve 26033 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5436 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükümünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’la yapılmıştır.

gelir idaresinin iç denetim sisteminin kurulması ve işleyişi ile ilgili herhangi bir hükme yer verilmemiştir. Dolayısıyla 50189 sayılı kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çerçevesinde ve buna uygun olarak gelir idaresinin iç denetiminin hangi birim tarafından yapılacağı belirsizdir.

Vergi denetim birimlerinin mevcut görevlerinde bir değişiklik yapılmadığından, Hesap Uzmanları dışında diğer denetim birimleri halihazırda hem idarenin hukuka ve performans ölçütlerine uygun çalışmalarının denetlenmesi anlamına gelen “iç denetim”, hem de vergi mükelleflerinin faaliyetlerinin denetlenmesi anlamına gelen “dış denetim” görevlerini sürdürmektedirler. Dolayısıyla 5345 Sayılı Kanun’la çağdaş gelir idarelerinde olduğu gibi iç denetim ile dış denetimin birbirinden ayrılması ve uzmanlaşması sorunu da giderilememiştir. Buna bağlı olarak denetimde uzmanlaşma sağlanamadığından, çağdaş denetim tekniklerinin de yeterince geliştirilmesi sağlanamamıştır.

3.3.6. Vergi Denetim Birimlerinin Dış Etkilere Karşı Güvenceye Kavuşturulması

Vergi denetiminin en önemli prensiplerinden biri objektif olmasıdır. Bu durum, vergi denetim birimlerinin dış müdahalelerden etkilenmemesi, vergi uygulamasında hem mükellefin hem de gelir idaresinin haklarını koruyacak şekilde tarafsız olmasını ifade etmektedir. Yani, denetim elemanları hazinenin menfaati kadar mükelleflerin haklarını da korumak durumundadır. Ne yazık ki, vergi denetim birimleri yeterince objektif bir yapıya kavuşturulamamıştır.¹⁷⁹

Denetim birimlerinin siyasi baskı ve etki altında olması, denetimdeki adaletin ve etkinliğin sağlanmasını engellemektedir. Zaman zaman, bu gücün siyasi taraflılık altında kullanıldığı görülmüştür. Bunun en masum uygulaması, seçim dönemlerinde merkez denetim elemanlarının turne sürelerinin kısaltılmasıdır.¹⁸⁰ Merkez denetim birimleri siyasi baskı ve etkilerden nispeten uzak bir yapıya sahip

¹⁷⁹ Sarılı, a.g.m, s.124-125.

¹⁸⁰ Uysal-Dalbayrak-Yurdanur, a.g.e, s.15.

olmasına karşılık, taşra teşkilatı denetim birimleri bu tür dış etkilere daha fazla açıktır. Bu durum, taşra teşkilatı denetim birimlerinin tarafsız ve bağımsız bir şekilde görev yapmalarını engellemektedir. Bu nedenle, vergi denetim birimleri dış müdahalelere karşı koruyabilecek bir yapılanmaya gidilmesine ihtiyaç vardır.

3.3.7. Vergi Denetiminde Çağdaş Denetim Tekniklerinden Etkin Bir Şekilde Yararlanılması

Vergi denetim birimleri arasında sektörler ve işletme büyüklükleri açısından işbölümü ve uzmanlaşmanın sağlanamamış olması, vergi denetiminin etkinliğini azaltan bir unsurdur. Sektörel incelemelere ağırlık verilmemesi ve denetimde sürekli yüksek matrah beyan eden mükelleflerin esas alınması, bazı mükelleflerin sürekli olarak incelenmesine yol açarken, düşük matrah veya zarar beyan eden bir kısım mükellefin ise vergi incelemesi dışında kalmasına yol açmaktadır. Bu durum, vergi incelemelerinin adaletli dağılımını engellemekte ve mükellefler arasında rekabeti bozucu sonuçlar doğurmaktadır.¹⁸¹

Vergi denetiminde etkinliğin ve verimliliğin artırılması, çağdaş denetim tekniklerinin etkin bir şekilde kullanılarak denetimin en kısa sürede sonuçlandırılmasına bağlıdır. Türkiye’de incelenecek beyannamelerin seçiminde hala klasik yöntemler kullanılmakta, çağdaş denetim tekniklerinden yeterince yararlanılmamaktadır.¹⁸² Ayrıca, Maliye Bakanlığı’nın denetim amaçlı kullanılmak üzere topladığı bilgilerin, büyük bir kısmı arşivlerde bekletilmekte ve düzenli bir şekilde tasnif edilerek inceleme elemanlarının kullanımına sunulmamakta veya geç sunulmaktadır.¹⁸³ Bu nedenle, vergi incelemelerinin büyük işletmelerden orta büyüklükteki işletmelere de kaydırılarak, klasik vergi inceleme teknik ve yöntemlerinin yerine teknolojik yeniliklerden de faydalanarak

¹⁸¹ Vergi Denetmenleri Dergisi, a.g.m, s.86.

¹⁸² Sarılı, a.g.m, s.126-127.

¹⁸³ Kemal Kılıçdaroğlu, “Nasıl Bir Gelirler Politikası”, Yaklaşım, Yıl 9, Sayı 102, (Haziran 2001), s.42.

pratik, kısa, yaygın ve standart vergi inceleme yöntemlerinin uygulanmasına ihtiyaç vardır.¹⁸⁴

Çağdaş vergi sistemlerinde vergi denetimleri, mükellef ve gelir idaresi personelinin eğitilmesine de yardımcı olmaktadır. Türkiye’de ise vergi denetim elemanları, yaptıkları denetimlerde mükellef ve gelir idaresi personelinin eğitilmesine yeterince katkı sağlayamamaktadır.¹⁸⁵ Dolayısıyla vergi denetim elemanlarının vergi kayıp ve kaçacağını önleyecek çağdaş denetim tekniklerini kullanmalarının yanı sıra, vergi ahlakı ve bilincini yerleştirmek amacıyla mükellefleri eğitme ve yönlendirme konusunda da çaba sarf etmelerine ihtiyaç vardır.

3.4. VERGİ DENETİMİNİN YABANCI ÜLKELERDE UYGULANMASI

3.4.1. ABD’de Vergi İdaresinin Yapılandırılması ile İlgili Gelişmeler

Günümüzde, vergi idaresi tarafından etkin denetimin sağlanabilmesi, vergi kaçığının önlenmesi ve etkin şekilde vergilendirme işlemlerinin yapılabilmesi için yeni teknolojilerin kullanılması vazgeçilmez bir hal almıştır. Örneğin ABD’de herkese bir vatandaşlık numarası verilerek, kişilerin doğumundan ölümüne kadar vergi, sosyal güvenlik, tapu ve emniyetle ilgili tüm işlemleri bu numaradan izlenebilmektedir.

ABD’de vergi idaresinin yeniden yapılandırılmasında hedef; “her mükellefe ve tüm mükelleflere, adil olarak en iyi hizmeti vermek” şeklinde belirlenmiştir. Bu hedefe ulaşmak için belirlenen ilkeler;¹⁸⁶

¹⁸⁴ Sakıp Şeker, “Vergi İncelemeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, Yaklaşım Yıl 1, Sayı 5 (Mayıs 1993,) s.44.

¹⁸⁵ Sarılı, a.g.m., s.128.

¹⁸⁶ T.C. Maliye Bakanlığı İç Gelir İdaresi (IRS) İncelemesi, Ankara, 2001, s.16-17.

- Sorunları anlama ve çözmeye, olaya mükellef açısından bakabilmek; Bundan böyle artık sorunu kimin oluşturduğu değil, sorunun çözümü önem kazanacaktır.

- Yöneticilerden mükelleflere hesap vermelerini beklemek,

- Performans Değerlendirmede daha dengeli ölçüler kullanmak: Yöneticiler artık yarattıkları gelire ölçülmeyecektir. Zira bu geliri sağlamak için baskısı davranabilmektedirler. Performans değerlendirmede müşteriye hizmet, çalışana hizmet ve verimlilik unsurlarının üçünün de eşit ağırlığı olacaktır.

- Açık ve dürüst iletişim kanallarına sahip olmak: Çalışanlar üst düzeyden devamlı bilgi alabilecektir. Böylece yeniden yapılanma, şeffaf bir şekilde ve tüm çalışanlar haberdar edilerek gerçekleştirilecektir.

- Mükellefe daha adil hizmet verilirken, bütünlüğü sağlamaya ve mükellefin idareye olan güvenini sürdürmek.

IRS'de TKY anlayışıyla birlikte vergi mükellefleri müşteri olarak algılanmaya başladı. TKY uygulamasından önce mükellefler “kasten vergi vermek istemediği için veya düşük ödeme yapmak istediği için yanlış bildirimde bulunanlar ile hiç bildirimde bulunmayarak vergi kaçırınlar” olarak değerlendirilmekteydi. TKY sonrasında “vergilerini doğru olarak vermek isteyip bu yönde hareket eden mükellefler”, “vergilerini doğru olarak ödemek istediği halde tam olarak nasıl beyanname vereceğini bilmediği için yanlış yapanlar” şeklinde değerlendirilmeye başlamıştır.

2000'li yıllara girerken Amerikan Vergi İdaresi, tutarlılık, etkinlik ve adalet kavramları etrafında yeniden yapılandırılmakta, misyonunu da yeniden tanımlamaktadır. IRS'nin misyonu “Vergi mükelleflerinin sorumluluklarını anlamalarına ve yerine getirmelerine yardımcı olarak ve vergi yasalarını herkese tutarlılık ve adalet anlayışı içinde uygulayarak en üst kalitede hizmet sunmak” şeklinde tanımlanmıştır. Gelir idaresinin asli hedefi, mükelleften kaynak toplamak değil, “bu kaynakla kaliteli kamu hizmeti sunulmasını sağlamak” olarak tanımlanınca, bunun yolu, mükellefin sorumluluklarını anlamasını sağlamak ve yerine getirilmesine yardımcı olmaktan geçtiği görülmektedir.

3.4.2.Fransa’da Vergi İdaresi’nin Yapılandırılması ile İlgili Gelişmeler

Fransa’da vergi idaresi Ekonomi, Maliye ve Sanayi Bakanlığı bünyesinde, bütçeden sorumlu müsteşara bağlı bir Gelirler Genel Müdürlüğü olarak düzenlenmiştir. Fransa’da gümrükler de aynı müsteşara bağlı bir genel müdürlük olarak yer almaktadır.

Reform-modernizasyon projesi, esas itibariyle 5 eksen üzerinde ortaya konulmuştur. 1) Basitleştirme, 2) Şeffaflık, 3) Yeni teknolojilerin adaptasyonu ve yapılandırılması, 4) Diyalog, 5) Deneyimlerdir. Reformun hemen uygulamaya konulabilecek somut adımları arasında, beyannamelerin bilgi işlem yolu ile otomatik olarak hızlı düzenlenmesi ve bildirimine yönelik prosedürler, yerel hizmetleri yaygınlaştıracak destek ofisleri açılması, gerçek şahıslara ve şirketlere işlemlerini kolay ve etkin biçimde yürütebilmeleri, vergi dairelerinde bir mükellef temsilcisi belirlenmesi yer almaktadır. Gerek mükelleflerin, gerekse maliye görevlilerinin talebi olan işlemlerin basitleştirilmesi kapsamında:

- Beyanname formlarının açık ve net olarak hazırlanması,
- Dosyaların işlem görme hızının arttırılması,
- Bazı sorunların telefon veya teknolojik araçlar yardımıyla çözümlenebilmesi,
- Mükelleflerin vergi dairelerinde daha iyi kabul görmesini sağlayıcı diğer önlemler yer almaktadır.

Basitleştirme tedbirlerinin en önemlisini, mükelleflere vergi dairesinde tek muhatap belirlenerek mükellef temsilcisi uygulaması oluşturmaktadır. Böylece özellikle küçük mükellefler bir çok vergi dairesi departmanına muhatap olmaktan kurtulurken, vergi dairesinin kendi iç haberleşmesini etkinleştirerek işlemlerin yalın hale getirilmesi sağlanabilecektir.

Ayrıca büyük işletmelere yönelik ayrı müdürlükler oluşturulması ve bazı doğrulamalardan geçirmek kaydıyla “hızlı beyan” sisteminin kurulması son reformun getirdiği yenilikler arasındadır.

3.4.3 İngiltere’de Vergi İdaresinin Yapılandırılması ile İlgili Gelişmeler

İngiliz Gelir İdaresi, mükelleflerin ve çalışanlarının görüşlerini alarak hazırladığı misyonunu, 1 Nisan 1999 tarihinde hazırlayarak, “Charter for Taxpayers” metni halinde ilan etmiştir. Bu metinde vergi idaresinin mükelleflerine etkin, verimli ve adil hizmet vermeyi amaçladığı ifade edilmiş, mükelleflere sunulacak hizmetlerin standartları, hangi konularda idarenin yardım ve desteğini alabilecekleri, dilek ve şikayetlerini ne şekilde işlemeye koyabilecekleri net bir şekilde belirlenmiştir. Buna göre, telefonla müracaatlarda 30 saniye içinde muhatabıyla iletişim kurmasının temin edileceği, şahsen başvurularda önceden randevu alınmadan 15 dakika içinde muhatabı ile görüşmesinin sağlanacağı, yazılı başvurularda 28 takvim günü içinde mutlaka yazılı cevap verileceği ve nihai cevap bildirilemiyor ise, nihai cevap tarihinin bu cevapta belirtileceği taahhüt edilmiştir.

Mükellefler, düzeltme talepleri veya şikayetlerini gelir idaresinin yetkililerinden önceden belirlenmiş süreler içinde çözümleyemedikleri takdirde, Parlamento Vergi Yönetimi Komisyon Üyesi veya Ombudsman olarak adlandırılan bağımsız mercie başvurarak çözüm talep edebilmektedirler.

England Revenue, 1999-2000 hesap dönemi beyannamelerinden itibaren internet üzerinden beyanname düzenleme ve idareye tevdi sistemini başlatmıştır. İnternet Service for Self-Assessment (SA), mükelleflerin bu sisteme özendirilmesi için bu sistemle beyanda bulunanların vergi ödemelerinden 10-100 pound tutarında bir indirim yapılması uygulaması, kısa reklamlarla mükelleflere internet üzerinden vergi beyan ve ödeme olanağının hatırlatılması, internet üzerinden vergi uygulamasına katkıda bulunabilecek yazılım firmalarının teşvik edilmesi gibi önlemlerde düşünülmüştür.

ABD ve diğer ÷lkelerde olduğu gibi İngiltere gelir idaresi de, önemli mevzuatın mükellefler tarafından iyi anlaşılabilmesini sağlamak için vergi yasalarının anlaşılabilir yeniden yazımı (Tax Law Rewrite) projesini başlatarak kurulan komisyonlar eliyle yasaları basitleştirilmiş metinler halinde yayımlamaya başlamıştır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4.VERGİ DENETİMİNDE KARŞILAŞILAN AKSAKLIKLAR VE GİDERİLME YOLLARI

4.1. VERGİ DENETİMİNDE AKSAKLIKLAR VE ÇÖZÜMLENMESİ

Türk vergi sisteminde yer alan ve vergi türlerini düzenleyen özel vergi kanunlarında belirlenen hükümler ile, V.U.K.'un 258-330 maddeleri arasında yer alan değerlendirme ve amortisman hükümleri, devlet ile yükümlü arasındaki vergi alacağının miktarının hesaplanmasında esas alınmaktadır. VUK göre yükümlülerin defter tutmalarının amacı, her vergi kanununda belli edilen, verginin konusu, yükümlülük, indirimler, istisnalar, vergiyi doğuran olaylar gibi müesseseleri düzenleyen hükümlere uygun hareket edilerek mümkün olabilecektir.

Vergi incelemesinin defter, kayıt ve belgeler üzerinde yapılabilmesi nedeniyle, muhasebe uygulamaları, vergi incelemeleri için zorlayıcı bir etken oluşturmaktadır. Yapılan bazı düzenlemeler ise genel nitelikte olmadığından yeterli olmaktan uzaktır. Örnek: Sermaye Piyasası Kurulu'na verdiği düzenleme yetkisi ile menkul kıymetlerini halka arz eden anonim ortaklıklarla sınırlı olarak düzenleme yapabilmektedir ki, bunun, diğer işletmeler tarafından yetersiz olduğu belirtilmektedir. İşletmelerin kârını olduğundan düşük gösterilmesi, vergi denetimindeki güçlükleri doğurduğu açıktır.

Vergi sistemimiz gelir dağılımındaki eşitsizliği giderici olmaktan uzaktır. Çok sık yapılan vergi afları, yine çok sık yapılan mevzuat değişiklikleri, götürü vergilerin yaygın olması, istisna ve muafiyetlerin çok olması, kayıt dışı ekonominin boyutlarının büyük olması, vergi sisteminin diğer olumsuzlukları olarak sayılabilir. Bu tür olumsuzluklar, hiç şüphesiz vatandaşlar arasında vergi kaçırma eğilimini artırmaktadır. Toplumdaki sosyal dengelerin korunması için vergi kaçırma

eğilimlerinin törpülenmesi gerekir. Bunun için en etkili yöntem, iyi planlanmış ve etkin bir denetimdir.

Vergi denetimi sırasında karşılaşılan aksaklıkları ve bu aksaklıkların giderilmesine ilişkin önerileri toplamak mümkündür. Bunlara kısaca değinecek olursak;

- Vergi sistemi ve mevzuatından kaynaklan aksaklıklar ve giderilme yolları

- V.U.K.'un 30. maddesine 7. bent olarak eklenen hükme göre, vergi incelemelerinde harcama ve tasarruflarla ilgili re'sen takdir yetkisi, sadece merkezi denetim elemanlarına tanınmıştır. Etkinliği sağlamak için bu yetkinin mahalli denetim elemanlarına da verilmesi gerekir.

- Mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik müessesinde, vergi denetiminin yükünü hafifletecek yapısal tedbirler alınmalıdır.

- Vergi denetimi üzerinde olumsuz etki yapan vergi afları çok kısa aralıklarla yapılmamalı ve uzlaşma müessesinin sınırları daraltılmalıdır.

- Vergi denetiminin önleyici işlevini etkin bir şekilde yerine getirebilmesi için vergi kaçakçılığında hapis cezası fiilen uygulanmalıdır.

- Vergi incelemelerinde ispat vasıtası olarak kullanılan kanuni oranlar günün koşullarına uydurulmalı, alıcı ifadelerinin doğruluğunu temin etmek için müteselsil sorumluluk esası getirilmelidir.

- Vergi yargısı hızlandırılmalı ve uygulamadaki aksaklıklar giderilmelidir. Vergiyi doğuran olayı kontrol altına alabilmek için tek vergi numarası uygulamasının kapsamı genişletilmelidir.

4.2. UYGULAMADAN KAYNAKLANAN AKSAKLIKLAR VE GİDERİLME YOLLARI

4.2.1. Vergi Denetiminde Yeniden Örgütlenme Sorunu

Türkiye’de vergi kaçırma eğilimleri yaygın ve sistemli bir yapısal özellik göstermektedir. Bu eğilimleri mevcut imkanlarla gidermek mümkün olmadığı gibi, bu yapısal nitelik vergi denetiminde gücünü sınırlamaktadır. Bu sınırlamalar daha çok denetim elemanlarının yetersizliğinden, vergi yapısının ağır işlemeden çok sık aralıklarla af yasalarının çıkarılmasından, hapis cezalarının uygulanamamasından kaynaklanmaktadır. Bu hususlar da vergi denetiminin etkinliğini ve başarısını engellemektedir.

Maliye Bakanlığı’ndaki denetim birimlerinin dağılımı, denetim birimleri arasındaki koordine bozukluğu, denetimin verimliliğini olumsuz yönde etkilemektedir. Merkezi denetim elemanlarından Maliye Müfettişleri ile Gelirler Kontrolörleri teftiş¹⁸⁷ ve vergi incelemesi, Hesap uzmanları ise sadece vergi incelemesi yapmaktadır. Taşradaki vergi denetmenleri de teftiş ve vergi incelemesi yapmaktadır. Bu birimler arasında, görev ve yetki konularından kaynaklanan haberleşme, iletişim ve organizasyon bozuklukları görülmektedir. Oysa amaç, vergi denetim birimlerinin yeni vergi inceleme yöntemleriyle daha önceden belirlenecek bir plan çerçevesinde müştereken çalışmalarını sağlayacak bir ortamın oluşturulmasıdır.¹⁸⁸

Bu nedenle denetim birimlerinin merkezde tek çatı altında birleşmesi, taşrada ise bölge sistemine geçilerek vergi denetmenlerinin bölge düzeyinde görev yapmalarının sağlanması gerekir. Ayrıca, yaygın denetim örgütleri oluşturularak, denetim elemanlarına delil bulmalarının sağlanması, vergi denetiminde etkinliği daha da artıracaktır.

¹⁸⁷ Fehamettin Ervardar, “Etkin Vergi Denetimi İçin Kontrol Kadrosunu Genişletmek Tek Yol Değildir” İstanbul Sanayi Odası Dergisi, S.200, Yıl:17, Ekim, 1982, s.35.

¹⁸⁸ Turhan Kınay, “Vergi Denetiminde Yeniden Örgütlenme ve Etkinliğin Arttırılması,” Vergi Sorunları Dergisi, MGKD Yayınları No: 4, 1982, s.43-44.

4.2.2. Denetim Elemanlarının Sayısal Yetersizliği

Daha önce bir vesileyle açıkladığımız gibi vergi incelemesi yapmaya yetkili denetim elemanı sayısı 3000 civarındadır. Yine 1996 yılı sonunda beyannameli gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yaklaşık % 2.5'i vergi incelemesine tabi tutulabilmiştir.

Aslında beyan esası uygulamasında, vergi mükelleflerinin tamamının veya büyük bir çoğunluğunun vergi incelemesine tabi tutulması zaten beklenemez. Ancak % 2,5'lik oran da oldukça düşüktür. İnceleme oranının düşük olması, vergi mükelleflerinin vergi kaçırma eğilimlerini artıran bir unsurdur. Bunu önleyebilmenin yollarından biri de kaliteyi düşürmeden, denetim elemanı sayısını artırmaktır. Bilinmelidir ki vergi denetimi, vergi gelirlerini artırmanın tek yolu olmamakla birlikte, vergi kayıplarını azaltmanın en etkili yöntemidir.

Belirli bir miktarda denetim giderine karşılık daha fazla miktarda ek vergi geliri sağlanabiliyorsa ve buna karşı denetlenebilen yükümlü sayısı yine de az ise, vergi denetiminin yetersiz olduğu söylenebilir. Yetersizliğin giderilebilmesi için de eleman sayısı artırılmalıdır.

Gerçi denetim elemanı sayısını artırmak, etkin bir denetim için yeterli değildir. Hatta bazı görüşlere göre, beyanname vermek durumunda olan ücretliler, arazi kazanç elde edenler, gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, kamu iktisadi teşebbüsleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, kooperatifler gibi geniş çaplı inceleme açısından fazla bir önemi bulunmayan vergi mükellefleri çıkarıldığında, inceleme oranının azlığından bile söz edilemez.¹⁸⁹ Etkin bir denetim için ekonominin genel yapısının düzeltilmesi gerekir.

¹⁸⁹ Galip Çelik, "İnceleme Oranının Düşüklüğü", Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, s.219, 1 Mart, 1996, s.19-22.

4.2.3. Vergi İncelemelerinde Branşlaşma

Vergi inceleme elemanları, her türlü vergi incelemeleriyle uğraşmakta ve her vergi konusunda ve sektöre yönelik bir çalışmaya girmesi, araştırmaya ayrılan zamanı uzatmaktadır. Sonuçta daha az yükümlü incelemeye tabi tutulabilmektedir. Her ne kadar mevcut denetim örgütlerinde fiili bir ihtisaslaşma varsa da, çalışma esasları buna göre belirlenmemektedir.

Bunun önlenmesi için, denetim birimlerinin çalışma programlarının hazırlanması sırasında aynı konuyla ilgili vergi incelemeleri için aynı elemanların görevlendirilmesi ile sektörel incelemelere ağırlık verilmesi gerekir.

4.2.4. Verimsiz İncelemelerin Ayıklanması

Maliye Bakanlığı'nın Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği gereğince vergi dairelerinde "tarama ve kontrol bölümleri" oluşturulmuştur. Vergi dairesi müdürünün gözetimi altında, tecrübeli ve dikkatli memurların bu bölümde çalıştırılmaları halinde, çok basit tespitlerle sonuca ulaşılabilecek veya incelemesinde yarar görülmeyen yükümlüler ayıklanarak, vergi inceleme elemanlarının bu gibi işlerle vakit kaybetmeleri önlenmiş olacak ve vergi inceleme elemanlarının daha verimli çalışma yapabilme olanakları sağlanacaktır.¹⁹⁰

4.2.5. Yaygın ve Yoğun Denetimlerde Karşılaşılan Sorunlar

Yaygın ve yoğun vergi denetimleri, belge düzenini oturtmak, kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına almak amacıyla yapılmaktadır.

¹⁹⁰ Şeker, a.g.e, s.25.

Ancak uygulamada, yaygın ve yoğun denetimlerde bazı sıkıntılar yaşandığı bir gerçektir. Özellikle işle görevlendirilen elemanların eğitim ve mevzuat bilgilerinin artırılması gerekir. Bunun için kısa aralıklarla seminerler düzenlenerek, çok sık değişen vergi mevzuatı hakkında bu elemanlar bilgilendirilmelidir. Bununla, denetimler sırasında mükelleflerle yapılabilecek muhtemel sürtüşmeler önlenmiş olacaktır.¹⁹¹

Ayrıca, yaygın ve yoğun vergi denetimleri ile görevlendirilen personel için gerekli araç ve gerecin temininin verimi artıracığı göz önünde bulundurulmalıdır. Bir de bu denetim sırasında mevzuattan kaynaklanan bazı sıkıntılar yaşanmaktadır. Örneğin, V.U.K hükümleri gereğince vergi mükellefleri vergi levhası asmak mecburiyetindedirler. Bu mecburiyete riayet edilmemesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilmektedir. Vergi levhasının asılmasının amacı, alış veriş yapan müşterilerin işletme hakkında bilgi sahibi olmalarını sağlamak, dolaylı olarak işletme sahibinde psikolojik bir etki yaratarak, vergi kaçırma eğilimini azaltmaktır. Ancak uygulamada bunun pek verimli olmadığı, tepki çektiği ve memur ile mükellef arasında sürtüşmelere neden olduğu görülmektedir. Dolayısıyla bu uygulamanın kaldırılmasının yerinde olacağı kanaatindeyiz.

4.2.6. Vergi Denetiminde Otomasyon Uygulaması

Vergi idareleri, değişik durumları, olayları, kişileri ve yasal çerçeve içerisinde yer alan vergisel olayları izlemek ve değerlendirmek zorundadır. Vergisel olaylara ilişkin verilerin güncel olarak toplanması ve değerlendirilmesi, otomasyon uygulamasıyla işlerlik kazanabilecektir. Otomasyon uygulaması ile beyanname revizyonu olarak adlandırılan beyana dayalı vergilerde beyannameler üzerinde matematiksel, mantıksal ve bir takım hukuki kontroller yapılarak, vergi ve matrah hatalarının ülke çapında saptanması ve bu yolla uğranılan vergi kaybının asgariye indirilmesi mümkün olacaktır.

¹⁹¹ Fehamettin Elvardar, “Gelir Vergisi Uygulamaları ve Verginin Denetimi”, İstanbul Sanayi Odası Dergisi, S.212, Yıl:18, 15 Ekim 1983, s.10-11.

Otomasyon vergi denetimi açısından diğ er bir ararı da denetim elemanlarınca incelenecek yükümlülerin vergi ve faaliyet türleri, sektörler ve coğ rafi dağılım olarak bilimsel yöntemlerle daha hızlı ve rasyonel biçimde saptanmasıdır. Otomasyon uygulaması isabetli bir vergi inceleme politikası ve stratejisinin oluşturulmasına yardımcı olurken, yükümlülerin saptanmasında ilmi ve daha adil yöntemlerin geliştirilmesine katkıda bulunacak, vergi kaybı bu yolla asgari düzeye indirilebilecektir. İşlevsel bir istihbarat sisteminin oluşturulması ise etkin ve yaygın bir vergi incelemesinin uygulanmasını büyük ölçüde kolaylaştıracaktır.¹⁹²

Ancak, anlatılan bu önemine rağmen vergi idaresinin ve denetim birimlerinin tam olarak otomasyona geçememiş olmaları büyük bir eksikliklerdir. Umarız ki alt yapı çalışmaları tamamlanan ve kısmen de olsa başlatılan otomasyon uygulama çalışmaları kısa sürede tamamlanır ve vergi denetimi daha teknik ve bilimsel yöntemlerle gerçekleştirilir.

4.2.7. Vergi Danışma ve Vergi ile İlgili Şikayetler

Uygulamada, yaygın ve yoğun vergi denetimlerinde kullanılan denetim araçları, vergi danışma ve vergi ile ilgili şikayetler için kullanılmaktadır. Ancak özellikle karayollarında yapılan denetimler başta olmak üzere şikayete bağlı diğ er denetimlerde, yükümlülerin tepkileri ile karşılaşmakta ve emniyet kuvvetlerinden yararlanma, ihtiyacı hissedilmektedir. Fakat bu, her zaman için mümkün olmamakta ve sıkıntılar yaşanmaktadır. Bunun önlenmesi için ihtiyaç halinde emniyet kuvvetlerinden yararlanmak yerine, emniyet kuvvetleri ile koordineli olarak çalışmalar yapılmasının uygun olacağı düşüncesindeyiz.

Ayrıca uygulamada “189 Alo Maliye” olarak bilinen vergi danışma ve şikayet telefon hattına daha çok işlerlik kazandırmak yerinde olacaktır.

¹⁹² Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü “Vergi İdaresinin Otomasyonu, Teknik Olurluk Raporu, Gelişmeler Genel Müd. Yay. Ankara, Haziran, 1980, s.9-10.

4.2.8. Vergi İstihbaratına İlişkin Çalışmalar

Vergi sistemi ve mevzuatından kaynaklanan aksaklıklarla ilgili bölümde de değindiğimiz üzere, Maliye Bakanlığı bünyesinde vergi incelemelerinde faydalanılmak üzere istihbarat arşivi oluşturulmuştur. İstihbarat arşivine aktarılacak bilgilerin doğruluğunun zaman içerisinde sondajlama yöntemiyle tespiti, yükümlüler üzerinde psikolojik bir etki yaratacağından, olumlu sonuç alınmasını kuşkusuz sağlayacaktır.

Vergi istihbarat arşivlerindeki bilgilerden tüm inceleme elemanlarının yararlanabilmesi için gerekli altyapı hazırlıkları biran önce tamamlanmalıdır. Ayrıca Maliye Bakanlığı'nın Gelir İdaresi'nin yeniden yapılanmasıyla ilgili K.H.K.'da yer alan "Vergi İstihbarat Uzmanlarının", biran önce göreve başlatılarak, bunların vergi inceleme elemanlarına incelemelerle ilgili delil bulmaları sağlanmalıdır.

4.3. DİĞER NEDENLERDEN KAYNAKLANAN AKSAKLIKLAR VE GİDERİLME YOLLARI

4.3.1. Devletin Denetim Elemanlarına Bakış Açısı

Kendi konularında ihtisas sahibi olan denetim elemanları, iki önemli sorumluluğu üstlenmişlerdir. Bunlardan biri kamu hakkını doğru saptayabilmek, diğeri ise devlet payını doğru ayıranla ayırmayan arasında ki dengesizliği aydınlatma ve uyarma yoluyla gidermedir.

Türkiye'deki vergi denetimi ile uğraşan tüm elemanlar yeteneklerine ve seçkinliklerine karşılık, imkanlardan yoksun olarak faaliyetlerini sürdürmektedirler. Kendilerine gerek çalışma koşulları, gerekse özlük hakları açısından farklı hiçbir hak tanınmamaktadır. Yani düşük maliyetlidirler, ve aralarında, performans endekslenmiş bir hiyerarşi söz konusu değildir. Buna karşılık yargı organları

kararlarına bakıldığında verimlilikleri doğru karar almaları açısından % 80'in üzerindedir.¹⁹³

Düşük maliyetli vergi elemanı çalıştırmak eğilimi, en azından ekonomik gerçeklere ters düşmektedir. Bu yüzden özellikle son yıllarda denetim elemanlarından, daha iyi çalışma koşulları sağlayan ve daha fazla ücret veren özel sektöre karşı yoğun bir akın bulunmaktadır.

Türkiye'de tüm vergi denetim hizmetlerinin tek bir plana dayalı ve uyum içinde yürütülmesinin sağlanmamış olması, tüm vergi denetim elemanlarının görevlerine göre kademeli bir idari denetim yetkisine sahip olmamaları, vergi denetim elemanlarının yeterli düzeyde çıkarılmamış olması, mevcut vergi denetim elemanlarının maddi ve manevi doyumla tam randımanlı çalışma düzeyine çıkarılmamış olması önemli eksikliklerdir. Tatminsizlik içindeki en verimsiz bir inceleme elemanı bile hazineye yüklediği kişisel külfetin en az 50 katı ek gelir sağlamaktadır. Bütçeye yük değil katkı getiren vergi denetim elemanlarının çalışmadan sadece var oluşları bile vergi kaybını azaltıcı bir etkidir.¹⁹⁴

Devletin yukarıda sayılan etkenleri göz önünde bulundurarak denetim elemanlarını elde tutabilmek için, çalışma ortamlarını iyileştirmesi, göreviyle bağdaşan, özel sektörü aratmayacak bir ücret vermesi, gerektiği düşüncesindeyiz.

4.3.2. Denetim Elemanlarının Mevzuatı Takip Etmede Karşılaştığı Sorunlar

Uygulamada gerek siyasi gerekçelerde ve diğer gerekçelerle vergi mevzuatımızda çok sık değişiklikler olmaktadır. Denetim elemanının elinde en son mevzuatı kapsayan kanun, kararname, tebliğ, iç genelge vs. yoktur. Bunu kendi

¹⁹³ Veysi Seviğ, XVI Türkiye Muhasebe Kongresi, 11-12-13 Eylül 1997, "Vergi Denetimi ve Kayıtdışı Ekonomi" Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, İstanbul, 1997, s.169.

¹⁹⁴ Aydın, Ünal, "Vergi Sistemimizin Çözüm Bekleyen Sorunları," Vergi Dünyası, MHUD Yayını, s.8. Mayıs, 1982, s.14.

imkanları ile bazı yayın kuruluşlarından temin etmeye çalışmaktadır. Oysa mevzuatta bu kadar çok sık değişikliklerin olduğu ortamda, devletin kendisine vergi toplayan, kendisi adına denetim yapan kişilere bu dokümanları anında ulaştırması gerekir.¹⁹⁵

4.3.3.Teknolojik Gelişmelere Ayak Uydurma

Önceki bölümlerde, denetim elemanlarına veri toplamada yardımcı olmak amacıyla vergi idarelerinin otomasyona geçmeleri gereği ve önemi üzerinde durmuştuk. Aynı şekilde denetim birimlerinin de bilgisayar başta olmak üzere, teknolojik tüm imkanlardan yararlandırılmaları bir zorunluluktur.

Bugün, özellikle büyük firmalar başta olmak üzere çoğu işletmeler üretimlerini, alım satım işlemlerini, muhasebe işlemlerini bilgisayar ortamlarında takip etmektedirler. Böyle bir işletmenin denetimini yapacak olan elemanda sağlıklı bir inceleme yapabilmesi için firmanın kullandığı bilgisayar programı hakkında bilgi sahibi olması gerekir.

Bu nedenle denetim birimlerinin bilgisayarlarla donatılması, bilgisayar alanındaki güncel gelişmelerin seminerler suretiyle denetim elemanlarına aktarılması gerekir. Böylece yapılacak inceleme daha teknik ve bilimsel olarak gerçekleştirilecektir.

Bu nedenle denetim birimlerinin bilgisayarlarla donatılması, bilgisayar alanındaki güncel gelişmelerin seminerler suretiyle denetim elemanlarına aktarılması gerekir. Böylece yapılacak inceleme daha teknik ve bilimsel olarak gerçekleştirilebilecektir.

¹⁹⁵ Şükrü Kızılot, “Vergi Yasalarında Yapılan Son Düzenlemelerin İş Dünyası üzerindeki Etkileri”, Panel, Vergi Raporu Dergisi, VDD Yayını, s.10, Yıl:2, Panel Özel Sayısı, s.28.

4.3.4. Eğitimin Vergi Denetimindeki Yeri

Vergi kaçakçılığı, vatandaşlık, sosyal birlik gibi toplumun uygarlık duygularına aykırıdır. Vergisini kanuna göre ödemek her mükellef için aynı zamanda bir ahlak sorunudur. Bir toplumun ekonomik sosyal güvenlik, sağlık vb. bütün imkanlarından faydalanmak ve sonra da çıkarı peşinde koşarak vergi kaçırmak, tamamen ahlak dışı bir harekettir.¹⁹⁶

Bu nedenle vergi kaçırmayı mümkün olduğu kadar azaltmak, verginin verimini artırmak ve vergi eşitliğini sağlayabilmek için, verginin bir mali ödev olduğu hissini yükümlüler arasında yayılmasını sağlamak gerekir. Bu da ancak eğitimle olur.

Eğitim olmadığı zaman, sadece vergi denetimi yapmakla vergi kaçakçılığının önlenmesi mümkün değildir. Önemli olan halkı eğiterek, halktaki vergi bilincini artırarak vergi kaçakçılığını önlemektir. Vergi denetimleri yoluyla vergi bilincini yerleştirmek etkili de olsa, yetersizdir. Bu nedenle vergi ile ilgili olarak topyekun bir eğitim seferberliği gerekir.

Günlük yaşantımızda topyekun eğitim seferberliğinin bazı örneklerini görüyoruz. Örneğin, son yıllarda yapılan bir düzenlemeyle, trafik azalarını önlemek için, yerel olsun ulusal olsun bütün televizyon kanalları, belli bir süre trafik kurallarıyla ilgili eğitim programları yayınlamak zorundadırlar. Bu gayet yerinde bir uygulamadır.

Geçmiş zamanlarda Maliye Bakanlığı'nda vergi bilincini geliştirmek ve belge düzenini artırmak için bazı televizyon programları yaptığını biliyoruz. Ancak son yıllarda bu tür uygulamaların olmadığını görüyoruz. Kanımca Maliye Bakanlığı'nın çabaları ve işbirliği ile, vergiyle ilgili programlar hazırlatılarak bunların televizyon kanallarında haftada belli bir süre zorunlu olarak

¹⁹⁶ Akif Erginay, "Kamu Maliyesi" 8. Baskı, Çağ Matbaası, Ankara, 1982, s.147.

yayınlattırılması yönünde yapılacak kanuni bir düzenleme, vatandaşların vergi bilincinin geliştirilmesine ve dolayısıyla da vergi denetimine yardımcı olacaktır.

4.3.5. Diğer Aksaklıklar ve Giderilme Yolları

Yukarıdaki bölümlerde, vergi denetimleri sırasında karşılaşılan sorunlar ve bunların giderilebilmesi ile etkin bir vergi denetimi için nelerin yapılması gerektiği konuları üzerinde durduk. Aslında bunları daha da çoğaltmak mümkündür. Çünkü ülkemizin içinde bulunduğu ekonomik koşullar, sadece vergi kanunları değil, vergi kanunları dışındaki diğer bazı kanunların uygulanışı, hatta ülkemiz insanlarının kültürel ve geleneksel yapısı, direkt olmasa bile dolaylı olarak vergi denetimlerini etkileyebilmekte birer sorun olarak karşımıza çıkabilmektedir. Bu nedenle, söz konusu sorunların belli başlıları tezimizde anılma ve incelemeye değer bulunmuş ancak, bütün etkenler çok detaylı olarak ele alınmamıştır.

Yukarıda ele aldığımız aksaklıklar haricindeki bir kısmı belirtecek olursak, etkin bir vergi denetimi yapılabilmesi için, vergi kanunlarının yorum farklılığı yaratmayacak derecede açık olmaları, denetim birimlerinin vergi incelemelerindeki görev alanlarının açık olarak belirlenmesi, vergi incelemelerine veri olmaları açısından vergiyi doğuran olayların vukuunda kavranabilmesi için cari denetimlerin özenle yapılması, gelir idarelerinin iç denetimleri sırasında vergi kanunlarını uygulayacakları performanslarına göre taltiflerinin sağlanması, ekonominin genel yapısının iyileştirilmesi, ticaret kanunlarının çağdaş hale getirilmesi, vergi oranlarının düşürülmesi, inceleme ile ilgili organizasyon bozukluklarının giderilmesi gerektiği,¹⁹⁷ kanaatindeyiz.

¹⁹⁷ Çelik, a.g.m., s.22.

SONUÇ

Devletin kamu harcamalarını karşılamak için başvurduğu en önemli kaynak vergi gelirleridir. Kamu harcamalarının finansmanının sağlanması, kamu ekonomisinin işlevlerini (Gelir dağılımı, kaynak ayırımı ve istikrar) sağlıklı bir biçimde yerine getirebilmesi vergi gelirlerinin en düşük maliyetle ve en yüksek oranda sağlanması ile gerçekleşecektir. Bunun ön koşulu da, vergi kayıp ve kaçaklarını önlemektir. Vergi kayıp ve kaçaklarının olduğu toplumlarda enflasyonist baskıyı artırıcı, gelir dağılımını ve istikrarı bozucu etkiler söz konusu olmakta, bunun sonucu olarak da vergi disiplini açısından olumsuzluklar gündeme gelmektedir.

Devlet, vergi yasaları ile yükümlülükleri belirlemenin dışında, bu yasaların tam ve doğru olarak uygulanmasını sağlamak durumundadır. Bu durum vergi adaletinin sağlanmasının birincil ölçütüdür. Vergi adaletinin sağlanmasının ön koşulu; vergi kaybını ve kaçagını önlemektir ki, bu da etkin vergi denetimi ile gerçekleşecektir. Etkin bir vergi denetimini gerçekleştirmek, denetim elemanıya, vergi yönetimiyle, yükümlüyle ilgili içeriklere sahiptir.

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanması önemli ölçüde denetim elemanının sayısı ve niteliklerine bağlıdır. Her geçen gün daha çok artan teknolojik gelişmelerle birlikte karmaşıklaşan ekonomik ilişkiler bunu zorunlu kılmaktadır. Ancak, ülkemizde denetim elemanının sayısının artırılması ya da mesleğe alınmış elemanın meslekte tutulması için gerekli olanaklar sağlanamamaktadır. Vergi denetiminin etkinliği açısından, denetimin planlanması ve eşgüdümün yeterli ölçüde sağlanamamasından dolayı iş verimsizlikleri vardır. Vergi incelemeleri, vergi dairesine bildirim zorunluluğu olan yükümleri kapsamaktadır.

Gelişmiş ülkelerde yüzde 80'lere ulaşan bildirim zorunluluğu, maalesef ülkemizde yüzde 1,5-2 oranındadır. İnceleme kapsamına alınan yükümlü oranı ise yüzde 1,5-2 arasında gerçekleşmektedir. Bu da önemli bir kesimin vergi dışı kaldığının göstergesidir. Bu verilerden de anlaşılacağı gibi ülkemizde etkin bir vergi

denetiminden söz edilemez. Etkin bir vergi denetiminin tek merkezden planlanarak, sürekli ve periyodik aralıklarla gerçekleştirilmesinin, yükümlü ve bildirim seçimlerinin çalışma alanlarına ve sektör genişliğine göre gruplandırılarak yapılmasıyla gerçekleştirileceği açıktır.

Ekonomik gelişmişlik düzeyi de vergi denetiminin etkinliğini belirleyici önemli etkenlerden birisidir. Sanayileşmiş ve işletme ölçekleri büyük, sermaye piyasaları ve bankacılık sistemleri sağlıklı işleyen, uygulanan ekonomik modellerde vergi yönetiminin uyumlu olduğu ekonomilerde etkin bir denetimden söz edilebilir; ancak, bunun ön koşulu gelişmiş bilgisayar teknolojilerinden yararlanılmasıdır.

Ayrıca, Türkiye’de vergi kaybının ve kaçığının büyük olması, yönetimin ve denetimin yetersizliği gibi nedenlerden dolayı vergi denetimi üzerine kurulu farklı bir model oluşturulmuştur. Özel ya da bağımsız denetim de diyebileceğimiz bu modelin kendi içinde gerek yasal gerek uygulama açısından, bir bütünlük henüz sağlanamamıştır.

Vergi sistemimiz gelir dağılımındaki eşitsizliği giderici olmaktan uzaktır.Çok sık yapılan vergi afları ,yine çok sık yapılan mevzuat değişikliği,götürü vergilerin yaygın olması,istisna ve muafiyetlerin çok olması,kayıt dışı ekonominin boyutlarının büyük olması,vergi sisteminin diğer olumsuzlukları olarak sayılabilir.Bu tür olumsuzluklar vatandaşlar arasında vergi kaçırması eğilimini artırmaktadır.

Vergi denetimi sırasında karşılaşılan aksaklıkları ve bu aksaklıkların giderilmesine ilişkin önerilere kısaca değinecek olsak:

a)Vergi sistemi ve mevzuatından kaynaklanan aksaklıklar ve giderilme yolları.

-V.U.K’nun 30.maddesinde,vergi incelemelerinde harcama ve tasarrufla ilgili re’sen takdir yetkisi,sadece merkezi denetim elemanlarına tanınmıştır.Etkinliği sağlamak için bu yetkinin mahalli denetim elemanları verilmesi gerekir.

-Vergi denetimi üzerinde olumsuz etki yapan vergi afları çok sıkça yapılmamalı ve uzlaşma müessesesinin sınırları daraltılmalı.

-Vergi denetimi önleyici işlevini yerine getirebilmesi için vergi kaçakçılığında hapis cezası fiilen uygulanmalı.

-Vergi yargısı hızlandırmalı ve uygulamadaki aksaklıklar giderilmelidir.

b)Uygulamalardan kaynaklanan aksaklıklar ve giderilme yolları.

-Vergi denetim birimler aynı görevi yapmalarına rağmen birden fazla birim halinde örgütlenmiş olduklarından,birimler arasında koordine bozukluğu sözkonusu olup vergi denetiminin verimliliği olumsuz etkilemektedir.

-Vergi kaçırma eğilimlerinin azaltılması,inceleme oranının yükseltilmesi için denetim elemanlarının sayısı artırılmalı.

-Vergi incelemelerinde branşlaşmaya gidilmelidir.

-Sonuç alınmayacak verimsiz incelemeler ayıklanmalıdır.

-Vergi istihbarat arşivleri sağlıklı olarak işletmeli ve denetim elemanlarına her zaman için veri sunabilecek hale getirilmelidir.

c) Diğer nedenlerden kaynaklanan aksaklıklar ve giderilme yolları.

-İhtisas sahibi olan elemanların özel sektöre geçmelerinin önlenmesi için çalışma şartlarının ve özlük haklarının iyileştirilmeleri gerekir.

-Mevzuattaki Değişikliklerle ilgili bilgiler kısa süre içinde ve derli olarak,denetim elemanlarına ulaştırılmalıdır.Vergi kaçakçılığı salt vergi denetimi ile engellenmez.Bunun için vatandaşlar vergi konularında eğitilmelidir.

Vergi sisteminin başarılı olmasının koşulları, kamu harcamalarına yeter olmasının yanı sıra, verginin adil dağılımını sağlamalı, ekonomik yapıyla uyumlu olmalı, alınan ekonomik kararların işlerliğini kolaylaştırmalıdır. Bu koşulların sağlanması etkin bir vergi yönetimini gerektirmektedir. Hiç kuşkusuz, verginin alınması gereken kişiden ve alınması gereken oranda alınabilmesi etkin bir vergi yönetimiyle yakından ilişkili olduğu kanısındayım.

KAYNAKÇA

- AKBAY, Mehmet, “Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi”, Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği, Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı APKK Yayını No: 1990/308, 1990.
- AKBIYIK, Sedat, “Denetim ve Raporlama,” Ekin Kitapevi, Bursa, 2005.
- AKDENİZ, Gıyasettin, “Az Gelişmiş Memleketler ve Vergi Adaleti” Maliye Enstitüsü Konferansları, Sayı: 1969./42, İstanbul, 1969.
- AKDENİZ, Kurtuluş, “Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer ve Defter, İbrahim Süresi,” Yaklaşım Dergisi, Sayı: 1997/55, Ankara, 1997.
- AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, Ankara, 1997.
- AKDOĞAN, Abdurrahman; “Vergi İncelemesi” Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Maliye ve Vergi Hukuku, Enstitüsü, Yayın No.8, Kalite Matbaası, Ankara, 1979.
- AKTİOK, Özdemir, “Vergi Denetmenlerinin Son Beş Yıllık Çalışma Sonuçları”, Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı: 1996/228, Ankara, 1996.
- AKTÜRK, İsmail, “Vergi Kaybı Sorunu ve Alınabilecek Önlemler”, Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı 1988/2, İzmir, 1988.
- ALTUĞ, Figen, Denetim, Uludağ Üniversitesi Basımevi, Bursa, 1995.
- ARIKAN, Zeynep, AY, Hakan, “Vergiye Karşı Başkaldırı Nedenleri ve Çözüm Yolları”, Vergi Sorunları Dergisi Sayı: 1995/83, İstanbul, 1995.
- ARPAÇ, Sabri, “Yoklama İnceleme ve Yaygın Yoğun Denetim”, Mali Sorunlara Çözüm Dergisi, Sayı: 1986/3, Ankara, 1986.
- AYDIN, Ünal, “Vergi Sistemimizin Çözüm Bekleyen Sorunları”, Vergi Dünyası, Sayı: 1982/9, İstanbul, 1982.
- BARANSEL, Atilla, “Örgütsel Etkinlik ve Ölçümü”, İşletme Fakültesi Dergisi, Sayı 1974/2, İstanbul, 1974.
- BAŞAĞAÇ, Halil, “Vergi Usul Kanununda Pişmanlık ve Islah” Vergi Sorunları Dergisi, 1985.

- BATIREL, Ö.Faruk ve diğeri, “Türk Vergi Gelirlerini Artırma Yolları Alternatifleri ve Beklentiler, İTO Yayını, Sayı: 1985/15, İstanbul, 1985.
- BOZKIR, Ender – TEKİN, Selçuk, “Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması”, Yaklaşım, Yıl 11, Sayı 128, (Ağustos 2003).
- BUCHANAN, James, Public Finance in Democratic Process, The University of North Carolina Press, Chapel Hill, 1967.
- BURHAN, M. Erdem, Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi, Eskişehir, 1981.
- CAN, İsmail, “Türkiye’de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirmesi”, Maliye Dergisi, Sayı: 1981/53 Ankara, 1981.
- CAPLİN M. Mortimer, “Tax Administration In Developing Nations It’s Economic and Social Implications”, Symposium On Tax Administration, Central Treaty Organization, Tehran, 1965.
- ÇELİK, Galip, “İnceleme Oranının Düşüklüğü”, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, s.219, 1 Mart, 1996.
- ÇETİNKAYA, Cihat; “Denetim Kavramları ve İç Denetim Tanımı”, 1990 Yılına Girerken Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu, Yayın No:1990/308, Ankara, 1990.
- DEMİRCİ, Azmi –KARTAL, Zihni, “Vergi İncelemesi ve Kapsamı” Vergi Dünyası, Sayı: 1999/211, İstanbul, 1999.
- DOĞANYİĞİT, Saadettin, “Vergi Kaybının Önlenmesinde Mükellefle Olan İlişkilerin Önemi, “ Yaklaşım Dergisi., Sayı: 1996/4, Ankara, 1996.
- DÖNMEZ, Recai, “Teoride ve Uygulamada Vergi Afları, Eskişehir, 1992.
- DUE, F. John, Maliye: Bir İktisadi Analiz, (Çev. Sevim Görgün ve İzzettin Önder), İstanbul, 1963.
- EDİZDOĞAN, Nihat, Türkiye’de Vergi Suç ve Cezaları, Bursa, 1986.
- EREZ, Mesut, “Vergi Memurları ve İnceleme Elemanları ile Mükellefler Arasındaki Münasebetler”, Maliye Tetkik Kurulu Sayı: 1958/97, Ankara, 1958.
- ERGİNAY, Akif, “Kamu Maliyesi” 8. Baskı, Çağ Matbaası, Ankara, 1982.
- EROL, Ahmet, “Devlet ve Denetim, “ Mükellefin Dergisi, Sayı: 66, Haziran 1998.

- ERTÜRK, Halis, Maliyet Muhasebesine Giriş, Bursa, 1982.
- ERVARDAR, Fehamettin, “Etkin Vergi Denetimi İçin Kontrol Kadrosunu Genişletmek Tek Yol Değildir” İstanbul Sanayi Odası Dergisi, s.200, Yıl:17, Ekim, 1982.
- ERVARDAR, Fehamettin, “Gelir Vergisi Uygulamaları ve Verginin Denetimi”, İstanbul Sanayi Odası Dergisi, S.212, Yıl:18, 15 Ekim 1983.
- ERVARDAR, Fehamettin, “Vergi Olaylarımız”, Maliye Enstitüsü Konferansları, Sayı: 1972/49, İstanbul, 1972.
- GERÇEK, Adnan – YÜCE, Mehmet, Mükelleflerin Vergi ve Yaklaşımı Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi, Bursa Ticaret ve Sanayi Odası Yayını, Bursa, 1998.
- GOODE, Richard, Some Economic Aspects of Tax Administration, Staff Papers, vol.28, No.2, 1981.
- GÖÇMEN, Ramazan, “Beyana Dayanan Vergilerde Başarı şartları”, Maliye Enstitüsü Konferansları, Sayı: 1970/47, İstanbul, 1970.
- GÜLER, Hasan, “Tek Vergi Numarası Uygulaması”, Yaklaşım Dergisi Sayı: 1998/93, Ankara, 1998.
- GÜZ, Hüseyin, “Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı ve Vergi İdaresi ile Vergi Denetiminin Yeniden Yapılanması,” Çerçeve Dergisi, Sayı: 1996/17, İstanbul 1996.
- KARSAN, M. Erol, “Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma ile Mücadelede Uluslar arası İşbirliği”, Vergi Dünyası, Sayı: 1984/35, İstanbul, 1984.
- KAYA, Ömer, “Vergilendirmede Yoklama İşlemleri I” Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı: 1999/306, Ankara, 1999.
- KEPEKÇİ, Celal, “Vergi Yönünden Muhasebe Denetimi”, Eskişehir İTİA Dergisi Sayı: 1074/113-67, Ankara, 1974.
- KILIÇDAROĞLU, Kemal; “Nasıl Bir Gelirler Politikası”, Yaklaşım, Yıl 9, Sayı 102, (Haziran 2001).
- KILIÇTAROĞLU, Kemal, “Gelirler İdaresinin Denetim Fonksiyonu ile Denetimde Bilgisayar ve Diğer İletişim Araçlarının Kullanımı,” 1989 Yılına Girerken Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu, Maliye ve

Gümrük Bakanlığı, Araştırma, Planlama Koordinasyon Kurulu, Yayın No: 1990/308 Ankara, Şubat 1990.

- KINAY, Turhan, “Vergi Denetiminde Yeniden Örgütlenme ve Etkinliğin Arttırılması,” Vergi Sorunları Dergisi, MGKD Yayınları No: 4, 1982.
- KIZILOT, Şükrü, “Vergi Yasalarında Yapılan Son Düzenlemelerin İş Dünyası üzerindeki Etkileri”, Panel, Vergi Raporu Dergisi, VDD Yayını, s.10, Yıl:2, Panel Özel Sayısı.
- KIZILOT, Şükrü, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Ankara, 1999.
- KOÇAK, Erdoğan, “Türk Vergi İdaresi Üzerine Düşünceler” Maliye Enstitüsü Konferansları, Sayı: 1970-35, Ankara,1970.
- KONUKMAN, Aziz – ARSLAN, Hakan, Gelir İdaresi Reformu Üzerine, Ankara, 2005.
- KORKMAZ, Hamdi, Anonim şirketler de Tutulması Gereken Defter ve Belgelerin Tutulmaması Durumunda Uygulanacak Yaptırımların Değerlendirilmesi, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Bursa, 1993.
- MUTLU, Faruk, “Etkin Bir Vergi Yönetimi ve Gelirler Bölge Müdürlükleri,” Vergi Raporu Dergisi, Sayı: 1999/4/, Ankara, 1999.
- ONAT Nihat, “Mükellef Nezdinde Vergi İncelemeleri, Denetim, Muhasebe Standart İlişkileri,” Denetim Dergisi, Sayı: 1993/10, İstanbul, 1993.
- ORHUN, A. Hadi, “Defter ve Belgelerin İncelemede Kalma Süresi ve Sonuçları” Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı: 1995/212, Ankara, 1995.
- ÖZBALCI, Yılmaz, “ Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları”, Ankara, 1988.
- ÖZDAMAR, Muhlis, “Çizgileriyle Genel İmalat Maliyetleri”, Vergi Sorunları Dergisi, 1988/I.
- ÖZDEMİR, Emin, “Vergi Kaçakçılığı ve Nedenleri”, Vergi Sorunları Dergisi, 1998/2.
- ÖZEL, Salih, “Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Görevinden Doğan Yasal Sorumluluğu” Yaklaşım Dergisi, Sayı: 1997/52, Ankara, 1997.
- ÖZFATURA, Burhan, “Türk Vergi Sistemi ve Ekonomi Üzerinde Etkileri”, Sempozyum, İstanbul Mülkiyeliler Vakfı, İstanbul, 1991.

- ÖZKANLI, M. Sedat, “Çağdaş Vergi Denetimi ve Yeminli Mali Müşavirlik”, Vergi Dünyası, Sayı: 1991/119, İstanbul, 1991.
- SABUNCUOĞLU, Zeyyat,”Çalışma Psikolojisi”, Bursa, 1984.
- SARILI, Mustafa Ali, “Türkiye’de Vergi Denetiminin Sorunları ve Bu Sorunların Çözümüne Yönelik Yapılması Gereken Düzenlemeler” Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı 9, (Mayıs 2003).
- SEZGİN, Atilla; Atilla Sezgin, “Kamu Yönetiminde Merkezi Bilgi İşlem Ünitesi”, Ankara AİTİA Dergisi, Sayı 1973/66, Ankara, 1973.
- ŞABAN, Nihal, “3568 ve 4008 sayılı Yasalar, Tebliğler, Danıştay Kararları Ardından Meslek Mensupları, “Mesleğin Konusu ve Sorumluluk”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:80, Mayıs 1995.
- ŞAKRAK, Vildan, “Tek Vergi Numarası ile İlgili Son Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 1998/115, İstanbul, 1998.
- ŞAMLIOĞLU,” Tatbikatta Vergi İncelemeleri ve İnceleme İle İlgili Esaslar Hakkında Ders Notları”, T.C. Maliye Bak. Genel Gen. Müd. Eğitim Merkezi, Ankara, 1971.
- ŞEKER, H. Nezh,“Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi”, İstanbul, Beta Yayınları, 1994.
- ŞEKER, Sakıp, “Vergi İncelemeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, Yaklaşım Yıl 1, Sayı 5 (Mayıs 1993,).
- ŞENYÜZ, Doğan, “ Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi”, Bursa, 1995.
- TAŞ, Metin,” Türk Vergi Sistemi Üzerine Bir İnceleme,” Bursa, 1992.
- TERRY; Robert H., “Vergi Beyannamelerinin Kontrolünde Bilgisayar Tekniğinin Kullanımı”, Türkiye’de Vergi Kaybı ve Önlenmesi Yolları, Ekonomik ve Sosyal Etütler Konferans Heyeti Yayını, İstanbul, 1978,.
- TOKAT, Yakup, “Vergi İncelemelerinde Başarı ve Mükellefin Beyanının Delil Sayılması Açısından Değeri,” Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı: 1996/228, Ankara, 1996.
- TOPTAŞ, Ülker,” Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Nedenleri”, Ankara, 1998,
- TOSUN, Öztekin, “Hileli Vergi Suçları” İstanbul Üniversitesi Yayınları, Sayı: 1962/191 İstanbul, 1962

- TUNCER, Mehmet, “Vergi İncelemede Mükellef ve İdarenin Görev, Yetki Sorumluluk ve Hakları,” Maliye Postası, Sayı:1986/171, Ankara, 1986.
- TUNCER, Selahattin, “Hesap Mütahassıslığından Hesap Uzmanlığına,” Vergi Dünyası, Sayı: 238, Haziran 2001.
- TÜRK, İsmail, “Maliye Politikası ve Çağdaş Bütçe Teorisi, Ankara, 1975. Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 1992.
- ÜNAL, Aydın, “Vergi Sistemimizin Çözüm Bekleyen Sorunları,” Vergi Dünyası, MHUD Yayını, s.8. Mayıs, 1982.
- ÜSKÜL, M. Zafer, “Kamu Yönetimi Personelinin Hizmet İçi Eğitimi”, Eskişehir, İTİA Dergisi Sayı: 1975/1, Eskişehir, 1975.
- YÜZGÜN, Arslan, “Genel Denetim Yaklaşımı,” İstanbul, 1984.

ÖZGEÇMİŞ

Doğum Yeri ve Yılı	Kazakistan	1975	
Öğr. Gördüğü Kurumlar	Başlama Yılı	Bitirme Yılı	Kurum Adı
Lise			
Lisans	1993	1997	
Yüksek Lisans			
Doktora			
Medeni Durumu	Bekar		
Bildiği Yabancı Diller ve Düzeyi	İngilizce ,Rusça, Türkçe	İyi, İyi, İyi	
Çalıştığı Kurum(lar)			
1.			
2.			
Yurtdışı Görevleri :			
Kullandığı Burslar :			
Aldığı Ödüller :			
Üye Olduğum Bilimsel ve Mesleki Topluluklar			
Editör veya Yayın Kurulu Üyelikleri			
Yurt İçi ve Yurt Dışında katıldığı projeler			
Katıldığı Yurt İçi ve Yurt Dışı Bilimsel Toplantılar			
Yayımlanan Çalışmalar			
Diğer			
			Tarih-İmza Adı Soyadı