T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİM MEKANİZMASI: UYGULAMA ÖRNEKLERİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Abdulkadir Han HASBAYRAM

200023891

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Gencay KARAKAYA

İstanbul, 2022

Hazırlamış olduğum tez özgün bir çalışma olup YÖK ve İTİCÜ Lisansüstü Yönetmeliklerine uygun olarak hazırlanmıştır. Ayrıca, bu çalışmayı yaparken bilimsel etik kurallarına tamamıyla uyduğumu; yararlandığım tüm kaynakları gösterdiğimi ve hiçbir kaynaktan yaptığım ayrıntılı alıntı olmadığını beyan ederim. Bu tezin ihtiva ettiği tüm hususlar şahsi görüşüm olup İstanbul Ticaret Üniversitesinin resmi görüşünü yansıtmamaktadır.

Abdulkadir Han HASBAYRAM

TEŞEKKÜR VE İTHAF

Tezi hazırlama sürecinde bilgi ve deneyimleri ile çalışmanın planlanması, araştırılması ve yürütülme aşamalarında bana destek olan ve son derece hoşgörülü bir yaklaşım sergileyen danışmanım saygı değer Hocam Doç. Dr. Gencay Karakaya'ya katkılarından dolayı teşekkürlerimi sunarım.

Ayrıca tüm eğitim ve iş hayatım boyunca bana en büyük desteği veren kıymetli annem Esengül Hasbayram ve rahmetli dedem Hacı Ahmet Kuran özelinde tüm aileme, bu çalışmada bana destek olan Ender Çam özelinde de T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı'ndaki tüm mesai arkadaşlarıma teşekkürü bir borç biliyorum.

Son olarak bu çalışmamı ve yaşamım boyunca yaptığım ve yapacağım tüm çalışmalarımı ve hizmetlerimi Türkiye Cumhuriyeti Kamu Yönetimi'ne ve rahmetli babam Koçali Hasbayram'a ithaf ediyorum.

ÖZET

Denetim kavramı, yaşamın tüm alanlarında kendisine uygulama alanı bulan ve çok eski çağlardan beri de uygulama gereksinimi duyulan bir savunma mekanizması olup bu yönüyle özellikle sosyal ve ekonomik alanlarda hayati öneme sahip bir kavramdır. Çünkü denetim sayesinde herhangi bir sistemin önceden belirlenmiş prosedür ve amaca uygun olarak işleyip işlemediği tespit edilip bu sistemin aksayan yönleri onarılabilir.

Toplumsal hayatın bir gereği olan kamusal alan da kuralları önceden belirlenmiş ve esas amacı kamusal hizmetlerin yerine getirilmesi ve ülke refahı olan bir sosyoekonomik sistemdir. Kamusal hizmetlerin yeterli ve kaliteli bir şekilde yerine getirilebilmesi için kamusal otoritenin bir finansman kaynağına ihtiyacı vardır. Kamunun en önemli finansman kaynağı ise vergilerdir.

Ülkemizde hem kamu harcamalarının hem de devletin ihtiyaçlarının karşılanması için gerekli kamu geliri olan vergilerin tahsili beyan sistemine dayanmaktadır. Vergi yükümlüleri vergilerinin büyük bir kısmını kendi beyanlarına göre bildirip öderler. Tüm beyana dayalı vergi sistemlerinde olduğu gibi ülkemizde de mükellefler, ödeyecekleri vergilerin harcanabilir gelirlerini azaltması gibi ekonomik ve diğer başka sosyal ve psikolojik nedenlerden ötürü daha az vergi ödemek için gelirlerini eksik beyan etme veya hiç beyan etmeme gibi yollara başvururlar. Bu nedenle de özellikle beyan edilen vergilerin doğruluğunun ve bu vergilerin doğduğu olayların gerçekliğinin araştırılarak kontrol edilmesi gerekir.

Vergiyi doğuran olayların ve vergi matrahlarının kontrolü ise ancak etkin ve verimli bir vergi denetim sistemi oluşturularak sağlanabilir. Çünkü vergi denetimi bir yandan kamu gelirlerindeki erozyonu önlerken diğer yandan da hem vergi idaresine hem de vergi mükelleflerine ileride uğrayabilecekleri zararlara karşı onlara yol gösteren bir rehber niteliği de taşır.

Tüm dünyada yaşanan sosyal, ekonomik ve teknolojik değişim ve gelişmelerle birlikte ülkemizde de her alanda olduğu gibi vergi denetim sisteminin de yasal, yönetsel ve uygulama zeminlerinde köklü değişiklikler yaşanmış ve yaşanmaya da devam etmektedir.

Eğer ülkemizde kökleri çok eski zamanlara uzanan vergi denetim sistemi de bu gelişmelere entegre olabilir ve toplumsal anlamda vergi bilincinin oluşmasına katkı sağlayacak yasal, idari ve yargısal altyapı teknolojik uygulamalar eşliğinde oluşturulmaya devam edilebilirse vergi tahsilatı son yıllardaki artış trendine devam edecektir.

Bu çalışmanın amacı Türkiye'de vergi denetim sisteminin yasal ve yönetsel yapısının incelenerek, teknolojik gelişmelere entegre olan vergi denetim uygulamalarında karşılaşılan sorunların ortaya konulmak sureti ile bu sorunların vergi tahsilatı ve vergi bilincine olan etkilerinin Cumhur Başkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı (SBB), Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB) ve Gelir İdaresi Başkanlığı(GİB) sayısal ve grafiksel verileri rehberliğinde araştırılarak bunlara çözüm önerileri sunmaktır.

Anahtar Kelimeler: Kamu Harcamaları, Denetim, Vergi denetimi, Vergiyi Doğuran Olay.

ABSTRACT

The concept of an audit is a defence mechanism that has been maintained its application in all areas of life, and has been required since ancient times within this scope, it is a vital concept especially in social and economical fields. It can be said that it is possible to determine whether system is functioning in accordance with the predetermined procedure and purpose; thus, faulty aspect of this system can be repaired.

The public sphere that is a requirement of social life is a socio-economic system whose rules are predetermined. Main purpose of the public sphere is the fulfillment of public services and the prosperity of the country. Public authorties are required to find a financial support in order to maintain public services with adequate and qualified way. Taxes are the most important financial sources for public.

Collection of the taxes that is public income to meet the requirements of both public expenditures and state is based on the declaration system in our country. Taxpayers pay good portion of their taxes according to their own declaration report. In our country,Taxpayers are approached to declare their total income less or not to declare their total income to pay less tax in order to prevent potential decrease from their disposable income due to economic and other social and psychological reasons like all other declaration based tax systems. Therefore, the accuracy of the declared taxes and the reality or the events which cause taxes should especially be controlled.

Control of the taxable events and tax bases can only be achieved by establishing effective and efficient taxaudit system. Because, It also acts as a guide for both tax administration and taxpayers while tax audit prevents erosion in public revenue.

In our country, radical changes have been performed and still continuing to be performed along with the changes and improvements about social, economic and technological from whole around the world.

If the tax audit system of our country whose roots go into old times can be integrated with modern developments and continued to be built to contribute within the scope of legitimate, administrative and judicial perspective along with technological applications, tax collection will increase as recent years.

The aim of this study is desinged to examine the legal and administrative structure of the tax audit system in Turkey ; thus, challangings detected from tax audit applications which is integrated with technological development will be put forth and the effect of these challangings on tax collection and tax awareness will be researched under the guidance of the numerical values collected from Strategy and Budget Ministry (SBB), Ministry of Treasure and Finance Ministry (HMB), Revenue Administration (GIB) to offer solutions to them.

Key words: Public Expenditures, Audit, Tax Audit, Tax Causing Events

İÇİNDEKİLER

KAPAK .....

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ YÜKSEK LİSANS TEZİ ONAY FORMU ..... Hata! Yer işareti tanımlanmamış.

BEYAN i

TEŞEKKÜR VE İTHAF ii

ÖZET iii

ABSTRACT iv

İÇİNDEKİLER v

TABLO LİSTESİ vii

GRAFİK LİSTESİ viii

KISALTMALAR viii

GİRİŞ 1

1.DENETİMİN TANIMI, DENETİMİN AMACI, DENETİMİN İLKE VE ÖZELLİKLERİ, DÜNYA'DA DENETİM, TÜRKİYE'DE DENETİM, DENETİMİN YORUMU 4

1.1 Denetimin Tanımı ve Amacı 4

1.2. Denetimin Etkinliği 6
1.3. Denetimin İlke ve Özellikleri 7
1.4. Dünya'da Denetim 8
1.5. Türkiye'de Denetim 9

2. VERGİ DENETİMİNİN TANIMI, AMACI, VERGİ DENETİMİNİ ETKİLEYEN FAFTÖRLER, VERGİ DENETİMİNİN ÖZELLİKLERİ VE İLKELERİ 11

2.1.Vergi Denetiminin Tanımı 11
2.2. Vergi Denetiminin Amacı 13
2.2.1. Mali Amaç 14
2.2.2. Ekonomik Amaç 14
2.2.3. Hukuki Amaç 15
2.3. Vergi Denetimini Etkileyen Faktörler 17
2.3.1. Vergi Adaleti 17
2.3.2. Vergi Affı 18
2.4.VERGİ DENETİMİNİN ÖZELLİKLERİ 20
2.4.1. Tarafsız Olmak 20
2.4.2.Yaptırım Gücüne Sahip Olması 21
2.4.3.Vergi Denetiminin Geniş Kapsamlı Olması 22

3.ÜLKEMİZDE VERGİ YÖNETİMİ VE DENETİMİNİN MEVCUT ÖRGÜTSEL YAPISI 23

3.1. Maliye Bakanlığı'nın Görevleri ve Teşkilat Yapısı: 23

3.2. Gelir İdaresi Başkanlığının Görevleri ve Teşkilat Yapısı 26
3.3. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Görevleri ve Teşkilat Yapısı 34
3.4. Teftiş Başkanlığı 35
4.VERGİ DENETİM TÜRLERİ 41
4.1.İnceleme 42
4.2. Yoklama 44
4.3.Arama 46
4.4. Bilgi Toplama 47
5.ELEKRONİK VERGİ DENETİM UYGULAMALARI 50
5.1. E-Yoklama Uygulaması 50
5.1.1. E-Yoklamanın Kapsamı 50
5.1.2. E-Yoklama Uygulamasının İşleyiş Süreci 51
5.2. Randevulu Yoklama Uygulaması 56
5.2.1 Randevulu Yoklama Uygulaması İşleyiş Süreci 57
5.3.E-Denetim Uygulamalarının Mükellefler Açısından Faydaları 58
5.3.1- Zaman Faydası 58
5.3.2- Maliyetler Açısından Faydası 58
5.3.3- Vergi Denetiminin Sonuçlandırılma Süreci ve Süresi Açısından Faydası 59
5.3.4- Bilgiye Ulaşmada Kolaylık 59
5.3.5- Vergilendirmede Adalet 59
5.4. E-Denetim Denetim Elemanları Açısından Faydaları 60
5.4.1.Bilgiye Ulaşmada Kolaylık 60
5.4.2.Vergi İncelemelerinde Etkinlik ve Verimlilik 60
5.4.3.Elektronik Vergi Denetimi İlke Ve Standartlarının Oluşturulması-Geliştirilmesi (Stratejik Plan) 61
5.4.4.Vergi Denetim Maliyetlerinin Azalması 61
5.4.5. Zaman Faydası 62
5.5. E-Vergi Denetimini Faydasının Değerlendirilmesi 62
6.VERGİ DENETİMİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ 68
6.1.Vergi Denetiminde Başlıca Sorunlar ve Çözüm Önerileri 68
6.1.1.Vergi Denetim Sürecinin Hukuki Bir Süreç Olduğunun Benimsenmesi 69
6.1.2.Mükellef Haklarının Bilinmesi ve Gözetilmesi 70
6.1.3.Vergi Denetim Mekanizmasının Organizasyon Yapısı, Liyakat ve Tarafsızlığı 72
6.1.4.Vergi İncelemelerinde Yorum ve İspat Müessesesi 74
6.1.5.Denetim Tutanaklarının Oluşturulması Süreci 75
6.1.6. Rapor Değerlendirme Komisyonları ile Mükellefin Dinlenilmesi Aşaması 75
SONUÇ 77
KAYNAKÇA 81

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Maliye Bakanlığı Merkez ve Taşra Teşkilat Yapısı

Tablo 2: Maliye Bakanlığı Merkez Teşkilat Birimleri

Tablo 3: Gelir İdaresi Başkanlığı Temel Performans Göstergesi

Tablo 4: GİB Teşkilat Şeması

Tablo 5: Vergi Dairesi Başkanlıklarının Bulunduğu İller

Tablo 6 :Vergi Dairesi Başkanlığı Organizasyon Şeması

Tablo 7: Gelir İdaresi Başkanlığında Çalışan Personel Sayıları

Tablo 8: Vergi Denetim Kurulu Organizasyon Yapısı

Tablo 9:Vergi Türleri İtibariyle İnceleme Sonuçları

Tablo 10:Teftiş Edilen Birimlerin Dağılımı

Tablo 11:Yürütülen Denetim Faaliyetleri

Tablo 12:Yürütülen Danışmanlık ve İzleme Faaliyetleri

Tablo 13:Yıllar İtibariyle Yapılan İnceleme Türleri ve Toplam İnceleme Sayısı

Tablo 14: E-Yoklama Fişi Örneği

Tablo 15:Elektronik Ortamda Gönderilen Vergi İnceleme Tutanağı Örneği

Tablo 16:VDK-VEDEBİS Uygulama Sonuçları

Tablo 17: Vergi Kayıp ve Kaçağını Önlemek için Planlanan Elektronik Uygulamalara İlişkin Göstergeler

Tablo 18: E-Vergi ve Denetimde Kalitenin Arttırılması İçin Yapılan Uygulamlara İlişkin Sayısal Veriler ve Tespitler

Tablo 19: Yıllara Göre Vergi Gelirleri (2015-2021)

GRAFİK LİSTESİ

Grafik 1:İnceleme Sonuçlarının Vergi Türlerine Göre Oransal Dağılımı

Grafik 2:İnceleme Türlerine Göre Dağılım

Grafik 3:Yıllar İtibariyle İncelenen Mükellef Sayısı

Grafik 4: VDK-VEDEBİS Uygulamaları Sonucu Tespit Edilen Kamu Zararı

KISALTMALAR

AATUHK- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

AB- Avrupa Birliği

B Grup Başkanlıkları Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları

E-Denetim Elektronik Denetim

E-Teftiş Elektronik Teftiş

GİB Gelir İdaresi Başkanlığı

İİTDK İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonları

KDV Katma Değer Vergisi

KHK Kanun Hükmünde Kararname

MASAK Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı

MBR Mükellef Bilgi Raporu

MYO Meslek Yüksek Okulu

OECD The Organisation for Economic Cooperation and Development

(Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)

ÖTV Özel Tüketim Vergisi

SABE-RAM Sahte Belge Risk Analiz Modülü

SMMM Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

TÖU Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

VDK Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı

VDK-BİS Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Bilgi İşletim Sistemi

VDK-DEBİS Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Denetim Bilgi Sistemi

VUK Vergi Usul Kanunu

YMM Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Devlet, kamusal ihtiyaçların karşılayabilmek ve egemenlik gücünü hâkim olduğu topraklar üzerinde sürdürebilmek için maddi bir kaynağa ihtiyaç duymaktadır. Bu maddi kaynak ta büyük ölçüde vergilerle sağlanır. Devleti bağımsız bir işletme olarak düşünecek olursak bu yapının öz kaynağı milletten sağlanan vergilerdir ve bu öz kaynak ne kadar güçlü ise kamu otoritesi de o denli güçlü ve egemendir. Ancak devlet bu kamu gelirlerini elde ederken adaletli davranmalı ve verginin kaynağı olan vatandaşlarını ağır bir yük altına sokmamalıdır. Çünkü vergiler bireysel ve kurumsal olarak bakıldığında harcanabilir geliri azaltıcı niteliktedir.

Kamusal otorite, özellikle vergi sistemi beyan esasına göre şekillenmiş ülkelerde toplayacağı vergiden ancak iyi tasarlanmış ve iyi uygulanan vergi denetimi sayesinde maksimum verim alabilir. Çünkü beyan sistemi ile mükellef doğrudan vergilerde matrahlarını vergi idaresine kendileri bildirir ve bu matrah üzerinden vergilendirilirler. Bu nedenle de vergi mükellef ve sorumlularında vergiden kaçınma veya vergi kaçırma gibi eğilimler görülebilir.

Vergi idaresi temel amacı kamu gelirlerini arttırmak olan vergi denetim uygulamalarını gerçekleştirerek vergi yükümlülerinin yasalara aykırı tutum ve davranışlarını önler ve bu tutum ve davranışları yükümlü ve idare lehine çevirir. Ancak tabi burada vergi denetiminin iyi planlanması ve uygulanması şarttır.

Ülkemizde ve tüm dünyada vergi denetimi ve benzer uygulamalar çok eski zamanlardan beri uygulanmaya başlanmıştır. Anacak ülkemizde vergi denetimi bugünkü anlamda ilk kez Maliye Teftiş Kurulu'nun kurulmasıyla başlamıştır.

Türkiye'de bugün vergi denetimleri Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı merkez ve taşra teşkilatı tarafından yapılmaktadır. İlgili Bakanlık'ta vergi denetim görevini üstlenen iki birim vardır. Bunlardan biri vergi denetiminin en çok uygulanan iki türünden biri olan yoklama uygulamasını gerçekleştiren Gelir İdaresi Başkanlığı, diğeri ise yine çok uygulanan vergi incelemesini yapan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'dır. Ayrıca vergi dairelerinin denetim birimleri de Vergi Dairesi Müdürü adına inceleme uygulaması da yapabilmektedirler.

Türkiye'de vergi denetimi genel olarak ''yoklama' 'vergi incelemesi'', ''arama'' ,''bilgi toplama'' yöntemleri kullanılarak yapılır. Bu vergi denetim türleri Vergi Usul Kanunu'nda açıkça yer almaktadırlar.

Yapılan vergi denetim uygulamaları sonucunda ilgili mükellef hakkında tutanaklar ve raporlar düzenlenerek mükellef ve mükellefiyet hakkında gerekli işlemler yapılır. .Ayrıca bu denetimler sonucunda vergi kaçakçılığına giren iş ve işlemleri yaptığı veya bu iş ve işlemleri yapanlara yardım ettiği anlaşılan kişi ve kurumlar varsa bunlar hakkında da gerekli hukuki ve cezai işlemler tesis edilir.

Vergi denetim süreci mükellefle ve vergi idaresi bakımından zahmetli fakat kamu gelirlerini arttırıcı etkisi yol gösterici bir rehber niteliği taşıması ve vergi bilincinin toplumda oluşması adına çok yararlı bir uygulamadır.

Vergi denetiminin iç ve dış denetim yönleri bulunur. .Bunlardan iç denetim yönü hem vergi idaresi hem de mükellef açısından ileride uğranabilecek zararlara karşı bir kontrol ve sigorta işlevi görür. Dış denetim yönü ise daha çok ilgili mükelleflere yöneliktir ve onlar üzerinde

uygulanır.

Vergi denetimi, kamu otoritesinin ekonomi politikasına uygun olmalı, diğer tüm yasal mevzuatla entegre bir şekilde uygulanmalı ve mükellefe vergi bilincini aşılamayı amaçlamalıdır.

Ayrıca vergi denetimi sürekli gelişen ve değişen ekonomik gerçekliklerle ve teknolojiyle örtüşen uygulamalar içermelidir. Aksi halde hızla değişen ekonomik ve teknolojik iklime ayak uyduramayan bir vergi denetiminden istenilen sonuçların alınabilmesi ve kamu gelirlerinin arttırılabilmesi neredeyse imkânsızdır. Bu nedenle vergi denetim elemanlarının ve oluşturulacak vergi denetim politikalarının dış dünyanın gereklerine entegre olabilmeleri sağlanmalıdır.

Bu çalışmada denetimin ne olduğu ve amacı, ilke ve özellikleri, uygulamada yaşanan olumlu gelişmeler ve eksik kalan yanlar, denetimde etkinliğin ne olduğu ve vergi denetimine etkinliğin nasıl kazandırılabileceği hakkında çözüm önerileri uygulamada yaşadığımız tecrübelerle anlatılmaya çalışılmıştır. Türkiye'de vergi denetim sisteminin daha iyi ve amacına uygun şekilde işlemesi, eksiklerin giderilmesi ve vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasına katkı çalışmanın temel amacıdır. Bu amaca uygun olarak çalışma altı bölümden oluşmaktadır.

İlk bölümde denetimin tanımına ve amacına, denetiminin etkinliğine, ilke ve özelliklerine ve denetimin gelişimine yasal mevzuat ve literatür taraması yapılarak değinilmiş ve özellikle denetimin etkinliğine ilişkin sorunlar ve çözüm önerileri sunularak denetimin sosyoekonomik ve hukuksal gerekçeleri ortaya konulmuştur.

İkinci bölümde, vergi denetiminin tanımı, amaçları, özellikleri ve ilkeleri açıklanmış, vergi denetimine etki eden faktörler vergi afları ve vergilendirmede adalet ekseninde yasal ve hukuki gerekçeleri irdelenmiştir.

Üçüncü bölümde Türkiye'de vergi denetim örgütünün personel, idari ve hukuki yapısı sayısal ve grafiksel veriler ışığında açıklanmıştır.

Dördüncü bölümde uygulama örnekleri verilerek vergi denetim türleri yasal ve idari dayanaklarıyla ortaya konulmaya çalışılmış olup, vergi denetimi ile ilgili olarak yıllar itibari ile incelenen mükellef sayıları ve tarhı istenilen vergi tutarları ile kesilmesi önerilen ceza tutarları karşılaştırılmış, uygulanan vergi denetim türlerinin oransal dağılımları sayısal verilerle incelenmiştir.

Beşinci bölümde teknolojik gelişmelerden etkilenen vergi denetim yöntemleri ve vergi denetiminde yaşanan e-dönüşüm, bu dönüşümün gerekli avantajları belirtilerek e-denetim süreci kavramsal ve yasal çerçevesi ile ortaya konmaya çalışılmıştır.

Altıncı ve son bölümde ise vergi denetim sürecinde ve sisteminde uygulamada karşılaşılan sorunlara kurumsal uygulamalardan ve mesleki tecrübelerden aktarılarak çözüm önerileri sunulmaya çalışılmıştır.

1.DENETİMİN TANIMI, DENETİMİN AMACI, DENETİMİN İLKE VE ÖZELLİKLERİ, DÜNYA'DA DENETİM, TÜRKİYE'DE DENETİM, DENETİMİN YORUMU

1.1 **Denetimin Tanımı ve Amacı**

Dilimizde ve diğer pek çok dilde teftiş, kontrol, inceleme, sözcükleriyle eş anlamlı olarak kullanılan denetim kavramı, sadece vergisel ve daha geniş anlamda mali hukuk ile sınırlı bir olgu değildir. Denetim hayatın hemen hemen her alanında hayati önem taşıyan ve bu nedenle de kendisine geniş alanlar bulan bir konudur. Çünkü denetim, hayatın her alanında kuralları ve sınırları önceden belirli mekanizmaların, bu kurallar ve sınırlar içerisinde işlemesini sağlar. Örneğin sağlık, eğitim, hukuk ve daha nicelerini sayabileceğimiz kamusal alanlarda düzeni, etkinliği ve verimliliği sağlayarak bu mekanizmaların amacına ve kamu yararına uygun şekilde çalışmalarını sağlar. Diğer yandan bireyler ve işletmeler açısından da bunların kendi özel hedeflerine ulaşabilmeleri açısından denetim aynı şekilde bir otokontrol işlevi görülür.

Denetim kökeni eski zamanlara kadar uzanır ve insanlar toplumda yaşamaya başladıkça kontrol kaçınılmaz bir fenomen olarak ortaya çıkmaktadır. Sanayi devrimi ile birlikte ekonomik hayatın canlanması ve kamu gücünün bu hayata farklı mülahazalarla katılması, kamu karar ve eylemlerinin denetimine başka bir boyut getirmiştir. O dönemde denetim anayasalara da yansımıştı. Ülkemizde Anayasa'nın 125. maddesindeki "Kamunun her türlü işlem ve işlemleri için aleni yargılanma hakkı" hükmü ile Sayıştay, tüm gelirler, devlet bütçesi ve sosyal güvenlik kurumları ve genel hükümetin harcamaları ve malları üzerinde yasal inceleme, denetim ve yargılama görevlerini yerine getirmekle görevlendirilmiştir.

Bir organizasyonun tüm işlevlerini bir kontrol mekanizması olmadan kendi başına yerine getirmesi nadirdir. Bu nedenle, izleme bir zorunluluktur. İhtiyaçtan doğmuştur (Çıtır,1987:1-12). Devletin görevlerinin büyümesi ve derinleşmesi ile birlikte kamu hizmetlerinin büyümesi kaçınılmazdır. Kamu hizmetlerinin hem nitelik hem de nicelik olarak gelişmesi, bu boyutta izlemenin önemini artırmaktadır (Akbabaoğlu, 2002:3).

Beş yönetim işlevinden biri olan denetim, bir kuruluşun başarısı için kritik olan işlevlere sahiptir. Yönetimi planlama, organize etme, yönlendirme ve koordine etme işlevlerinden sonra gelse de denetim, öncelikle yönetim performansı hakkında geri bildirim sağlama bildirim sağlama işlevidir. Denetim; bu dört işlev içerisinde de yer alır ve yeni stratejiler, politikalar ve hatta yeni yönetim felsefeleri tanımlar. Mevcut organizasyon yapısının dinamik yapısına katkı sağlayan önemli bir araçtır. Bu bağlamda denetim, yönetimin sorumluluğunda olan bir faaliyettir (Aslan,2010:6).Üst yönetimin sorumluluğunda olan denetim faaliyetinin üst yönetime değer katabilmesi için belirlenmiş standart ve kriterlere göre çalışması beklenmelidir.

Denetim, bir kuruluşun faaliyet ve faaliyetlerinin önceden belirlenmiş amaç ve kurallara göre yürütülüp yürütülmediğini belirlemek için incelenmesidir. Bu bir süreçtir ve toplanan değerlendirme bulgularının ve yazılan raporların bir sonucudur. Genel kontrol; bir faaliyetin sonuçlarının mümkün olduğunca plana göre olmasını sağlamak için standartlar oluşturmak, elde edilen sonuçları bu standartlarla karşılaştırmak ve gerçekleştirmektir. Ayrışma noktalarında düzeltici eylemlerin belirlenmesi olarak ta tanımlanabilir (Sanal,2002:4)

Demirkan'a (1977:172) göre denetim, bir işin veya uygulamanın başında, sırasında veya sonunda önceden belirlenmiş normlara uygunluğunun genel veya özel olarak incelenmesidir. Sözlü veya yazılı bir eylemdir.

Denetimsiz yönetim eksiktir. Denetim, kuruluşlar için vazgeçilmez ve hayati bir ihtiyaçtır. Herhangi bir çalışmanın tamamlanıp tamamlanmadığı ancak denetim sonucunda anlaşılır (Akyel, 2012:25).

Genel olarak denetimi iki gruba ayırabiliriz:

1 İç Denetim,

2 Dış Denetim.

Kurumun belirli amaçları, çalışma yöntemleri ve faaliyet alanları ne kadar farklı olursa olsun, tüm denetim kuruluşlarının özünde aynı amaca sahiptir. Bu birincil amaç, her türlü kamu kaynağının hukuk devleti ilkelerine uygun olarak en iyi şekilde toplanmasını ve uygulanmasını sağlayarak kamu yönetiminin halka daha iyi fayda vermesine yardımcı olmaktır (İnan,1992: 147-148). İlgili kurum veya kuruluş bünyesinde kurulmuş bağımsız yapılar tarafından yapılan denetime iç denetim, sınıflandırma sistemi ile ilgisi olmayan kişi veya kuruluşlar tarafından gerçekleştirilen denetime ise kurum veya kuruluşun işlevsel ve organizasyonel düzeyi ve dışında yapılan denetime dış denetim denir. (Polat, 2003:74). Denetim, doğru yapıldığında kuruluşlar için vazgeçilmez bir işlev iken, yanlış yapıldığında telafisi olmayan zararlara neden olabilir.

Denetimin amacı, denetimin niçin gerekli olduğu ile ilgilidir. Sorunun cevabı arandığında kontrol edilir; Mevcut duruma göre en iyi ve en uygun olanı bulmanın gerekli olduğu sonucuna varmak, uygulamada farklılığı ortadan kaldırmak, kararlarda olumsuzlukları ve doğruları ortaya çıkarmak (Kebeli,2012:6). Bu konudaki farklı görüşler ortaya çıkacak olursa, denetimin amaçları şunlardır:

a-)Sürekliliği sağlamak,

b-) Önlemek ve sınırlamak,

c-) Denetim sonunda önerildiği şekilde düzeltmek ve reform yapmak,

d-) Kurumlar arası koordinasyonu sağlamak,

e-)Verimliliği ve etkinliği sağlamak,

f-) Çeşitli kararların doğruluğunu sağlamak,

g-) Olumlu gelişmeler sağlar

h-) Denetlenen kuruluşlar arasındaki fiili farklılıkların belirlenmesi, gerçekte olumsuzlukların önlenmesi ve tespit edilmesi vb. (Kebeli, 2012:6).

Dünyada "yeni kamu yönetimi" anlayışıyla öne çıkan etkinlik, ekonomi ve etkinlik kavramları, 5018 sayılı ülkedeki kamu maliyesinin yönetimi ve denetimine ilişkin Kanun ile kaynaklara ve açık bir şekilde kanuna dâhil edilmiştir. Kaynakların belirlenen standartlara göre verimli, ekonomik ve etkin kullanılması gerektiğini belirtmiştir. (Madde 3/1) Yine 5018 sayılı Kanunun Kamu Kaynaklarının Kullanımına İlişkin Genel Esaslar başlıklı üçüncü bölümünde, mali şeffaflık (Madde 7), hesap verebilirlik (Madde 8), stratejik planlama ve performansa dayalı bütçelemenin oluşturulması (Madde 9) ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır. 5018 sayılı Kanun'un 63. maddesinde iç denetim, devlet yönetim kurumlarının çalışmalarına değer katmak ve çalışmalarını geliştirmek amacıyla yürütülen bağımsız ve tarafsız bir danışmanlık ve güvence faaliyeti olarak tanımlanmıştır. Kaynakların ekonomik ilkelere göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirir, verimlilik, etkililik ve rehberlik sağlar. Bu kanunun 68. maddesinde, idarenin faaliyetlerini, kararlarını ve mali faaliyetlerini ajansların sorumlulukları çerçevesinde belirlemek amacıyla denetim sonrası dış kontrol Sayıştay tarafından gerçekleştirilir denilmektedir. Devlet İdaresi, devlet idari kurumları çerçevesinde; amaçlara, hedeflere ve kurumsal planlara uygunluk derecesinin kanunların gözden geçirilmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne rapor edilmesi şeklinde ifade edilir.

Yukarıdaki açıklamalar dikkate alındığında, kamu yönetiminde denetimin amacı, işlev ve sorumluluklara göre bir yönetim anlayışı oluşturmak olarak tanımlanabilir.

1.2. Denetimin Etkinliği

Vergi denetimlerinde etkinliği belirlemek için öncelikle etkinlik kavramını açıklamak gerekir. Etkinlik, bir kuruluşun kendisi için belirlediği hedeflerine ulaşma derecesi olarak tanımlanabilir.

Genellikle etkinlik kavramlarıyla eşanlamlı olarak kullanılsa da etkililik, bu hedeflere ne ölçüde ulaşıldığını temsil eden performans boyutudur. Bu bağlamda, etkinlik önceden belirlenmiş amaç ve hedeflerle ilgilidir. Operasyonel verimliliğin hedefleri, yukarıdaki faaliyetleri gerçekleştiren yönetimin önceden belirlenmiş amaç ve hedeflerine karşılık gelir. Faaliyetten sonra ne kadar başarılı olduğu belirlenir.

Bir ülkenin vergi sisteminin başarısı, etkin vergi denetimlerinin yanı sıra iyi tasarlanmış vergi düzenlemelerine bağlıdır. Mevzuatın, ülkenin sosyo-ekonomik koşullarına uygun olmasına ve vergi idaresinin işleyişi sorunsuz olmasına rağmen vergi incelemesinin yapılmaması ya da etkin yapılmaması zamanla sistemin bozulmasına neden olabilecektir (Schmolders,1976:97).Bu bağlamda vergi denetiminde etkinlik, Adam Smith'in vergileme ilkelerinden iktisadilik ilkesi bağlamında verimliliği kapsayacak şekilde, en az masrafla en fazla vergi geliri elde etmeyi ifade eder. (Aytekin, 2007:87).

Verimlilik kavramı vergi denetimi bağlamında değerlendirildiğinde, "idarenin kontrolden beklediği hedefe ulaşma derecesi" olarak değerlendirilebilir (Arslan ve Biniş, 2014:51). Diğer bir deyişle etkinlik kavramı, sonucun benimsenen hedeflerle tutarlılığının gösterdiği gibi, vergi denetimleri ve güvencesi açısından kayıp ve vergi kaçakçılığının azaltılması, mükellef uyumunun sağlanması olarak tanımlanabilir (Merter, 2004:81).

Etkin vergi kontrolü, mükelleflerin kanuna göre hareket etme eğilimlerini artırarak vergi politikalarının başarısına katkı sağlamaktadır (Şamiloğlu,2001:1). Ayrıca mükellef, kanuna uymayanlar için kontrolün ciddi bir risk olduğunu algılamadıkça, bir kontrolün etkinliğinden söz etmek mümkün değildir (Tekin, 2003:70).

Etkin denetim ile gelir kaybının ve vergi kaçakçılığının azaltılması, kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması ve vergi gelirlerinin artırılması sağlanabilir. Vergi denetimi, vergi gelirlerini artırmanın tek yolu olmasa da vergi kaybını azaltmanın en etkili yoludur (Baytar,2006:102-103). Etkin vergi kontrolü ancak bütüncül bir yaklaşımla sağlanabilir.

1.3. Denetimin İlke ve Özellikleri

Denetim organizasyon yapısı ve işleyişi, ulusal ve kurumsal düzeylerdeki ihtiyaçlara göre uyarlanmalıdır. Başka bir deyişle, denetimin amaçlanan işlevlerini yerine getirebilmesi ve sistemin performansına olumlu katkıda bulunabilmesi için, ulusal düzeydeki organizasyon ve denetimin operasyonel vizyonu, denetim yönetimi olarak kabul edilebilir olmalıdır. (Kuluçlu, 2006:3-4) Denetimden beklenen faydaların elde edilebilmesi için aşağıdaki niteliklere sahip olması gerekir (Akyel, 2012:16)

• Denetimin amaç ve hedefleri açıkça tanımlanmalıdır.

• Güvenilir ve geçerli bir kontrol sistemi gereklidir. Modern teftiş ve denetim, sistemin yönetimi ile tutarlı, sistematik kontrol anlamına gelir. Geleneksel yönetişim ve kontrolün en belirgin özelliği, kuruluşun ve çevredeki çalışanlarının amaç ve ihtiyaçlarının ikincil olarak görülmesidir. Modern teftiş ve kontrol, bir organizasyonun, çalışanlarının ve çevresindekilerin ihtiyaçlarının demokratik ve bilimsel yöntemlerle dengelenmiş bir şekilde kurulmasını amaçlar. Neticelendirmeye dayanan bir teftiş ve denetimdir (Gündüz, 1974: 54). Özetle, derecelendirme sistemi, kısaca "paydaşlar" olarak tanımlayabileceğimiz değerlendirme sonuçlarından yararlanan tüm aktörlere hitap etmelidir.

• Denetim ve denetim raporu zaman açısından zamanında olmalıdır. Denetim dönemi planlanırken, denetimin amaç ve hedeflerine ulaşmak için denetime dâhil olan insan kaynaklarının maksimum verimle çalışmasını öngörecek şekilde planlama yapılmalıdır. Denetim süresi olduğunca kısa olmalı, ancak denetim amaçlarını ve hedeflerini karşılamak için yeterli zamanı da içermelidir. Ayrıca, denetlenen kuruluşların doğru zamanlamasının sağlanmasına özen gösterilmelidir. Yönetim tarafından tespit edilen yanlışlıkların düzeltilmesi ve tavsiyelere yanıt verilebilmesi için denetim raporunun denetimden hemen sonra yazılması son derece önemlidir.

• Maliyet göz önüne alındığında değerlendirme ekonomik olmalıdır. Denetimden beklenen fayda ile denetimin maliyeti arasında bir denge olması gerektiğini söyleyebiliriz.

• Değerlendirme katı değil esnek olmalı ve yönetimin alternatifler sunma kabiliyetini sınırlamamalıdır.

• Denetim süreci ve denetim sonunda hazırlanan rapor kolay anlaşılır olmalıdır. İşletmenin denetim sürecini tam olarak anlamaması durumunda denetçi, denetim sürecinde üst yönetimden sorumlu olanların risk değerlendirmesinde ve denetimin etkinliğinde beklenen ölçüde denetçiye yardımcı olamayabilir. Öte yandan, denetim raporlarının anlaşılmaması, bulguların ve önerilerin yönetim tarafından net olarak anlaşılmaması nedeniyle önerilerin uygulanamama veya yanlış uygulamaya neden olma riskini oluşturur.

• Denetim makul kriterlere sahip olmalıdır. Makul kriterlerin oluşturulmaması, risk kontrol önlemlerinin yanlış değerlendirilmesine yol açabilir.

• Kontrol stratejik olmalıdır. Stratejik alanlara odaklanmak yerine herhangi bir kriter olmaksızın rastgele veya keyfi olarak tanımlanmış yargılara dayalı alanlara odaklanmak kontrolün yanlış anlaşılmasıdır. Bu durum kişilerin denetimden beklenen faydayı sağlamak yerine denetimin israf bir faaliyet olduğunu düşünmelerine neden olabilir.

• İstisnalar, denetim sonunda hazırlanan raporda belirtilmelidir. Denetim sonucunda hazırlanan raporlarda denetimin kapsam ve istisnalarının açıkça belirtilmediği durumlarda denetlenen alanların tam olarak anlaşılması güçtür.

• Denetim, yıkıcı olmamalı ve düzeltici eylemleri öngörmelidir. Denetim sadece kusurları belirleyip eleştirmekle kalmamalı, aynı zamanda hatalara yol açan nedenleri analiz etmeli ve hataları tekrar önlemek için çözümler önermelidir.

1.4. Dünya'da Denetim

Denetimin kökeninin çok eski zamanlara dayandığı, insanların toplum içinde yaşamaya başlamasıyla birlikte kontrolün kaçınılmaz bir olgu olarak ortaya çıktığı, sanayi devrimi ile ekonomik hayatın yeniden canlandığı ve devletin bu hayata farklı mülahazalarla müdahil olma ihtiyacı doğmuştur.

Geleneksel bütçeleme sisteminden modern bir bütçeleme sistemine geçişle birlikte, kamu sektörünün denetim kapsamı da iyileşmiş ve kamunun verimliliği ve etkinliği, denetimin maddi hukuka uygunluğu ve doğruluğunun yanı sıra denetim odak noktası haline gelmiştir. (Akyel, Köse, 2010:16).

Denetim anlayışındaki değişim ağırlıklı olarak özel sektörde başlamıştır. Denetimin özel sektörde kâr amaçlı yapılması çok önemlidir. Bu nedenle özel sektörde kamuya karşı klasik denetim yaklaşımı yerini daha işlevsel bir denetim anlayışına bırakmıştır. 1941 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde kurulan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), iç denetime ilişkin standart ve etik kuralları belirlemiş ve iç denetimi uluslararası etik standartlar ve kodlar çerçevesinde bir yaklaşıma yöneltmiştir.

Öte yandan kâr amacı gütmeyen kamu idarelerinde ise kamu kaynaklarının ekonomik ve verimli kullanılması düşüncesiyle mali şeffaflık, hesap verebilirlik, stratejik planlama ve performansa dayalı bütçelemeye geçiş şeklinde bir değişim yaşanmaktadır. Son yıllarda kamu yönetimine yönelik yeni yaklaşımların yaygınlaşmasıyla birlikte kamu idarelerinde işletme

yönetimine ilham verilmeye başlanmış ve devlet idaresi kurumları bir işletme yönetimi anlayışına dönüşmüştür. Hatta bazıları idari disiplinin kendi disiplini olduğunu iddia etmişlerdir.

Kamu yönetimine yeni bir yaklaşımla, Anglo-Saksonların başını çektiği ve takip ettiği ülkelerde bir dizi reform süreci başlamıştır. "Ancak, söylem ve enstrümantasyon açısından benzerlik gösteren reform girişimlerinin sonuçlarını, yani ne ölçüde, değiştirebileceklerini, hangilerini ve hangi yönde değiştirebileceklerini genellemek kolay olmamıştır." (Sezen, 2009: 26).

Özel sektörde artan denetim anlayışı ve kamu yönetiminin kurumsal yönetimden ilham alması nedeniyle kamu yönetiminde de denetim anlayışı değişmiştir. Yeni "iç denetim" yaklaşımı oluşmuştur. Günümüzde iç denetim; AB, IMF, Dünya Bankası, Birleşmiş Milletler, NATO, OECD, Avrupa Birliği Merkez Bankası gibi uluslararası kuruluşlar tarafından gerçekleştirilen ve mali belge olarak sunulan bir denetim sistemidir. (Kebeli,2012:9).Dış denetimde ise çeşitli profesyonel standartlar izlenmiştir. Dış denetimler için, Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI) standartlar yayınlamış ve dış denetimi iyileştirmeyi amaçlamıştır.

1.5. Türkiye'de Denetim

Dünyada kamu yönetimi anlayışındaki değişim Türkiye'ye de tesir etmiştir. Ülkemizde kamu yönetimi anlayışındaki en önemli değişikliğin 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu olduğu söylenebilir.

Değişime yön veren faktörleri göz önünde bulundurduğumuzda, Türk hukukunda gündeme gelen ve oluşturulan kurumsal yönetim ve iç denetim düzenlemeleri 2000'li yılların başında yaşanan krizlerden ve ülkenin AB müzakere sürecindeki beklentilerinden ortaya çıkmıştır. Türkiye'de kamu kurumlarında uluslararası standartlara uygun iç denetim birimlerinin kurulması konusu müzakereler sırasında "Fasıl 32: Mali Kontrol" içerisinde düzenlenmiştir.

Ayrıca 27 Şubat 2003 tarihinde yayımlanan 2003/12 Sayılı Başbakanlık Genelgesi de devlet idari kurumlarının görüşlerinde bir dönüm noktası olarak görülebilir. Söz konusu genelge ile "E-Dönüşüm Türkiye İcra Kurulu" kurulmuş ve vatandaşların bilgi ve iletişim teknolojilerini kullanarak kamuda karar alma süreçlerine katılımını sağlayan mekanizmaların geliştirilmesi benimsenerek bu konuda somut bir adım atılmıştır. Söz konusu proje üç aşamadan oluşmaktadır; hazırlık ve statik durumun değerlendirilmesi, eylem planlarının uygulanması ve danışmanlık hizmetlerinin sağlanmasıdır. (Kebeli, 2012: 11).

Yeni kamu yönetimi anlayışı ile dünyada öne çıkan etkinlik, tasarruf ve verimlilik kavramlarının ülkemizde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yürürlüğe girmiştir. Kamu kaynaklarının tanınmış standartlara göre verimli, ekonomik ve etkin kullanılması zorunludur. (Madde 3/l). Yine 5018 sayılı Kanunun Kamu Kaynaklarının Kullanımına İlişkin Genel Esaslar başlıklı üçüncü bölümünde, mali şeffaflık (Madde 7), hesap verebilirlik (Madde 8), stratejik planlama ve performans esaslı bütçelemenin oluşturulması (Madde 9) ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır.

5018 sayılı Kanun'un 63. maddesinde iç denetim, devlet yönetim kurumlarının çalışmalarına değer katmak ve çalışmalarını geliştirmek amacıyla yürütülen bağımsız ve tarafsız bir danışmanlık ve güvence faaliyeti olarak tanımlanmıştır. Kaynakların ekonomik ilkelere göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirir, verimlilik, etkililik ve rehberlik sağlar. Bu kanunun 68. maddesinde, denetim sonrası dış kontrol, idarenin idari kurumların sorumluluğu çerçevesindeki faaliyetlerini, kararlarını ve mali işlemlerini belirlemek üzere Sayıştay tarafından gerçekleştirilir. Kamu idarelerinin; amaçlara, hedeflere ve kurumsal planlara uygunluk derecesinin ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne rapor edilmesi şeklinde ifade edilir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere Türkiye'de kamu yönetimindeki en önemli değişikliklerden biri "iç denetim" kavramının denetim sistemine girmesidir. Ancak dünyada olduğu gibi ülkemizde de ilk kez özel sektörde iç denetim uygulanmaya başlanmıştır. Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü (TİDE), 1995 yılında özel sektörde iç denetçilerin profesyonel bir kuruluşu olarak kurulmuştur. TİDE, uluslararası iç denetim uygulamaları standartları, meslek uzmanlarının becerileri, finans şirketlerinin kurumsal yönetim kalitesi ve uluslararası standartlar çerçevesinde çalışma arkadaşları, kuruluşlar ve toplum için bir ölçüt ve güvence kaynağı olarak katma değer yaratma misyonu ile faaliyet göstermektedir. Finans ve reel sektör kuruluşları ile kamu kurum ve kuruluşlarının uygulamada düzenleyici kurumların düzenlemelerine uyum kalitesi, iş geliştirme ve rehberlik gibi çok çeşitli hizmetler sunmaktadır. (http:// www.tide.org.tr,13.03.2013)

5018 sayılı Kanun'un ilgili hükümleri ile bu kanuna dayanılarak yayınlanan ikincil ve üçüncül yasal belgeler dikkate alındığında yönetimde, devlet yönetiminde denetim anlayışına yeni bir bakış açısı kazandırıldığı anlaşılmaktadır. Genel olarak dünyada kamu yönetimi anlayışının gelişimine paralel düzenlemelerin olduğu söylenebilir.

Ancak Türkiye'de iç denetimin aksamadan yapıldığını söyleyemeyiz. Bazı sorunlara rağmen, modern bir denetim yöntemi olan iç denetimin Türkiye'de zaman içinde gelişeceğini ve mevcut sorunların çözülebileceğini bekleyebiliriz.

Mali yönetim ve denetim sistemlerinde yapılan değişikliklerle denetimin cezai yönü azaltılarak yol gösterici yönü ortaya çıkmıştır. Böylece denetim, Anglo-Sakson ülkelerinde olduğu gibi, yasal bir meseleden çok ekonomik bir olgu haline gelmiştir. (Kebeli, 2012: 12).

Türkiye'de kamu idari denetim sistemini sınıflandırmak istediğimizde, denetleyenin, denetlenen kurum veya kuruluşla olan ilişkisine göre iki gruba ayırabiliriz. Bunlar; dış denetim ve iç denetimdir. Dış denetim, kamu kurumlarının başka bir kamu kuruluşu tarafından denetlenmesi olarak tanımlanabilir. Öte yandan, kuruluşların ve devlet kurumlarının kendi denetim kadroları ile gerçekleştirdiği denetim faaliyeti ise geniş anlamda iç denetim olarak tanımlanabilir.

2. VERGİ DENETİMİNİN TANIMI, AMACI, VERGİ DENETİMİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER, VERGİ DENETİMİNİN ÖZELLİKLERİ VE İLKELERİ

2.1.Vergi Denetiminin Tanımı

Ülkemizde de diğer pek çok ülkede olduğu gibi vatandaşlara hizmet sunulması ve doğrudan kamunun ihtiyaçları için gereken kamu harcamalarının büyük kısmı toplanan vergilerle sağlanmaktadır. Bu vergilerin gerektiği gibi tam ve adaletli bir şekilde toplanabilmesi için ise yasal mevzuat uyarınca vergi mükellefi ve sorumlusu olan kişi ve kuruluşların kamu otoritesi tarafından denetlenmesi gerekir. İşte bu faaliyete dar anlamda vergi denetimi diyebiliriz. Geniş anlamda ise bu mükellefleri ve sorumluları denetleyen ve vergi ile ilgili tüm iş ve işlemleri gerçekleştiren vergi idaresinin kendi bünyesinde gerçekleştirdiği iç denetim de mükellef ve sorumlular üzerinde gerçekleştirilen denetimle birlikte vergi denetimini oluşturur.

Vergi gelirleri, kamu harcamalarının en ucuz kaynağı olduğu için ülkeler vergi gelirlerine büyük önem vermektedir. Ancak vergi tahsilatı her geçen gün daha da zorlaşmaktadır. Mükellefler vergilendirmeyi protesto etmektedirler. Öte yandan, devlet yönetim kurumları yeni vergiler koymak yerine mevcut vergileri daha iyi toplamaya çalışmaktadır. Daha iyi vergi toplamanın en etkili yolu vergi denetimleridir. (Özdil,2009:100.)

Vergi tahsilatındaki aksamalar, bütçe açıkları, borçlanma maliyetlerinin artması ve ülke ekonomisinin zayıflaması gibi sorunlara yol açacağından vergi kaçırma kamu düzenine karşı suç olarak değerlendirilebilir. (Şimşek, 2004: 39.)

Vergi denetimi, vergi idaresi makamlarının vergi kanunu hükümlerine göre vergiye tabi konuları anlamak, vergi idaresini tespit etmek ve teşvik etmek, mükelleflerin vergi sisteminin haklarına saygı göstermesi, geçerli vergi sisteminin uygulanması, vergilerin zamanında ve eksiksiz ödenmesini sağlamak için yaptığı faaliyetler bütünüdür. (Hesap Uzmanları Kurulu, Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu, HUK 50. Yıl Armağanı, Ankara, 1995: 93.)

Vergi hukukundan doğan yükümlülüklerin tam ve zamanında yerine getirilip getirilmediği, ödenmesi gereken vergi tutarının tam olarak ödenip ödenmediği, beyan ve bildirimin doğru olup olmadığının araştırılması, incelenmesi ve doğrulanması genel olarak vergi denetimi tanımında yer almaktadır.(Tekin ve Çelikkaya, 2018: 47.)

Denetime ilişkin tedbirlerin vergi denetimi alanında da geçerli olduğu söylenebilir. Vergi denetimi, ödenecek verginin doğruluğunu araştırmayı, belirlemeyi ve sağlamayı amaçlar; Bu, mükellefin vergi hukukuna uygun hareket edip etmediğini ve bunu kanun, kararname, yönetmelik ve tebliğlerde belirtilen hüküm ve esaslara göre uygulayıp uygulamadığının tespitini içerir. Bu tanımlara bakıldığında vergi denetiminin hem iç hem de dış denetimi kapsayan geniş bir kavram olduğu görülmektedir. Vergi denetimi ile bir yandan mükellefin beyanının doğru olup olmadığının (dış kontrol) tespiti yapılırken diğer yandan da merkez ve

taşra vergi idaresi kurumlarının vergi denetimi ile kanun hükümleri çerçevesinde faaliyet gösterip göstermediğinin kontrolü sağlanır. (Organ,2008:37.).

Vergi denetiminin amacı, hem mali düzenleyicinin hem de mükellefin vergi kanunlarına uyup uymadığını belirlemek ve gerekirse hataları düzeltmektir. Vergi denetimi ayrıca vergi kaybı durumunda ve vergi kaçakçılığını önlemeye yönelik tüm faaliyetler için öngörülen cezalarla da ilgilenir. (Vergi ziyai kavramı, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 341. maddesinde, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini ya da eksik tahakkuk etmesi şeklinde tanımlanmıştır.)

Mükelleflerin vergi incelemesinin yanı sıra verilmesi gereken beyannamelerin doğruluğu ve vergi işlemlerini yürüten vergi memurlarının kanuna uygun hareket edip etmedikleri de kontrol edilmektedir.(Yaraşlı, 2005: 247).

Bu denetimi uygulamakla görevli kamu denetçileri bu denetimi yükümlü kuru lar ve bireyler üzerinde yaparken bu kişi ve kuruluşların yasal mevzuata göre verilmiş beyanları ile yine yasal mevzuat gereği alınıp verilmesi gereken belgelerin birbirlerine uygunluğunu ve tutarlılığını karşılaştırır, bu bilgi ve belgelerin gerçek mali olaylara dayanıp dayanmadığını tespit eder. Ayrıca özellikle kurumlar açısından bu kurumların beyannamelerinin eklerini oluşturan mali tablolarının gerçek mali olaylara dayanıp dayanmadığını ve mali tabloları hazırlarken uyulması gerek standartlara bağlı kalınarak hazırlanıp hazırlanmadığını araştırıp analiz ederler.

Vergi denetimi söz konusu olduğunda, kimin denetlenmesi gerektiği konusunun her türlü siyasi, sosyal, kişisel ve kurumsal hesapların dışında tutulması gerekmektedir.Vergi denetimi ile vergi kayıp ve kaçaklarının en aza indirilmesi, vergi tahsilatının artırılması, vergi bilincinin artırılması, mükelleflerin aydınlatılması ve haksız rekabetle mücadele gibi amaçlar hedeflenmektedir. Bu nedenle kamuoyunda vergi denetimlerinin şahıs bazında yapılmadığı ve tarafsız olduğu izlenimi uyandırılması oldukça önemlidir. Denetimin bireysel bazda yapıldığı varsayılırsa denetim birimlerinin güvenini ve itibarını kaybeder.(Özdil,2009:99.)

Mükelleflerin vergi idareleri ile uyum içerisinde hareket ederek yükümlülüklerini yerine getirmeleri vergi uyumu kavramını ifade etmektedir. Vergi uyumu ülkeden ülkeye değişir. Vergiyi toplumun bir görevi olarak görmek, vergi adaletine inanmak, vergi idaresi kurumlarına ve yetkin vergi idaresi personeline güvenmek vergi uyumunu olumlu etkileyen unsurlardır. Vergi yükümlülüklerine uyulmaması yaygındır ve cezai yaptırımların olmaması kurumların ve bireylerin vergiye uyumunun azalmasına yol açacaktır. (Yavuz, 1995:32)

Vergi cezalarının caydırıcı etkisi, işlenen davranışla orantılı olup olmamasına bağlıdır ve mükellefi tamamen ortadan kaldıran bir cezanın olumlu bir etkisinin olması beklenemez. Cezaların ağırlığının yanı sıra çok sık uygulanan vergi muafiyetleri de vergi uyumunu olumsuz etkiler.(Yavuz,1995:33)

Vergi uygulamasına sadece vergi mükellefi ile vergi dairesi arasındaki bir ilişki olarak bakmak hatalı sonuçlara yol açabilir. Bu nedenle vergi konularının vergi idaresi, vergi denetimi ve vergi yargısı açısından değerlendirilmesi gerekmektedir. Etkili vergi yönetimi, güçlü vergi kontrolleri

ve hızlı ve adil bir vergi yargısı birbirini olumlu yönde etkileyecektir. Bu kurumlar birbirinden ayrı düşünülemez.

Vergilendirmenin şekil ve usul kuralları, idari bir işlem olan vergilendirme sürecinin mükellef ile vergi idaresi arasında sağlanan sisteme uygun olarak objektif olmasını sağlamaktadır. Bu durum mükellefler içi

n güven, vergi makamları için de açıklık oluşturmaktadır. Bu anlamda verginin kanuniliği ilkesinin bir gereği olarak, vergi denetiminin doğru usul ve düzenlemelere göre yapılması esastır. (Erdem,2011:38)

Vergi denetimi yapılırken denetim elemanları yemin hariç her türlü bilgi ve belgeden yararlanır, gerektiği takdirde söz konusu mükellef ve olayla ilgili tanık ifadelerine başvurur ve bunlara hazırlayıp sunacağı tutanak, rapor ve diğer tüm resmi sonuç içeren belgelerde yer verirler. Bu rapor, tutanak ve belgeler hazırlanırken vergiyi doğuran olayı ve bu olayın gerçekliğini tespit etmek amacıyla ilgili yükümlü veya sorumlulardan her türlü bilgi ve belge talep edilir. Bu bilgi ve belgelerin karşılaştırılması ve yasal mevzuata göre yorumlanması neticesinde bir kanaate varılarak bu kanaat ve yorumlar çerçevesinde ilgili vergi idaresine yükümlüye uygulanmak üzere bir takım önerilerde bulunulur. Bu öneriler arasında yükümlünün ziyaa uğrattığı vergilerle ilgili idareye bir değerlendirme ve takdir yetkisi önerilebileceği gibi vergi kaçakçılığı suçlarıyla ilgili yükümlünün adli birimlere sevk edilmesi de yer alabilir. Ayrıca bu vergi denetimini gerçekleştiren teftiş elemanları, tespit ettikleri vergi suçlarıyla ilgili yükümlüyü doğrudan adli makamlara bildirebilir. Yine bu denetimler sonucu vergi indirim ve uzlaşma müesseseleri de devreye sokulabilir, mükellef veya sorumluya bu haklardan yararlanma imkanı verilerek ilgili raporda yer alır.

Son olarak tüm açıklamalardan anlaşılacağı üzere vergi denetimi, vergiyi yasal mevzuat ve bir takım prosedürlere göre toplayan kamu idaresinin hem kendini hem de vergi yükümlülerini teftiş eden bir uygulamadır.

2.2. Vergi Denetiminin Amacı

Günümüzde pek çok ülkede beyana dayalı vergi sistemleri uygulanmaktadır. Beyan sistemi ise vergi yükümlülerine gelirlerini bildirmek konusunda belirli bir yasal çerçeve içerisinde hareket serbestisi tanımaktadır. Bu serbest alanı suistimal etmemek ise toplumda vergi bilincinin yeterince gelişip gelişmemesine bağlıdır. Vergi bilincinin yeterince gelişmediği toplumlarda mükelleflere tanınan bu insiyatif vergi kayıp ve kaçaklarıyla sonuçlanmaktadır. İşte vergi denetiminde esas amaç yükümlülerin beyanlarının gerçeğe uygun olmasını sağlamaktır. Çünkü vergi idaresi mükelleflerin beyan ettikleri vergi matrahları üzerinden vergiyi tarh ve tahakkuk ettirerek ödenecek safhaya getirirler. Eğer yükümlülüklerin verdikleri beyanlar gerçeği yansıtmazsa; vergiler tam ve zamanında tahsil edilememiş olur.

Vergi denetiminin amacı, mükelleflerin vergi kaçakçılığına yönelmelerini engellemek ve mükelleflerin beyannamelerini vergi kayıplarını ortadan kaldıracak şekilde düzgün bir şekilde vermelerini sağlamaktır. Vergi denetiminin diğer bir amacı da idarenin meşruiyetine ve uyumuna katkıda bulunmaktır.(Doğan,2010:11) Aynı zamanda vergi denetimlerinin

mükellefleri eğiterek vergi bilincini artırmak ve amaçlanan ekonomik ve mali hedeflere hızlı ve verimli bir şekilde ulaşılmasını sağlamak gibi belirli amaçları da bulunmaktadır. (Tecim, 2008:56). Bu amaçlara ek olarak vergi denetimlerinin; aynı zamanda ekonomik, mali, sosyal ve hukuki amaçları da vardır.

2.2.1. Mali Amaç

Mali amaç, vergi denetiminin en önemli hedeflerinden biridir. Devletin temel kamu mal ve hizmetlerini sağlamanın yanı sıra ekonomik ve sosyal hayattaki görev ve işlevleri de giderek artmaktadır. Ülkelerin artan yükümlülüklerini yerine getirmek için finansmana ihtiyacı var. Vergiler, devlet finansmanının ana kaynağıdır. Mevcut vergi geliri, yeni vergiler getirilerek, vergi tabanı genişletilerek ve vergi kaybı ve vergi kaçakçılığıyla mücadele edilerek artırılabilir. (Bakır,2009:9). Bu yöntemlerden mükelleflerden en az tepki alan ise vergi kaybı ve vergi kaçakçılığı ile mücadele etmektir. Vergi kaybı ve vergi kaçakçılığıyla mücadele, etkin bir vergi kontrol sisteminin kurulmasıyla sağlanabilir. (Organ,2008:39). Bu nedenle vergi denetimlerinin tutarlı ve verimli bir şekilde yapılması gerekmektedir. Vergi kontrolü ile mevcut vergi potansiyelinden vergi amaçlı en iyi şekilde yararlanılarak ülkelerin vergi gelirlerinin artması beklenmektedir. Bu şekilde, olası muaf kaynaklar açıklanmakta ve devlet gelirlerinin mali açıdan kaybının önüne geçilmektedir. (Can vd.,2014:442).

Eğer kamu otoritesi toplumun sürekli artan ihtiyaçlarını karşılayabilmek için kamu gelirlerinde belki de en önemli paya sahip vergi gelirlerini arttırmak istiyorsa vergi kaçakçılığıyla mücadele etmek zorundadır.

2.2.2. Ekonomik Amaç

Eskiden beri ve günümüzde de toplumsal iktisadi hayatın bir gereği olarak devletler zaman zaman bir iktisat politikası şeklinde piyasaya çeşitli araçlarla müdahale ederler. Bu müdahale araçlarından biri de vergilerdir.

Kamu otoritesi gereksinime göre vergileri arttırarak piyasayı sıkılaştırır ve böylece tasarrufta artışa gidilmesini sağlar. Bazı durumlarda da vergiyi azaltıp piyasanın canlanmasını ve yapılan tasarrufların harcanarak likiditenin artmasını sağlar. Her iki vergi politikasının tam olarak uygulanabilmesi için bu vergilerin istenilen amaç doğrultusunda eksiksiz bir şekilde ve tam zamanında tahsil edilmesi şarttır. Bu şartın sağlanmasının en önemli aracı ise vergi denetim mekanizmasıdır.

Diğer yandan en önemli kamu kaynağı olarak nitelendirebileceğimiz vergi gelirlerinin tam ve zamanında tahsil edilip devlet hazinesinde yer alamaması sonuıcu kamu harcamaları yapılamayacak ve devlet dışarıdan borçlanmak ya da para basmak zorunda kalacaktır.

Eğer devlet dışarıdan borç almak yoluna giderse bu borçlara ödeyeceği faizler kamunun borç yükünü arttıracak ve dolayısıyla da daha sonraki yıllarda vatandaşlara tekrar çok daha ağır bir şekilde vergi yükü olarak yansıyacaktır.

Yine eğer devlet, vergilerin gerektiği gibi tahsilini sağlayamaz ve kamu harcamalarının

finansmanı için para basma yoluna giderse bu defa da yüksek enflasyon, işsizlik, stagflasyon gibi makro iktisadi hastalıklarla boğuşmak zorunda kalacak ve bunun olumsuz sonuçları ve ağır yükü de yine mikro anlamda bireylere ve kurumlara yansıyacaktır.

Kamu otoritesi yukarıda sayılan bu olumsuz durumlara fırsat vermemek adına vergi denetimim mekanizmasını devreye sokmak ve vergi kaçağıyla böylece mücadele etmek zorundadır.

Vergi denetiminin ekonomik amacı, ekonomik büyüme ve kalkınmaya yardımcı olmanın yanı sıra ekonomik istikrarı ve etkin vergi politikası uygulamasını sağlamaktır. Bu hedeflere ulaşabilmek için öncelikle gelir dağılımında adaletin sağlanması ve vergi denetimlerinin sağlıklı işleyişinin sağlanması gerekmektedir. (Gez, 2011:44).

Vergi kaybının ve vergi kaçakçılığının artmasıyla birlikte devlet, harcamalarını kendi kamu gelirleri ile karşılayamadığı için bu maliyetleri karşılamak için çeşitli yollara başvurmaktadır. Bu yollar; ödünç almak, para basmak, vergi oranlarını yükseltmek veya yeni vergiler koymaktır. Bu araçların kullanım sıklığı arttıkça ülkeler kamu hizmetlerinin sunumunda mali sorunlarla ve ekonomik istikrarı sağlayamama gibi olumsuz durumlarla karşılaşabilmektedir. Bu nedenle ekonomik dengeyi sağlamak ve makroekonomik hedeflere ulaşmak için vergilerin amaçlarına uygun olarak toplanması ve kullanılması gerekmektedir. (Can vd., 2014:443). Bu aşamada etkin bir vergi kontrol mekanizmasının kurulması, etkin bir vergi sisteminin sağlanmasında ve ekonomik hedeflere ulaşılmasında önemli bir rol oynayacaktır (Schmölders,1976:97). Etkin olmayan vergi kontrolü, devletin vergi olarak tahsil etmesi gereken parayı krediler ve faiz ücretleri yoluyla tahsil etmek istemesine neden olacaktır. Bu durum para ve sermaye piyasalarını olumsuz etkileyecektir. (Bakır, 2009:10,11). Dolayısıyla vergi kontrolü ekonomik olarak çok önemlidir.

2.2.3. Hukuki Amaç

Vergi kanunlarının eksiksiz ve adaletli bir şekilde uygulanması sadece kamu gelirlerinde artış anlamına gelmez. Aynı zamanda vergi kanunlarının gerektiği gibi uygulanması devletin gücünün ve egemenliğinin bir göstergesidir. Çünkü devlet egemenlik gücüne dayanarak ve tek taraflı olarak koyduğu kuralları uygulayamaz ise bu zaafiyet göstergesi olarak algılanır ve toplumdaki vergi bilincine de zarar verir. Zaten gerektiği gibi uygulanmayacağı düşünülerek vergi kaçağı zamanla büyür ve dolayısıyla da kamu gelirlerinde önemli kayıplar yaşanır.

Devlet, bir kamusal otorite olarak koymuş olduğu kanunların tam ve eşit olarak uygulanmasından sorumludur. Zaten bu sorumluluk hukuk devleti olmanın da bir gereğidir. Bu nedenle kamu otoritesi, diğer tüm kanunlar gibi vergi kanunlarının da eksiksiz olarak uygulanmasını denetlemek zorundadır. Vergi kanunlarının uygulanmasının denetimi ise tabi ki vergi denetimi ile mümkündür.

Devlet, egemenlik gücünü azaltmamak ve toplumsal düzeni bozmamak için vergi kanunlarının uygulanmasını sağlamalıdır.Hukukun bireyler arasında eşit uygulanması, hukukun üstünlüğünün bir sonucudur. (Organ, 2008:42). Bu kapsamda vergi denetiminin hukuki amacı, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunda belirtilen usul ve esaslar

çerçevesinde yerine getirilmesini sağlamaktır, Hukuki amaç, vergi denetimlerinin nasıl yapılacağını, hangi usul ve esaslara göre uygulanacağını ve sonucunda hangi hukuki işlemlere tabi tutulacağını önceden belirlemektir. Bu nedenle devlet ve mükellefler vergi kanunlarının hükümlerine uymak zorundadır. (Tecim, 2008: 60)

Ayrıca bilerek ve istenerek yol açılan bu vergi kayıp sebepleri yanında vergi idaresinin, meslek mensuplarının veya yükümlülerin doğrudan kendilerinin yaptıkları vergileme hataları sonucunda da vergi kayıpları oluşabilir. Bu hataların başlıca nedeni ise vergi kanunlarının uygulamasının karmaşık olması veya vergi kanunlarının dilinin anlaşılabilir olmamasıdır. Bu açıdan bakıldığında vergi denetiminin kontrol işlevini yerine getirirken aslında vergi kanunlarının uygulanması bakımından bir yol gösterici olarak hem vergi idaresini hem de mükellefleri aydınlatmaktadır. Bu bakımdan da bir iç denetim aracıdır.

Vergi denetimi, gerek vergi yükümlülerini gerekse vergi idaresinin anayasaya bağlı olarak diğer mevzuat hükümlerine ve özellikle de vergi mevzuatına uygun davranıp davranmadığını kontrol eden ve onlara gerektiğinde yol göstererek devletin egemenlik gücünün hissettiren bir araçtır.

2.2.4 Sosyal Amaç

Vergi, devletin egemenlik gücüne dayanarak kamu giderlerini ve kamu yatırımlarını karşılamak amacıyla ve yine karar verip uyguladığı tek taraflı prosedürlerle yükümlülerinden tahsil ettiği ve somut olarak karşılığı görünmeyen ödemelerdir. Bu ödemeler ise yükümlülerin harcanabilir gelirlerini ve refah seviyelerini bireysel olarak bakılırsa azaltıcı niteliktedir.

Kurumsal ve nihayetinde gelir üzerindeki vergi düşünüldüğünde bireysel olarak vergi yükünün kişisel harcamalar üzerindeki etkisi özellikle dar gelirliler açısından endişe vericidir. Eğer gelir kıstası göz önüne alınmadan bir vergilendirme politikası uygulanırsa bu uygulama gelir dağılımı üzerinde adaletsizliğe yol açar.

Vergi; maliye politikası aracı olarak gelir dağılımını ayarlamak için kullanılan en önemli araçlardan biridir. Vergiler hem yapıları hem de uygulanış biçimleriyle gelir dağılımı dengesine önemli katkı sağlamaktadır. (Organ, 2008:41). Vergilerin bu ayarlama işlevi ile gelirin yeniden dağıtılması yoluyla mali gücü çok olanlardan daha fazla vergi alınmasını ve sosyal adaletin sağlanmasını ve böylece mali gücü düşük olanların gelirlerini toplam geliri yeniden dağıtarak artırmayı amaçlar. (Merter, 2004:14). Bu yaklaşımla devlet bir yandan bu kişi veya kesimlerin refahını artırırken, diğer yandan gelirin yeniden dağılımını sağlayarak sosyal adaletin tesisine katkıda bulunur. Ancak vergilerin gelir dağılımı üzerindeki bu olumlu etkisi, vergi kaçakçılığının artmasıyla ortadan kalkmaktadır. (Organ,2008:41). Böylece aktif bir vergi denetimi durumunda mükellefin kaçınması önlenir ve sosyal adalet teşvik edilir. (Tecim, 2008:58).

Adaletli bir vergi politikasının amacı gelir dağılımında adaleti sağlamak ve üretim faktörlerinin marjinal faydasının tüm alanlara optimal dağılımını sağlamaktır. Bu iki amaca ulaşabilmek te ancak vergi kayıp ve kaçağını önleme mekanizması olan vergi denetimiyle sağlanabilir. Kamu otoritesi hem tüm sektörler ve hane halkları açısından vergi kayıp ve kaçağını önlemek hem de sosyal faydası az, bireysel faydası fazla olup vergi kaçağının da çok olduğu alanları denetleyerek bu amaçlara ulaşmaya çalışır.

2.3. Vergi Denetimini Etkileyen Faktörler

Mükelleflerin vergi ve denetim algısını etkileyen faktörlerin başında vergi adaleti ve vergi muafiyeti gelmektedir.

İnsanın dış dünyanın görünmeyen ve görünen nesneleri ile ilişkisi, onlar hakkındaki yargıları ve bunlarla ilgili davranışları bu nesneleri algılayarak elde edilir. (İnceoğlu, 2000:44). Algı, dış dünyadan gelen uyaranların zihinsel yorumudur. (Bakan ve Kefe,2012:21). Bireyler, dış ortamdan aldıkları uyaranları duyuları aracılığıyla işleyerek bir ürün elde ederler. Bu ürüne algı, sürece de algılama denir. (Tunç ve Atılgan, 2017:229-230). Algı kavramının bu tanımlarından yola çıkarak vergi denetimi algısını, vergi mükelleflerinin iç ve dış gibi vergi boyutlarının etkisiyle vergi denetimine ilişkin zihinlerinde oluşturdukları anlam veya fikir olarak tanımlayabiliriz. Bireyin karar verme sürecindeki ilk adım, bireyin tutum ve davranışlarını etkileyen farkındalıktır. (Taytak, 2010:498).

Mükellefler, vergilerin topluma faydalı olduğuna ve insanlara hizmet etme aracı olarak yansıtılacağına, vergilere olumlu bakacaklarına ve vergi yükümlülüklerini zamanında yerine getireceklerine inanmakta ve vergi kaçakçılığını önlemek için vergilerin denetlenmesini beklemektedir. Vergiyi devlete yük olarak gören mükellefler ise, vergi ödemek istemeyecek ve vergi kaçırmaya veya vergi kaçırmaya daha meyilli olacak ve vergi kontrolünü istemeyecektir. Dolayısıyla mükelleflerin vergi denetimine ilişkin algılarının esas olarak vergileri nasıl gördükleri ile ilgili olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Vergi tahsilatı ile ilgili birçok çalışma bulunmaktadır. Vergi tahsilatına odaklanan bu çalışmalardan bazıları; kişisel ve sosyal standartlar, adalet ve güvenilirlik, vergi sisteminin karmaşıklığı (Walsh,2012:455), alınan cezalar (Slemrod, 2007:29) incelenme olasılığı (Alm vd. 2009:395-399) gibi etkenleri ele almışlardır. Vergi denetimi algısını belirleyen faktörlerin ortak özelliklerine bakıldığında bu faktörlerin genel olarak; ekonomik ve finansal faktörler, psikolojik ve etik faktörler, demografik faktörler, politik ve idari faktörler olduğunu söylenebilir.

Vergi denetimi algısını etkileyen birçok faktöre ek olarak, denetlenen mükelleflerin deneyimleri de uygulanacak denetimlerin kalitesi açısından mükelleflerin algılarını etkiler. Vergi denetimlerinin vergi kaçakçılığını tespit etmede başarılı olması, gelecekte başarılı vergi denetimlerinin gerçekleştirileceği algısını artıracaktır. Aksi halde vergi kaçakçılığının nadiren ya da hiç tespit edilememesi ise gelecekteki vergi kontrollerinin başarısız olması algısına yol açacaktır. (Alm vd.,2009:398).

2.3.1. Vergi Adaleti

Tarih boyunca vergilendirmeye ilişkin yasal düzenlemelerde veya uygulama alanlarında dikkate alınan en önemli vergi ilkelerinden biri vergi adaleti olmuştur. (Genç ve Yaşar, 2009:36). Verginin adaletli olup olmadığı, vergi mükellefinin davranışını etkiler. (Walsh,2012:455). Adaletsiz olan veya adaletsiz olarak görülen vergi sisteminin amaçlarına ulaşma şansı çok azdır. (Rawls, 2003:21). Vergi konularında adaleti sağlamak için; eşit statüdeki mükelleflere eşit muamele edilir, vergi ödeme güçleri oranında vergilendirilir ve

bireylerin gelir ve serveti düzenli bir şekilde yeniden dağıtılır. (Şenel, 2014:37). Vergi adaletinin sağlanmasının amacı, toplumda var olan ekonomik eşitsizliği azaltmaktır. (Buyrukoğlu ve Erasa, 2012:125).

Vergi sisteminde vergi adaleti çerçevesinde ödeme gücü ilkesine dayanan iki temel kriter bulunmaktadır. Bunlar; dikey adalet ve yatay adalet (Kargı ve Yüksel, 2010:28). Yatay vergi adaleti, aynı koşullardaki mükelleflerin aynı miktarda vergi ödemesi anlamına gelirken, dikey adalet, daha yüksek gelire sahip mükelleflerin daha yüksek vergi ödemesi anlamına gelir. Vergi denetimi ile birlikte vergi konularında yatay ve dikey adaletin oluşmasına katkı sağlar. (Abdioğlu, 2007:163). Bu durumda mükellefler bilerek veya bilmeyerek vergi kaybına ve vergi kaçakçılığına neden olmakta ve daha az vergi ödeyerek veya ödemeyerek vergi adaletini zedeleyebilmektedirler. Vergi adaletinden ancak, mükelleflerin hukuka aykırı yollarla kazanç elde etmek amacıyla vergi kaçırmaya yönelen bu eylemleri engellenebilirse söz edilebilir. Bu bağlamda vergi denetiminin vergi sisteminde adaletin sağlanmasında önemli bir rol oynadığını söyleyebiliriz. (Tecim, 2008:61).

Vergi adaleti ile ilgili yapılan çalışmalar incelendiğinde, vergi sistemi algısının adil olduğu toplumlarda vergi uyumunun yüksek olduğu genel kanaatine varan çalışmaların olduğu görülmektedir. (Jackson,Milliron,1986:125-165, Andreoni vd.,1998:143-159 Hartner vd., 2011:60-81,Kirchler,2007:89). Bununla birlikte, vergi adaletini etkileyen faktörlerle ilgili çalışmalarda karışık sonuçlar bulunmuştur. Bu durumun temel nedeni, adalet kavramında olduğu gibi vergi adaletinin de karmaşık ve göreceli bir yapıya sahip olmasına işaret edilebilir. Bu bağlamda literatürde vergi adaleti algısını etkileyen faktörleri düşündüğümüzde;

Bu alanda ilklerden sayılan Schmöldres'e (1960) göre vergi adaleti algısını etkileyen temel faktör yüksek vergi oranlarıdır. Vergi adaletini etkileyen bir diğer faktör de, Spicer ve Becker'in (1980) ortaya koyduğu gibi, dürüst vergi mükelleflerinin vergi kaçırma eğiliminde olmaları, diğer mükelleflerin kötü durumlarına tanık olduklarında kendilerine dezavantajlı bir kişi gibi davranıldığını hissetmeleridir. Ayrıca Spicer ve Lundstedt (1976) tarafından yapılan bir çalışmada, vergi denetimi, uygunsuz ve düşük cezalar gibi nedenlerle mükellef denetimi ve yaptırım algısının düşük olması vergi adaleti algısını da etkileyecektir.

2.3.2. Vergi Affı

Vergi affı; Mükelleflerin vergi kanunlarından doğan yükümlülüklerini yerine getirmemeleri nedeniyle verilecek idari ve yasal cezaların kaldırılması anlamına gelmektedir. (Kargı, 2011:103).

Literatürde vergi muafiyetlerinin olumlu ve olumsuz yönlerine ilişkin çeşitli çalışmalar bulunmaktadır. Bu çalışmalar açısından vergi af ve indirimlerinin olumlu yansımaları arasında mükelleflerin idarenin her zaman yanlarında olduğunu hissettiklerini, geçmişteki hatalarını giderdiklerini ve vergi konularında devletle barıştıklarını gösterebiliriz. (Demir vd., 2016:277). Benzer şekilde Alm ve Beck (1993) tarafından yapılan bir çalışmada da vergi muafiyetlerinin kısa vadeli devlet gelirlerini artırdığı ve vergi idarelerinin vergi maliyetlerini düşürmesine yardımcı olduğu ileri sürülmektedir. Franzoni'nin (1996) vergi muafiyetinin olumlu yönlerini

vurgulayan çalışması, vergi idaresinden vergi muafiyeti yoluyla denetim maliyetlerinde bir azalmanın gerçekleşeceğini de öne sürmüştür.

Vergi aflarının olumsuz etkileri, mükelleflerde af beklentisi oluşturması, vergi denetimi faaliyetlerinin etkinliğini azaltması ve yaptırımların uygulanmasına olan inancın azalması ve böylece de hukuka olan güvenin zedelenmesi olarak gösterilebilir. (Demir vd.,2016:277). Vergi aflarını olumsuz yapan en önemli unsurlardan biri de vergi muafiyetlerinin sık sık tekrarlanmasıdır. Bu durum vergi uyumu üzerindeki olumsuz etkisinin yanı sıra vergi kaçakçılığı açısından da çarpık bir vergi sistemine yol açmaktadır. (Andreoni,1991:144). Uluslararası tecrübeler de ayrıca vergi muafiyetlerinin zaman içinde vergi uyumunu zayıflattığını ve vergi muafiyetlerinin mali başarısının garanti edilmediğini göstermektedir. (Torgler ve Schaltegger, 2005:403). Ayrıca vergi muafiyetinin bir diğer olumsuz yansıması da dürüst mükelleflerin vergi kaçakçılığının varlığından haberdar olmalarıdır. (Alm,Beck, 1993:53). Sonuç olarak dürüst vergi mükellefleri, affı kendilerine yapılan bir adaletsizlik olarak görecek ve bunun sonucunda gelecekte vergi yükümlülüklerini yerine getirmek konusunda daha az istekli olacaklardır. (Leonard ve Zeckhauser, 1986:11-12).Kilonzo (2012) araştırmasının ardından vergi muafiyetinin vergi gelirleri üzerinde olumlu bir etkisi olmadığı sonucuna varmıştır. Öte yandan Bozdoğan ve Şimşek (2018), Türkiye'de vergi muafiyetlerinin vergi gelirleri üzerindeki etkisini araştırdıkları çalışmalarından, vergi muafiyetlerinin uzun vadeli vergi gelirleri üzerindeki etkisini kaybedeceği, ancak gayri safi yurtiçi hasıla üzerindeki etkisini artıracağı sonucuna varmışlardır.

Vergi indirimlerinin olumsuz etkileri olsa da birçok ülkede vergi indirimi talep edilmesini zorunlu kılan durumların da olduğu söylenebilir. Buna göre; ülkelerin siyasi, ekonomik, sosyal, mali, psikolojik, idari ve teknik nedenlerle vergi indirimlerine başvurmaları gerekebilir. (Savaşan, 2006:43). Kısaca bu konuya değinmek yararlı olacaktır;

Politik nedenler; siyasi kararlardan kaynaklanan affın politik nedenleri var. Seçimle iktidara gelen politikacıların aldıkları oyların bedelini ödemek istemeleri, toplumda siyasetten kaynaklanan gerginlik, siyasi güvensizlik, yaşanan istikrarsızlıklar, kısa vadeli devlet finansmanı ihtiyacı, çıkar gruplarından gelen talepler ve baskılar gibi nedenlerle vergi affı yasaları çıkarılabilmektedir. (Taşkın, 2010:126; Edizdoğan ve Gümüş, 2013:103).

Ekonomik nedenler; vergi affının ekonomik nedenleri; bireylerin kamu harcamalarının finansmanına gönüllü katılımının azalmasından kaynaklanan gelir ihtiyaçlarının karşılanmasıdır. Firmaların finansal gücünü zayıflatan ve vergi borçlarını ödeyememelerine neden olan yurt içi ekonomik krizler vergi affını gerektirebilir. Bu çerçevede hükümetler zaman zaman piyasaları canlandırmak için af hükümleri getirmekte ve ekonomiyi olumsuz etkileyen kara para ticaretinde de vergi affı talepleri uygulanabilmektedir. (Çetin, 2007:173).

Finansal sebepler; Devlet ayrıca mali ihtiyaçlarını karşılamak için vergi indirimlerini kullanır. Ayrıca devlet, mali sebeplerle vergiden muaf tutulamayan vergi kaçakçılarının tutuklanacağını, gönüllü olarak ifşa edileceğini ve vergi kaçakçılığının bildirilmesi halinde cezadan muaf tutulacağını ilan ederek vergi gelirlerini artırmayı hedefler. Bu şekilde, kaçırılan vergiler ekonomiye geri kazandırılarak mükellef sayısı ve vergi gelirleri artırılır. (Bulut vd.,2008:29)

Sosyal nedenler; sosyal muafiyete dayalı iki faktör vardır. Birincisi, vergi yükümlülüklerini zamanında yerine getirmeyen ancak tespit edilemeyen mükellefler ile bu durumları tespit edilebilen mükellefler arasındaki eşitsizliği ortadan kaldırmaya çalışmaktır. Diğer bir faktör ise vergi beyan sisteminin etkin bir şekilde uygulanamadığı ülkelerde idari ve yargısal hatalardan kaynaklanan adaletsizliklerin giderilmek istenmesidir. (Ayrangöl ve Tekdere, 2013:259).

Psikolojik nedenler; vergi affı talep etmenin psikolojik gerekçesi, ödevlerini yerine getirmeyen mükelleflerin, af uygulaması sonrasında vergi yükümlülüklerini yasal süreler içinde tam ve zamanında yerine getirmelerini sağlamaktır. (Ayrangöl ve Tekdere, 2013:260).

İdari ve teknik sebepler; vergi idaresi ve vergi idaresindeki ilgili kurumların gelişmeleri yeterince takip edememesi, kamu borçlarını izleme ve tahsil etme yetkinliğinin zayıf olması, ihtilaflı kamu borçlarının tahsili aşamasının vergi adalet sistemindeki aksaklıklar nedeniyle çok uzun sürmesi, af yasasını çıkarmak için idari ve teknik sebeplerdir. (Taşkın, 2010:126).

Buna göre vergi muafiyetinin yukarıda bahsedilen hususlarla birlikte vergi uyumu üzerinde hem olumlu hem de olumsuz etkileri bulunmaktadır. Vergi muafiyetleri, vergi kaçakçılığına yönelik daha etkin yaptırımlarla birlikte uygulandığı takdirde vergi uyumuna olumlu katkı sağlayabilir. Ancak unutulmamalıdır ki vergi indirimi, vergi yükümlülüklerini zamanında yerine getirmeyen mükellefleri ödüllendiren, dürüst mükellefleri ise cezalandıran bir uygulamadır. (Bedir vd., 2016: 49).Vergi afları, vergilerini zamanında ödeyen mükelleflerin adalet duygusunu zedelemekte ve vergi ödeme kabiliyetlerinde azalmaya yol açmaktadır. (Mastar Özcan, 2018: 297). Düzenli çıkarılan vergi afları, mükelleflerin af fikri üzerine hareket etmelerine neden olacak ve mükellefler vergi borçlarını ödemek istemeyecektir. Bu durum da vergi gelirlerini ve vergi tahsilatını olumsuz etkileyecektir. Bu nedenle denetimlerin sıklaştırılarak af beklentisinin en aza indirilmesi gerekmektedir. (Köktaş ve Gölçek, 2016:390)

2.4.Vergi Denetiminin Özellikleri

Vergi denetiminin daha önceki bölümlerde değinildiği üzere hukuksal, kamusal, sosyal, ekonomik, iç ve dış denetime dayanan çeşitli pek çok önemli özelliği bulunmakla beraber öne çıkan üç önemli özelliğinden bahisle bunlar; tarafsızlık olması, yaptırım gücüne dayanması ve geniş kapsamlı olmasıdır.(Tekin ve Çelikkaya,2018:56)

2.4.1. Tarafsız Olmak

Yapılan denetim işlemi burada kamu adına ve kamu yararı amacıyla yapıldığı için vergi denetiminde bu denetimi gerçekleştiren denetçilerin tam bir tarafsızlık içinde ve kamu yararını gözeterek bu denetim faaliyetini gerçekleştirmesi zorunluluktur. Aksi halde bu tür denetimden beklenen kamusal, sosyal ve ekonomik amaçların hiç birine ulaşılamamış olunur.

Bu denetim faaliyetiyle ister kamunun kendisi isterse özel sektör ve hane halkları denetlensin denetçinin tavrı her zaman tarafsızlıktan yana olmalıdır.

Denetim elemanları, temel amaçları her ne kadar vergi kaçak ve kayıplarını önleyerek veya en aza indirerek kamu gelirlerini arttırmak olsa da denetim faaliyetini gerçekleştirirken tamamı ile yasal mevzuata uygun davranmalı ve illegal yöntemlere başvurmamalıdırlar. Çünkü yasa dışı

yöntemler kullanarak hazineye daha fazla gelir sağlamak her ne kadar görünürde kamu yararı sağlıyor görünse de aslına bakılırsa toplum için ve devlet yönetimi için yarardan çok zarar getirir. Böylelikle tarafsız davranmayan idare adaletle yönetimi ihlal etmiş olur ve bu tür uygulamalar zamanla hukuksuzluğun ve adaletsizliğin tüm yaşam alanlarına sirayet etmesine sebebiyet verir.

Esasen vergi denetim elemanları tarafından vergi idaresi tarafından yaptırılan bu denetimle ulaşılmak istenen sonuç vergi mevzuatı özelinde teknik olarak bakıldığında "vergiyi doğuran olayın gerçek durumunu ortaya çıkartmaktır. " Bu denetimler sonucunda ortaya çıkan gerçek durum idare aleyhine de olsa ve kamu gelirlerini azaltıcı bir sonuç ta olsa yine de idare ve idarenin görevlendirdiği denetim elemanları tarafsız davranmalıdır. Bu elde edilen sonuç fazla veya hatalı olarak tahsil edilen verginin yükümlüye iadesi şeklinde de olabilir. Böyle bir durumda idare denetim sonucu haksız olarak tarh, tahakkuk veya tahsil edilen verginin mükellefe iadesini sağlamakla yükümlüdür. (Tekin ve Çelikkaya, 2018:56)

Ayrıca vergi denetimleri sonucunda mükellefin bilerek veya hatalı olarak yapmış olduğu mevzuata aykırı iş ve işlemlerin vergi idaresi tarafınca mükellef rızası olmadan dahi düzeltilmesi gerekir. Bu düzeltme veya işlem tahsis etmenin örnekleri olarak; mükellef tarafından tesis edilmemiş mükellefiyet kaydının idare tarafından resen tesisi veya beyanname vermeyen mükellefin mükellefiyet kaydının silinmesi işlemleri verilebilir. Vergi idaresi bu işlemleri yaparken mükellefin rızasını dikkate almaz. Ancak bu idarece tek taraflı olarak yapılan işlemler yasal mevzuata uygun olarak tarafsız bir bakış açısıyla yapılmalıdır.

Kamu denetçileri mükellefin herhangi bir hatasını tespit etmeleri durumunda yükümlülerin hatalarını düzeltirken vergi denetiminin temel amacı olan gerçek gelir üzerinden vergi alınması kriterini ihlal etmemek adına yasal mevzuat ve gerçek duruma göre hareket etmelidirler. Aksi halde hem tarafsız ve adaletsiz davranmış hem de görevlerini gereği gibi yapmamış olurlar.

2.4.2.Yaptırım Gücüne Sahip Olması

Yapılan denetimlerin en temel amacı vergiyi doğuran olayın gerçek durumunu ortaya koyarak bir yandan kamu gelirlerinde kayıp ve kaçağın önüne geçmek diğer yandan da yükümlülerin haklarını korumak olduğu görülmektedir. Vergi denetiminin bu amaçlara ulaşması için bu denetimi yapan denetçilerin yasalardan almış olduğu bir takım kamusal güce ihtiyaçları vardır. İşte vergi denetimini yapan görevlilerin ve vergi idaresinin yasalarla kendisine verilen bu güç vergi denetiminin yaptırım gücü özelliğini ortaya koyar.

Vergi denetim elemanları denetim faaliyetini uygularken özellikle yasal mevzuat açısından Vergi Usul Kanunu'nca kendilerine tanınan yetkilere dayanarak yükümlülerle iletişime geçer ve bu yasa uyarınca gerekli prosedürleri uygularlar. Hem vergi idaresi hem de vergi mükellef veya sorumluları Vergi Usul Kanunu ve diğer yasal mevzuata göre bu denetimler öncesinde, denetim esnasında ve sonrasında da üzerlerine düşen sorumlulukları yerine getirmek zorundadırlar. Örneğin; Vergi Usul Kanunu'nun 359.maddesine göre varlığı tespit olunan defter ve belgelerini vergi incelemesi yapan vergi denetim elemanlarına ibraz etmeyen yükümlüler kaçakçılık suçu işlemiş sayılırlar ve bu suçun kanunda sayılan vergi cezası ve hapis cezasıyla cezalandırılırlar. Yine aynı madde uyarınca tutulması gereken yasal defter ve belgelerini vergi kaybına yol açacak şekilde tahrif edenler veya gerçek bir durumu yansıtmayan işlemler için yanıltıcı belge düzenleyenler hakkında da hem para hem de hapis cezası uygulanır.

Öte yandan vergi yükümlülerinin de yasal mevzuat uyarınca idarenin haksız uygulamalarına karşı yasal dayanakları vardır. Yapılan denetimler sonucunda aleyhine fazla veya yersiz vergi uygulandığı anlaşılan mükellefe bu denetimler sonucunda haksız olarak tarh, tahakkuk veya tahsil edilen verginin hangi aşamada olduğu tespit edilerek iade veya terkini sağlanır.

Vergi denetiminin kamu otoritesine ve yasal mevzuata dayanan yaptırım gücü aynı zamanda devletin egemenlik gücünün ve prestijinin bir göstergesidir. Bu denetimle kamu idaresi kamu gelirlerindeki kaybı önleyerek hem kendi saygınlığına gölge düşürmemiş hem de idare ve vergi mükelleflerine tam bir güvence vererek idarenin ve mükelleflerin haklarını korur.

Vergi yükümlülerinin ise idarenin vergi denetimi bağlamındaki yaptırım gücüne karşı dava açma, uzlaşma müessesinden yararlanma veya yapılan tarh ve sonucundaki tahakkuk neticesinde kendilerine tebliğ edilen cezalara ilişkin indirim isteme hakları da mevcuttur.

2.4.3.Vergi Denetiminin Geniş Kapsamlı Olması

Vergi denetimi sadece mükelleflerin tutmak zorunda oldukları yasal defter ve belgelere dayanan bir hesap denetimi değildir. Vergi denetiminin temel amacı vergiye konu olan iş ve işlemlerin gerçek durumlarını araştırmak olduğundan bu denetim, zorunlu ve matbu somut belgeler dışında her türlü bilgi ve belgeye ve takdir yetkisine de dayanabilir.

Kamu denetçisi yaptığı vergi denetimi işlemi sırasında piyasa koşullarını, tanık ifadelerin, işletme ve yükümlülerin özel durumlarını ve diğer her türlü subjektif kriteri de yasal mevzuat çerçevesinde dikkate alır.

Özellikle Vergi Usul Kanunu'nun 30.maddesi dikkate alındığında yasa bazı özel durumlar için vergi idaresine ve dolayısı ile da kamu idaresi tarafından vergi denetimi görevi verilmiş kamu denetçilerine yasalar çerçevesinde geniş bir takdir yetkisi de tanımıştır.

Ayrıca vergi denetimi sadece vergi idaresinin mükellefleri denetlediği bir denetim işlevi değil, aynı zamanda vergi idaresinin de tüm yasal mevzuat ve özellikle de vergi mevzuatına göre yaptığı iş ve işlemleri denetleyen ve gerektiğinde idareye de yaptırım uygulayan bir mekanizmadır.

Diğer yandan vergi denetimi sadece idarenin vergi yükümlülerinin ve idarenin hata ve yanlışlarını araştıran ve yaptırım uygulayan bir uygulama değil, aynı zamanda bunlara yol gösteren ve yasaların doğru ve adaletli şekilde uygulanmasını sağlayan bir denetimdir. Bu yönüyle de vergi denetimi sadece bir dış denetim değil, aksine bir pusula işlevi gören bir iç denetim mekanizmasıdır da.

Tüm bu açıklamalardan anlaşılabileceği üzere vergi denetimi hem takdir yetkisini barındıran hem idareyi hem mükellefi denetleyen ve aynı zamanda iç ve dış denetimi bir bütün olarak kapsayan tam bir denetim faaliyetidir denilebilir.

3.ÜLKEMİZDE VERGİ YÖNETİMİ VE DENETİMİNİN MEVCUT ÖRGÜTSEL YAPISI

3.1. Maliye Bakanlığı'nın Görevleri ve Teşkilat Yapısı:

Tüm dünyada ve ülkemizde de vergi denetimi ve benzer uygulamalar çok eski zamanlardan beri uygulanmaya başlanmıştır. Ancak ülkemizde vergi denetimi bugünkü anlamda ilk kez Maliye Teftiş Kurulu'nun kurulmasıyla başlamıştır.(Tekin ve Çelikkaya, 2018:55)

Mevcut durumda, ülkemizde vergi denetimleri Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı merkez ve taşra teşkilatı tarafından yapılmaktadır. Bu teşkilatı oluşturan denetim birimleri ise Hazine ve Maliye Bakanlığı merkez teşkilatı olan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ve yine vergi denetiminin diğer yaygın bir türü olan yoklama uygulamasını gerçekleştiren, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın bağlı kuruluşu olan Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı vergi dairelerinin denetim birimleridir.

Ülkemizde vergi denetimi uzunca bir süre ve 16.05.2005 tarih ve 2817 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 5345 sayılı "Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun''dan önce sadece Maliye Bakanlığı tarafından yapılmaktaydı. Ancak bu kanunla birlikte Türkiye'de vergi denetim yapısında değişiklikler meydana gelmiştir. 16.05.2005 tarih ve 2817 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ''Vergi İdaresinin Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'' ile vergi denetimi artık sadece Maliye Bakanlığı'nca değil, bu tarihten sonra Maliye Bakanlığı'na bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından da uygulanmaya başlanmıştır. (Oğuztürk ve Ünal, 2015:217)

Diğer taraftan Gelir İdaresi Başkanlığı ile birlikte bu görevi yerine getiren Vergi Denetim Kurulu ise, 10.07.2011 tarihli Resmi Gazete 'de yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları tek çatı altında toplanarak yeniden yapılanmış ve Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde, doğrudan Bakana bağlı olarak örgütlenmiştir. (646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname T.C. Resmi Gazete, 10.07.2011)

Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın başlıca görevleri ise şunlardır:

a. Maliye ve ekonomi politikalarının hazırlanmasına yardımcı olmak ve bu politikaları uygulamak,

b. Devlet hesaplarını tutmak, saymanlık hizmeti yapmak,

c. Devlet gelirleri politikasının plan, program, genel ekonomi politika ve stratejiler çerçevesinde oluşturulmasına ilişkin çalışmaların koordinasyonunu sağlamak, uygulamayı izlemek,

d. Vergi kayıp ve kaçağına ilişkin kayıt dışı ekonomik faaliyetleri tespit etmek ve bunlara önlem amaçlı risk analizi yapmak,

e.Ülkenin finansman politikaları çerçevesinde sermaye akımlarına ilişkin düzenlemeleri yapmak,

f. Devlete ait malları yönetmek, kamu malları ile kamu kurum ve kuruluşlarının taşınmaz malları konusundaki yönetim esaslarını belirlemek ve bunlara ilişkin diğer işlemleri yapmak,

g. Her türlü gelir gider işlemlerine ait mevzuatın hazırlanmasına katkı sağlamak,

h. Kambiyo rejimine ilişkin faaliyetleri düzenlemek, uygulamak uygulamanın izlenmesi ve geliştirilmesine ilişkin esasları tespit etmek,

i. Bakanlığın ilgili kuruluşlarının işletme ve yatırım programlarını inceleyerek onaylamak ve yıllık programlara göre faaliyetlerini takip etmek ve denetlemek,

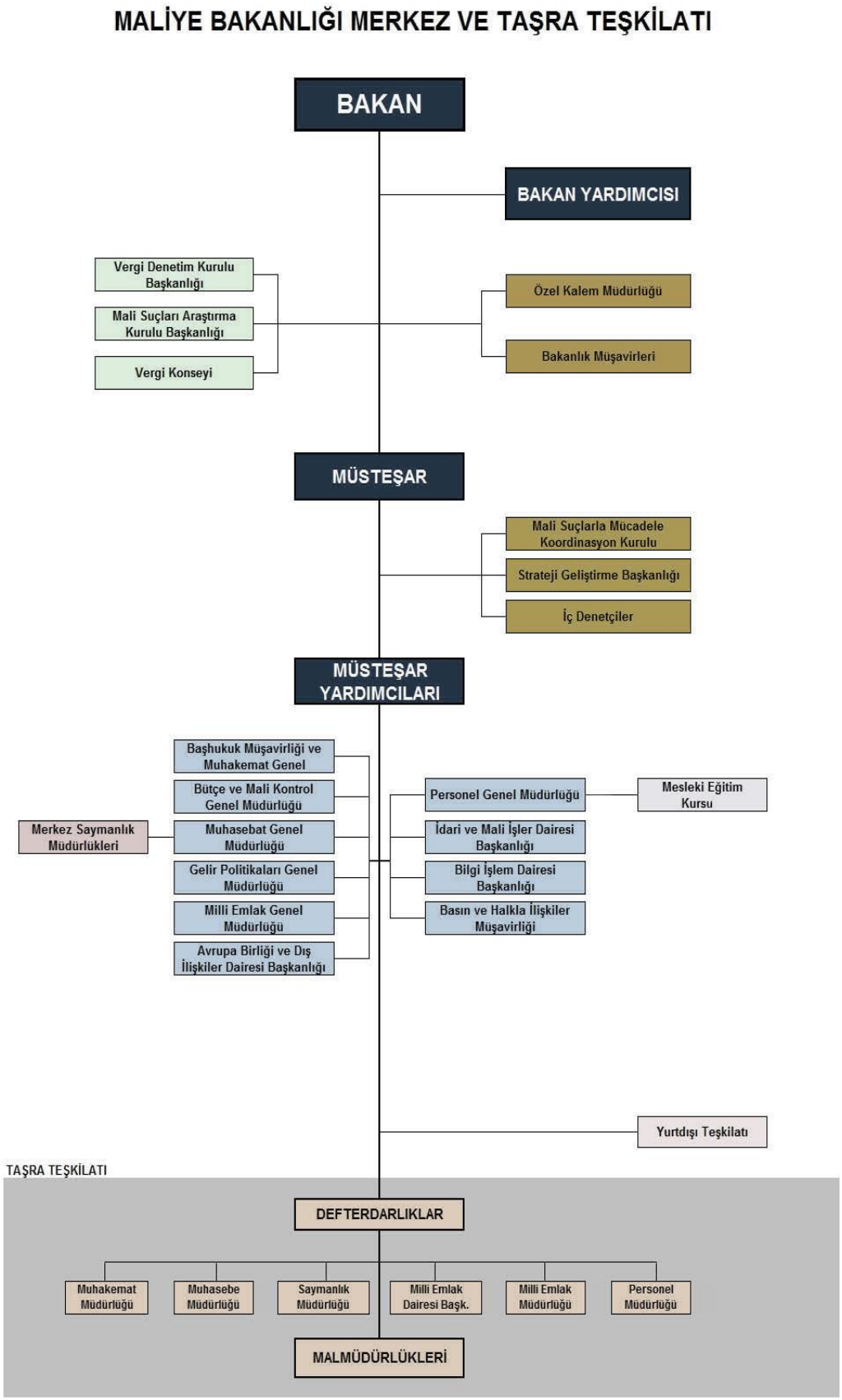
j.Bakanlıkların ve kamu kurum ve kuruluşlarının ekonomi politikalarını ilgilendiren faaliyetlerine katkı sağlamak,

k.Vergi incelemesi ve denetimine ilişkin temel politika ve stratjilerin belirlenmesi amacıyla çalışmalar yapmak ve bu politikaların uygulanmasını sağlamak,

l.Finansal piyasalara ilişkin yurtiçi ve yurtdışı gelişmeleri izlemek, değerlendirmek, finansal sektörü geliştirici, finanasal istikararı güçlendirici çalışmalar yapmak,

m.Kanunlarla ve Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle verilen diğer tüm görevleri yerine getirmek.(Bilgin vd,2020:1321,1322)

Tablo 1: Maliye Bakanlığı Merkez ve Taşra Teşkilat Yapısı



Kaynakça:(https://vergidosyasi.com/2017/03/30/maliye-bakanligi-teskilat-semasi-ogranizasyon-yapisi)

Tablo 2: Maliye Bakanlığı Merkez Teşkilat Birimleri

BAĞLI KURULUŞLAR	İLGİLİ KURULUŞLAR	İLİŞKİLİ KURULUŞLAR	KONSEY VE KURULLAR
Gelir İdaresi Başkanlığı	Devlet Malzeme Ofisi Genel Müdürlüğü (KİT)	Türkiye İstatistik Kurumu	Vergi Konseyi
Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu	Kamu İhale Kurumu	İçDenetim Koordinasyon Kurulu
Kefalet Sandığı	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu	Sigortacılık ve Özel Emeklilik Düzenleme ve Denetleme Kurumu	Etik Komisyonu
Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü	Sermaye Piyasası Kurulu Başkanlığı		Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu
Özelleştirme İdaresi Başkanlığı	Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası		
	Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası A.Ş.		
	Türkiye Halk Bankası A.Ş.		
	Türkiye Vakıflar Bankası A.O.		
	Türkiye Kalkınma ve Yatırım Bankası A.Ş.		
	Merkezi Finans ve İhale Birimi		

Kaynakça: (178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK)

3.2. Gelir İdaresi Başkanlığının Görevleri ve Teşkilat Yapısı

5345 sayılı Kanunla birlikte 16.05.2005 tarihinden itibaren Hazine ve Maliye Bakanlığının merkez teşkilatında yer alan Gelirler Genel Müdürlüğü ve il ve ilçelerde Defterdarlıklara ve mal müdürlüklerine bağlı gelir birimleri kaldırılmış, yerine Gelir İdaresi Başkanlığı adıyla Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı özerk bir örgüt kurulmuştur. (Tekin ve Çelikkaya, 2018:245)

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın misyonu, mükellefin Anayasa ve tüm mevzuata dayanarak çeşitli haklarının olduğu ve bu hakların gözetilmesi gerektiği bilinciyle yola çıkarak; gelir politikasını

adaletli ve tarafsız bir biçimde uygularken vergi ve diğer yetkili olduğu tüm kamu gelirlerini en maliyetsiz şekilde toplayıp tüm yükümlülerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamaktır.

Gelir idaresi bu misyonunu yerine getirirken ülkenin genel ekonomi politikası, diğer tüm kamu kurum ve kuruluşları, yasal mevzuat ve ülke gerçekleriyle entegre şekilde faaliyetlerini yürütmelidir

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bazı görev ve yetkileri şunlardır:

a) Devlet gelirleri politikasının plan, program, genel ekonomik politika ve stratejiler çerçevesine oluşturulmasına ilişkin çalışmalar yapmak ve kamu gelirlerinin maliye politikalarıyla uyumu sağlamak,

b) Vergiye uyumunu sağlamak için plan ve strateji geliştirmek,

c) Mükellef haklarının korunması ve mükellef ile ilişkilerin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli önlemleri almak,

d) Mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek,

e) Devlet gelirleri politikasıyla ilgili kanun ve kararname çalışmalarına katılmak,

f) Devlet alacaklarının tahsilini sağlamak ve bu konuda gerekli tedbirleri almak,

g) Uluslararası vergi anlaşmalarına ilişkin gerekli çalışma ve koordinasyonu yaparak görev alanına giren konularda uluslararası gelişmeleri takip etmek ve uluslararası kurum ve kuruluşlarla işbirliği yapmak,

h) Vergilendirmeyle ilgili bilgileri toplamak ve bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek,

i) Vergi kanunlarında veya diğer mali kanunlarda yer alan her türlü istisna, muaflık ve indirimlerin maliyetlerini ölçmek, ekonomik ve sosyal etkilerini analiz etmek,

j) Vergi kayıp ve kaçağının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak,

k) Mahallî idare gelirleri politikası ile Devlet gelirleri politikasının uygulanmasında uyumu sağlayıcı tedbirler almak,

l) Gelirleri etkileyen her türlü mevzuat tekliflerini, vergi tekniği ve uygulamaları açısından inceleyerek görüş bildirmek.

m) Terkini gereken vergiler ile tahsili zamanaşımına uğrayan alacakların kanunlar gereğince terkin edilmesiyle ilgili işlemleri yapmak,

n) Görev alanına giren konularda, uluslararası gelişmeleri izlemek ve Avrupa Birliği, uluslararası kuruluşlar ve diğer devletlerle işbirliği yapmak,

o) Terkini gereken vergiler ile tahsili zamanaşımına uğrayan Hazine alacaklarının kanunlar gereğince terkin edilmesiyle ilgili işlemlerin yerine getirilmesini sağlamak.

p) Nitelikli insan kaynağının kazandırılması, yetkinliklerin geliştirilmesi, kariyer planlarının yapılması ve performanslarının ölçülmesini sağlamak.

r) Kamu Görevlileri Etik Kurulunun belirlediği ilkeler çerçevesinde kurumsal etik kurallar düzenleyerek personele ve mükelleflere duyurmak.

s) Faaliyet sonuçlarını, düzenli aralıklarla kamuoyuna duyurmak ve yıllık faaliyet raporunu izleyen yıl kamuoyuna açıklamak.

t) Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak.

u-)Uygulamada ortaya çıkan ihtilafların en aza indirilmesine ve uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik tedbirler almak.

v-)Bakanlıkça belirlenen temel politikalar ve stratejiler doğrultusunda vergi inceleme ve denetimlerini gerçekleştirmek, vergi kayıp ve kaçağının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak. .(Bilgin vd, 2020:1345,1346)

Tablo 3:Gelir İdaresi Başkanlığı Temel Performans Göstergesi

Plan Dönemi Başlangıç Değeri (2018)	**Temel Performans Göstergeleri**	**Plan Dönemi Sonu Hedeflenen Değeri (2023)**
87,42%	Cari Dönem Tahakkuklarına Karşılık Cari Dönemde Yapılan Tahsilatın Oranı	92%
76,93%	Cari Dönem Tahakkuklarına Karşılık Cari Dönemde Vadesinde Yapılan Tahsilatın Oranı	84%
209.995	Yaygın ve Yoğun Denetimlerde Denetlenen Mükellef Sayısı	230.000
	İnteraktif Vergi Dairesinde Yapılan İşlem Sayısı	1.000.000
	Mükellefleri Bilgilendirmeye Yönelik Olarak Hazırlanan Yayın Sayısı	28
88.837	e-Fatura Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısı	300.000

Kaynakça:(GİB 2018-2023 Stratejik Planı)

Gelir İdaresi Başkanlığı, vergi denetim faaliyetlerini ve diğer tüm faaliyet ve işlemlerini yürütmek üzere merkez ve taşra teşkilatından oluşmaktadır. Ayrıca Başkanlığın merkez teşkilatında ana hizmet, danışma ve yardımcı hizmet birimleri bulunmaktadır

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın ana hizmet birimleri:

a-)Gelir Yönetimi daire Başkanlığı,

b-)Mükellef Hizmetleri daire Başkanlığı,

c-)Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı,

d-)Tahsilat ve İhtilaflı İşler Daire başkanlığı,

e-)Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı,

f-)Gelir Bütçesi daire Başkanlığı,

g-)Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı,

h-)Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı,

ı-)Personel Daire Başkanlığı'dır.

Gelir idaresi Başkanlığı'nın yardımcı hizmet birimleri :

a-)İnsan Kaynakları Daire Başkanlığı,

b-)Destek Hizmeteleri Daire Başkanlığı.

Gelir idaresi Başkanlığı'nın danışma birimleri :

a-)Strateji geliştirme Daire Başkanlığı,

b-)Hukuk Müşavirliği,

c-)Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği.(Kaman,2017:417-428)

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın taşra teşkilatı ise direkt merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde bağımsız vergi dairesi müdürlüklerinden oluşur.

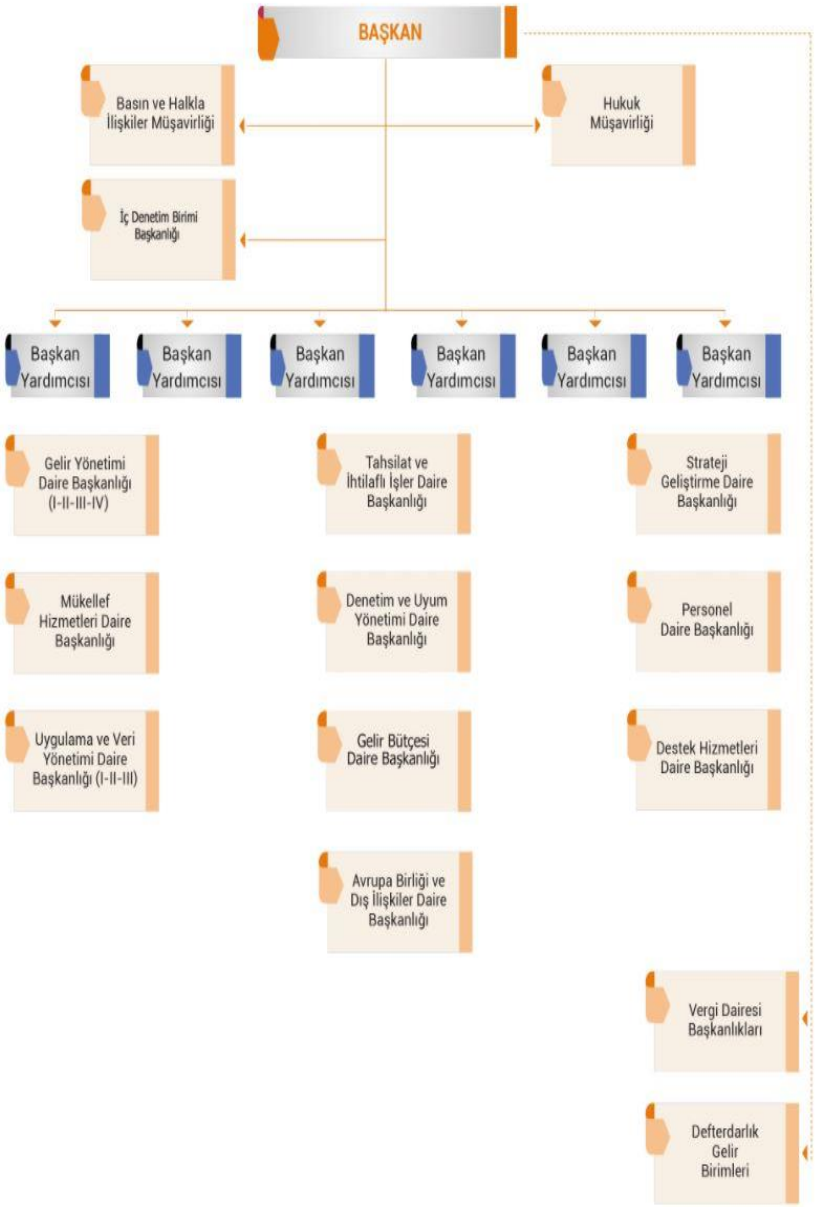
Hazine ve Maliye Bakanı, vergi dairesi başkanlıklarına bağlı vergi dairesi müdürlükleri ile şubeler kurulmasına, aynı il sınırları içerisinde mükelleflerin, işyeri ve kanuni merkezlerine bağlı kalmaksızın hangi vergi dairesi veya müdürlüğe bağlı olacağını belirlemeye yetkilidir. (Bilgin vd,2020:1350)

Vergi Dairesi Başkanlığı'nın amacı, kendi yetki alanı içindeki ekonomik faaliyetleri ve gelişmeleri yakından takip ederek, sektörün ve mükellef gruplarının ihtiyaçlarına göre en iyi hizmeti sunmaktır. Bu amaçla, yetki alanındaki mükellefleri tespit eder, tarh, ihbar, düzenleme, tahsilat, iptal, tecil, ödeme, muhasebe ve benzeri işlemleri yaparak, bu işlemler ile ilgili personelin atama, disiplin, terfi, sicil, harcırah ve benzeri özlük işlemlerini tesis eder. (Bilgin vd,2020:1351)

Büyük şehirlerde veya büyükşehir olmayan bölgelerde birkaç şehri kapsayacak şekilde kurulan Vergi Dairesi Başkanlıkları, Vergi Dairesi Başkanı tarafından sevk ve idare edilir. Vergi dairesi

Başkanı, görev alanındaki iş ve işlemlerin kanuna uygun biçimde yürütülmesinden, vergi denetimlerinin uygulanmasından, amiri olduğu birimlerin faaliyetlerini etkin, verimli ve adaletli bir şekilde sürdürmelerinden, sorumlu olduğu personelin özlük işlemlerinden Gelir İdaresi Başkanı'na karşı sorumludur.(Kaman,2017:430)

Tablo 4: GİB Teşkilat Şeması



Kaynakça:(https://www.gib.gov.tr/kurumsal/teskilat_yapisi)

Vergi dairesi başkanlıkları ve vergi şubeleri, kendi yetki alanlarındaki ekonomik faaliyetleri ve gelişmeleri yakından takip ederek, sektörün ve mükellef gruplarının ihtiyaçlarını belirleyip bunlara en uygun hizmetleri sunarak vergiye uyumu sağlarlar. Farklı illerde 29 vergi dairesi başkanı kurulmuş, büyük mükelleflere doğrudan ve kapsamlı bir yaklaşımla hizmet vermek üzere İstanbul'da "Büyük Mükellefler Vergi Dairesi" adında bir şube kurulmuştur.(Kaman,2017:433)

Tablo 5: Vergi Dairesi Başkanlıklarının Bulunduğu İller



Kaynakça: (https://vergidosyasi.com/2018/03/09/ vergi-dairesi-baskanliklari/)

Tablo 6 :Vergi Dairesi Başkanlığı Organizasyon Şeması



Kaynakça: (https://www.gib.gov.tr/kurumsal/teskilat_yapisi)

Gelir İdaresi Başkanlığının, 2019 yılı Eylül ayı itibarıyla 455'i (%1,2) merkez, 37.370'i (%98,8) ise taşra teşkilatında olmak üzere toplam 37.825 dolu kadrosu bulunmaktadır.(Gelir İdaresi Başkanlığı Stratejik Plan 2019-2023)

Tablo 7: Gelir İdaresi Başkanlığında Çalışan Personel Sayıları

	Yüksek Lisans ve Doktora	**Ön Lisans ve Lisans**	**İlköğretim ve Lise**	**Toplam**
Merkez	52	356	47	455
Taşra	2.424	30.742	4.204	34.370
Toplam	**2.476**	**31.098**	**4.251**	**37.825**

Kaynakça:(https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/stratejikplan)

3.3. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Görevleri ve Teşkilat Yapısı

10.07.2011 tarihli Resmi Gazete 'de yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları kaldırılıp, Maliye Bakanlığı bünyesinde ve doğrudan Bakana bağlı olarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur.

Vergi Denetim Kurulu'nun misyonu, vergi denetimlerini modern ve risk esaslı denetim teknikleri kullanarak yapmak, vergi kayıp ve kaçaklarından kaynaklanan kayıt dışı ekonomiyi azaltmak ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu artırarak idarenin etkinliğini ve yasallığını sağlamaktır.(Şamcı, 2016:52)

178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile değişik 20'nci maddesine göre Vergi Denetim Kurulu'nun görev ve yetkileri şunlardır:

a) Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak.

b) Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek.

c) Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikayetleri değerlendirmek.

ç) Vergi incelemelerinde Gelir İdaresi Başkanlığı ile gerekli eşgüdümü ve işbirliğini sağlamak.

d) İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak.

e) Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek.

f) Vergi Müfettişlerinin mesleki yeterlik ve yetkinliklerinin sağlanması ve artırılması için gerekli çalışmaları yapmak, bu amaca katkı sağlamak üzere kalite güvence sistemini geliştirerek uygulamak.

g) Performans değerlendirme sistemi oluşturmak ve Vergi Müfettişlerinin performansını bu sisteme göre değerlendirmek.

ğ) Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak.

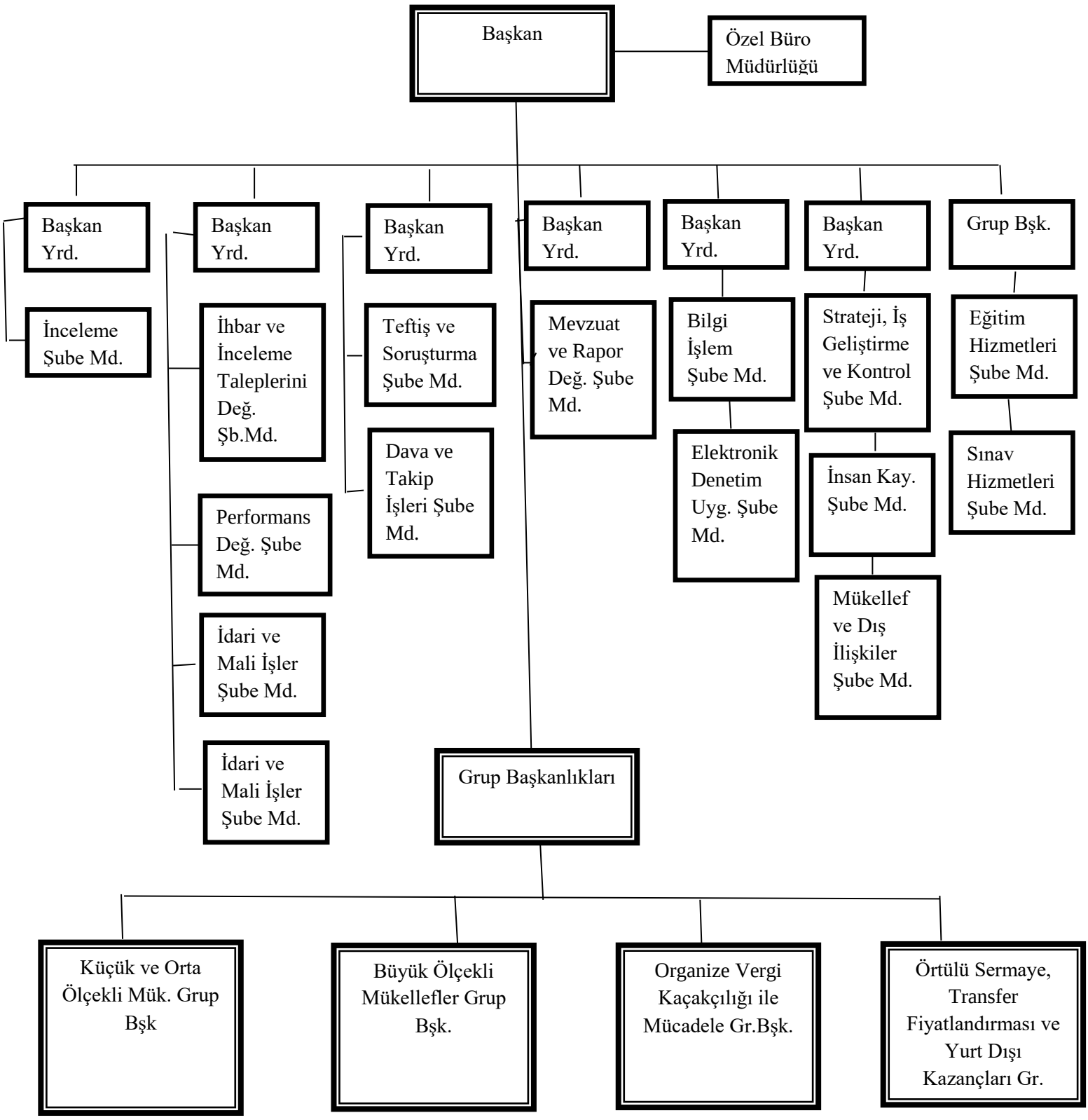
h) Vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak.

ı) Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturmaları yapmak.

i) Bakan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak.(Akkaya,2017:80,81)Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına bağlı denetim birimleri; Vergi Başmüfettişi, Vergi

Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı unvanlarına sahiptir. (Tekin ve Çelikkaya, 2018:24)

Tablo 8: Vergi Denetim Kurulu Organizasyon Yapısı



Kaynakça: (https://vergidosyasi.com/2017/05/12/ vergi-denetim-kurulu-teskilat-semasi-organizasyon-yapisi/)

2018 yılında Vergi Müfettişlerince yürütülen vergi incelemeleri sonucunda 127.702 adet rapor düzenlenmiştir. Bu raporlardan iade ve kabul raporları dahil 88.020 adedi vergi inceleme raporu, 16.895 adedi vergi tekniği raporu (sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ve/veya kullanma incelemeleri de dahil olmak üzere), 15.032 adedi vergi suçu raporu, 7.509 adedi görüş ve öneri raporu, 246 adedi ise diğer raporlardan oluşmaktadır. 2018 yılında yapılan incelemelere ilişkin veriler aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.(Hazine ve Maliye Bakanlığı 2018 Yılı Faaliyet Raporu)

213 sayılı VUK'un 140'ıncı maddesine 6009 sayılı Kanunun 9'uncu maddesi ile eklenen 646 sayılı KHK'nın 4'üncü maddesi ile değişik ikinci fıkrasında; "Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Müfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir." hükmü yer almaktadır.(Hazine ve Maliye Bakanlığı 2018 Yılı Faaliyet Raporu)

Rapor Değerlendirme Komisyonlarının yapısı, fonksiyonu, çalışma usul ve esasları, vb. hususlar Başkanlıkça çıkarılmış olan ve Resmi Gazete'de yayımlanan "Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği", "Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" ve "Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" düzenlemelerinde detaylı bir şekilde belirlenmiştir.

Söz konusu Yönetmelikler uyarınca RDK'lar tarafından ilgili mevzuata uygunluğu tespit edilen Vergi İnceleme Raporları karar tutanağı ile birlikte tarhiyat ve ceza işlemlerinin yerine getirilmesi için Vergi Dairesi Müdürlüklerine iletilmek üzere ilgili birimlere gönderilir. Dolayısıyla RDK'larca Vergi İnceleme Raporları üzerinde en genel ifadeyle mevzuata uygunluk ve hesaplamaların uygunluğu kontrol edilmiş olur. Bu kapsamda, son beş yılda RDK'lar tarafından yapılan değerlendirmeler sonucunda ortaya çıkan istatistiklere aşağıda tablo ve grafikler üzerinde yer verilmiştir. (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2020 Yılı Faaliyet Raporu)

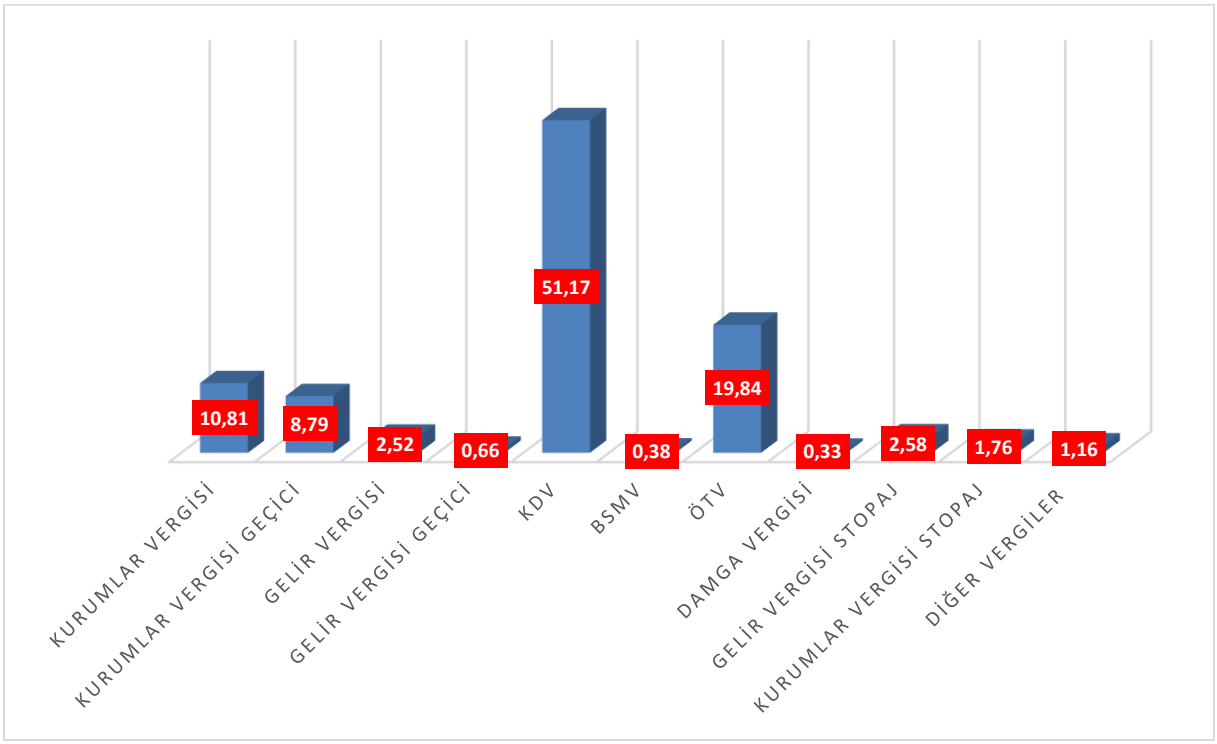
Tablo 9:Vergi Türleri İtibariyle İnceleme Sonuçları

VERGİ TÜRÜ	BULUNAN MATRAH FARKI	TARHI İSTENİLEN VERGİ TUTARI	KESİLMESİ ÖNGÖRÜLEN CEZA	ORAN
Kurumlar Vergisi	21.955.510.952	3.167.137.443	4.350.674.146	10,81
Kurumlar Vergisi Geçici	25.600.854.987	2.611.778.720	3.540.410.094	8,79
Gelir Vergisi	1.767.180.882	540.716.003	1.014.603.615	2,52
Gelir Vergisi Geçici	2.124.827.957	198.740.852	265.191.308	0,66
KDV	31.892.779.036	8.539.454.248	20.602.287.894	51,17
BSMV	2.855.987.320	140.569.395	152.927.104	0,38
ÖTV	5.911.132.550	7.085.549.907	7.985.852.965	19,84

Damga Vergisi	24.325.750.077	136.453.545	133.187.766	0,33
Gelir Vergisi Stopaj	7.185.677.519	898.059.237	1.036.710.007	2,58
Kurumlar Vergisi Stopaj	6.967.728.350	907.778.980	708.270.247	1,76
Diğer Vergiler	7.732.790.131	695.622.735	468.599.745	1,16
TOPLAM	**138.320.219.761**	**24.921.861.065**	**40.258.714.891**	**100,00**

Kaynakça: (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2020 Yılı Faaliyet Raporu)

Grafik 1:İnceleme Sonuçlarının Vergi Türlerine Göre Oransal Dağılımı



Kaynakça: (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2020 Yılı Faaliyet Raporu)

3.4 Teftiş Başkanlığı

10/7/2018 tarihli ve 30474 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin "Teftiş Başkanlığı" başlıklı 227/B maddesinde; Başkanlığın, Bakanın emri veya onayı ile Bakan adına aşağıdaki görev ve yetkileri kullanacağı hükme bağlanmıştır:

a) Bakanlık merkez, taşra ve yurtdışı teşkilatları ile bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşlarının her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak inceleme, denetim ve soruşturma işlerini yürütmek ve bu işlerle ilgili gerekli önlemleri almak veya aldırmak,

b) İlgili mevzuatın Bakanlığa tanıdığı inceleme, denetim ve soruşturma yetkisini Bakanlığın diğer hizmet birimlerinin görev alanına girmediği durumlarda kullanmak,

c)İç denetim birimi ve Bakanlığın diğer birimleri tarafından Teftiş Başkanlığına bildirilen konularda gerekli inceleme, denetim ve soruşturma faaliyetlerini yürütmek,

ç) Bakan tarafından verilen diğer görevleri yapmak.

Mezkûr maddenin 4'üncü fıkrasında yer alan yetkiye istinaden çıkarılan ve 26/11/2019 tarihli ve 30960 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Hazine ve Maliye Bakanlığı Teftiş Başkanlığı Yönetmeliğinin 6'ncı maddesinde de benzer düzenlemelere yer verilmiştir.

İlgili Yönetmelik hükmüne göre Başkanlığın görev ve yetkileri aşağıdaki gibidir;

a) Bakanlık merkez, taşra ve yurt dışı teşkilatları ile bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşlarının her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak soruşturma, inceleme ve denetim işlerini yürütmek ve bu işlerle ilgili gerekli önlemleri almak veya aldırmak.

b) İlgili mevzuatın Bakanlığa tanıdığı soruşturma, inceleme ve denetim yetkilerini Bakanlığın diğer hizmet birimlerinin görev alanlarına girmediği durumlarda kullanmak.

c) İç denetim birimi ve Bakanlığın diğer birimleri tarafından Başkanlığa bildirilen konularda gerekli soruşturma, inceleme ve denetim faaliyetlerini yürütmek.

ç) Başkanlığın amaçlarını gerçekleştirmek için, mevzuata, plan ve programa uygun çalışmasını temin etmek, Başkanlık faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütülmesi hususunda genel prensipleri tespit etmek ve verimliliği teşvik eden çalışmalar yapmak.

d) Başkanlığın görev alanına ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri uluslararası ve kamu denetim standartları ile uyumlu olarak geliştirmek, faaliyet alanına ilişkin rehberler hazırlamak.

e) Başkanlığın kendi faaliyet alanı ile ilgili risk esaslı denetim uygulamaları geliştirmek ve yaygınlaştırmak.

f) İlgili mevzuat çerçevesinde Hazine ve Maliye Müfettişlerinin uyacakları etik kuralları belirlemek.

g) Bakan tarafından verilen diğer görevleri yapmak. (Hazine ve Maliye Bakanlığı Teftiş Başkanlığı Yönetmeliği, 2019)

Hazine ve Maliye Bakanlığı Teftiş Başkanlığı emrinde; Bakanlık merkez, taşra ve yurt dışı teşkilatları ile bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşlarının her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak soruşturma, inceleme ve denetim yapmak üzere Hazine ve Maliye Müfettişleri görevlendirilmektedir.

Tablo 10:Teftiş Edilen Birimlerin Dağılımı

TEFTİŞ EDİLEN BİRİMLER	**YILLAR**				
	2016	**2017**	**2018**	**2019**	**2020**
Mal Müdürlükleri	84	95		242	
Mal Müdürlükleri Gelir Servisi	67	92	23		
Milli Emlak Müdürlüğü	8	15	2		
Muhakemat Müdürlüğü	7				
Muhasebe Müdürlüğü	5	9			
Personel Müdürlüğü	3				
Vergi Dairesi Başkanlığı					
Vergi Dairesi Müdürlüğü	33	69	35	88	6
YMM/SMM Odaları			6		
VDK Grup Başkanlıkları					
Döner Sermaye Saymanlığı	2				
Diğer Birimler					3
TOPLAM	**209**	**280**	**66**	**330**	**9**

Kaynakça:(Hazine ve Maliye Bakanlığı 2020 Yılı Faaliyet Raporu)

– Hazine ve Maliye Müfettişlerinin görev ve yetkileri şunlardır:

* Yapılan görevlendirme üzerine, Bakanlık merkez, taşra ve yurt dışı teşkilatları ile bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşlarının her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak soruşturma, inceleme ve denetim yapmak ve çalışmaları neticesinde düzenleyecekleri rapor veya yazıları Başkanlığa intikal ettirmek,

* Yürüttükleri soruşturma, inceleme ve denetim sürecinde görevlendirmelerinin dışında kalan bir hususla ilgili öğrenmiş oldukları kanuna aykırılıklar için, sorumlular hakkında, tabi oldukları soruşturma usulüne uygun olarak, gecikmeden hadiseye el koyabilmek üzere durumu

ivedilikle Başkanlığa bildirmek, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde; delilleri toplamak ve ilgili mercilere iletilmesini sağlamak,

* Mevzuatın uygulanmasından doğan sonuçlar üzerinde inceleme yaparak, görülen yanlışlık ve eksikliklerin giderilmesi ve düzeltilmesi yollarını araştırmak ve alınması gereken önlemleri ve düşüncelerini raporla Başkanlığa bildirmek,

* Başkanlığın görevlendirmesi üzerine yurt içinde ve yurt dışında araştırmalar yapmak, görevlendirildikleri komisyon, kurs, seminer, toplantı ve eğitim programlarına katılmak,

* Refakatlerine verilen Hazine ve Maliye Müfettiş Yardımcılarının meslekte yetişmelerini sağlamak,

* Başkan tarafından verilen veya mevzuatla öngörülen diğer görevleri yapmak.

– Hazine ve Maliye Müfettişleri, görevleri sırasında tüm resmi daire, kurum, kuruluş ve kamuya yararlı derneklerle, gerçek ve tüzel kişilerden gerekli yardım, bilgi, evrak, kayıt ve belgeleri istemeye yetkilidir. (Hazine ve Maliye Bakanlığı Teftiş Başkanlığı Yönetmeliği,2019)

4.VERGİ DENETİM TÜRLERİ

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 127. maddesinden başlanarak yoklamadan ve 134.madddesinden başlanarak ta vergi incelemesinden bahsedilmek üzere iki ana vergi denetim türü olduğu anlaşılmaktadır. Ancak yoklamaya ilişkin hükümler kendi içinde ayrılarak "yoklama" ve "yaygın ve yoğun vergi denetimi" olmak üzere iki alt gruba, vergi incelemesi de kendi içinde hükümler itibariyle "inceleme" ve "aramalı inceleme" olarak diğer iki alt gruba ayrılmıştır.

Sonuç olarak ülkemizde mevzuat hükümlerine göre vergi idaresinin uygulamakta olduğu hali hazırda dört vergi denetim uygulaması vardır. Bunlar:

1.İnceleme,
2.Yoklama,
3.Arama,
4.Bilgi toplama.(Tekin ve Çelikkaya,2018:140-143)

Ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın kendi iç denetim süreci içerisinde değerlendirilebilecek ve bağlı ve ilgili ilgili kuruluşları tarafından yapılan iç denetim faaliyetleri de bulunmaktadır.Bu denetim faaliyeti vergi idaresinin ve diğer kamu idarelerinin mali açıdan kendi performans ve etkinliğini arttırmaya yönelik denetim uygulamalarıdır. Bunlara örnek olarak:

Tablo 11 :Yürütülen Denetim Faaliyetleri

DENETİM KONUSU	BİRİM
Yeni Harcama Yönetiminin İşletmesi Ana Süreci	Muhasebat Genel Müdürlüğü
Devlet Muhasebe Sisteminin Yönetilmesi Ana Süreci	Muhasebat Genel Müdürlüğü
Pay Fon Dağıtım İşletmeleri Ana Süreci	Muhasebat Genel Müdürlüğü
AB Fonlarının Mali Yönetimi ve Muhasebeleştirilmesi Ana Süreci	Muhasebat Genel Müdürlüğü
Swap (Takas) İşlemleri Ana Süreci	Borçlanma Genel Müdürlüğü - Kamu Finasmanı Genel Müdürlüğü
İhale ve Satın Alma İşlemleri Ana Süreci	Destek Hizmetleri Daire Başkanlığı
Emanet İşleri Ana Süreci	Ankara Defterdarlığı - Muhasebe Müdürlüğü

Kaynakça:(Hazine ve Maliye Bakanlığı 2020 Yılı Faaliyet Raporu)

Tablo 12 :Yürütülen Danışmanlık ve İzleme Faaliyetleri

DANIŞMANLIK KONUSU	BİRİM
Bakanlığımız bünyesinde oluşturulan borç yönetim yapısının değerlendirilmesi	Borçlar Genel Müdürlüğü Dış Ekonomik İlişkiler Genel Müdürlüğü Kamu Finansmanı Genle Müdürlüğü
Bakanlığımız bünyesinde oluşturulan devlet desteklerine ilişkin yapılanmanın değerlendirilmesi	Ekonomik Programlar ve Araştırmalar Genel Müdürlüğü

İZLEME KONUSU	BİRİM
Hazine Garantilerinin Verilmesi ve Takibi Süreci	Kamu Finansmanı Genel Müdürlüğü
Pasaport Nufus Cüzdanı ve Değerli Kağıt Üretimi Süreci	Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü

Kaynakça:(Hazine ve Maliye Bakanlığı 2020 Yılı Faaliyet Raporu)

4.1.İnceleme

Vergi incelemesi, diğer yöntemlere göre en kapsamlı ve önemli vergi denetim yöntemidir. (Tekin ve Çelikkaya, 2011:150).

Vergi denetimini diğer denetim yöntemlerinden ayıran en önemli özellik, mükellef hakkında kapsamlı bir araştırma yapılmasıdır. Vergi denetiminin amacı, mükellef tarafından ödenmesi gereken vergilerin araştırılması, tespiti ve doğruluğunu sağlamaktır (VUK madde.13).

Vergi denetiminin doğrudan avantajı vergi kaçakçılığını önlemek, dolaylı avantajı ise mükellefleri doğru beyanda bulunmaya çekerek kaçakçılığı önlemektir. (Altuğ,2000:60).

Vergi denetimlerinin amacı olarak ödenecek vergilerin doğruluğunun tespiti, yalnızca devlet lehine bir amaç olarak yorumlanmamalıdır (Şenyüz vd., 2011:127). Eksik vergi ödemesinin tespitinde, iade veya kesinleştirme yoluyla tespit yapılabileceği gibi, verginin fazla ödendiğinin anlaşılması halinde fazla ödemenin mükellefe iade edilmesi gerekir. (Tosuner ve Arıkan, 2011:170).

VUK'un 135 inci maddesinde belirtilen vergi incelemesini yapmaya yetkili kişiler, vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal müdürü, vergi dairesi müdürleri, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar olarak belirtilmiştir.

VUK'un 139. Bölümünde belirtildiği gibi, inceleme öncelikle işyerinde yapılmalıdır. Ancak iş yerinin uygun olmaması, ölüm, işten ayrılma gibi durumlarda denetimin vergi dairesinde yapılabileceği hükme bağlanmıştır. Burada sayılan durumlarda vergi incelemesinin işyerinde yapılmasında ciddi engeller bulunmalıdır.

Denetim sırasında uyulması gereken yönergeler VUK' un 140. maddesinde yer almaktadır. Kanun hükümlerine göre, denetimi yapan görevliler, öncelikle denetlenen kişiye neden vergi denetimine tabi tutulduğunu açıklamak zorundadır.

Resmi mesai saatleri içinde, soruşturmaya konu olan kişilerin muvafakati olmaksızın denetim yapılamaz. Bu kural ancak işyerinin işleyişini aksatmamak kaydıyla, teftişle ilgili bir güvenlik önlemi dikkate alınarak ve duruma ilişkin rapor düzenlenmesi şartıyla bozulabilir. Vergi incelemesinin başlama tutanağının bir nüshası yükümlüye, bir nüshası bağlı olunan birime ve bir nüshası da yetkili vergi dairesine gönderilir. İnceleme tamamlandığında ise mükellefe bir bildirim belgesi verilir.

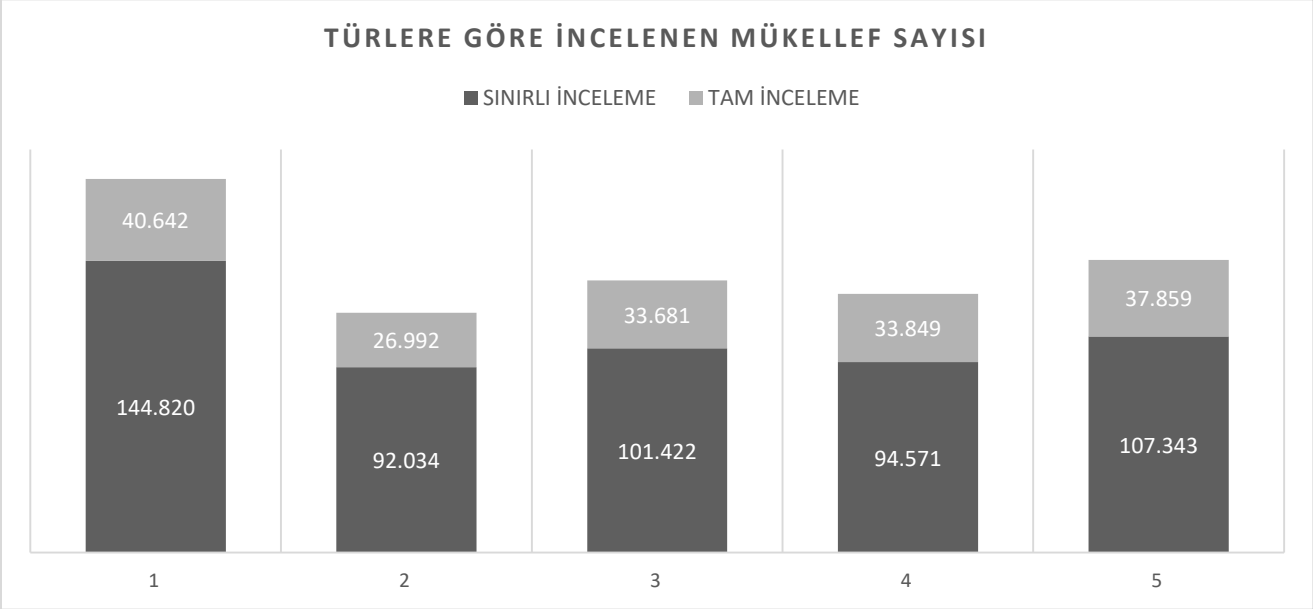
Tam inceleme en fazla 1 yıl, kısmi inceleme ise en fazla 6 ay içinde tamamlanır. Bu süre içinde incelemenin tamamlanamaması durumunda, yetkili vergi denetçisinin bağlı olduğu birim tarafından değerlendirildikten sonra 6 ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Sürenin uzatıldığı, mükellefe veya temsilcisine vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından yazılı olarak bildirilir. .(Tekin ve Çelikkaya,2018:150-155)

Tablo 13:Yıllar İtibariyle Yapılan İnceleme Türleri ve Toplam İnceleme Sayısı

YILLAR	SINIRLI İNCELEME	TAM İNCELEME	TOPLAM İNCELEME SAYISI
2016	144.820	40.642	185.462
2017	92.034	26.992	119.026
2018	101.422	33.681	135.103
2019	94.571	33.849	128.420
2020	107.343	37.859	145.202

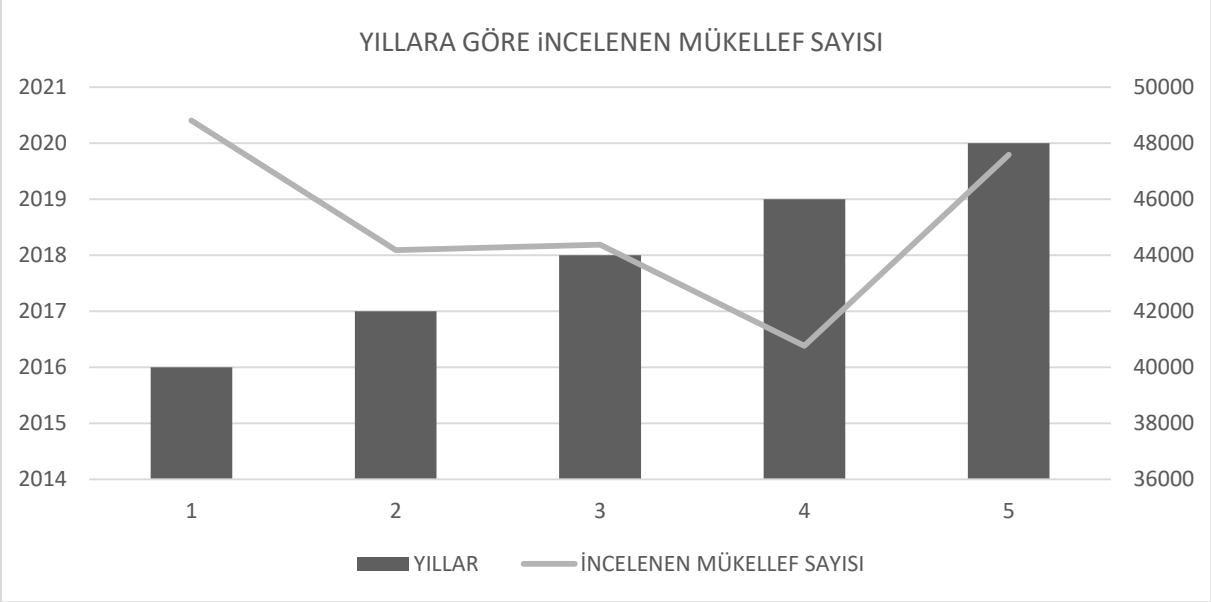
Kaynakça:Hazine ve Maliye Bakanlığı 2020 Yılı Faaliyet Raporu

Grafik 2:İnceleme Türlerine Göre Dağılım



Kaynakça:Hazine ve Maliye Bakanlığı 2020 Yılı Faaliyet Raporu

Grafik 3:Yıllar İtibariyle İncelenen Mükellef Sayısı



Kaynakça:(Hazine ve Maliye Bakanlığı 2020 Yılı Faaliyet Raporu)

4.2. Yoklama

Günlük hayatta potansiyel mükellefiyet diye adlandırılan şu anki durumu itibariyle vergilendirilecek gelir getirici bir faaliyet ve durum içerisinde olmayan mükellefler dışında herkesin rastlayabileceği bir vergi denetim yöntemidir.

Yoklama yöntemine vergi idaresi çok sık başvurur. Çünkü yoklama, hızlı sonuç almayı sağlayan güncel verileri ilgili idareye ulaştırır. İdare bu yolla elde ettiği bilgilerle mevzuata uygun olarak mükellef hakkında işlem tesis eder.

Yoklamanın amacının, Vergi Usul Yasası'nın (VUK) 127 ile 133. maddelerinde mükellefler ve mükellefiyetle ilgili olaylar ile kayıtları araştırmak ve tespit etmek olduğundan bahsedilmiştir. "Yoklama", vergilendirme ile ilgili bazı gerçek bulguların açıklandığı, vergiyi doğuran gerçek olayların ortaya çıkarıldığı ve kayıtların sürekli, planlı ve sistematik kontrolünün sağlandığı bir vergi denetim yöntemidir. Nitekim özellikle 1985 yılında yürürlüğe giren KDV Kanunu ile ortaya çıkan ‘’yaygın ve yoğun vergi denetimi’’ olarak ifade edilen, diğer bir vergi denetim yöntemi ile birlikte ele almak gerekir. Bu kapsamda mükellefler bazen işyeri kuruluşu, iş adresi değişikliği, şube açılması, işten ayrılma, işçi alımı gibi vergi ile ilgili mali olayları vergi dairelerine bildirmek zorunda kalmaktadır. Vergi dairesinin bu spot bildirimleri tespit etmesi olayına verilen isim yoklamadır. (Tosuner ve Arıkan, 2011:165).

VUK'un 127. maddesinde, yoklamanın amacı, mükellefi ve önemli gerekçeleri, kayıtları ve yükümlülük konularını araştırmak ve belirlemektir.

VUK’un 127.maddesine göre, yoklamaya izin verilenlerin vergi kanunlarının uygulanmasına ilişkin bazı durumlarda da yoklama yetkisini kullanmalarına izin verilmiştir. Buna göre yoklama:

*Günlük geliri tespit etmek,

*Ödeme kaydedici cihaz kullanıp. Kullanmadıkları ve bu belirlenmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını tespit etmek,

*Günlük kayıt yapılması gereken defterlerin kanuna uygun olarak tutulup tutulmadığının, vergi levhası asma mecburiyetine uyulup uyulmadığının, vergi kanunlarına göre düzenlenmesi gereken belgelerin usulüne uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini tespit etmek,

*Ticari araçları durdurarak, taşıtta bulundurulması gereken belgelerin kontrolünü yapmak gibi amaçlarla yapılır. (yolcu bileti, fatura v.b.) (Kırbaş,2000:164)

Yoklamaya yetkili olanlar VUK’ un 128. maddesinde sayılmıştır. Bunlar vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işiyle görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar ve gelir uzmanlarıdır.

Yoklamanın yapılacağı zamanla ilgili bir sınırlama yoktur. VUK’ un 130. maddesine göre yoklama ilgili kişiye haber verilmeden her zaman yapılabilir. Yoklamanın işin özelliğine göre gece yapılması da gerekebilir. (Tosuner ve Arıkan, 2011: 167)

Yoklama neticeleri tutanak mahiyetinde olan yoklama fişlerine geçirilir. Bu yoklama fişleri yoklama yerinde ve iki örnek olarak düzenlenir. VUK’ un 131. maddesinde yoklama fişlerinin 2 nüsha düzenleneceği karar kılınmışsa da vergi daireleri herhangi bir anlaşmazlık durumuna karşın bu fişlerin 4 örnek düzenlenmesini istemektedir. (Ürel, 2007:271)

Yoklama fişlerinin birinci nüshası yoklama yapılan ilgili kişiye ya da yetkili adama bırakılır. Bunlar bulunamazsa bilinen adresine 7 gün içinde posta ile gönderilir. Yoklama fişlerinin ikinci nüshası vergi dairesine gönderilir.

4.3.Arama

Genellikle vergi kaçırma şüphesinin çok kuvvetli olduğu ve vergi incelemesine yardımcı olan bir diğer vergi denetim türü de aramalı incelemedir.

Vergi incelemesi ile istenen amaca ulaşmak için vergi yükümlülerinin ya da vergiyi doğuran olayla ilgili kişi ve kuruluşların iş yerlerinde, yaşadıkları yerlerde ve hatta üzerlerinde yapılan ve vergi kaçırmaya delil oluşturabilecek her türlü evrak, döküman ve bilgiye el konulmasına yönelik inceleme aramalı incelemeyi teşkil eder. Veri kaçakçılığıyla ilgili görünen kimselerin, kurumların ve kurum çalışan, ortak ve yöneticilerinin ev ve işyerleri ile kurumların kendi merkez adres ve şubeleri aranabilir.(Dayıoğlu,1984:100)

Bu aramanın amacı incelemeye esas teşkil edecek bilgi ve belgelerin bu belgelerin yok edileceğine dair kuvvetli emareler varsa yok edilmeden veya tahrif edilmeden inceleme elemanına ulaştırılmasıdır.

Vergi incelemesiyle görevli inceleme elemanları, bilgi ve belgelerin yok edileceğine dair emareler görürlerse arama yapılması için gerekçeli bir dilekçe ile arama kararını vermeye yetkili sulh yargıcına başvurular. Vergi Usul Kanunu'na göre inceleme için arama yapılabilmesi sulh yargıcının bu yöndeki kararına bağlıdır.

Diğer yandan yine bir vergi denetim şekli olan ve mükellefin adresinde yapılan yoklama ile aramalı incelemeyi karıştırmamak gerekir. Çünkü yoklama vergi dairesince yapılan rutin bir uygulama iken, aramalı inceleme de ortada vergi kaçakçılığına ilişkin kuvvetli bir şüphe vardır ve arama mükellefi zan altında bırakan ağır sonuçları olan bir vergi denetim şeklidir. Bu nedenle de bu uygulama yapılırken çok dikkatli olunmalı mevzuata ve prosedürlere tamamen uygun davranılmalıdır.
(Tuncer, 1987:32)

Arama, sınırlı arama ve genel arama olmak üzere iki şekilde yapılır. Sınırlı arama, vergi kaçakçılığı yaptığına ve yapacağına ilişkin kuvvetli emareler gözlenen tek bir kişi veya tek bir işyerinde yapılan aramadır. Genel arama da ise ilgililerin vergi kaçırdıklarına dair çok güçlü emare ve ciddi ihbar bulunması gerekir.

Ciddi tespit ve emare durumlarında yapılan genel aramada kuvvetli şüpheli olan kişi veya kurumun yanı sıra bu kişi ve kurumlarla ilişkisi saptanan kişi ve kurumlar nezdinde de eş zamanlı operasyonla aramalar yapılarak vergi kaçakçılığına kanıt olabilecek her türlü bilgi, belge, elektronik araç ve gereçlere el konulur. Bu nedenle de genel aramada hem denetim elemanlarını, hem de aramaya katılacak güvenlik güçleri ve diğer görevlilerin planlı ve koordineli olmaları gereklidir.(Tekin ve Çelikkaya,2018:228)

Arama ancak vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılabilir ve arama yapılabilmesi için tabiki yine mahkeme kararı gereklidir. Aksi halde kimsenin özel eşyalarının bulunduğu kendisine ait iş yeri ve yaşam alanı aranamaz. .(Tekin ve Çelikkaya,2018:230)

VUK’ un 142. maddesine göre arama yapılabilmesi için;

Bir ihbar yapılmış olması veya yapılan incelemeler sonucu mükellefin vergi kaçırdığına dair izlere rastlanması,

İncelemeye yetkili olanların aramaya gerek görmesi ve bunu gerekçeli bir yazı ile arama kararını sulh yargıcından istemesi,

Sulh yargıcının istenilen yerde arama yapmaya karar vermesi gerekmektedir.

Aramalı vergi incelemesini diğer vergi inceleme yöntemlerinden ayıran en önemli özellik, arama için gerekli arama kararıdır. Araştırılan kaçakçılıkla ilişkili kişiler için arama yapılmasına gerek duyulması halinde, sulh yargıcının diğer sulh yargıçlarının yetkilerine giren kişiler içinde karar verme yetkisi vardır. (Arslan, 2012:275,276)

İhbar ile aramalarda ihbarın asılsız olması durumunda, nezdinde arama yapılan kişi veya kurum, ihbarı yapan kişinin bildirilmesini isteyebilir, bu durumda ise vergi dairesi ihbar sahibinin ismini bildirmeye mecburdur.

VUK’ un 143. maddesinde aramada bulunan defter ve belgeler ile ilgili uyulacak esaslar sıralanmıştır. Buna göre aramada bulunan ve incelenmesine gerek duyulan defter, belge ve kayıtlar bir tutanağa geçirilmek suretiyle alınır. Arama sonucu el konulan her türlü doküman mühürlenerek güvenli bir şekilde korunur. Bu dökümanların iyi korunmaması durumunda oluşacak zararı idare tazmine mecburdur. Daha sonra belirlenen bir tarihte mükellefinde tanıklığı eşliğinde mühürler açılarak alınan evrak, belge ve her türlü doküman ayrıştırılır.

VUK’ un 144. maddesine göre aramalı incelemeler hızlı ve her işten önce yapılır. İnceleme esnasında vergi ile ilgisi olmayan evrak ve belgeler mükellefe geri verilir. Defter ve belgelerin korunması, vatandaşların vadesi gelen vergi beyannamelerini vermelerine engel değildir. Bunun için arama sonucu el konulan beyanname düzenleme için gerekli evrakları mükellef yetkililerden isterse, bu isteği idare derhal yerine getirilir.

VUK’ un 145. maddesi gereğince arama sonucunda alınan defter ve belgeler üzerindeki inceleme en geç 3 ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla verilir. İncelemenin bu sürede bitirilemezse sulh yargıcının vereceği karar üzerine bu karar uzatılabilir. Kanunda uzatılma ile ilgili bir üst sınır yoktur.

Arama neticesinde yapılamayan defter kayıtlarının tamamlanabilmesi için idare ile mükellef arasında bir süre belirlenerek bu kayıtların tamamlanması idare tarafından istenir. Belirlenen bu süre VUK’ un 146. maddesine göre 1 aydan az olamaz.

4.4. Bilgi Toplama

VUK’ta başka bir vergi denetim aracı olarak “bilgi toplama” yönteminden bahsedilmiş ise de; direkt bir vergi denetim aracı olarak görülmemelidir. Çünkü bilgi toplama aracı, araştırmaya yönelik araçlardan biri olup; vergi kaybının engellenmesinde etkisi bulunan, vergi

denetimlerinde kullanılan ve bu denetimlere yardımcı nitelikte bir araçtır. Bilgi toplama faaliyetindeki temel aşamaları, bilgilerin toplanması, bunların sınıflandırılması, yorumlanması ve değerlendirilmesi, arşivlenmesi ve servis edilmesi şeklinde tanımlayabiliriz. Vergi idaresi sürekli olarak bilgi toplayabileceği gibi bilgi toplama sistemi, özellikle vergi denetiminin araştırma aşamasında da uygulanabilir.

Bu kapsamda, vergi idaresi, vergi incelemelerine temel teşkil etmek üzere ve vergi tahakkuk ve tahsilatının zamanında yapılabilmesi amacıyla, kamu kurum ve kuruluşlarından veya gerçek ve tüzel kişilerden bilgi alır ve bunları saklar.(Tosuner ve Arıkan, 2011:175).

Bilgi toplamanın ana amacı, çeşitli donelerden elde edilen bilgilere dayanarak mükellefin vergiye tabi matrahının doğruluğunu araştırmaktır. (Şenyüz vd,2011:131).

Etkin bir vergi denetimi için vergi incelemeleri için edinilen bilgilerin yardımı gereklidir. (Altuğ, 2000: 62). VUK' nda bilgi toplama başlığına özellikle yer verilerek mükellefler için keyfi bir uygulama olmaktan çıkan bilgi verme, bu yönüyle de mükelleflerin daha dikkatli beyanda bulunmasına ve farklı eğilimler içinde olan mükelleflerin tespit edilmesine imkân sağlamaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2011: 91).

VUK' un 148. maddesinde bilgi verme ifadesi ve ne şekillerde gerçekleşeceği açıklanmıştır. Buna göre kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya bunlarla ilişkili kişilerin Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecbur oldukları yasal güvence altına alınmıştır. Bilgiler yazılı veya sözlü istenebilir. İstenilen bilginin verilmemesi halinde ceza uygulanabilmesi için istenilen bilginin yazılı olarak tekrar istenmesi ve bunun için uygun bir sürenin idarece verilmesi gerekmektedir. Bu süre içerisinde verilmeyen bilgi için ceza uygulanabilir. (Tekin ve Çelikkaya, 2011: 95).

Kural olarak, bilgi toplama yöntemi iki şekilde uygulanır. Bunlar isteğe bağlı ve sürekli bilgi olarak bilinir.

VUK 148. maddesi uygulama türü açısından talep üzerine bilgi verme yöntemini açıklamaktadır. Yukarıda belirtildiği gibi, kanunda sayılan kişi ve kuruluşlar, Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmiş veya vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerden gelen bilgi taleplerine cevap vermek zorundadır. Bu kuralın uygulamada bazı istisnaları vardır. VUK' un 151. maddesinde sayılan kişilerden yine aynı kanunda belirtildiği durumlar halinde bilgi istenemez.

Bunlar;

1. Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin haberleşmeler hakkında tutmaya mecbur olduğu gizlilik,
2. Hekimlerden, diş hekimlerinden, dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarına ilişkin bilgiler,

3. Avukatlardan ve dava vekillerinden işleriyle ilgili olarak müvekkil isim ve ücretleri dışında elde ettiği bilgiler,

CMUK' un 125. maddesi gereğince gösterilmesi ve teslimi uygun olmayan evrakın içeriği hakkında bilgiler istenemez.

VUK'un 149. maddesinde kamu idare ve müesseseleri ve gerçek ve tüzel kişilerin vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye Bakanlığı ve ilgili vergi dairelerine yazı ile ve belirli aralıklarla bilgi vermesi kuralı getirilmiştir. (Arslan, 2012:275-280).

VUK' un 150. maddesinde ölüm olaylarının servet değişiminin takip edilebilmesi sebebiyle kanunda sayılı kişilerin sürekli bilgilendirme yükümlülüğü belirtilmiştir. Bunlar:

- Sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları,

-Yabancı ülkelerdeki Türk konsolosları veya bu görevi yürütenler,

-Mahalle ve köy muhtarları,

-Banka, bankerler, sigorta şirketleri ile emanet kabul edenler olarak sayılan kişilerin ölüm vakalarını gerçekleşen ayı takip eden ayın 15'nci günü akşamına kadar vergi dairesine bildirmesi zorunlu kılınmıştır. (Arslan, 2012:275-280).

Ölüm vakaları hariç olmak üzere edinilen her türlü bilginin arşivlenerek gizli olarak saklanacağı VUK' un 152. maddesinde ifade edilmiştir. Bu bilgiler vergi incelemelerinde mükelleflerin beyanları ile karşılaştırılmak üzere Veri Ambarı (VERİA) elektronik sistemine aktarılmaktadır. Böylece daha hızlı ve etkin vergi denetimi yapmak hedeflenmiştir. (Arslan, 2012:278).

5.ELEKRONİK VERGİ DENETİM UYGULAMALARI

5.1. E-Yoklama Uygulaması

Beyana dayanan vergilendirmeyi esas alan modern vergilendirme sistemlerinde vergilendirmenin temel unsurlarından biri, yapılan iadelerin ve vergi ile ilgili olayların izlenmesi ve teftiş edilmesidir. Bu amaçla daha önceki bölümlerde de değinildiği gibi Vergi Usul Kanunu'muzda açıkça yer alan çeşitli bilgi edinme ve kontrol yöntemleri geliştirilmiştir.

Bu yöntemler ise artık günümüz teknolojik imkanları doğrultusunda gün geçtikçe dijital bir hal alarak uygulanmaktadır. Çünkü teknolojik imkanlarla birlikte iktisadi hayat ve buna bağlı olarak ta mükel**le**flerin hareket kabiliyetleri ve nitelikleri sürekli ve çok kısa zaman aralıklarında değişmektedir. İşte bu nedenle de vergi idaresi özelinde tüm kamu idareleri kendisini ilgilendiren mevzu ve kimselerle ilgili sürekli bilgi edinme ihtiyacı hissetmektedir.

Vergi idaresinin sürekli bilgi edinme yollarından en kestirmesi ve en pratiği ise yoklama müessesi olup artık günümüzde bu yöntem teknolojik imkanlardan faydalanılarak e-yoklama şeklinde uygulanmaktadır.

Bu sistem ile e-yoklama talebinin oluşturulması, oluşturulan talebin yoklamaya yetkili memura iletilmesi, e-yoklama fişinin oluşturulması, kayıt altına alınması ve onaylanması ile ilgilisine iletilmesi işlemleri elektronik ortamda gerçekleştirilmektedir. (453 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve 2015/1 Uygulama İç Genelgesi)

5.1.1. E-Yoklamanın Kapsamı

Yoklamada esas amaç mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili olayları araştırmak ve yoklama tutanağı ile bunları tespit etmektir. Bu tutanağın bir nüshası ilgili mükellef veya mevzuat hükümlerine uygun olarak temsilci veya çalışanına teslim edilerek diğer nüshası yoklamayı yapan yoklama memurlarında kalır. E-yoklama uygulamasıyla birlikte bu yoklama tutanakları elektronik ortamda kaydedilmek suretiyle yoklama görevlilerine zimmet edilen tabletlerle yapılmaktadır.

E-yoklama, vergi hukukuna uygun olarak yürütülen ve mükelleflerin, mükellefiyetle ilgili maddi olayların, vergi borcuna ilişkin hususların araştırılması ve tespitine dayanan tüm iş ve işlemleri içerir. Vergi cezasına yol açan fiillerin tespit edilmesi ya da VUK'ta yer alan ödevlerin yerine getirilip getirilmediğinin kontrol edilmesine yönelik olarak yapılan işlemler olan yoklama yoluyla denetim faaliyetleri de e-yoklamanın kapsamı içerisinde yer almaktadır.

E-Yoklama ile tespit edilecekler arasında hasılat tespiti, ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyeti olan mükelleflerin bu mecburiyete uyup uymadıkları, bu cihazların belirlenmiş esaslara uygun olup olmadığı, işyerlerinde bulundurulması gereken yasal defterlerin bulunup bulunmadığı ve bu defterlere usulüne uygun olarak kayıt yapılıp yapılmadığı, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin düzenlenip düzenlenmediği, faturasız mal

bulundurup bulundurulmadığı, taşıtlar vasıtasıyla nakledilen mallara ilişkin belgelerin düzenlenip düzenlemediği ile bu malların tespiti gibi hususlar yer almaktadır.

27.03.2015 tarih ve 6637 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesi ile Vergi Usul Kanununa "Elektronik Yoklama" başlıklı 132/A maddesi eklenmiş olup ilgili düzenleme ile yoklama tutanağı artık elektronik ortamda tanzim edilmeye başlanmıştır.

Söz konusu düzenlemeye istinaden oluşturulan Elektronik Yoklama Sistemi, yoklama faaliyetlerine ilişkin süreçlerin mobil cihazlarla (tablet) elektronik ortamda yürütülmesini, denetim kanıtı niteliğindeki verilerin (resim, video, koordinat) dijital ortamda teminini ve Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi İşlem Merkezinde yer alan veri tabanı ile ilgilisine elektronik ortamda aktarılmasını sağlayan bir sistemdir.(453 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.)

Bu sistem ile elektronik yoklama talebinin oluşturulması, oluşturulan talebin yoklamaya yetkili memura iletilmesi, yoklama tutanağının oluşturulması, kayıt altına alınması ve onaylanması ile elektronik yoklama tutanağının ilgilisine iletilmesi işlemleri elektronik ortamda gerçekleştirilmektedir. Elektronik ortamda gerçekleştirilen tüm bu süreç aynı anda mükellefin İnteraktif Vergi Dairesi ekranına ve Gelir İdaresi Başkanlığının veri sistemine düşmektedir.(453 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği)

Diğer taraftan ,mobil cihazlarda bulunan ve yoklama işlemlerin gerçekleştirileceği "Elektronik Yoklama ve Denetim Sistemi" (EYDS) yazılımında, yapılacak olan yoklamanın niteliğine uygun yoklama türü modellemeler yer almaktadır. Bu modeller, sınıflandırılmış ve farklı bilgileri içeren alt modüllerin bir araya gelmesinden oluşmaktadır. "İşe Başlama Yoklaması", "Adres Değişikliği Yoklaması", "İşi Bırakma Yoklaması" gibi formlarla birlikte yapılacak olan hemen her tespite ilişkin bilgi, ifade ve belgeleri içeren "Faal Mükellef Kontrol Yoklaması" şablonu da EYDS içerisinde yer almaktadır. Yoklama yoluyla denetim faaliyetlerine yönelik olarak ise, "Belge Düzeni Uygunluk Yoklaması" ve "Bandrollü Ürün Doğrulama Yoklaması" gibi sekmeler yer almaktadır. Yapılacak olan denetim veya yoklamaya elverişli olan yoklama türü seçilmek suretiyle gerekli tespitler yapılabilecektir.

5.1.2. E-Yoklama Uygulamasının İşleyiş Süreci

Yoklama sonucunu içeren e-yoklama fişleri, yoklamayı yapanlar tarafından mobil cihazlar aracılığıyla elektronik ortama aktarılarak burada benzersiz koda sahip elektronik tutanak oluşturulur.

Daha sonra ise tespit edilen konular, nezdinde yoklama yapılana veya mevzuat hükümleri çerçevesinde temsilci, çalışan veya yetkilisine mobil cihaz ekranında ön izleme yaptırılmak suretiyle okutulacak ve ve bu tespitlerin doğruluğu karşılıklı teyit edilerek imzalanır.(453 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği)

Yoklama yapılanın elektronik imza aracı bulunması durumunda; yoklama yapılan kişi veya yetkilisi tarafından elektronik imza aracı kullanılarak e-yoklama fişi imzalanacaktır. Yoklama yapılanın elektronik imza aracı bulunmaması durumunda; yoklamaya ilişkin özet bilgilerle benzersiz kodun üzerine yazıldığı e-yoklama imza formu, tarih yazılmak suretiyle yoklamaya yetkililer ve yoklama yapılan kişi veya yetkilisi ile birlikte karşılıklı olarak ıslak imza ile imzalanacaktır. .(https://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2015-59.aspx)

Yukarıda belirtildiği şekilde yoklama yapılan veya yetkilisi tarafından imzalanan e-yoklama fişi yoklamaya yetkililer tarafından elektronik ortamda onaylanarak imzalanma süreci tamamlanacaktır.

E-yoklama tutanağı vergi idaresi ve mükellef tarafından karşılıklı imzalanıp tasdik edildikten sonra değiştirilmesi mümkün değildir. Bu nedenle imzalanıp onaylanmadan önce mükellef ve idare tarafından iyice kontrol edilip onaylanması şarttır. Onaylama işleminin yapılmasının ardından gerçekleştirilen işlemlerde ya da tespit edilen hususlarda bir hata bulunması halinde, sürecin yeniden başlatılması gerekecektir. Bu bakımdan E-yoklama tutanağının onaylanmasından önce gerekli tüm kontrollerin yoklamaya yetkili personel ve mükellef/mükellef yetkilisi tarafından dikkatli bir şekilde yapılması gerekmektedir.

E-Yoklamanın aşamalarını şu şekilde sıralayabiliriz:

1-Mükellefin bildirimine istinaden veya vergi dairesi tarafından yoklama talebinde bulunması,

2-Elektronik Yoklama Sistemi üzerinden yoklama talebi girişi,

3-Vergi Dairesi müdürü veya yetkilendirdiği bir memurun onayı,

4-Yoklama Koordinatörü tarafından yoklama talebinin ekiplere sevki,

5-Yoklama talebinde belirtilen adrese gidilerek E-yoklama tutanağının mobil cihaz (tablet) aracılığıyla elektronik ortamda oluşturulması,

E-yoklama tutanağı, İnternet Vergi Dairesi üzerinde yer alan "Elektronik Yoklama Görüntüleme" menüsünden görüntülenebilir ve çıktısı alınabilir. Aynı şekilde bağlı bulunulan vergi dairesi/mal müdürlüğüne yükümlü veya temsilcisi tarafından müracaat edilmesi halinde kağıt ortamında bir örneği verilebilir. Elektronik ortamda yoklama tutanağının tanzimi sırasında, nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisi bulunmaz veya imzadan imtina ederlerse bu durum mobil cihaz üzerinde ve E-yoklama imza formunda kayıt altına alınır. Bu durumda yoklama tutanağı yoklamaya yetkili memur tarafından başka bir işleme ve kişinin imzasına gerek kalmaksızın tek taraflı olarak onaylanır ve E-yoklama imza formunun bir örneği ilgilisine bırakılır. (453 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği)

Elektronik ortamda yoklama tutanağının tanzimi sırasında nezdinde yoklama yapılana veya yetkilisine ulaşılamazsa, vergi dairesi tarafından E-yoklama tutanağının çıktısı alınarak mükellefin bilinen adresine 7 gün içerisinde gönderilir. (453 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve 2015/1 Uygulama İç Genelgesi)

Elektronik ortamda yoklama tutanağının tanzimi sırasında nezdinde yoklama yapılana veya yetkilisine ulaşılamazsa, vergi dairesi tarafından E-yoklama tutanağının çıktısı alınarak mükellefin bilinen adresine 7 gün içerisinde gönderilir.

Tablo 14: E-Yoklama Fişi Örneği

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
FATİH UYGULAMA GRUP MÜDÜRLÜĞÜ
ELEKTRONİK YOKLAMA SİSTEMİ E-YOKLAMA FİŞİ

YOKLAMA İSTEMİ BİLGİLERİ		
VD KODU	VD ADI	SERVİS ADI
		Sicil-Yoklama Servisi

GÖREV TÜRÜ	YOKLAMA KODU	BENZERSİZ KOD
ADRES DEĞİŞİKLİĞİ		

YOKLAMA İSTEMİNİN İŞLEM TARİHLERİ				
SİSTEME GİRİŞ	MÜDÜR ONAYI	KOORDİNATÖRE SEVK	EKİBE ATANMA	GÖREV BİTİŞ

YOKLAMA İSTEMİNE KONU MÜKELLEF BİLGİLERİ	
VKN/TCKN	
AD-SOYAD/ÜNVAN	
ADRES	
ADRES NO	
FAALİYET KONUSU	
İŞE BAŞLAMA TARİHİ	

YOKLAMA FAALİYETİNDE TESPİT EDİLEN HUSUSLAR	
FAALİYET DURUMU	TESPİT ANINDA FAAL
TABELA ÜNVANI	
TABLET GPS KONUMU	
KULLANICI GPS KONUMU	
GPS KONUMLARI-KARŞILAŞTIRMA	

Kaynakça:Uygulamadan alıntıdır.

Tablo 15:Elektronik Ortamda Gönderilen Vergi İnceleme Tutanağı Örneği

VERGİ İNCELEME TUTANAĞI

Küçükköy Vergi Dairesi Müdürlüğünün ..... vergi kimlik numaralı mükellefi XYZ Gıda Ve Tüketim Malları Sanayi Ve Tic.Ltd.Şti.,……adresinde 110702 - Diğer Alkolsüz İçeceklerin Üretimi (Limonata, Gazoz, Kolalı İçecekler, Meyveli İçecekler, Tonik, Buzlu Çay Vb. İçecekler) (İçme Suyu Ve Maden Suları Hariç) faaliyeti ile iştigal etmektedir.

Mükellefin 2016 vergilendirme dönemine ilişkin hesaplarının sınırlı olarak incelenmesinde aşağıda belirtilen hususlar mükellef kurum temsilcisi ile birlikte tespit edilmiştir.

1-Bu tutanakta yer alan hususların, vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğu ve yapılması muhtemel işlemlerin neler olduğu tutanağın düzenlenmesinden önce mükellef kurum temsilcisine açıklanmıştır.

2-İnceleme; mükellef kurum temsilcisinin isteği üzerine Müdürlüğümüzün …… çalışma adresinde yapılmıştır.

3-Mükellef kurumun Müdürlüğümüze ibraz ettiği kanuni deftere ilişkin bilgiler aşağıda yer almaktadır;

Yılı	Defterin Türü	Tasdik Tarihi ve Numarası	Tasdik Makamı
2016	Yevmiye Defteri	E-Defter	
2016	Envanter Defteri	30.12.2015	Kadıköy 10.Noterliği

4- GİBİNTRANET-YBS sorgulamalarından, mükellef kurumun 2016 takvim yılına ilişkin muhtasar beyannamelerinin özet bilgileri aşağıdaki gibidir.

Dönem	MATRAH VE VERGİ BİLDİRİMİ						TAHAKKUKA ESAS İCMAL CETVELİ			
	Öd. Tür Kodu	Ödemelerin Gayrisafi Tutarı	Vergi Kesinti Tutarı	Toplam Vergi Kesinti Tutarı	AGİ'den Doğan Mahsup Edilecek Gelir Vergisi	Tevkifata İlişkin Damga Vergisi	Matrah	Tahakkuk Eden	Mahsup	Ödenecek
2016/01	012	72.969,4	9.330,3	9.830,37	5.952,63	553,48	75.469,47	9.830,37	5.952,63	3.877,74
	022	2.500,00	500,00							
	302	72.969,4	553,48							
2016/02	012	75.055,6	9.602,3	10.102,35	6.209,37	569,67	77.555,67	10.102,35	6.209,37	3.892,98
	022	2.500,00	500,00							
	302	75.055,6	569,67							
2016/03	012	77.251,6	9.882,3	12.707,33	6.394,67	586,35	91.376,67	12.707,33	6.394,67	6.312,66
	022	2.500,00	500,00							
	041	11.625,0	2.325,0							
	302	77.251,6	586,35							
2016/04	012	76.428,1	9.777,3	10.302,34	6.271,14	580,10	79.053,17	10.302,34	6.271,14	4.031,20
	022	2.625,00	525,00							
	302	76.428,1	580,10							
2016/05	012	76.498,4	9.781,5	10.732,79	6.275,34	580,61	81.254,71	10.732,79	6.275,34	4.457,45
	022	4.756,25	951,25							
	302	76.498,4	580,61							
2016/06	012	76.772,9	9.816,5	12.641,54	6.303,34	582,71	90.897,96	12.641,54	6.303,34	6.338,20
	022	2.500,00	500,00							
	041	11.625,0	2.325,0							
	302	76.772,9	582,71							
	012	76.443,5	9.774,5							

2016/07	022	2.500,00	500,00	10.274,54	6.212,34	580,20	78.943,56	10.274,54	6.212,34	4.062,20
	302	76.443,5	580,20							
2016/08	012	75.016,1	9.592,5	10.092,55	6.163,34	569,37	77.516,16	10.092,55	6.163,34	3.929,21
	022	2.500,00	500,00							
	302	75.016,1	569,37							
2016/09	012	71.173,1	9.579,0	12.704,03	6.088,81	540,19	86.798,16	12.704,03	6.088,81	6.115,22
	022	2500	500,00							
	041	13.125,0	2.625,0							
	302	71.173,1	540,19							
2016/10	012	71.231,1	11.453,	11.953,70	7.121,29	540,65	73.731,13	11.953,70	7.121,29	4.832,41
	022	2.500,00	500,00							
	302	71.231,1	540,65							
2016/11	012	73.027,4	12.058,	12.558,72	7.622,45	554,29	75.527,43	12.558,72	7.622,45	4.936,27
	022	2.500,00	500,00							
	302	73.027,4	554,29							
2016/12	012	71.654,9	11.923,	15.048,41	7.432,48	543,86	87.279,94	15.048,41	7.432,48	7615,93
	022	2.500,00	500,00							
	041	13.125,0	2.625,0							
	302	71.654,9	543,86							

5- Mükellef kurum temsilcisine,2016 takvim yılı ücret bordrolarında gösterilen ücretlilerin maaş ödemelerinin ne şekilde ödendiği, ücret bordrolarında gösterilen ödemelerin dışında herhangi bir ödeme yapılıp yapılmadığı ve AGİ ödemelerinin ücretlilere ödenip ödenmediği sorulduğunda mükellefe cevaben; "Maaşlar nakit ödenmiştir. Ücret bordrolarında gösterilen tutarlar harici hiçbir ödeme yapılmamıştır. AGİ ödemeleri bordrolarda belirtildiği gibi çalışanlara eksiksiz ödenmiştir." şeklinde beyan ve ifade etmiştir.

6-Mükellef kurum temsilcisine, incelemeye veya bu tutanakta yer alan hususlara ilişkin başkaca itiraz ve mülahazaları olup olmadığı soruldu; mükellef cevaben, "Yoktur" dedi.

7-Mükellef kurum temsilcisinin Rapor Değerlendirme Komisyonlarında dinlenme talebinin olup olmadığı soruldu; mükellef cevaben, "Yoktur" dedi.

Durumu tespit eden bu tutanak 2 (İki) sahifede 2 (İki) örnek olarak düzenlendi, mükellef kurum temsilcisi ile birlikte okundu, içerdiği hususların doğruluğu, defter kayıtlarına, belgelere ve ifadelere uygunluğu anlaşıldıktan sonra birlikte imzalandı ve Uygulama Denetim Müdürlüğümüz mührü ile mühürlendi. Tutanağın imzalı ve mühürlü bir örneği mükellef kurum temsilcisine verildi. **İstanbul-.12/10/2021**

XYZ Gıda ve Tüketim malları Sanayi Ve Tic. Ltd. Şti.

Mükellef Kurum **Müdür**

Kaynakça: Uygulamadan alıntıdır.

5.2. Randevulu Yoklama Uygulaması

213 sayılı Vergi Usul Kanununun "İşe Başlamayı Bildirme" başlıklı 153'üncü maddesinde; vergiye tabi ticaret ve sanat erbapları, serbest meslek erbabları, kurumlar vergisi mükellefleri ile kollektif ve adi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortaklarının işe başlama keyfiyetini vergi dairesine bildirme zorunluluklarının bulunduğu hüküm altına alınmıştır.(VUK 153.Md)

Mükelleflerin işe başlama/işi bırakma bildirimleri ile mükellefiyet süresince yapacakları değişiklik bildirimlerine ilişkin işlemler Vergi Daireleri İşlem Yönergesi gereğince yapılacak yoklamanın sonucuna göre neticelendirilmektedir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'na bağlı vergi dairelerinin yetki alanlarının genişliği, mükellef sayısının çokluğu, personelin ulaşımda yaşadığı sıkıntılar, vergi dairelerindeki işlem yoğunluğu, yoklama anında mükellefe ulaşılamaması gibi hususlar dikkate alındığında; fazla ya da gereksiz yere yapılan yoklama talepleri ile tekrarlanan yoklamaların zaman ve işgücü kaybına neden olduğu ve yoklamaların beklenilmesi nedeniyle mükellefiyet tesisi/adres değişikliği gibi işlemlerde yaşanan gecikmelerin mükellef mağduriyetlerine sebebiyet vermesi nedeniyle mükelleflerin; işe başlama bildirimi, adres değişikliği/nakil bildirimi ve ilave iş yeri/şube açılış bildirimlerine ilişkin yoklamalarda yaşanan gecikmelerin ve mükelleflerin yerinde bulunamaması gibi aksaklıklar sonucunda birden çok tekrarlanan yoklama işlemlerinin önlenebilmesi amacıyla İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığınca 'Yoklama Zamanı Bilgilendirme Sistemi' oluşturulmuş olup 01/01/2018 tarihinden itibaren uygulamaya konulmuştur.(453 Sıra No'lu Vergi Usul kanunu Genel Tebliği ve 2015/1 Uygulama İç Genelgesi)

Bu sistem sayesinde İstanbul'da bulunan vergi dairelerine ait yoklama talepleri Gelir İdaresi Başkanlığının 26/03/2013 tarihli onayı ile uygulama grup müdürlükleri bünyesinde faaliyet göstermek üzere kurulan uygulama denetim müdürlükleri tarafından yerine getirilmektedir. Bu kapsamda söz konusu yoklama türleri itibarıyla yapılacak yoklama işlemlerinin yürütülmesinde bu sistem üzerinden mükellefin cep telefonuna gönderilecek mesaj yoluyla bilgilendirme yapılacaktır**.** Ancak, vergi dairelerince gerekli görülmesi halinde yoklamaların mükelleflere haber verilmeksizin yapılması da mümkündür. 453 Sıra No'lu Vergi Usul kanunu Genel Tebliği ve 2015/1 Uygulama İç Genelgesi)

Yoklama Zamanı Bilgilendirme Sisteminin işlerliğinin sağlanması bakımından 2016/5 sıra no'lu Uygulama İç Genelgesi çerçevesinde Ticaret Sicil Müdürlüklerince elektronik ortamda gönderilen tüzel kişi kuruluş bildirimlerinde mükellefin iletişim bilgileri arasında bulunan GSM numarası bilgilerinin yer alıp almadığının kontrol edilmesi, gerçek kişilerin işe başlama bildirimleri ile gerçek ve tüzel kişilerin yukarıda sayılan diğer bildirimlerinde de mükellefin iletişim bilgilerinin (GSM numarası) bildirimde yer almasının vergi dairelerince sağlanması gerekmektedir.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, mükellefin işe başlama (Ticaret Sicil Müdürlüklerince gönderilen tüzel kişi kuruluş bildirimleri dahil), adres değişikliği/nakil, ilave iş yeri/şube açılış bildirimi formunda mutlaka cep telefonu numarası girişinin sağlanması**,** girilen bu cep telefonu numarasının bizzat mükellefin kendisine ait olması, söz konusu telefon numarasına gelecek

mesaj konusunda mali müşavir tarafından mükellefin bilgilendirilmesi sağlanmalıdır. (453 Sıra No'lu Vergi Usul kanunu Genel Tebliği ve 2015/1 Uygulama İç Genelgesi)

Uygulamada bildirim formlarına mükellefin cep numarası haricinde kişilerin (mali müşavir veya ofis çalışanlarına ait numaralar) veya cep telefonu numarası harici numaraların (işyeri telefon numarası, mali müşavir ofis numarası) girildiği, bu durumun randevu mesajının mükellefe ulaşamaması sonucunda yoklamanın olumsuz neticelenmesine yol açtığı tespit edilmiştir.

5.2.1 Randevulu Yoklama Uygulaması İşleyiş Süreci

1- Mükellefin işe başlama (Ticaret Sicil Müdürlüklerince gönderilen tüzel kişi kuruluş bildirimleri dahil), adres değişikliği/nakil, ilave iş yeri/şube açılış bildirim formunu doldurması,

2-Vergi Dairesi tarafından mükellefe ait bildirimin kontrolünün yapılarak 'Elektronik Yoklama Sistemi' (EYS) üzerinden yoklama talebi girişi,

3-Vergi Dairesi müdürü veya yetkilendirdiği bir memurun onayı,

4-Yoklama Koordinatörü tarafından yoklama talebinin ekiplere sevki,

5- Bildirim formunda girişi yapılan cep telefonu numarasına en az bir gün önceden randevu mesajının gönderilmesi, (Cep telefonuna gönderilecek randevu bilgi mesajı örneği: Bildiriminize ilişkin yoklama işlemi …/…/2019 günü öğleden önce/sonra yapılacaktır. Yoklama sırasında yetkili kişilerin adreste bulunması rica olunur.)

6- Bilgilendirme mesajında belirtilen zamanda yoklamaya yetkili personel tarafından mükellefe ait adreste elektronik yoklama tutanağı düzenlenerek EYS üzerinden yoklama talebinin sonlandırılması,

Özetle 1 Eylül 2015 tarihinden itibaren ülkemizde vergi incelemesi elektronik ortamda yapılmaya başlanmış olup, kontrol sürecinde tablete aktarılan bilgiler yoklamaya yetkili personel ve nezdinde yoklama yapılan kişi veya yetkilisi ile birlikte karşılıklı okunarak teyit edilmesi, Talep üzerine (tüzel kişiliğe ilişkin ticaret sicili tarafından gönderilen tebligat dahil), adres değişikliği/nakil, iş yeri/şube açılış tebligatı, vergi dairelerinin onayı ile mükellefler randevuya gönderilebilir. en az bir gün önceden gönderilecek bilgilendirme mesajı ile randevulu olarak yerine getirilebilecektir. (453 Sıra No'lu Vergi Usul kanunu Genel Tebliği ve 2015/1 Uygulama İç Genelgesi)

5.3.E-Denetim Uygulamalarının Mükellefler Açısından Faydaları

5.3.1- Zaman Faydası

Elektronik denetim uygulamaları sayesinde, daha önce mükellef ve sorumlular tarafından kağıt ortamında doldurularak vergi dairelerine ve meslek mensuplarına gönderilmesi istenen beyanname, form, alış, satış, envanter listeleri, banka hareketlerine ilişkin kayıtlar gibi pek çok doküman artık elektronik ortamda vergi dairelerine gönderilmektedir. Bu sayede mükelleflerin ve meslek mensuplarının mesai saatleri azaltılmaktadır. Vergi denetimi çerçevesinde alınması ve değerlendirilmesi gereken veriler elektronik ortamda arşivlenerek mevcut bulunduğundan denetim süreci daha kısa sürecek ve denetimin planlanması, koordinasyonu ve somut veriler üzerinden hareket kabiliyeti artacaktır.

Bilindiği üzere vergi zıyaı veya vergi kaçırma sonucunda Vergi Usul Kanunu'nda da açıkça yer aldığı üzere zıyaı uğratılan vergilere asılları ve cezalarının yanı sıra gecikme faizi ve zammı işlenmektedir. Denetimin, e denetim uygulamaları sonucunda kısa sürede tamamlanması, denetim sonucunda denetçi tarafından tespit edilebilecek vergi farkları üzerindeki faiz ve gecikme ücretlerini azaltacaktır. Diğer taraftan denetim sırasında geçecek zamanın kısalması mükellefler üzerindeki psikolojik baskıyı azaltacak ve ilgili mükelleflerin kısa sürede işlerine tekrar endişe duymadan odaklanmalarına imkan verecektir. (Vergi Raporu Sayı 117,2009:9)

5.3.2- Maliyetler Açısından Faydası

Geleneksel bürokratik işlem süreçlerinden elektronik olarak hizmetlerin sunumuna geçişin vergi toplama maliyetlerini azaltacağı ve daha güvenli bir mükellef-idare ilişkisini açığa çıkaracağı açıktır. Bu süreçte kamuda giderek yaygınlaşan ve belki de özel sektörle rekabet etmesini geciktiren bilgi işlem sistemlerinin, profesyonel ve deneyimli personel eli ile gerçekleştirilmesi bir zorunluluk haline gelmiştir (Çolak, Mustafa,2011:76)

Elektronik uygulamalar sayesinde vergi tahsildarları ile mükellefler arasındaki doğrudan iletişim kısmen engellenmekte ve bu sayede yolsuzluk ihtimali azaltılmaktadır. Online bildirim ile kağıtsız bildirim, azalan kırtasiye maliyetleri, düşük ücretler ve seyahat masrafları gibi maliyet avantajları sağlanmaktadır. Ayrıca daha doğru veri girişi ve daha düşük dosya depolama maliyetleri gibi avantajlar da vardır. (Wamathu, 2014:2-10)

Bu bir başlangıç olup, günümüzde mükellefle alakalı tüm belge ve formların elektronik ortamda doldurulması ve saklanması kırtasiye maliyetlerini gün geçtikçe azaltacaktır. E denetim ve e vergi uygulamalarından önce kağıt ortamında doldurulan belge ve formların saklanması ciddi bir depolama ve maliyet sorununa yol açmaktaydı. Artık vergi vergi yükümlü ve sorumlularıyla meslek mensupları hazırlanan bildiri, belge, ve formları vergi idarelerine gitmeksizin internet vergi dairesi üzerinden rahatlıkla vermektedirler. Böylece yol ve kırtasiye masraflarının ortadan kalkmasıyla maliyetlerde önemli bir azalış yaşanmaktadır.

5.3.3- Vergi Denetiminin Sonuçlandırılma Süreci ve Süresi Açısından Faydası

Elektronik Fatura ve Elektronik Defter uygulamasının yaygınlaştırılması ve zorunlu hale getirilmesi ve e-arşiv olarak saklanması ile vergi yükümlülerinin denetim elemanlarına ibraz etmek zorunda oldukları defter ve her türlü dokümana denetim elemanları tarafından ulaşılabiliyor olunması sebebi ile ilave bir maliyete katlanmayacak sadece e-arşivde bulunmayan ve denetimin yapılabilmesi için önemli olan ek bilgi ve dökümanlar denetim elemanına ulaştırılacak, denetimin sonuçlanma süresi ve süreci kısalacaktır.(IRVING, Mark G.Audit Automation, Information Strategy: The Executive's Journal, Summer,2001: 29-33)

5.3.4- Bilgiye Ulaşmada Kolaylık

"Vergilerin düzenli ve güvenli bir şekilde saklanabilmesi ve verilere hızlı bir şekilde erişimi mümkün kılan, bilgisayar teknolojisinin vergilendirme süreci içerisinde mutlak surette kullanılması gerekmektedir" (Acar ve Merter,2005:5-27)

Elektronik Beyanname, elektronik fatura ve elektronik defter uygulaması sayesinde sisteme elektronik ortamda yüklenen veriler, sistem tarafından e-arşiv yapılacağından gerektiğinde hemen görüntülenebilecek ve kullanılacaktır. Böylece yükümlülere ait bilgi ve dökümanlar kaybolmayacaktır. Kâğıt ortamında alınan bilgi ve dokümanların kaybolması halinde elektronik ortamda saklanan bilgilere sistem üzerinden arama yapılarak kolayca erişilebilecek ve bunlar kullanılacaktır. Elektronik ortamın getirdiği kolaylıklar şimdiden ortaya çıkmaktadır. Eskiden Vergi Dairesi Müdürlükleri tarafından onaylanan ve vergi borcunun olmadığını gösteren ''borcu yoktur'' yazıları artık interaktif vergi dairesi üzerinden kolayca alınabilmekte ve ilgili makamlara sunulmaktadır. Yine herhangi bir mükellef tarafından düzenlenen bir belgenin gerçekten o mükellef tarafından düzenlenip düzenlenmediğine ilişkin olarak "Elektronik Vergi Levhası" uygulaması ile sorgulama yapılabilmektedir.(Gelir İdaresi Başkanlığı İnternet Vergi Dairesi Kullanma Kılavuzu,2019)

5.3.5- Vergilendirmede Adalet

Vergi denetimi, vergi kanunları ile vergiye tabi tutulan mükellef ve işlemlerin tam olarak kavranabilmesine ve vergi idaresi ile mükelleflerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik olan ve vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümüdür (Oğuztürk ve Ünal, 2015:207-237.) Elektronik uygulamalar sayesinde vergi tahsil memurları ile mükelleflerin doğrudan iletişimi kısmen önlenmekte ve böylece yolsuzluk ihtimali azaltılmaktadır.

Ülkemizde, vergi denetim görevinin genel çerçevesi yoklama, vergi incelemesi, arama, bilgi toplama ve istihbarat arşivi oluşturmak şeklindedir.(Rakıcı, 2011:343-362.) E-arşiv uygulamasıyla mükellefler hakkında detaylı bilgiler kolayca saklanabilir ve bu bilgilere zahmetsizce ulaşılabilir. Ayrıca bu bilgilerin kaybolma ihtimalleri de kağıt ortamına göre çok azdır. Bu nedenle de mükellefler hakkında somut bilgi ve belgeler bulunduğundan vergi idaresi ve denetim elamanları bu somut ve gerektiğinde ilgili mercilerce kolayca ulaşılabilen verilere uygun şekilde gerektiği gibi adaletli bir şekilde uygulama ve değerlendirmelerini yapabilir. E vergi ve denetim uygulamaları somut veri ve deliller açısından çok önemlidir.

Yine vergisini zamanında beyan edip ödeyen bir yükümlü ile aynı veya farklı sektörlerde faaliyet gösteren ancak kayıt dışı iş yapan ve vergi ödevlerini yerine getirmeyen, bu haksız rekabet sebebiyle üzerine düşen vergi ödevlerini yerine getiren mükellefi rekabet edemez duruma sokan mükellefler, elektronik denetim sayesinde daha kolay ve çabuk bir şekilde incelemeye alınabileceklerdir. Şu anki uygulamada vergi denetimi oranlarının %1'ler civarında bulunması sebebiyle kayıt dışı faaliyet gösteren yükümlünün kayıt dışı çalışmasının tespiti ihbar-şikâyet dışında pek te mümkün değildir. Bu sayede elektronik vergi denetimi, vergisini zamanında beyan edip ödemeyen mükelleflere karşı (ödevlerini yerine getiren mükellefleri rekabet açısından koruma) vergilendirmede adaleti sağlayıcı bir mekanizma ve vergisel bir araç olarak kullanılabilecektir.

5.4. E-Denetimin Denetim Elemanları Açısından Faydaları

5.4.1.Bilgiye Ulaşmada Kolaylık

Denetim elemanlarının, e-veri arşivlerinde bulunan bilgi ve belgelere erişimindeki çabukluk, dolayısıyla denetimin de az bir sürede sonuçlanmasını sağlayacaktır. Vergi denetiminin elektronik olarak yapılabilmesi ve elektronik arşivde saklanan bilgilerin programlar aracılığı ile risk analizine bağlı olarak değerlendirilmesi ve denetim elemanlarına gönderilmesi, hem denetlenecek ve incelenecek vergi yükümlülerinin ve mevzuların seçiminde zaman kaybına engel olacak, hem de inceleme elemanları tarafından incelemeye hazırlık ve denetim sırasında bilgi toplama, yorumlama, kıyaslama gibi alanlarda hız kazandıracak ve vergi denetiminin kısa sürede sonuçlandırılmasını sağlayacaktır. (Gelir İdaresi Başkanlığı Stratejik Plan:2013)

5.4.2.Vergi İncelemelerinde Etkinlik ve Verimlilik

Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde oluşturulan e-arşiv sayesinde denetlenecek yükümlülerin risk durumlarına bakılarak denetim için belirlenmesi ve yapılacak denetimle alakalı donelerin otomatikman inceleme ve denetim elemanlarına iletiminin sağlanması ile denetimi gerekmeyen ve sektörel incelemelerde zaman kaybedilmesine sebep olan sistemden vazgeçilmiş, risk içeren mükelleflerin tespitine dayalı denetim mekanizması devreye girmiştir.(Gelir İdaresi Başkanlığı Stratejik Plan:2013)

Daha önce yapılan uygulamalarda, iş kolları bakımından yapılacak incelemelerde ilgili sektörde faaliyet gösteren işletmelerin hepsi gözden geçirilmekte ve bu da işlemlerini ve kayıtlarını yasal mevzuata göre yürüten yükümlüler ve bu yükümlüleri denetlemekle görevlendirilen inceleme elemanları tarafından zaman kaybına yol açmaktadır. Risk odaklı denetimin gerçekleştirilmesi ile sadece problemli vergi yükümlüleri incelemeye alınmış, yersiz, verimsiz ve gereksiz denetimlerden vazgeçilmiştir. (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu:2007)

Çeşitli yazılımlar ve programlar geliştirilerek vergi denetimi yapılması gerekli olan mükelleflerin tespiti açısından analizler yapılabilmektedir. Ayrıca bu inceleme ve denetimler için gerekli denetim doneleri toplamada ve denetim konularının tespitinde de bu veri analiz sisteminden yararlanılarak denetimde sarfedilecek gereksiz iş gücü daha faydalı alanlara yönlendirilmiştir.

5.4.3.Elektronik Vergi Denetimi İlke Ve Standartlarının Oluşturulması-Geliştirilmesi (Stratejik Plan)

Elektronik sistemlerin yaygınlaşması, dijital veri sistemlerinin ticari ve vergisel ekosistemde kullanımın çoğalması ve bunlar neticesinde istatistik üreten bilgisayar programlarının standartlaştırılması ile birlikte denetim yeni ilke ve standartlar oluşmuştur. Örneğin klasik vergi denetimi kağıt ortamında saklanan verilere dayanan, elde edinilmesi ve saklanması zor donelerden oluşmaktaydı. Vergi inceleme elemanı bu donelere ancak mükellefle reel ortamda irtibata geçip bunları talep edebilmekteydi. Ya da inceleme elemanı talep ettiği bilgi ve belgelere ulaşamadığı zaman mükellefin işyerinde arama gibi zahmetli faaliyetlere girişerek hem kendi zamanını verimli kullanamamakta hem de mükellefin ve olağan faaliyetlerini engelleyebilmekteydi.

Günümüzde ise dijital vergi dairesi otomasyonu (e-VDO) genel çatısı altında; e-beyanname, e-ödeme, e-haciz, e-vergi levhası, e-borç sorgulama, e-KDV iadesi, e-özelge, e-posta ile bilgilendirme, e-pos satış sorgulama, e-fatura, takkom (takdir komisyonları otomasyonu), e-uyum, e-analiz (risk analizi), e-denetim, e-yoklama, e-cari hesap, e-bilet, e-arşiv, e-belge yönetimi, e-kayıt (sicil) ve e-tebligat gibi birçok elektronik uygulama kullanılmakta ve bu sayede de vergi denetim elemanları vergi denetimi için gerekli olan bilgi ve belgelerin büyük çoğunluğuna zaman ve mekan kısıtlaması olmadan ve daha az zahmet ve maliyetle erişebilmektedirler. (Doğan, 2012:5).Ayrıca mükelleflerde inceleme elemanlarının istedikleri bir çok bilgi ve belgeyi emin edip getirmek zahmetinden de kurtulmuşlardır.

Dijitalleşen vergi uygulamaları ve vergi denetimi sayesinde vergi denetiminde yerel uygulamalardan çıkılmış ve dijital veriler sayesinde küresel standartlarla entegre olan bir denetime geçilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığının 2016-2020 Stratejik Planı'nda da net bir şekilde açıklandığı üzere denetim sürecinin verimliliğine ve kalitesine büyük etki eden denetim standartları, bir yandan denetim sırasındaki rotayı gösterirken, diğer taraftan denetim sürecinin sonucu olan vergi inceleme raporunun da nasıl olması gerektiğini belirlemektedir. Kanunların adaletli, tarafsız ve tutarlı bir şekilde tesir etmesini sağlamak amacı ile denetim elemanları ulusal ve uluslararası denetim ilke ve standartları, uluslararası ekonomik ve finansal ilişkiler ile ekonomik araçlar ve bunların vergilendirilmesi konularında gelişen teknolojiler de göz önüne alınarak eğitime tabi tutulmaktadırlar. (Gelir İdaresi Başkanlığı Statejik Plan:2016-2020)

5.4.4.Vergi Denetim Maliyetlerinin Azalması

Oluşturulan dijital bilgi sistemleri ve veri iletişim araçları sayesinde elektronik ortamda elde edilebilen doküman ve belgelere denetim elemanlarının istedikleri zaman ulaşabilir durumda olması ve denetim yapılması gereken riskli mükellef ve sektörlerin elektronik analize tabi tutularak belirlenip seçilebilmesi, direkt olarak denetim maliyetlerini düşürecektir. Denetim için harcanan birim emeğin azalması ile de denetim maliyetleri azalacaktır.

Denetim elemanları tarafından klasik vergi denetim sistemi ile mükelleflerin bilgi ve belgelerine ulaşılmasında ve denetimin yapılmasında sarf edilecek ulaşım, gıda, konaklama gibi masraflardan tasarruf edilecektir.

Diğer taraftan bakılırsa klasik denetim sisteminde yapılan cari harcamaların yerini bilgisayar programlarının edinilmesi ve bu programların geliştirilmesi ile denetim personelinin bu dijital araçları kullanabilmesi ve bunlara entegre olabilmesi için verilen eğitim masrafları almıştır. Ancak bu harcamalar fayda-maliyet analizi yapılırsa yine de eski vergi denetim sisteminde sarf edilen maliyetlerin çok altında gerçekleşmektedir.

5.4.5. Zaman Faydası

Dijital ortamda oluşturulan sistemlerle birlikte yapılan vergi denetimi ve e-arşiv uygulamaları, vergi denetiminin her aşamasında tekrardan ilgili birimlerden ve mükelleflerden donelerin sağlanması için gerekli yazışma, postalama ve verilerin toplanması sırasındaki zaman kaybını azaltacaktır.

Gerekli bilgi ve belgelerin toplanması için inceleme görevlileri tarafından sarf edilecek çalışma süresi de vergi denetiminde bir maliyet olarak dikkate alınmalıdır. Çünkü gereken bilgi ve doneleri elde etmek için harcanan zaman vergi denetim sisteminin geliştirilmesi ve buna entegre olma çalışmaları gibi alanlarda kullanılabilir.

Diğer taraftan vergi denetiminde ihtiyaç duyulan bilgi ve belgelerin henüz denetime başlamadan hazır durumda bulunması doğrudan denetimin sonuçlandırılma sürecini kolaylaştırarak denetimin süresini kısaltacaktır. (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu-2007)

5.5. E-Vergi Denetimini Faydasının Değerlendirilmesi

Yeni risk odaklı ve dijital vergi denetimi uygulamaları yapılmadan önce mevzuatın buna entegre edildiği görülmektedir. Ancak bilindiği gibi günümüz dijital çağında teknolojik gelişmeler günden güne farklılık arz ederek yeniyi eskitmektedir. Durum dijitalleşen vergi denetim uygulamalarına entegre olmaya çalışan vergi mevzuatı açısından da böyledir. Bu teknolojik gelişmeler uygulanmadan önce ve bunlar uygulanırken her ne kadar mevzuat çalışmaları bunlara uyumlu olarak yapılsa da günden güne uygulamaların yapısı gelişerek değişmektedir.

Bu değişime uyum sağlamak açısından küreselleşen dünyada tüm ülkeler kendi altyapı, mevzuat ve üye oldukları birliklerce dönüşüm geçirmektedir. Bu dönüşüme, Maliye Bakanlığı e-dönüşüm süreci ismini vermektedir. (Calayoğlu, 2019:144)

Dijital uygulamalar, personel giderleri, kırtasiye giderleri, konaklama, zaman gibi unsurlardan tasarruf sağlamıştır. Öte yandan vergi yükümlüleri, vergisel işlemlerini daha kolay takip ve öğrenme imkânına kavuşmuşlardır. Bu teknolojik gelişmelerle sağlanan ilerlemeler e-ticaret ve

e-devlet gibi kavramların önemini attırmıştır. Ayrıca, ülkemizde uygulanan interaktif vergi dairesi uygulaması da mükelleflerin yasal yükümlülüklerini yerine getirirken onlara ve dolayısıyla da vergi idaresine ve tüm ülkeye fayda sağlamaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın vergi idaresi alanında yaptığı çalışmalar son yıllarda önemli ilerlemeler sağlamıştır. Dijital teknolojilerinden faydalanılması denetim uygulama ve yöntemlerine de etkinlik kazandırmıştır. (Çetin, 2010:85).

Dijital vergi denetimi, kayıt dışı ekonomi ile mücadelede vergi makamlarının kullandığı en önemli araçlardan biridir. Bilgi teknolojisinin gelişmesine paralel olarak elektronik kontrolün kayıt dışı davranışları önlemedeki etkisi giderek artacaktır. Bir sonraki aşamada elektronik denetim gereksinimleri kademeli olarak artacaktır. Mükelleflerin, meslek mensuplarının ve denetçilerin bu gelişmeyi yakından takip etmeleri kaçınılmazdır.
Mükellefler artık kayıt dışı iş ve işlemlerini elektronik denetimleri de dikkate alarak ve anlık olarak izlenebildiğini/izlenebileceğini akılda tutarak kayıt altına almak zorundadır.
Meslek mensupları da kayıt dışı ticaret sicili ve mükellef işlemlerinin mükelleflere bildirilmesi konusunda titiz davranmalıdır. Müfettişlerin de bu yeni gelişmelerden uzaklaşmadan etkin bir e-teftiş sağlamak için e-teftiş teknikleri konusunda gerekli ve yoğun eğitimden geçmeleri gerekmektedir.(Gelir İdaresi Başkanlığı 2019-2023 Stratejik Plan)

2019-2023 Vergi İdaresi Stratejik Planı'nda bilgi teknolojilerinden yararlanan başlıca kuruluşlardan biri olan (SBB), Türkiye'de mükelleflere sunulan hizmetlerin kapsamını, çeşitliliğini ve erişilebilirliğini artırarak daha iyi hizmet sunma çabasını sürdürecektir.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın 2020 dönemi raporuna göre, "Dijital Denetim Projesi", tüm vergi inceleme işlevlerini elektronik ortama taşımayı ve sürecin denetim aşamalarını emek yoğun bir süreçten sürekli, teknolojiye dönüştürmeyi hedefliyor. Projenin bir diğer bileşeni olan ve OECD tarafından geliştirilen ve vergi denetimleri için "standart denetim dosyaları" olarak Türkçeye çevrilen Vergiler için Standart Denetim Dosyası 91'in (SAFT) ardından, 20 adet "İncelemeye hazırlık dosyası" oluşturulmuştur.

"İncelemeye Hazırlık Dosyaları", mükelleflerin muhasebe kayıtlarından bilgi ve kaynağını oluşturan belgelerden belirli standartlara göre vergi analizi, vergi tahsilatında kullanılmak üzere hazırlanması amacıyla oluşturulmuştur. Standart Test Dosyası (SAFT) v 1.0 ile her rapor hakkında bilgi verilir ve öğeler, açıklamalar, kullanım, temel bilgiler ve örnek kullanım kalıpları gösterilir. Kılavuzları hazırlarken; Rehberde ele alınan verilerin muhasebe bilgi sistemlerinde mevcut olup olmadığı, olası sorunlar ve vergi mükelleflerine uygulanan maliyetler için küresel uygulamalar gözden geçirilmiş ve görüşmeler gerçekleştirilmiştir. E-Devlet uygulamaları hızla yayılıyor ve bilgi teknolojilerindeki gelişimi yansıtıyor. E-Devlet uygulamaları ile hizmetlerin daha hızlı ve kaliteli bir şekilde kamuya sunulması söz konusudur. Hem kamuda hem de Hazine ve Maliye bünyesinde iş ve işlemlerin bilişim teknolojilerini daha hızlı kullanarak yapılmaya ve yaygınlaşmaya başlaması, bu iş ve işlemlerin denetim ve denetiminde de benzer değişiklikleri gerektirmektedir. (Gelir İdaresi Başkanlığı Statejik Plan:2016-2020)

Bir teftişin amacı, denetlenen kurumun temel ve mali faaliyetlerini, organizasyonunu ve insan ve malzeme kaynaklarını kapsamaktır; Risk analizi bağlamında yasal uyumu ve operasyonel

performansı değerlendirmek, kurulun sorunları çözmesine ve iyi yönetime ulaşmasına yardımcı olmaktadır.

Teftiş görevlendirmelerinden beklenen söz konusu amaca ulaşılabilmesini teminen; Başkanlık teftiş faaliyetlerinin etkin ve verimli bir şekilde sürdürülmesi, bilgi ve iletişim teknolojilerinden mümkün olan en üst seviyede faydalanılması ve fonksiyonel bir denetim bilgi sisteminin geliştirilmesi amacıyla VDK-DEBİS oluşturulmuş olup bu sistem VDK-VEDEBİS, VDK-SADEBİS ve VDK-MİDEBİS adlı üç alt e-teftiş programından oluşmaktaydı. Ancak, 1 No'lu Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 101'inci maddesi uyarınca Milli Emlak Genel Müdürlüğü, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'nın hizmet birimleri arasında yer aldığından VDK-MİDEBİS teftiş programı kapsamında yapılan teftiş faaliyetleri sonlandırılmıştır. (Gelir İdaresi Başkanlığı Stratejik Plan:2016-2020)

Klasik vergi denetim yaklaşımları daha çok geçmişe fokus yapmakta iken şu an uygulanan risk odaklı ve dijital denetim vergi ve denetim uygulamaları mükellefi sürekli takibe olanak sağlayan, çözüm odaklı ve vergi yükümlüsü ile vergi idaresini iletişim halinde tutabilen bir sistemdir.

Vergi denetimlerinin günümüzde artık dijital mekanizmalar kullanılarak ve elektronik ortamda yapılıyor olması vergi idaresini de eski verimsiz denetimlerden farklı bir denetim anlayışına itmiştir. Öncelikle, denetlenecek vergi mükellefine ait elektronik belgenin sağlıklı bir şekilde oluşturulması ve elde edilmesi sağlanmalıdır. Sonra da elektronik belge (e-defter, e-fatura v.s.) denetim kanıtı olarak kullanılıp üzerinde ilgili yasal mevzuatın emrettiği inceleme veya denetimlerin yapılarak zaman ve maliyetten böylece tasarrufu edilecektir.

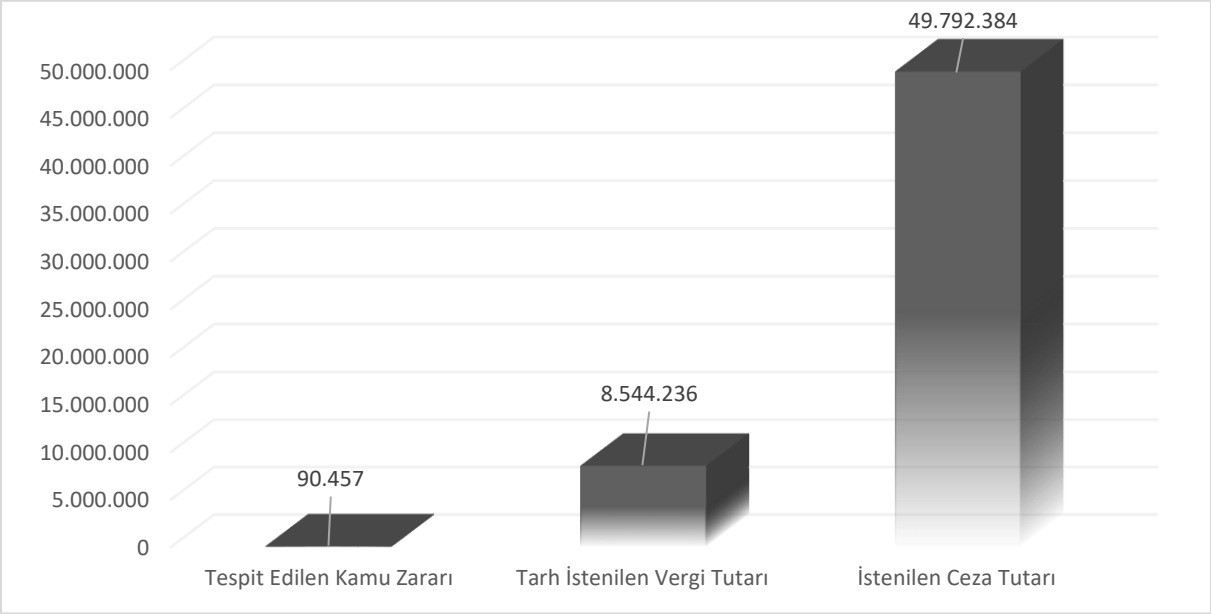
Başkanlığın 2018 yılı VDK-VEDEBİS uygulamalarına ilişkin bazı rakamsal sonuçlara aşağıdaki tabloda yer verilmiştir:

Tablo 16:VDK-VEDEBİS Uygulama Sonuçları

KONUSU	TUTAR
Tespit Edilen Kamu Zararı	90.457
Tarh İstenilen Vergi Tutarı	8.544.236
İstenilen Ceza Tutarı	49.792.384
VDK-VEDEBİS Kapsamında Hazineye İntikali Sağlanan Toplam Tutar	58.427.077

Kaynakça:Hazine ve Maliye Bakanlığı 2018 Yılı Faaliyet Raporu

Grafik 4: VDK-VEDEBİS Uygulamaları Sonucu Tespit Edilen Kamu Zararı



Kaynakça:Hazine ve Maliye Bakanlığı 2018 Yılı Faaliyet Raporu

2018 yılında VDK-VEDEBİS kapsamında yürütülen e-teftiş çalışmaları sonucunda 35 Vergi Dairesi Müdürlüğü, 23 Mal Müdürlüğü gelir servisi teftişe tabi tutulmuş, toplam 58 adet çapraz kontrol yürütülmüştür.(Hazine ve Maliye Bakanlığı 2018 Yılı Faaliyet Raporu)

Gelir İdaresi Başkanlığı 2019-2023 Stratejik Planına göre vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin ve tutulması gereken defterlerin elektronik ortama taşınması, bir yandan mükelleflerin vergisel uyum maliyetlerini azaltırken diğer taraftan elektronik ortamda denetime imkân sağlayarak vergi kayıp ve kaçağı ile mücadelede etkinliği artırmaktadır. Bu amaçla, elektronik uygulamaların kullanımının yaygınlaştırılmasına devam edilecektir.

Tablo 17: Vergi Kayıp ve Kaçağını Önlemek için Planlanan Elektronik Uygulamalara İlişkin Göstergeler

AMAÇ (A2)	**VERGİ KAYIP VE KAÇAĞI İLE MÜCADELE ETMEK**								
HEDEF (H2.2)	**Vergi Kayıp ve Kaçağı ile Mücadele Alanında Elektronik Uygulamaların Kullanımı Yaygınlaştırılacaktır.**								
PERFORMANS GÖSTERGELERİ:	**Hedefe Etkisi (%)**	**Plan Dönemi Başlangıç Değer**	**2019**	**2020**	**2021**	**2022**	**2023**	**İzleme Sıklığı**	**Rapor Sıklığı**

e-Fatura Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısı	20	88.837	150.000	180.000	210.000	250.000	300.000	3 Ay	6 Ay
e-Arşiv Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısı	20	24.030	150.000	180.000	210.000	250.000	300.000	3 Ay	6 Ay
e-Defter Uyg. Yararlanan Mükellef Sayısı	20	86.901	150.000	180.000	210.000	250.000	300.000	3 Ay	6 Ay
e-İrsaliye Uyg. Yararlanan Mükellef Sayısı	20	311	10.000	25.000	100.000	200.000	300.000	3 Ay	6 Ay
e-Serbest Meslek Mak. Uyg. Yararlanan Mük. Say.	20		5.000	25.000	50.000	75.000	100.000	3 Ay	6 Ay
Sorumlu Birim	Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı								
İşbirliği Yapılacak Birim(ler)	Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı, Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı								
Riskler	Kullanıcı sayısının artması veya analizler sonucunda çıkacak yeni ihtiyaçların sistem performansını olumsuz etkilemesi.								
Stratejiler	S1. Elektronik belge uygulamalarını yaygınlaştırmak S2. Defter ve kayıtların elektronik ortamda tutulmasına yönelik uygulamaların geliştirilmesini sağlamak								
Maliyet Tahmini	124.064.495 TL								
Tespitler	Kağıt ortamında düzenlenen belgelerin saklama ve muhafaza zorluğu bulunmasının yanı sıra bu belgelerin kağıt ortamında düzenlenmesi ve saklanması, analizini de zorlaştırmaktadır.								
İhtiyaçlar	Vergi güvenliğinin sağlanması ve işlemlerin kolaylaştırılması açısından elektronik uygulamaların artırılmasına yönelik çalışmalara devam edilmesi gerekmektedir.								

Kaynakça:Gelir İdaresi Başkanlığı 2019-2023 Stratejik Plan

Tablo 18: E-Vergi ve Denetimde Kalitenin Arttırılması İçin Yapılan Uygulamlara İlişkin Sayısal Veriler ve Tespitler

	KALİTELİ HİZMET SUNMAK								
HEDEF (H4.1)	**Bilgi Teknolojisi Sistemleri ve Uygulamaları Geliştirilecektir.**								
PERFORMANS GÖSTERGELERİ:	**Hedefe Etkisi (%)**	**Dönemi Başlangıç Değer**	**2019**	**2020**	**2021**	**2022**	**2023**	**İzleme Sıklığı**	**Rapor Sıklığı**
Yazılımlarda yapılan güncelleme sayısı	60	1.184	4.000	4.000	4.000	4.000	4.000	3 Ay	6 Ay
Bilişim Eğitimi ve Bilişim Uygulamaları Eğitimi Verilen Personel Sayısı	40	12.439	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	3 Ay	6 Ay
Sorumlu Birim	Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı								
İşbirliği Yapılacak Birim(ler)	Personel Daire Başkanlığı, Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı								
Riskler	1. Bilgi teknolojisi sistemleri ve uygulamalarının geliştirilmesine yönelik hazırlanan projeler için gerekli ödeneklerin yetersizliği ya da ödeneklerde gecikmelerin yaşanması. 2. Beşeri sermayenin, iç veya dış kaynaklardan temininde yaşanan güçlükler.								
Stratejiler	S1. Teknolojik altyapı ve donanım kapasitesini artırmak								
Maliyet Tahmini	483.518.879 TL								
Tespitler	Mükelleflerin yükümlülüklerinin kolaylaştırılması ve uyum maliyetlerinin azaltılmasını temin etmek üzere elektronik ortamda sunulan hizmetlerin herhangi bir aksamaya sebebiyet vermeden sürekliliğini sağlamak ve bu hizmetlerin kapsamını, çeşitliliğini ve erişilebilirliğini artırmak, önemli bir fiziki ve beşeri sermaye ihtiyacı doğurmaktadır.								
İhtiyaçlar	Otomasyon sistemlerinde kullanılan yazılım ve donanım ihtiyaçlarının süratle giderilmesi, bu sistemleri kullanan personelin mesleki eğitimlerinin düzenli olarak verilmesi gerekmektedir.								

Kaynakça:(Gelir İdaresi Başkanlığı 2019-2023 Stratejik Plan)

Gelir İdaresi Başkanlığı 2019-2023 Stratejik Planına göre vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin ve tutulması gereken defterlerin elektronik ortama taşınması, bir yandan mükelleflerin vergisel uyum maliyetlerini azaltırken diğer taraftan elektronik ortamda denetime imkân sağlayarak vergi kayıp ve kaçağı ile mücadelede etkinliği artırmaktadır. Bu amaçla, elektronik uygulamaların kullanımının yaygınlaştırılmasına devam edilecektir.(Gelir İdaresi Başkanlığı 2019-2023 Stratejik Plan)

6.VERGİ DENETİMİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

6.1.Vergi Denetiminde Başlıca Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Adaletsiz vergi uygulamaları sonucunda vergiden kaçınma ve vergi kaçırma eğilimleri artarak vergi bilinci bozulur ve toplumda vergiye karşı bir antipati oluşur. Vergi vermekten kaçınma eğilimleri sonucunda da devletin vergi gelirleri ve dolayısıyla da kamu gelirlerinde önemli oranda azalmalar olur. Bu azalma beraberinde tabi ki kamu harcamalarının karşılanamaması, hizmet ve yatırımların yapılamaması sonuçlarını doğurur. Sonuçta toplumsal ve bireysel olarak büyük zararalar ortaya çıkar.

Öte yandan devlet verginin adaletli bir şekilde uygulanmasını sağlayan politikaları da uyguluyor olabilir. Ancak bu doğru politika uygulaması karşısında bile yine vergi kaçırma eğilimleri ortaya çıkabilir. Çünkü toplumda belirli bir düzeyde vergi bilinci gelişmiş olsa bile verginin harcanabilir geliri azaltıcı etkisi vardır.

Bireyler kendi faydalarını gözetmek adına toplumsal faydayı göz ardı edebilmektedirler. Özellikle vergi kaçağının yüksek olduğu sektörler, ferdi karlılığın da en yüksek olduğu alanlardır. Bu nedenle de emek, sermaye, ücret ve rant olarak sayabileceğimiz üretim faktörleri bu alanlara kaymakta ve bu sektörler diğer sosyal faydanın fazla ama bireysel faydanın az olduğu alanlar karşısında hızla büyümektedirler. Sosyal faydanın fazla olduğu ancak karlılığın az olduğu alanlar ise gün geçtikçe daralmakta ve bu sektörler kaybolmaya yüz tutmaktadırlar. Böylece üretim faktörlerinin optimal dağılımı da bozulmaktadır. (Edizdoğan,1986:77)

Adaletli bir vergi politikasının amacı gelir dağılımında adaleti sağlamak ve üretim faktörlerinin marjinal faydasının tüm alanlara optimal dağılımını sağlamaktır. Bu iki amaca ulaşabilmek te ancak vergi kayıp ve kaçağını önleme mekanizması olan vergi denetimiyle sağlanabilir. Kamu otoritesi hem tüm sektörler ve hane halkları açısından vergi kayıp ve kaçağını önlemek hem de sosyal faydası az, bireysel faydası fazla olup vergi kaçağının da çok olduğu alanları denetleyerek bu amaçlara ulaşmaya çalışır.

Vergi denetimi sürecine ilişkin bulguları tartışmadan önce şu hususun altını çizmek gerekir: Vergi denetimlerinin kayıt dışı ekonominin azaltılmasına ve vergiye gönüllü uyumun artırılmasına katkısı yadsınamaz. Ancak vergi ve maliye politikası hedeflerine yalnızca vergi müfettişleri ile ulaşılamaz. Bu anlamda vergilendirme ve demokrasi, vergi etiği, vergi adaleti, vergi eşitlikçiliği, vergiye gönüllü uyum, kayıt dışı ekonomi, vergi kaybının önlenmesi, vergi muafiyeti gibi temel vergi politikalarının önemsenmesi, İyi işleyen bir vergi sistemi oluşturmak ve bu politikalarla tutarlı yasal hükümlerin kararlı bir şekilde uygulanmasını gerektirir. Bu amaçlar için vergi müfettişinin rolünün sınırlı olduğuna dikkat edilmelidir. Objektif bir bakış açısıyla, son yıllarda çıkarılan mevzuat kısmi iyileştirmeler getirse de vergi denetimi sürecinde bazı sorunların devam ettiğini belirtmek gerekir. Vergi ilişkisinin çeşitli ve karmaşık doğası göz önüne alındığında, vergi kontrol süreciyle ilgili yeni sorunlarla karşılaşmak doğaldır, ancak bunları aşmak için reform ve düzenleme de gereklidir. Bu bağlamda, yeni Vergi Usul Kanunu (VUK) hazırlıkları devam ederken, vergi denetimine ilişkin sorunları anlamak için aşağıdaki konuların ve çözüm önerilerinin ele alınmasında fayda vardır. (Çetinkaya,2016:90-95)

6.1.1.Vergi Denetim Sürecinin Hukuki Bir Süreç Olduğunun Benimsenmesi

İnsanlar hem fizyolojik hem de sosyal ihtiyaçlarını karşılamak üzere topluluklar halinde yaşamak zorundadırlar. Bu zorunluluk zamanla insan topluluklarını aralarında çeşitli bağlar kurmak suretiyle toplumlar haline getirmiştir. İşte toplum halinde yaşayan insanlar arasındaki ilişkileri düzenleyen ve zamanla yine bu toplum tarafından oluşturulan otoriteye bağlı yaptırımlarla desteklenmiş kurallar bütünü hukuk kavramını oluşturur. Vergi hukuku ise bu toplumların yani devletlerin ekonomik ihtiyaçlarını karşılamak için en büyük gelir kaynağı olarak nitelenen verginin topluma uygulanması sürecindeki kuralları içeren bir kamu hukuku dalıdır. Vergi hukukunun kamu hukuku olarak nitelendirilmesinin sebebi ise devletle toplum arasındaki bu ilişkide tarafların eşit olmaması, verginin devletin egemenlik gücüne dayalı cebri bir uygulama olmasıdır.(Bilici, 2012:31)

Vergi kanunlarının eksiksiz ve adaletli bir şekilde uygulanması sadece kamu gelirlerinde artış anlamına gelmez. Aynı zamanda vergi kanunlarının gerektiği gibi uygulanması devletin gücünün ve egemenliğinin bir göstergesidir. Çünkü devlet egemenlik gücüne dayanarak ve tek taraflı olarak koyduğu kuralları uygulayamaz ise bu zafiyet göstergesi olarak algılanır ve toplumdaki vergi bilincine de zarar verir. Zaten gerektiği gibi uygulanmayacağı düşünülerek vergi kaçağı zamanla büyür ve dolayısıyla da kamu gelirlerinde önemli kayıplar yaşanır.

Devlet, bir kamusal otorite olarak koymuş olduğu kanunların tam ve eşit olarak uygulanmasından sorumludur. Zaten bu sorumluluk hukuk devleti olmanın da bir gereğidir. Bu nedenle kamu otoritesi, diğer tüm kanunlar gibi vergi kanunlarının da eksiksiz olarak uygulanmasını denetlemek zorundadır. Vergi kanunlarının uygulanmasının denetimi ise tabi ki vergi denetimi ile mümkündür.

Ayrıca bilerek ve istenerek yol açılan bu vergi kayıp sebepleri yanında vergi idaresinin, meslek mensuplarının veya yükümlülerin doğrudan kendilerinin yaptıkları vergileme hataları sonucunda da vergi kayıpları oluşabilir. Bu hataların başlıca nedeni ise vergi kanunlarının uygulamasının karmaşık olması veya vergi kanunlarının dilinin anlaşılabilir olmamasıdır.

Vergi Denetim Kurulu, mükelleflerin vergi kanunlarına uygunluğunu sorgulama, araştırma, bilgi toplama ve kapsamlı vergi denetimleri yaparak doğrulama işlevini yerine getirir. Mükellefler, kanundan bağımsız olarak, vergi kültürü ve etiğine bağlı olarak bildirim yükümlülüklerini yerine getirmeyebilir veya bu görevlerini eksik veya yanlış yapabilirler.

VUK Madde 135-141'e göre, vergilendirilebilir olayların ve durumların gerçekliğinin ortaya çıkarılması ve bir beyanın doğruluğunun belirlenebilmesi için mevcut en önemli yasal araç vergi denetimidir. Vergi inceleme süreçleri ile ilgili ilk ve en önemli husus, sürecin hukuki bir süreç olduğunu, temelinin ve sınırlarının hukuk kurallarıyla belirlendiğini bilmek ve tarafların gereğini yapmasını sağlamaktır. Ancak başta Anayasa olmak üzere vergi kanunları ve vergi denetimine ilişkin düzenlemeler gibi yasal hükümler vergi denetimlerinin yasal dayanağını oluşturmakta ve sürecin sınırlarını belirlemektedir. Avrupa Birliği Adalet Divanı'na göre, ayrımcılıktan kaçınıldığı sürece vergi denetim prosedürleri üye devletlerin egemen yargı yetkisine girer. Öte yandan OECD'nin vergi idarelerinin çalışma ve işbirliğine ilişkin çalışmaları, Avrupa Konseyi'nin çalışmaları, Birleşmiş Milletler kurumlarının çalışmaları ve düzenlemeleri, AB kazanımlarında baltalanmış ve kimi zaman bağlayıcı kimi zaman yol

gösterici olmuş düzenlemeler, iç hukuktaki hukuk normlarının kaynağıdır. Ayrıca ulusal ve uluslararası mahkemelerin kararları da pratik birer rehberdir. Yakın zamanlarda, Anayasa Mahkemesi'nin bireysel başvuru bağlamında verdiği kararlar, mükelleflerin menfaatlerini korumaya yönelik kılavuz niteliğindedir. Bu nedenle vergi idaresi ve vergi müfettişlerinin yukarıda bahsettiğimiz sürecin yasal unsurlarını göz ardı etmeden vergi denetimi yapmaları son derece önemlidir. Yeni yasal hükümler geliştirilmese bile, mevcut mevzuatın gereğince uygulanması ve dikkate alınması durumunda uygulamadan kaynaklanan birçok sorun ortadan kaldırılabilir. Bu nedenle, vergi denetimi prosedürünün ilk ve en önemli hususu, yasal bir prosedür olduğunun, dayanağının ve sınırlarının kanun hükümleriyle belirlendiğinin bilinmesi ve etkin bir şekilde çalışmasının sağlanmasıdır. .(Çetinkaya,2016:93)

6.1.2.Mükellef Haklarının Bilinmesi ve Gözetilmesi

Yapılan denetimlerin en temel amacı vergiyi doğuran olayın gerçek durumunu ortaya koyarak bir yandan kamu gelirlerinde kayıp ve kaçağın önüne geçmek diğer yandan da yükümlülerin haklarını korumak olduğu görülmektedir. Vergi denetiminin bu amaçlara ulaşması için bu denetimi yapan denetçilerin yasalardan almış olduğu bir takım kamusal güce ihtiyaçları vardır. İşte vergi denetimini yapan görevlilerin ve vergi idaresinin yasalarla kendisine verilen bu güç vergi denetiminin yaptırım gücü özelliğini ortaya koyar.

Kamu denetçileri mükellefin herhangi bir hatasını tespit etmeleri durumunda yükümlülerin hatalarını düzeltirken vergi denetiminin temel amacı olan gerçek gelir üzerinden vergi alınması kriterini ihlal etmemek adına yasal mevzuat ve gerçek duruma göre hareket etmelidirler. Aksi halde hem tarafsız ve adaletsiz davranmış hem de görevlerini gereği gibi yapmamış olurlar.(Esen,1997:6)

Kurumsal ve nihayetinde gelir üzerindeki vergi düşünüldüğünde bireysel olarak vergi yükünün kişisel harcamalar üzerindeki etkisi özellikle dar gelirliler açısından endişe vericidir. Eğer gelir kıstası göz önüne alınmadan bir vergilendirme politikası uygulanırsa bu uygulama gelir dağılımı üzerinde adaletsizliğe yol açar.

Gelir dağılımında adaletin sağlanması için herkesten ödeme gücü doğrultusunda vergi alınması gereklidir. Aksi halde geliri fazla olandan az veya hiç vergi alınmaması ya da geliri az olanla eşit vergi alınması gelir dağılımında adaletsizliğe yol açarak sosyal faydayı bozar.(Tekin ve Çelikkaya,2018:54-55)

Adaletsiz vergi uygulamaları sonucunda vergiden kaçınma ve vergi kaçırma eğilimleri artarak vergi bilinci bozulur ve toplumda vergiye karşı bir antipati oluşur. Vergi vermekten kaçınma eğilimleri sonucunda da devletin vergi gelirleri ve dolayısıyla da kamu gelirlerinde önemli oranda azalmalar olur. Bu azalma beraberinde tabi ki kamu harcamalarının karşılanamaması, hizmet ve yatırımların yapılamaması sonuçlarını doğurur. Sonuçta toplumsal ve bireysel olarak büyük zararalar ortaya çıkar.

Öte yandan devlet verginin adaletli bir şekilde uygulanmasını sağlayan politikaları da uyguluyor olabilir. Ancak bu doğru politika uygulaması karşısında bile yine vergi kaçırma eğilimleri ortaya çıkabilir. Çünkü toplumda belirli bir düzeyde vergi bilinci gelişmiş olsa bile

verginin harcanabilir geliri azaltıcı etkisi vardır.

Vergi denetimi sürecinde karşılaşılan yaygın sorunlar; mükellefin bilmeme, korunmama veya meşru korunmama haklarıdır. Bu haklar mevcut yasal hükümlerle tanımlanmış olsa da uygulamada bu hususlara tam olarak uyulmadığı görülmektedir. Örneğin mükellefler bir soruşturmanın amacı, aşamaları ve sonucu hakkında bilgi talep ettiğinde bu talepler çoğu zaman karşılanmamaktadır. Müfettişler, mükellefin bu hakkını kullandırtmak istememekte ve mükellefe soruşturma konusu hakkında yeterli bilgi vermeksizin kendi varsayım ve planlarına göre soruşturmayı bitirmek istemektedirler. Bazen, soruşturmanın gerekçesi olarak "risk analizinin sonuçları" gibi genel bir ifadenin kullanılmasıyla belirtilir. Denetimin bir sonraki bölümünde denetim elemanı, kendi çalışma takvimine göre bilgi ve belge talep ederek teftişi yapmaktadır. Hakkındaki soruşturmanın mahiyetini bilmeyen mükellef, soruşturma konusuna ilişkin ispat ve savunma hakkını tam olarak kullanamayacaktır. Bu süreçte mükellef bu çalışmalardan çıkardığı sonuçlarla incelemenin anlamını ve mahiyetini anlamaya çalışır. Muayenenin en önemli dayanağı olan muayene tutanağı imzalanırken dahi muayene sonuçları hakkında bilgi yoktur. Bu nedenle, adil yargılanma hakkına daha baştan saygı gösterilerek mükelleflerin hakları korunmalıdır.

Uygulamayı standart hale getirmek için çıkarılan düzenlemelerle bilgilerin belgelenmesi, belgelenmesi ve bilgilerin ayrıntılarının belirlenmesi önemlidir. VUK'na göre tam incelemelerin 12 ayda, sınırlı incelemelerin ise 6 ayda tamamlanması gerektiği bilinmektedir. Gerekirse, inceleme için ek bir 6 ay daha uzatılabilir. Ancak uygulamada istisnai olarak uygulanan süre uzatımı mekanizması sebepsiz olarak kullanılmakta olup mükelleflerin incelemenin zamanında yapılmasını isteme hakları bulunmaktadır. Öte yandan 5 yıllık süreyi sona erdirmek ve zaman kazanmak için vergi müfettişi, inceleme komisyonunu toplayarak süreyi uzatır. Danıştay'ın uygulamayı hukuka aykırı bulan kararlarına rağmen benzer uygulamalar devam etmektedir.(Soydan ve Barış,2015:80-87)

Mevzuatın mükellef lehine dikkate alınmaması da bir diğer ihlaldir. Nadiren de olsa vergi mahkemelerini sadece vergi mükelleflerinin aleyhine olan meseleleri değerlendirdiği ve lehlerine olan hususları görmezden geldiği veya bu hususların ancak hukuka aykırı olduğu için yargı makamları tarafından dikkate alındığı gibi durumlar ortaya çıkabilmektedir. Ancak vergi denetiminin amacı, VUK'nun 134. maddesi kapsamında ödenmesi gereken vergilerin incelenmesi, tespiti ve doğruluğunu sağlamaktır. Uygulamadan örnek vermek gerekirse, ödendiği tespit ve kabul edilerek usulüne uygun olmadığı yönünde eleştirilen işlemlere ait KDV veya giderler indirim veya gider kalemi olarak değerlendirilemez. Dönemler arası devirle bir yıllık maliyetler düşürülürken, diğer indirimler ilgili yılın maliyetlerine eklenmez. Böylece inceleme hususları mükellef aleyhine değerlendirilmiş olur. Ancak, VUK'nun ilgili hükümleri uyarınca, onarımlar ve iadeler dahil olmak üzere mükellefin lehine olan hususlar dikkate alınmalıdır. Taraflar inceleme sürecinde birbirlerine saygı göstermeli, tehdit ve zorlayıcı ifadelerden kaçınmalı, gereksiz araştırma ve taleplerde bulunmamalı, kamu gücünü saygılı bir şekilde kullanmalıdır. Mükellefin işine en az etki edecek kontrollerin mesai saatleri içinde yapılmasına özen gösterilmelidir. Aksi takdirde, mükellefin durum tespiti yapma hakkı da ihlal edilmiş olacaktır.(Soydan ve Barış,2015:80-87)

6.1.3.Vergi Denetim Mekanizmasının Organizasyon Yapısı, Liyakat ve Tarafsızlığı

Yapılan denetim işlemi burada kamu adına ve kamu yararı amacıyla yapıldığı için vergi denetiminde bu denetimi gerçekleştiren denetçilerin tam bir tarafsızlık içinde ve kamu yararını gözeterek bu denetim faaliyetini gerçekleştirmesi zorunluluktur. Aksi halde bu tür denetimden beklenen kamusal, sosyal ve ekonomik amaçların hiç birine ulaşılamamış olunur.

Esasen vergi denetim elemanları tarafından vergi idaresi tarafından yaptırılan bu denetimle ulaşılmak istenen sonuç vergi mevzuatı özelinde teknik olarak bakıldığında "vergiyi doğuran olayın gerçek durumunu" ortaya çıkartmaktır. Bu denetimler sonucunda ortaya çıkan gerçek durum idare aleyhine de olsa ve kamu gelirlerini azaltıcı bir sonuç ta olsa yine de idare ve idarenin görevlendirdiği denetim elemanları tarafsız davranmalıdır. Bu elde edilen sonuç fazla veya hatalı olarak tahsil edilen verginin yükümlüye iadesi şeklinde de olabilir. Böyle bir durumda idare denetim sonucu haksız olarak tarh, tahakkuk veya tahsil edilen verginin mükellefe iadesini sağlamakla yükümlüdür.(Tekin ve Çelikkaya,2018:56)

Ayrıca vergi denetimleri sonucunda mükellefin bilerek veya hatalı olarak yapmış olduğu mevzuata aykırı iş ve işlemlerin vergi idaresi tarafınca mükellef rızası olmadan dahi düzeltilmesi gerekir. Bu düzeltme veya işlem tahsis etmenin örnekleri olarak; mükellef tarafından tesis edilmemiş mükellefiyet kaydının idare tarafından resen tesisi veya beyanname vermeyen mükellefin mükellefiyet kaydının silinmesi işlemleri verilebilir. Vergi idaresi bu işlemleri yaparken mükellefin rızasını dikkate almaz. Ancak bu idarece tek taraflı olarak yapılan iş ve işlemler yasal mevzuata uygun olarak tarafsız bir bakış açısıyla yapılmalıdır.

Kamu denetçileri mükellefin herhangi bir hatasını tespit etmeleri durumunda yükümlülerin hatalarını düzeltirken vergi denetiminin temel amacı olan gerçek gelir üzerinden vergi alınması kriterini ihlal etmemek adına yasal mevzuat ve gerçek duruma göre hareket etmelidirler. Aksi halde hem tarafsız ve adaletsiz davranmış hem de görevlerini gereği gibi yapmamış olurlar.(Esen,1997:6)

VDK, etkin bir vergi kontrol sistemi kurmak ve vergi inceleme görev ve yetkilerini tek elden yerine getirmek, teftiş ve denetim yapmak amacıyla 2011 yılında ihtisaslaşma ve işbölümü doğrultusunda yeniden yapılandırılmıştır. Bu itibarla daha önce vergi inceleme yetkisi bulunan maliye müfettişi, hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenleri VDK olarak tek bir çatı altında ve vergi müfettişi unvanıyla, doğrudan Maliye Bakanlığı'na bağlı bir birim olarak birleştirilmiştir. Doğal olarak bu durum, geleneksel olarak farklı teşkilat yapılarında görev yapan vergi müfettişlerinin hakkaniyetlerine ve çalışma yöntemlerine müsamaha gösterilip gösterilmeyeceği konusunda tartışmalara yol açmıştır. Hâlen de bu tartışmalar kamuoyunda yaşanmaktadır. .(Çetinkaya, 2016:90)

Vergi müfettişleri görevlerinin ifası sırasında her türlü baskıya, yönlendirmeye engel olacak mekanizmalarla karşı korunmalı; ilkeleri, çalışma prensipleri, hassasiyetleri dönemden döneme, mükelleften mükellefe değişmemelidir." VDK' nın vergi incelemesi, teftiş, denetim ve soruşturma görev ve yetkileriyle kayıt dışılık ve yolsuzlukla mücadelede etkin bir rol üstlenebilmesi için adil ve tarafsız olması önemlidir. Kurumun özerk ve tarafsız bir yapı içerisinde faaliyet göstermesi zorunludur. Bunun için VDK' nın planlama fonksiyonu, karar ve yönetiminde mükellef temsilcileri, YMM, SMMM gibi profesyonel temsilciler ve ilgili akademisyenleri içeren katılımcı ve şeffaf bir yapı oluşturulmalıdır. (Üzeltürk,2013:78)

Denetim elemanlarının çalışma koşulları ve ücretleri, devlet hiyerarşisindeki kariyer olanakları iyileştirilmeli teknik ve psikolojik eğitim süreçleri hizmet içi eğitim sürekli hale getirilerek önemsenmelidir.

Sadece devletin değil aynı zamanda mükellefin de haklarının korunması teşvik edilmelidir. Ancak, bu şekilde adalet, hukuk ve vicdani değerler gelecek kaygılarına ve olabilecek baskılara, yönlendirmelere galip gelebilecektir.

İncelemeye seçilme kriteri ve "Neden Ben?" sorusunun cevabı VDK 2020 yılı faaliyet raporuna göre, Türkiye'de 2020 yılında genel vergi inceleme oranı sadece %2,32'dir. Bu nedenle de denetim sürecinde mükelleflerin belki de ilk ve en önemli sorusu "Neden bu kadar mükellef varken beni denetime tabi tutuluyorum" olmaktadır.(Vergi Denetim Kurulu 2015 Faaliyet Raporu.)

Bireyler gibi mükellefler de bulundukları sık sık kendilerini diğer mükelleflerle kıyaslama ihtiyacı duyarlar. Bu kıyaslama açıklanamadığı, "Neden ben?" sorusu cevaplanamadığı takdirde mükellefle idare arasındaki güven ilişkisi daha incelemenin başlangıcında yara almış olur.

Bunu önlemek için vergi denetimleri, vergi mahremiyeti çiğnenmeden ama gereken açıklıkla, haklı gerekçelerle, katılımcı bir vergi inceleme stratejisiyle ve kamuoyunun bilgisine sunularak yapılmalıdır. Denetimlere ait şehirler, iş ve iş kolları, denetlenen mevzular gibi genel bilgiler kamuoyu ile paylaşılmalıdır. Diğer taraftan 10.07.2011 tarih ve 646 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılacak tam ve sınırlı vergi incelemelerinin kapsamı ve vergi incelemesine tâbi tutulmalarına dair bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre birinci sınıf tüccarların yıllık iş hacimleri, aktif ve öz sermaye büyüklükleri esas alınarak gruplara ayrılması ve yapılacak bu gruplamaya bağlı olarak vergi incelemesine alınma bakımından asgari süreler getirilmesi ile bu hususlara dair diğer usul ve esasların yönetmelikle belirleneceği belirtilmesine rağmen henüz bir düzenleme yapılmış değildir. Bu anlamda yasal bir düzenleme yapılması ve vergi incelemelerinin bu hususlar göz önüne alınarak gerçekleştirilmesi şeffaflık açısından önemli bir iyileşme sağlayacaktır. (Vergi Denetim Kurulu 2015 Faaliyet Raporu.)

Kayıt dışılığın yüksek olduğu sektörlerin incelenmesine daha çok önem verilmelidir. Vergiye gönüllü uyumun artması, vergi bilincinin oluşması ve vergi incelemelerine olan adalet ve güven duygularının gelişmesi açısından bu şarttır.

Normal şartlarda vergi incelemesine risk bazlı kontrol kriterlerine göre seçim yapılır. Bunun haricinde ihbarlı inceleme, karşıt inceleme, öteki amme kuruluşlarının tespitleri üstüne gerçekleşen incelemeler olmakla beraber asıl olan ülkenin gereksinimlerine yanıt veren, vergi tabanının genişlemesine, kayıt dışı ekonominin azalmasına destek olan araştırma plan ve programları çerçevesinde araştırmaların yürütülmesidir. Elbette idarenin incelemeye seçme, sevk etme mevzusunda takdir hakkı vardır ve olmalıdır. Ancak bu takdir hakkının hususi bir amaçla gerçekleşmediğine mükellefler inanmalıdır. Hukuksal açıdan idare takdir hakkının kullanırken orantılılık ve ölçülülük ilkelerine tâbidir. Aksi takdirde denetimin yanlı ve belli bir amaca yönelik olduğu iddiası her vakit itimat ilişkisini tehdit etmeye devam edecektir. (Çetinkaya,2016:94)

6.1.4.Vergi İncelemelerinde Yorum ve İspat Müessesesi

Vergi denetimi sadece mükelleflerin tutmak zorunda oldukları yasal defter ve belgelere dayanan bir hesap denetimi değildir. Vergi denetiminin temel amacı vergiye konu olan iş ve işlemlerin gerçek durumlarını araştırmak olduğundan bu denetim, zorunlu ve matbu somut belgeler dışında her türlü bilgi ve belgeye ve takdir yetkisine de dayanabilir.

Kamu denetçisi yaptığı vergi denetimi işlemi sırasında piyasa koşullarını, tanık ifadelerin, işletme ve yükümlülerin özel durumlarını ve diğer her türlü subjektif kriteri de yasal mevzuat çerçevesinde dikkate alır.

Özellikle Vergi Usul Kanunu'nun 30.maddesi dikkate alındığında yasa bazı özel durumlar için vergi idaresine ve dolayısı ile da kamu idaresi tarafından vergi denetimi görevi verilmiş kamu denetçilerine yasalar çerçevesinde geniş bir takdir yetkisi de tanımıştır.

İnceleme sürecindeki en önemli konulardan biri, değerlendiricinin kanıt ve yorum sorununa yaklaşımıdır. Hepimizin bildiği gibi, vergi müfettişinin vergi incelemesinden sonra hazırladığı raporlar iddianame niteliğindedir. Bu bağlamda inceleme raporu, özellikle vergiyle ilgili gerçekleri açıklayan, iddiaları doğrulayan ve bu gerçeğe yasayı uygulayan bir belgedir. Yorum kuralları, vergi hukukunda net olmadığı durumlarda devreye girebilir. İstenen lafzi yorumun açık ve yeterli olmasıdır. Ancak bunun için temel kural, yasanın dilinin açık olması, herkes için aynı şekilde anlaşılması, gerekli olanı kapsaması ve olmayanı içermemesi olmalıdır. Bu açıdan hem yasal hükümler hem de bu düzenlemelerin gerekçeleri dikkatli bir şekilde hazırlanmalı ve yönetmelik hazırlanırken Danıştay'a danışılmalıdır. Aksi takdirde aynı konuda farklı görüşler ortaya çıkabilir ve mağduriyetler ortaya çıkabilir. .(Çetinkaya, 2016:90-93)

Diğer taraftan VUK' un 140'ıncı maddesine nazaran vergi incelemesi ile sorumlu olanların vergi kanunlarıyla alakalı kararname, tüzük, yönetmelik, genel bildiri ve sirkülere aykırı vergi inceleme tutanağı düzenleyemeyecekleri belirtilmiştir. Bu hükümden Anayasa'ya ve vergi kanunlarına aykırı hükümler barındıran, normlar hiyerarşisine müsait olmayan alt düzenlemelere uyulması gerektiği kararı çıkartılmamalıdır. Aksi bir uygulama, Anayasa'nın 73'üncü maddesi kapsamında vergilerin kanuniliği ilkesine ve hukuka aykırıdır. Bu nedenle, belirli ve yasal dayanakları olan gerçek ve ispatlanmış iddiaların bildirilmesi gerekir ki mükellefler çok uzun ve zorlayıcı yasal işlemlerle karşı karşıya kalmasınlar. (Soydan,Barış,2015:80-90)

Öte yandan, vergi denetimi ve vergi denetim raporu hazırlama sürecinde kanıt sorunu çoğu zaman bir kenara atılmaktadır. "Kim, neyi, ne vakit kanıtlamalıdır?" sorusu temel sorudur. Ancak şunu belirtmek icap eder ki VUK'un 3'üncü maddesinde ifade olduğu gibi, normal ve mutad olmayanı iddia eden, iddiasını ispatlamak durumundadır.

Vergilendirmede vergiyi doğuran vaka ve bu vakaya ilişik muamelelerin reel mahiyeti esastır. Diğer bir ifadeyle olayın görünüşteki biçimiyle gerçekteki biçimi içinde bir ayrım var ise ve bu gerçeğe göre bir rapor düzenlenecekse denetim elemanları bu durumu hüküm aşamasına gelmeden ispatlamalıdır. Oysa vergi inceleme raporları bu kuralı dikkate almadan yazılmakta, tenkit yapılmakta ve kanıtlama yükü bilakis çevrilerek "Haklılığınızı yargıda kanıtlayın." anlayışı inceleme raporlarına egemen olabilmektedir.

Vergi denetimi süreci bir hakikati arayış sürecidir. Bu nedenle meşru, somut, yerleşik ve kanıtlanmış iddialar açıklanmalı ve mükellefler çok uzun ve zahmetli yasal işlemlerle karşı

karşıya bırakılmamalıdır. Bu anlamda incelemede iddia edilen konuların hukuki dayanakları çok iyi ortaya konulmalı, mükellef nezdinde mağduriyet yaratacak hukuka aykırı uygulamalara son verilmelidir. (Çetinkaya,2016:93)

Re'sen tarhiyat istenirken, ihtiyati haciz, güvence isteme şeklinde bazı yönetimsel uygulamalar yapılırken, kaçakçılık şeklinde suçlarda kabahat duyurularında bulunulurken kanıtlama müessesesi herhangi bir keyfilik içermeyecek şekilde uygulanmalıdır. İnceleme tutanaklarında mükellefler hiç bir etki altında kalmadan özgürce anlatım ve beyanda bulunabilmeli, tutanaktaki bilgilerin doğruluğunu test edebilmelidir. Bu, incelemenin sıhhatli yapılabilmesi açısından da şarttır.(Üzeltürk,2013:70-90)

6.1.5.Denetim Tutanaklarının Oluşturulması Süreci

Mükellef ile birlikte denetim sırasında tespit edilen hususlara ilişkin mükellef ifade ve beyanlarının yer aldığı denetim tutanağı önemlidir. Denetim tutanakları, denetçilerin raporlarının temeli ve aynı zamanda mükellefler içinde gerekçe ve savunma dayanağıdır. Bu nedenle, imzalanmadan önce çok dikkatli bir şekilde değerlendirilmeli ve bu tutanakların ileride rapor değerlendirme komisyonunda, uzlaşma ve yargı aşamalarında kullanılacağı unutulmamalıdır. Mükellefin denetim sırasında bir vekil veya mali müşavir mevcudiyetini talep etme hakkı bulunmakta olup, bunların mükellef nezdinde mevcudiyeti tarama sürecinin daha titiz olmasını sağlayacaktır. Mükellef, denetim raporunda herhangi bir direktif olmaksızın serbestçe ifade ve beyanda bulunabilmeli ve raporda yer alan bilgilerin doğruluğunu teyit edebilmelidir. Ancak uygulamada bazı denetçiler, mükellefler adına yazdıkları beyanların rapora dahil edilmesinde ısrar edebilirler. Bu durumda mükellefin iradesi rapora yansımamakta ve dolayısıyla adil ve objektif bir değerlendirme yapılamamaktadır. İşin uzmanları, sadece mükelleflerin yanında yer almamalı, aynı zamanda daha etkin ve yetkin bir vergi idaresi mekanizmasının geliştirilmesine katkıda bulunmalıdırlar.(Çetinkaya, 2016:96)

Öte yandan, denetim tutanakları, genellikle mükellefe önceden bildirilmez ve mükellef, denetim tutanağını özellikle de incelemeye başlama safhasında incelemeye başlama tutanağını ilk kez denetim elemanının yanına gittiğinde hazır bularak görüşünü ifade etmeden imzalar. Oysa denetim tutanaklarının mükellef ile önceden paylaşılması ve mükellefe raporda yer alan hususları değerlendirme ve denetleme yetkisi verildikten sonra imzalaması gerekmektedir. (Çetinkaya, 2016 :92)

6.1.6. Rapor Değerlendirme Komisyonları ile Mükellefin Dinlenilmesi Aşaması

Vergi denetimi sadece kamu gelirlerini arttıran veya kamu otoritesinin hissedilmesini sağlayan cezai müeyyidelerden oluşan bir uygulama değildir.

Bu denetim aynı zamanda vergi idaresine etkisi olan iç denetim yönüyle kamu idaresini vergide adalet, eşitlik ve yasalara uyum noktalarında eğiten bir uygulamadır. Diğer yandan tam dış denetim yönünü de piyasa ve hane halkları için yapılan denetimlerle ortaya koyan ve onlara da vergi kayıp ve kaçağını önleme amacıyla vergi bilinci aşılayan bir uygulamadır.

Yine öte yandan vergi denetmenleri hem idare hem de özel sektör tarafından kendilerine danışılan kişilerdir. Vergi denetim elemanları zaman zaman ihtiyaç duyulan konularda idare ve yükümlülere çeşitli eğitim ve seminerlerle bilgi aktaran ve onları bu yollarla aydınlatan kişilerdir. Bu kamu denetimini gerçekleştiren denetmenler, yükümlülerle vergi idaresi arasında da adeta bir köprü görevi görür. Çünkü denetim işlevi yerine getirilirken mükelleflerle bu denetimi yapan görevliler sürekli iletişim halindedirler.

Anlaşılacağı üzere vergi denetimi hem idareye hem de yükümlülere vergi uygulamaları konularında yol gösteren ve toplumda vergi bilincinin oluşmasına zemin hazırlayan bir uygulamadır.

Rapor Değerlendirme Komisyonu'nun 6009 sayılı Kanun kapsamındaki amacı, vergi müfettişi raporuna ilişkin ön işlem doğrulaması ve durum tespiti raporunun kanuna uygunluğunun değerlendirilmesi ve her türlü hata ve eksikliklerinin giderilmesidir. Bu bağlamda, her yıl yüzlerce raporu okuyan rapor inceleme komiteleri, vergi inceleme raporlarının denetlenmesi, test edilmesi için standartların belirlenmesi ve denetim standartlarının belirlenmesinde de önem arz etmektedir.

Bu birim, yalnızca değerlendirici ve doğrulayıcı olarak değil, aynı zamanda uygulamaları standartlaştıracak ve ortak sorunları ele alacak bir danışma ve tavsiye organı olarak hareket etmelidir. Komisyonların etkin kullanımı, inceleme komitesi toplantılarında yapılan toplantıların kayıt altına alınması ile mükelleflerin menfaatleri açısından bir adım ileri atılmış olacaktır. (Çetinkaya,2016:96)

Öte yandan bu komisyonlar mükelleflerin menfaatlerinin korunması açısından son derece önemlidir. Nitekim rapor inceleme komisyonu kurallarının 14. maddesi uyarınca komisyon, gerekli gördüğü veya gerekli gördüğü durumlarda mükellefleri ve denetçileri dinleyebilir. Bu aşamada mükellef, rapor işleme koyulmadan önce savunmasını yapmalı ve varsa hata ve eksiklikler gidermelidir.

Ancak bu uygulamanın neredeyse işlevselliğini kaybetmesine neden olan çok önemli bir eksikliğin altını çizmek gerekiyor. Mükellefin, eleştiriye konu olan bu raporun içeriği ve rakamlar hakkında herhangi bilgisi yokken dinlemeye alınmaktadır. Bu nedenle, taslak raporun komisyon toplantısından önce mükelleflerle paylaşılabileceğine dair yasal bir anlaşma olması ve inceleme komisyonu toplantısından sonra raporun kesinleşmesi gerekir. Aksi takdirde bu kurullarda yapılan konuşmalar kayda alınmamakta ve sadece mükelleflerin dinlenmesi ile oturum sonlandırılmaktadır. Ancak bu toplantılarda yapılan tartışmalar kayıt altına alınarak komiteler etkin bir şekilde kullanılabilir.(Soydan,2015:112)

SONUÇ

Vergi idaresi, vergi denetim araçları olan yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama sayesinde, yasal mevzuatın çizmiş olduğu sınırların dışına çıkmış olan mükellef davranışlarını tespit ederek, gerekli cezai yaptırımlar uygulanmasını sağlar.

Vergi denetimi, yoklama ile başlar. Yoklama yapılmadan, işyeri ve ekonomik faaliyet tespit edilmeden vergi denetimi etkin bir şekilde uygulanamaz ve kayıt dışı faaliyetler azaltılamaz. Yoklama sürecinin ardından vergilerin doğruluğunu araştırmak, saptamak ve sağlamaya yönelik olarak yapılan vergi incelemesiyle devam eder.

Günümüzde gelişmiş ülkelerde en iyi organize olmuş idari kurumlar arasında vergi idareleri ilk sırada yer alırken, gelişmekte olan ülkelerde gözden kaçan kurumlar arasında bu idari kurumlar ilk sırada yer almaktadır. Türk vergi idaresinin etkinliğini azaltan ve yeniden yapılanmayı gerektiren önemli konu; merkez ve taşra teşkilatlarında ihtiyaçlara cevap verecek işlevsel teşkilat yapılarının bulunmaması, merkez ve taşra teşkilatlarında hiyerarşi, modern olmayan çalışma koşulları ve iş hacmi, maaş yetersizliği, yeterli mesleki eğitim eksikliği, atanan personel konusunda fikir birliğinin bulunmamasıdır. Ayrıca ölçme, terfi ve değerlendirmede objektif kriterlerin kullanılmaması, performans yönetimi ve ölçümündeki eksiklikler, mükellef ilişkilerinin yetersiz ve kopuk olması, uyum eksikliği, yönetimde teknolojik imkânların yetersiz kullanımı diğer eksiklikler olarak göze çarpmaktadır.

Türkiye'de devletin vergi mükelleflerine ilişkin algıları, onların vergilere yönelik tutum ve davranışlarını da etkileyebilir. Yani devletin iyi yönetilmediğini ve toplanan verginin kamu hizmetleri için kullanılmadığını yani israf olduğunu düşünen mükellefler, doğal olarak vergi ödemeye karşı büyük direnç göstermektedir. (Çataluk, 2008: 219).

Mükelleflerin gönüllü uyum davranışları devlete bağlılıklarına bağlıdır. (Tosuner ve Demir, 2009:2). Dolayısıyla, vatandaşların devlete olan güvenini artırmanın yollarından biri de vergi idaresinin borçlulara karşı olumlu tutum ve davranış sergilemesidir. Diğer bir ifade ile vergi idaresinin faaliyetlerinin de vergi kültürünü şekillendirmede etkisinin olduğu tespit edilmiştir.

Yukarda yapılan tespit ve yorumlar kapsamında; Türkiye'de uygulanan vergi denetiminin etkin bir hal alabilmesi için Türkiye'de uygulanabilecek vergi denetim sisteminin yapısının nasıl oluşturulabileceğini açıklanmaya çalışılmıştır. Tabi olarak teoride düşünülen en mükemmel modeller ülkenin yönetsel ve demografik yapısı nedeniyle pratikte tam olarak uygulanamayabilir. Diğer bir deyişle, sözde en mükemmel vergi denetim yapısı, ülke gerçeğiyle karşılaştırıldığında çok da etkin olmayabilir. Birtakım yenilikler yapmak isterken, bunun ortaya çıkarabileceği başka olumsuz unsurlar ve bunun da alternatif maliyetleri olabilir. Bu nedenle; vergi denetim sistemi ile ilgili yapmak istediğimiz öneri, sadece soyut ve teorik bir öneri değil, aynı zamanda tüm faktörleri göz önünde bulundurarak vergi denetim sisteminin ülkemizde daha iyi şekilde uygulanabilmesine katkı sağlamayı amaçlayan ve gerçekçi bir bakış açısıyla yapılmaya çalışılmış bir değerlendirmedir.

Türkiye'de şu an en büyük sorunlardan biri kayıt dışı ekonomidir. Kayıtdışı ekonomi ile mücadelede alınan tedbirlerin başarılı olabilmesi için, tüm risk unsurlarının baştan tespit

edilmesi ve bu savaşta toplumsal mutabakata varılması şarttır. Bu anlamda siyasi irade ve toplumsal mutabakat sağlandıktan sonra hukuki ve idari düzeyde teknik düzenlemeler yapmak her zaman mümkündür. Kayıt dışı ekonominin önlenmesi bağlamında vergi idaresinin ve vergi kontrolünün iyi bir şekilde düzenlenmesi ilk yapılması gereken şeydir. Vergi yönetimi ve denetimi güçlü değil ise sistem işleyemez hale gelir.

Yürürlükte olan kanunlar mükemmel olsa da bu kanunların uygulanma biçimi de çok önemlidir. Yasaları uygulayan yürütme yani kamu idareleri ve bu çalışma özelinde vergi idaresi; adil, objektif ve kamu yararı gözeterek bu kanunları uygulamalıdır. Kayıt dışı ekonomi ile mücadelede yapılması gereken, sadece vergi kanunu değil, ilgili tüm kanunlar gözden geçirilmeli ve kayıt dışılığa neden olan yasal boşluklar tespit edilerek gerekli düzenlemeler yapılmalıdır. Bunun dışında devletin izleyeceği ekonomik, sosyal ve mali politikalar da kayıt dışı ekonomiyi azaltacak en azından genişlemesine izin vermeyecek nitelikte olmalıdır.

Ülkenin kamu sektörünün önemli hedeflerinden biri de gelir toplama kapasitesini geliştirmektir. Yapılan vergi denetimlerinin temelinde bir kaynak tahsisi meselesi vardır. Vergi makamları tüm mükellefleri kontrol edemediğinden, yetersiz kaynaklarını doğru alanlara yeniden tahsis etmeleri gerekmektedir. Bu kapsamda, vergi idaresi kurumlarının karar alma mekanizması güçlendirilmelidir. Denetim stratejileri arasından vergi idaresinin amaçlarına ulaşmasında en etkili stratejilerin seçilmesi karar vermede önemli bir işleve sahiptir.

Ulusal uygulamanın da gösterdiği gibi, her ülke kendi sosyal ve ekonomik yapısını dikkate alarak vergi denetimini tasarlamıştır. Denetim vergi uyumunu sağlamak için bir araç olarak kullanılırken, esas olan vergi mükellefinin gönüllü vergi uyumunu sağlamaktır.

Günümüzde, beyana dayalı vergi sisteminde bir vergi mükellefinin doğru beyanda bulunup bulunmadığını bilmeyi mümkün kılan modern vergi denetim tekniklerinin geliştiğinin altını çizmekte yarar vardır. Son yıllarda bilişim teknolojilerinin hızlı gelişimi ile vergi denetim politikalarına bir yenisi daha eklendi. Özellikle günümüzde stratejik risk analizine dayalı model ortaya çıktı. Risk analizi sihirli bir şekilde çalışmasa da, mükellefin seçilmesinde ve mükelleflerin risk seviyelerine göre taranacak şekilde sınıflandırılmasında etkinlik açısından potansiyel bir güce sahiptir. Ülkemizde risk analiz sistemi ile vergi kontrolünün etkinliğinin ve verimliliğinin sağlanması hedeflenmektedir.

Tablo 19: Yıllara Göre Vergi Gelirleri (2015-2021)

Genel Devlet Toplam Gelir ve Harcamaları (Bin TL)							
	2015	2016	2017	2018	2019	2020 (1)	2021 (2)
Vergiler	418.693.567	470.431.189	549.774.756	632.710.350	686.314.657	806.285.495	939.899.138
-Vasıtasız	118.879.635	138.106.438	164.314.185	221.253.910	244.972.336	270.089.496	303.047.657
-Vasıtalı	285.677.287	315.093.889	367.247.436	389.414.386	416.398.174	507.169.378	604.478.804
-Servet	14.136.645	17.230.861	18.213.134	22.042.054	24.944.147	29.026.620	32.372.677
Vergi Dışı Normal Gelirler	42.810.918	46.273.031	47.822.976	83.894.214	80.986.669	83.320.586	101.314.633
Faktör Gelirleri	112.659.510	129.575.769	144.839.249	177.014.188	261.168.751	262.104.908	239.876.499
Sosyal Fonlar	212.939.513	248.441.880	280.738.040	338.694.265	396.346.911	421.727.453	500.320.939
TOPLAM	787.103.508	894.721.869	1.023.175.021	1.232.313.018	1.424.816.989	1.573.438.442	1.781.411.209
-Özelleştirme Gelirleri	12.069.338	9.582.975	4.994.995	6.197.846	5.085.949	4.365.000	10.000.000
TOPLAM GELİR	799.172.846	904.304.844	1.028.170.016	1.238.510.864	1.429.902.938	1.577.803.442	1.791.411.209
Cari Harcamalar	357.606.845	426.498.619	490.106.167	594.464.465	712.643.972	860.693.714	901.881.265
Yatırım Harcamaları	81.101.004	91.415.838	115.055.656	141.616.238	115.228.083	127.650.311	148.948.961
-Sabit Sermaye	80.991.128	91.189.482	114.719.392	141.018.962	113.747.600	127.102.003	148.143.555
-Stok Değişmesi	109.876	226.355	336.264	597.276	1.480.483	548.308	805.406
Transfer Harcamaları	362.823.975	422.554.438	490.331.114	591.052.742	733.380.942	883.311.147	996.905.239
-Cari Transferler	339.398.449	399.883.465	466.408.409	564.175.147	698.091.683	850.005.429	957.208.958
-Sermaye Transferleri	23.425.526	22.670.973	23.922.705	26.877.596	35.289.259	33.305.718	39.696.281
Stok Değişim Fonu	0	0	0	0	0	0	0
TOPLAM HARCAMA	801.531.824	940.468.895	1.095.492.937	1.327.133.445	1.561.252.998	1.871.655.172	2.047.735.465
BORÇLANMA GEREĞİ	2.358.978	36.164.051	57.322.922	88.622.582	131.350.060	293.851.730	256.324.256
Faiz Dışı Harcama	746.680.849	887.731.544	1.025.206.057	1.247.849.099	1.452.954.964	1.724.869.249	1.857.531.372
Faiz Ödemeleri	54.850.975	52.737.351	60.284.880	79.284.346	108.298.034	146.785.923	190.204.093
Faiz Hariç Borçlanma Gereği	-52.491.996	-16.573.300	-2.961.958	9.338.236	23.052.026	147.065.807	66.120.163
Özelleştirme Gelirleri	12.069.338	9.582.975	4.994.995	6.197.846	5.085.949	4.365.000	10.000.000
Özelleştirme Hariç Borçlanma Gereği	14.428.316	45.747.026	62.317.917	94.820.428	136.436.009	298.216.730	266.324.256
Faiz ve Özelleştirme Hariç Borç. Ger.	-40.422.658	-6.990.325	2.033.037	15.536.082	28.137.975	151.430.807	76.120.163

(1): Gerçekleşme Tahmini
(2): Program

Genel Devlet Toplam Gelir ve Harcamaları (G$YH'ya Oran)							
	2015	2016	2017	2018	2019	2020 (1)	2021 (2)
Vergiler	17,81	17,91	17,54	16,83	15,89	16,62	16,65
-Vasıtasız	5,06	5,26	5,24	5,89	5,67	5,57	5,37
-Vasıtalı	12,15	12,00	11,72	10,36	9,64	10,46	10,71
-Servet	0,60	0,66	0,58	0,59	0,58	0,60	0,57
Vergi Dışı Normal Gelirler	1,82	1,76	1,53	2,23	1,87	1,72	1,79
Faktör Gelirleri	4,79	4,93	4,62	4,71	6,05	5,40	4,25
Sosyal Fonlar	9,06	9,46	8,96	9,01	9,17	8,69	8,86
TOPLAM	33,48	34,06	32,65	32,79	32,98	32,44	31,56
-Özelleştirme Gelirleri	0,51	0,36	0,16	0,16	0,12	0,09	0,18
TOPLAM GELİR	33,99	34,43	32,81	32,95	33,10	32,53	31,74
Cari Harcamalar	15,21	16,24	15,32	15,82	16,50	17,74	15,98
Yatırım Harcamaları	3,45	3,48	3,67	3,77	2,67	2,63	2,64
-Sabit Sermaye	3,45	3,47	3,66	3,75	2,63	2,62	2,62
-Stok Değişmesi	0,00	0,01	0,01	0,02	0,03	0,01	0,01
Transfer Harcamaları	15,43	16,09	15,65	15,73	16,98	18,21	17,66
-Cari Transferler	14,44	15,22	14,88	15,01	16,16	17,52	16,96
-Sermaye Transferleri	1,00	0,86	0,76	0,72	0,82	0,69	0,70
Stok Değişim Fonu	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOPLAM HARCAMA	34,09	35,81	34,64	35,31	36,14	38,59	36,28
BORÇLANMA GEREĞİ	0,10	1,38	1,83	2,36	3,04	6,06	4,54
Faiz Dışı Harcama	31,76	33,80	32,72	33,20	33,63	35,56	32,91
Faiz Ödemeleri	2,33	2,01	1,92	2,11	2,51	3,03	3,37
Faiz Hariç Borçlanma Gereği	-2,23	-0,63	-0,09	0,25	0,53	3,03	1,17
Özelleştirme Gelirleri	0,51	0,36	0,16	0,16	0,12	0,09	0,18
Özelleştirme Hariç Borçlanma Gereği	0,61	1,74	1,99	2,52	3,16	6,15	4,72
Faiz ve Özelleştirme Hariç Borç. Ger.	-1,72	-0,27	0,06	0,41	0,65	3,12	1,35

(1): Gerçekleşme Tahmini

Kaynakça:(https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2019/11/Stratejik-Plan-2019-2023.pdf)

Sonuç olarak tüm bu çabalar vergi idaresinin vergi kültürünü oluşturmadaki zekâsını ortaya koymaktadır. Böylece, vergi tahsilatının toplam bütçe gelirleri içindeki payının yıllar itibarıyla arttığı görülmektedir. Vergi gelirlerindeki artışın tek nedeni bu olmamakla birlikte, bunun nedenlerinden birinin vergi kültürünü güçlendirmeye yönelik aktif çabalardan kaynaklandığı söylenebilir. Buradan hareketle bu yönde yapılan çalışmaların artarak devam ettirilmesinde yarar olduğu görülmektedir. Çünkü vergi kanunları dönemin ihtiyaçlarını karşılayacak biçimde hazırlanmış olsa bile, oluşturduğu sistemin uygulanmasını sağlayacak idare, etkin ve verimli bir yapıya sahip olmadığı sürece bu uygulamalarla beklenen amaçlara ulaşılamayacaktır. Öte yandan vergi denetim sisteminde toplumsal anlamda vergi bilincinin oluşmasına katkı sağlayacak yasal, idari ve yargısal altyapı teknolojik uygulamalar eşliğinde oluşturulmaya devam edilebilirse vergi tahsilatı son yıllardaki artış trendine devam edecektir.

KAYNAKÇA

1. KİTAPLAR

Altuğ, F. (2000). Mali Denetim. Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınları

Arslan, M. (2012).Vergi Hukuku. Bursa: MKM Yayıncılık

Başar Soydan (2015): Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.

Bedir, S., Özdemir, D. ve Ateş, A. (2016).Vergi mükelleflerinin vergi karşısındaki tutum ve davranışları.Ankara: İmaj Yayınevi.

Bilgin, Hüseyin;Berkay, Cihan;Köksal Çağlar, (2020)Uzmanın Çalışma Kitabı, Akfon Kitap Kırtasiye, Kırıkkale

Bilici, Nurettin, ‘’Türk Vergi Sistemi’’ (Ağustos 2012) /30. Baskı Seçkin Yayınevi, Ankara

Calayoğlu, İlker (2019). Elektronik Vergi Denetimindeki Teknolojik Gelişmeler ve Tam Denetime Geçiş Adımları. Journal of Accounting & Finance.

Demirkan, Uçar.(1977): Kamusal Mali Denetim, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı, No:172

Erdem, Tahir.(2011):6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi, Ankara: Yaklaşım Yayınları

Gündüz, M. Nihat.(1974): Kalkınma İçin Sistemci Denetim, Ankara

Kaman, Necdet, Vergi Kanunları ve Mevzuatı, Cilt 1,Yargı Yayınevi,2017,Ankara

Karakoç, Y. (2004). Genel vergi hukuku, 3.B, Ankara: Yetkin Yayınları

Kargı, V. (2011). Türkiye’de vergi aflarının vergi gelirlerine etkisi. ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 7(13).

Kırbaş,Sadık,(2012)’’Vergi Hukuku’’,12.Baskı,Siyasal Kitabevi,Ankara

Organ, İbrahim, *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulamas***ı**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008

İnan, Atilla.(1992): Bütün Yönleriyle Türk Sayıştayı, Ankara

İnceoğlu, M. (2000). Tutum-Algı iletişim (3.B.). Ankara: İmaj Yayınevi.

Mastar, Özcan, P. (2018). Vergi kayıp ve kaçağının önlenmesinde vergi denetiminin rolü ve önemi. İçinde Taytak, M. ve Ciğerci, İ. (Ed.), Kamu Mali Yönetimi Kapsamında Mali Denetim Üzerine Seçme Konular, Ankara: Savaş Yayınevi.

Rawls, J. (2003). Distributive justice, Çev: Savaş, V., Hukuk Felsefesi ve Sosyoloji Arkivi (HFSA), 7, İstanbul: İstanbul Barosu Yayınları.

Sanal, Recep.(2002): Türkiye'de Yönetsel Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu, TODAİE Yayınları

Şenyüz,D.,M.Yüce, ve A. Gerçek, (2011). Vergi Hukuku. Bursa: Ekin Kitabevi

Ürel, G. (2007). Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları

Taytak, M. (2013). Kamu giderlerinde yargı denetiminin etkinliği (Sayıştay yargılaması). Ankara: Savaş Yayınevi.

Tekin, F., Çelikkaya, A. (2011,2018). Vergi Denetimi. Seçkin Yayıncılık.

Tosuner, M. ve Z, Arıkan. (2011). Vergi Usul Hukuku. İzmir: Kanyılmaz Matbaacılık

2.MAKALELER, SÜRELİ YAYINLAR

Abdioğlu, H. (2007). Vergi denetiminde kırmızı bayrakların kullanımı. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 36

Akyel, Recai.-Köse, Hacı Ömer.(Mart 2010): Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliliği, Türk İdare Dergisi, Sayı 466 .

Alm, J. and Beck W. (1993). Tax amnesties and compliance in the long run: A time series analysis. National Tax Journal 46 (1).

Alm, J., Jackson, B. R. and McKee, M. (2009). Getting the word out: Enforcement information dissemination and compliance behaviour. Journal of Public Economics, 93 (3-4).

Andreoni, J. (1991), The desirability of a permanent tax amnesty. Journal of Public Economics, 45 (1991),

Aslan, Bayram.(Nisan-Haziran 2010): Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim, Sayıştay Dergisi, Sayı 77

Arslan, Mehmet, Mine Biniş (2014), "Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi". ss. 443–462, 29. Türkiye Maliye Sempozyumu, 16-20 Mayıs 2014 – Antalya.

AY, Mümin Hakkı, "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemede Bilgi Ekonomisinin Etkinliği ve Gelir İdaresinin Rolü", Selçuk Üniversitesi Karaman İ.İ.B.F. Dergisi, sayı 11,2006, Konya,57-82.)

Ayrangöl, Z. ve Tekdere, M. (2013). Potansiyel Etkileri ve gönüllü uyum açısından vergi afları: 6111 sayılı kanunun irdelenmesi. Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 6(2).

Bakan, İ. ve Kefe, İ. (2012). Kurumsal Açıdan algı ve algı yönetimi. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,1(2).

Bulut, M., Çalışkan M. S. ve Bulut, A. (2008). Vergi afları ve vergiye gönüllü uyum. Vergi Dünyası Dergisi, 327.

Buyrukoğlu, S. ve Erasa, İ. (2012). Kurumsal açıdan algı ve algı yönetimi. Vergi Dünyası, 375.

Bozdoğan, D ve Şimşek, T. (2018). An empirical analysis of the impact of tax amnesties on tax incomes between 1980-2014 in Turkey, International Journal of Eurasia Social Sciences, 3(32), 1036-1046.

Can, İ., Şengöz, Y. ve Aydın, F. (2014). Vergi, vergilendirme ve vergi denetimi. Ankara: TÜRMOB Yayınları.

Çetin, G. (2007). Vergi aflarının vergi mükelleflerinin tutum ve davranışları üzerindeki etkisi. Yönetim ve Ekonomi, 14(2).

Çetin, Güneş (2010). Bilişim Teknolojilerindeki Gelişmelerin Vergilemede Kayıt Düzeni ve Denetim Uygulamalarına Etkisi. Ekonomi Bilimleri Dergisi, 2(1), 79-86.

Çetinkaya,Fikret,Kpmg,''Sorumlu Vergicilik''Günce Reklam Yayıncılık Matbaa,İstanbul,2016

Dayıoğlu,Ali,''Arama ve Aramalı Vergi İncelemesinde Mükellefin Hakları,Vergi Sorunları Dergisi,1984/II,s.100

Demir M., Demirgil B., Mazman İtik Ü. ve Deniz Y. (2016). Vergi dairesi personeli açısından vergi aflarının etkinliği: Sivas ilinde bir araştırma, C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 17(2).

Doğan, U. (2012), "100 Soruda e-defter", Vergi Sorunları Dergisi Eki, Ocak, No:280.

Edizdoğan, N. ve Gümüş, E. (2013). Vergi afları ve türkiye'de vergi aflarının değerlendirilmesi. Maliye Dergisi, 164.

Franzoni, L. A. (1996). Punishment and grace: On the economics of tax amnesties. Public Finance Review, 51 (3), 353-368.

Genç Osman Yaraşlı, Türkiye'de Vergi Reformu, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No:2005/367, Ankara, 2005

Genç, Y. ve Yaşar, R. (2009).Vergilemede adalet ve etkinlik ilişkisi. Vergi Dünyası, 338.

Güner, A. (1988). Vergi afları - vergiye uyum ilişkisi üzerine. Prof. Dr. Salih Şanver'e Armağan, M.Ü. Maliye Araştırma Ve Uygulama Merkezi Yayın No: 10.

Hartner, M., Rechberger, S., Kirchler, E., & Wenzel, M. (2011). Perceived distributive fairness of EU transfer payments, outcome favorability, identity, and EU-tax compliance. Law & Policy, 33(1), 60-81

Hesap Uzmanları Kurulu, Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu, HUK 50. Yıl Armağanı, Ankara, 1995, s.93

IRVING, Mark G.: Audit Automation, Information Strategy: The Executive's Journal, Summer, 29-33, 2001)

Jackson, B. R., and Milliron, V. C. (1986). Tax compliance research: Findings, problems, and prospects. Journal of Accounting Literature, 5(1).

Kargı, V. (2011). Türkiye'de vergi aflarının vergi gelirlerine etkisi. ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 7(13).

Kuluçlu, Erdal.(Ekim-Aralık 2006): Yönetimin Denetiminden Denetimin Yönetimine, Sayıştay Dergisi, Sayı 63

Özdil, Mustafa,*Ekonomik ve Sosyal Hayatta Verginin Yeri Vergi İdaresi, Vergide Adalet ve Reform*, 2000'li Yıllarda Türkiye Stratejik, Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Vakfı, Ankara, 2009, s.100.

Oğuztürk,Bekir;Ünal,Kutay,Ünal Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi Yıl:2015, Cilt:7, Sayı:13

Polat, Necip.(Nisan-Haziran 2003): Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği, Sayıştay Dergisi, Sayı 49

Rakıcı, 2011. "Vergi Denetiminin Yeni Yapısı Ve Denetimin Kayıtdışılığı Önleme Fonksiyonu", ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, VII, no. 14, s. 343-362.

Savaşan, F. (2006). Vergi afları: Teori ve Türkiye Uygulamaları ("vergi barışı" uygulama sonuçları. Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, VIII(1).

Sausgruber R, and Winner H. (2004) Steueramnestie abgesagt: Eine kluge Entscheidung? Empirische evidenz aus OECD-Ländern. Osterreichische Steuerzeitung. 10/2004.

Sezen, Seriye.(Mart 2009): Kamu Yönetimi Reformları: Küresel Bir Düzenleme mi?, Amme İdaresi Dergisi,Cilt 42, Sayı 1

Schmölders, G., Genel Vergi Teorisi, (Çev: Salih Turhan), İÜ Yay. No: 2149, İstanbul, 1976.

Slemrod, J. (2007). Cheating ourselves: The economics of tax evasion. Journal of Economic Perspectives, 21(1).

Spicer M.W., and Becker L. A. (1980). Fiscal inequity and tax evasion: An experimental approach. National Tax Journal, 33(2), 171–175.

Spicer M. W., and Lundstedt, S. B., (1976). Understanding tax evasion. Public Finance, 21(2), 295–305

Şamiloğlu, Famil (2001), "Etkin Bir Vergi Denetiminde Temel Finansal Tabloların Analizinin Önemi", Mali Çözüm Dergisi, Sayı 56.

ŞİMŞEK, Cenk Tolga: "Kaçakçılık Suçu Olarak Hesap ve Muhasebe Hilesi" , Vergi Dünyası, Sayı:277, Eylül 2004.

Taşkın, Y. (2010).Vergi aflarının hukuki niteliği ve gerekçeleri. Sosyal Bilimler Dergisi, 2.

Tekin, Selçuk (2003), "Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Denetimi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 181, ss. 66–73.

Tunç, A. ve Atılgan, A. (2017). Algı üzerine kurulu yönetsel bir anlayış: Algı'nın yönetimi. International Journal of Disciplines Economics & Administrative Sciences Studies, 3(3).

Torgler, B. and Schaltegger, C. A. (2005). Tax amnesties and political participation, Public Finance Review, 33(3), May 2005.

Üzeltürk,Hakan,(2013): "Mukteza Komedisi", Legal Mali Hukuk Dergisi, Mayıs.

Yıldız,Fazlı;Duru,Erkan, Vergi RaporuDergisi'' Türkiye'de Vergi Denetiminde Elektronik Yoklama Ve Yaygın Yoğun Vergi Denetimi'',2020

Yelman, E. (2017). Türkiye'de Çıkarılan vergi aflarının nedenleri ve 6736 sayılı kanun'un mali yönden incelenmesi. Yalova Sosyal Bilimler Dergisi,15.

Yavuz GÜRKAN, "Çağdaş Yönetim Anlayışı Doğrultusunda Örgütlerde Performans Kavramı ve Performans Yönetimi", Vergi Dünyası, S.169, Eylül 1995

Walsh, K. (2012). Understanding taxpayer behaviour – New opportunities for tax administration. The Economic and Social Review, 43(3)

3.BİLDİRİ-NOT-TEZ-DÖNEM PROJESİ

Akbabaoğlu, Fadime.(2002): Türk Kamu Yönetiminde Denetim Sorunları ve Ombudsman Kurumu, TODAİE Kamu Yönetimi Lisans Üstü Uzmanlık Programı Yayınlanmamış Uzmanlık Tezi

Akkaya,Hakan (2017), "İşletmelerde Vergi Denetimi Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm yollaroBir Türkiye Uygulaması", Yüksek Lisnas Tezi,İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Denetim Anabilim Dalı.

Akyel, Recai.(2012): TODAİE Denetim Dersi Notları

Aytekin, Serdar (2007), "Türkiye'de Vergi Gelirleri ile Vergi Denetimi Arasındaki Nedensellik İlişkisi", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Ekonometri Anabilim Dalı, Ankara.

Bakır, G. B. (2009). Türkiye'de Vergi denetiminin vergi kayıp ve kaçaklarını önlemedeki etkinliği. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Baytar, Yusuf (2006), "Kayıtdışı Ekonomi İle Mücadelede Dikey Denetim Yöntemi", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Adana.

Bozkurt, Paşa. (2013): Kamu İç Denetçilerinin Performansının Belirlenmesine Etkisi Açısından Dış Değerlendirme, TODAİE Kamu Yönetimi Bölümü Yayınlanmamış Yüksek Lisans (İ.Ö.) Dönem Projesi

Çıtır, Halim .(1987): Yönetsel Denetim Anlayışı ve Örgütlenmesi, TODAİE Kamu Yönetimi Lisans Üstü Uzmanlık Programı Yayınlanmamış Uzmanlık Tezi

Doğan, M. (2010). Türkiye'de vergi denetiminin mükellefler üzerindeki etkisi (manisa ili vergi mükelleflerinin denetime bakışı üzerine bir anket çalışması. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Manisa.

Gelir İdaresi Başkanlığı Stratejik Plan 2019-2023

Gelir İdaresi Başkanlığı Stratejik Plan-2013-2017

Gelir İdaresi Başkanlığı İnternet Vergi Dairesi Kullanma Kılavuzu,2019

Hazine ve Maliye Bakanlığı 2018 Yılı Faaliyet Raporu

Hazine ve Maliye Bakanlığı 2020 Yılı Faaliyet Raporu)

Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir Ġdaresi Başkanlığı Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2019-2021)

Kebeli, Ahmet.(2012): Kamu İç Denetiminde Kurumsal Performans Denetimi, TODAİE Kamu Yönetimi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Dönem Projesi

Kilonzo, T.M. (2012). The effects of tax amnesty on revenue growth in Kenya. A Research Project Submmited in Partial Fulfillment of the Requirement for the Award of the Degree of Master in Business Admistration, University of Nairobi.

Kirchler E. (2007). The economic psychology of tax behaviour. Cambridge: Cambridge University Press

Köktaş, A. M. ve Gölçek, A. G. (2016). Geçmişten günümüze Türkiye'de vergi algısı. Journal of Suleyman Demirel University Institute of Social Sciences, 28(3),

Leonard, H. B. and Zeckhauser, R. J. (1986). Amnesty, enforcement and tax policy. NBER Working Paper Series, no. 2096, Cambridge, MA: National Bureau of Economic Research.

Merter, Mehmet Emin (2004), "Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi", Yayınlanmamış Doktora Tezi, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı.

Şamcı,Emrah Berk (2016),''Vergi Denetimi ve Vergi Kayıp-Kaçaklarının Önlenmesi Yönünden Vergi denetiminin Rolü Pendik Uygulama Denetim Müdürlüğü Örneği'' Yüksek Lisnas Tezi,İstanbul,Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,İşletme Anabilim Dalı,Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı.

Şenel, K. (2014). Vergiye karşı mükellef tepkileri üzerine bir alan çalışması, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Denizli.

Tecim, B. A. H. (2008). Kayıt dışı ekonomide vergi ve vergi denetiminin önemi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir.

Vergi Denetim Kurulu (2015): 2015 Faaliyet Raporu.

Wamathu, W.E. (2014), Effects of Eletronic Taxation on Fınancial Performance of Audit Firms in Kenya, Yüksek Lisans Tezi, Kenya

4.ELEKTRONİK KAYNAKLAR

(https://www.alomaliye.com/2019/06/18/elektronik-yoklama-ve-randevulu-yoklama-sistemi/)

http://www.tide.org.tr,13.03.2013(Erişim:19.01.2022)

Optimum Journal of Economics and Management Sciences,Vo1.6,No.1-
http://dergipark.gov.tr/optimum(Erişim:12.01.2022)

https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2019/11/Stratejik-Plan-2019-2023.pdf(Erişim:10.12.2021)(Erişim:13.11.2021)

(https://vergidosyasi.com/2017/03/30/maliye-bakanligi-teskilat-semasi-ogranizasyon-yapisi/)(Erişim:15.01.2022)

https://www.gib.gov.tr/kurumsal/teskilat_yapisi)(Erişim:14.01.2022)

(https://vergidosyasi.com/2018/03/09/vergi-dairesi-baskanliklari/)(Erişim:11.12.2021)

(https://vergidosyasi.com/2017/05/12/vergi-denetim-kurulu-teskilat-semasi-organizasyon-yapisi/)(Erişim:13.01.2022)

5.MEVZUAT

Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, T.C. Resmi Gazete 27.03.2015 tarih ve 6637 sayı.

Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi(1 Sayılı) 10/7/2018 tarihli ve 30474 sayılı Resmi Gazete,10.7.2018/30474

Gelir İdaresi Başkanlığınca yayımlanan 453 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve 2015/1 Uygulama İç Genelgesi

Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun(6009 sayılı),T.C. Resmi Gazete 01.08.2010/ 27659.

Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun (5345 sayılı), T.C. Resmi Gazete, 16.05.2005/2817

Hazine ve Maliye Bakanlığı Teftiş Başkanlığı Yönetmeliği, T.C. Resmi Gazete, 26/11/2019 tarihli ve 30960 sayı.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, T.C. Resmi Gazete, 12.07.2006/26226

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (5018 sayılı), T.C. Resmi Gazete, 24.12.2003/25326

T.C.Anayasası(1982), T.C. Resmi Gazete, 09.11.1982/ 17863.

Vergi Dairesi Teşkilatının Teşkilat ve Görevlendirilmesine İlişkin Kanun (5345 sayılı),T.C. Resmi Gazete, 16.05.2005

Vergi Usul Kanunu (213 sayılı) T.C. Resmi Gazete,10.01.1961/10703

646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname T.C.Resmi Gazete, 10.07.2011)
Hazine ve Maliye Bakanlığı Teftiş Başkanlığı Yönetmeliği,

T.C.Resmi Gazete, 26.11.2019/30960

453 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği,T.C.Resmi Gazete,20.06.2015/29392

Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği,T.C.Resmi Gazete,24.12.1994/22151