

TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİNİN SORUNLARI VE BU SORUNLARIN ÇÖZÜMÜNE YÖNELİK YAPILMASI GEREKEN DÜZENLEMELER

Dr. Mustafa Ali SARILI*

ÖZET

Vergiler, kamu harcamalarının finansmanında kullanılan en önemli gelir kaynağıdır. Vergilerin zamanında ve tam olarak toplanabilmesi için vergi tahsilatında etkinliğin sağlanması gerekir. Bilindiği üzere, çağdaş vergi sistemleri beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esasına göre, mükellefler kazançlarını bir beyanname ile vergi dairesine beyan ederler. Beyan edilen kazançların gerçeğe uygun olup olmadığı ancak vergi denetimleriyle ortaya çıkarılabilir. Vergi denetimi, ödenmesi gereken verginin zamanında ve tam olarak ödenmesini sağlamak amacıyla vergi idaresinin ve mükelleflerin vergi kanunlarından doğan yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğinin belirlenmesidir. Türkiye’de vergi denetimi ilk kez Maliye Teftiş Kurulu’nun 1789 yılında kurulmasıyla başlamıştır. Günümüzde ise vergi denetimleri, Maliye Bakanlığı’nın merkez ve taşra teşkilatında görev yapan denetim birimleri tarafından yapılmaktadır. Türkiye’de gerçekleştirilen başlıca vergi denetim türleri; vergi incelemesi, vergi idaresinin teftişi ve bu idarede çalışan personelin soruşturması, bilgi toplama ve yoklamadır. Türkiye’de vergi denetiminin mevcut yapısından kaynaklanan bazı sorunlar vergi denetiminin etkin ve verimli bir şekilde yapılmasını engellemektedir. Bu çalışmada, Türkiye’de vergi denetiminin mevcut sorunları ortaya konulmaya çalışılacak ve bu sorunların çözümüne yönelik öneriler üzerinde durulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Denetimi, Vergi İncelemesi, Vergi Denetiminin Sorunları.

THE PROBLEMS OF TAX AUDIT IN TURKEY AND THE SUGGESTED REGULATIONS TO SOLVE THESE PROBLEMS

ABSTRACT

Taxes are the most important source to finance public expenditures. Efficiency in taxation is necessary in order to collect taxes fully and on due. As it is well known, modern tax systems are based on the tax payers’ declaration. According to based on declaration, tax payers declare their taxable income to the tax office by the tax return. Whether tax payers’ declaration is true or not is only revealed by the tax audits. Tax audit aims to determine whether tax authority and tax payers fulfil their responsibilities arising from tax laws in order to provide taxes on due are paid fully. Tax audit commenced in Turkey with the establishment of the Board of Tax Inspectors in 1789. Currently, tax audits in Turkey are carried out by the central and local units of the Ministry of Finance. The tax audit carried out in Turkey can be categorised as follows; tax inspection, inspection of tax authority and investigation of the staff, the collection of information and intensive tax control. Some problems stemming from the current structure of tax audit undermine effective and efficient tax audits. In this study, the current problems of tax audit in Turkey will be explored and some suggestions will be made in order to solve these problems.

Key Words: Tax, Tax Audit, Tax Inspection, The Problems of Tax Audit.

* Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Öğretim Görevlisi.

I- GİRİŞ

Kamu hizmetlerinin tam anlamıyla istenilen kalitede ve devamlı olarak sunulabilmesinin temel şartı, yeterli ve sürekli finansman kaynaklarının varılmasıdır. Bu finansman kaynaklarının başında vergiler gelmektedir. Vergilerin zamanında ve tam olarak tahsil edilebilmesi için yalnızca mükemmel vergi kanunları çıkartmak yeterli olmamakta aynı zamanda etkin bir vergi denetimi gerekmektedir.

Çağdaş vergi sistemlerinde olduğu gibi Türk vergi sistemi de beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esasına göre, vergi mükellefleri kazançlarını kendi hür iradeleri ile gelir idaresine beyan etmektedirler. Ancak, bazı mükellefler daha az vergi ödemek amacıyla gelirlerinin bir kısmını veya tamamını beyan etmeyebilirler. Bundan dolayı, vergilerin etkin ve verimli bir şekilde toplanabilmesi için mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun araştırılması gerekir. Mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun araştırılması ancak etkin bir vergi denetiminin sağlanmasıyla mümkündür.

Bu çalışmanın konusunu 'Türkiye'de Vergi Denetiminin Sorunları ve Bu Sorunların Çözümüne Yönelik Yapılması Gereken Düzenlemeler' oluşturmaktadır. Çalışmanın ikinci bölümünde, Türkiye'de vergi denetimi detaylı olarak incelenecektir. Bu bölümde; denetim kavramının tanımı ile vergi denetiminin tanımı, amacı, tarihsel gelişimi ve denetim birimleri açıklanacaktır. Türkiye'de vergi denetiminin sorunları ve bu sorunların çözümüne yönelik yapılması gereken düzenlemeler, çalışmanın üçüncü bölümünde ele alınacaktır. Genel değerlendirme ve sonuç bölümünde ise, vergi denetiminin sorunlarının çözümüne yönelik önerilere yer verilecek ve ayrıca vergi denetiminin etkinliğinin artırılabilmesi için nasıl yapılandırılması gerektiği üzerinde durulacaktır.

II- TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİ

Bilindiği üzere, Türk vergi sistemi beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esasının tam olarak işleyebilmesi, mükelleflerin doğru beyanda bulunmalarına bağlıdır. Ancak, bazı mükellefler daha az vergi ödemek amacıyla gelirlerinin bir kısmını veya tamamını beyan etmeyebilirler. Bundan dolayı, mükelleflerin beyanı esas olmakla birlikte bu beyanlarının doğruluğunun araştırılması gerekir. Mükelleflerin gelirlerini tam olarak beyan edip etmedikleri ancak vergi denetimiyle ortaya çıkarılabilir. Bu bölümde, denetim kavramının tanımı ile vergi denetiminin tanımı, amacı, tarihsel gelişimi ve denetim birimleri açıklanacaktır.

A- DENETİM KAVRAMININ TANIMI

Vergi denetiminin tanımı yapılmadan önce denetim kavramının ne olduğunun ortaya konulması gerekir. 'Genel anlamda ele alındığında denetim; yasal, bilimsel, düşünsel yöntemlerle önceden belirlenen kurallardan hareket edilerek, işlemlerin ve mevcut uygulamaların, bu kurallara uygunluğunun araştırılması, uyumsuzlukların saptanması ve giderilmesi için yapılan incelemeler şeklinde tanımlanabilir'¹. Türkiye'de denetim kavramı, yaygın bir şekilde kullanılsa da bu kavramın yanı sıra "kontrol", "teftiş" ve "inceleme" terimleri de denetim anlamında kullanılmaktadır. İngilizce'de "control" veya "Audit", Fransızca'da "contrôle", Almanca'da "kontrolle", İtalyanca'da "control" ve İspanyolca'da "controllo" terimleri denetim anlamında kullanılmaktadır. 'Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgililere bildirmek amacıyla, tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerlendirerek raporlayan sistematik bir süreçtir'². Diğer bir ifadeyle, denetim; bir iktisadi faaliyet veya olayın belirli bir dönemde olması gerekenle olanın, önceden belirlenmiş kurallar çerçevesinde karşı-

1 MALİYE HESAPUZMANLARI DERNEĞİ, **DENETİM İlke ve Esasları: Vergi Denetimi, Bağımsız Denetim, İç Denetim, Mali Tablolar Denetimi**, Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Yıldız Ofset, İstanbul, 1999, s. 3.

2 Ersin GÜREDİN, **Denetim**, Beta Yayınları, No: 64, İstanbul, Eylül 1999, s. 5.

laştırlarak tarafsızca değerlendirilmesi ve sonuçlarının bir rapor halinde ilgi duyanlara sunulmasıdır.

B- VERGİ DENETİMİNİN TANIMI

‘Vergi denetimi, mükellefin ödemek zorunda olduğu tam ve doğru vergiyi, mükellefin defter ve belgelerine dayanarak gerektiğinde, mükellefin ilişkide olduğu başka işletmelerde incelemeler yaparak, araştırıp saptamaktır’³. Diğer bir deyişle, vergi denetimi; ödenmesi gereken vergi borcunun zamanında ve eksiksiz olarak ödettirilmesini sağlamak amacıyla gelir idaresinin ve mükelleflerin vergi kanunlarından doğan yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğinin araştırılmasıdır. Buna göre, vergi denetimi; hem gelir idaresinin teftişi ve bu idarede çalışan personelin soruşturmasını (İç Denetimi) hem de mükelleflerin vergi kanunlarına uygun olarak hareket edip etmediklerinin tespiti (Dış Denetimi) kapsamaktadır.

C- VERGİ DENETİMİNİN AMACI

Çağdaş vergi sistemleri beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esasına göre, mükellefler beyanname vermek suretiyle vergi matrahlarını beyan etmekte, gelir idaresi de bu matrah üzerinden vergiyi tarh ve tahakkuk etmektedir. Ancak, bazı mükellefler daha az vergi ödemek için gelirlerinin bir kısmını veya tamamını beyan etmeyebilirler. Vergilerin zamanında ve tam olarak toplanabilmesi için mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun araştırılması gerekir. Beyan edilen matrahların gerçeğe uygun olup olmadığı ancak vergi denetimiyle ortaya çıkarılabilir. Bundan dolayı, mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun tespitinde vergi denetimi önemli rol oynar. ‘Vergi denetiminin temel amacı, yükümlü beyanlarının doğruluğunu araştırmak, vergi yasalarının uygulama olanaklarını gözden geçirmek ve bu arada yasaların uygulamadan doğan aksaklıklarını saptamaktır’⁴. Vergi denetiminin

bir diğer amacı ise, vergilerin zamanında ve tam olarak tahsil edilmesini sağlamaktır.

D- VERGİ DENETİMİNİN TÜRKİYE’DEKİ TARİHSEL GELİŞİMİ

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

1- Osmanlı İmparatorluğu Döneminde Vergi Denetimi

Osmanlı İmparatorluğu döneminde, çağdaş anlamda bir maliye örgütü olmadığı için, XIX. yüzyıl başlarına kadar bir denetim örgütü kurulamamıştır. Ancak, XIX. yüzyılın sonlarına doğru, devletin tüm mali işlemlerini (gelir veya giderlerini) denetim altına almak amacıyla bir denetim örgütünün kurulması ihtiyacı doğmuştur. Bu ihtiyaçtan hareketle, Maliye Nazırı (Bakanı) tarafından "Umuru Maliyenin Tanzim ve Islahı" için hazırlanan ve devrin padişahı II. Abdülhamit tarafından uygun görülen 25 Temmuz 1879 Tarihli "İrade-i Seniye"ye dayanılarak çıkarılan "Teftiş Muamelatı Maliye Nizamnamesi" ile "Heyet-i Teftiş-i Maliye" (Maliye Teftiş Kurulu) kurulmuştur⁵.

‘Maliye Teftiş Kurulu’nun oluşturulmasında başlıca iki zorunluluk rol oynamıştır. Bunlardan birisi yapısal nitelikte ve Tanzimat’tan, özellikle de Meşrutiyet’ten sonra devlet yönetiminde beliren merkezîyetçi sistemin bir karşılığıdır. Ötekisi ise, bu doğrultuda Umur-u Maliyenin tanzim ve ıslahı ile genel maliye örgütünün ülke içindeki iyileştirilmesine dönük olarak projeler üretmek; devlet örgütünün çalışmalarındaki eksiklikleri her an görüp, bakanın adına bakanın vekili olarak gidermek; bu eksikliklere neden olanlar hakkında gereken tüm işlemleri yapmaktır’⁶. Maliye Teftiş Kurulu (MTK),

3 Nazmi KARYAĞDI, ‘1945 Yılından beri Toplam Kalite Yönetiminin Felsefesini Uygulayan Bir Kurum: Hesap Uzmanları Kurulu’, **Yaklaşım**, Haziran 2000, Sayı: 90, s. 135.

4 Kemal KILIÇDAROĞLU, "Yaygın Vergi Denetimi ve Karşılaşılan Sorunlar", **Vergi Dünyası**, Eylül 1981, Sayı: 1, s. 37.

5 MALİYE TEFTİŞ KURULU BAŞKANLIĞI, "Maliye Teftiş Kurulu Tarihi", **Tarihçe**, <http://www.mtk.gov.tr/> (02.01.2003).

6 Ahmet EROL, "Devlet ve Denetim", **Mükellefin Dergisi**, Haziran 1998, Sayı: 66, s. 88.

Fransa'daki MTK örnek alınarak kurulmuştur. Bu kurul, kurulduğu ilk yıllarda sadece Osmanlı Devleti'nin ordusunun harcamalarını denetlemekle yetkiliydi. Ancak daha sonra söz konusu kurulun sahip olduğu yetkiler genişletilmiş, devletin tüm gelir ve giderlerinin bulunduğu her yerde ve kurumda denetleme, teftiş, inceleme ve soruşturma yapma yetkisi bu kurula verilmiştir.

2- Cumhuriyet Döneminde Vergi Denetimi

Osmanlı İmparatorluğu'nun son dönemlerinde, bir tür gelir vergisi olan Temettü Vergisi uygulanmaktaydı. Türkiye Cumhuriyeti kurulduktan sonra da temettü vergisi uygulaması 1926 yılına kadar devam etmiştir. Temettü vergisi; tahrir ve karineye dayandığı için, o dönemlerde vergi denetimine pek fazla ihtiyaç duyulmamıştır. 27.02.1926 Tarih ve 755 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu⁷ (KVK) ile temettü vergisi yürürlükten kaldırılarak yerine 1926 yılından itibaren uygulanmak üzere kazanç vergisi yürürlüğe konulmuştur.

Ülkemizde vergi denetimi, ilk kez bir müessese olarak 1926 yılında 755 Sayılı KVK ile yürürlüğe giren kazanç vergisinin uygulanmasıyla başlamıştır. 755 Sayılı KVK'na göre, beyannamelerin incelenmesi görevi Tahakkuk Teftiş Memurlarına verilmişti. Tahakkuk Teftiş Memurları, ülkemizde gerçek anlamda ve sadece vergi denetimi görevini üstlenmiş ilk vergi inceleme elemanları olmuştur⁸. 'Ancak, formasyonları ve deneyimleri yeterli olmayan Tahakkuk Teftiş Memurları, bu alanda başarılı olamamış daha sonra kaldırılmıştır⁹. Bundan sonra, denetim işlerinde serbest muhasebecilerden yararlanılmış; bu kişilere, vergi incelemelerinde

görev verilmiştir. Bu uygulama da, 2395 Sayılı KVK¹⁰ ile 2430 Sayılı Muamele Vergisi Kanunu'nun¹¹ (MVK) kabul edildiği 1934 yılında sona ermiştir.

Türkiye Cumhuriyeti'nin kurulmasından sonra getirilen yeni vergilerin denetimi için gerekli olan birimler, '18.05.1929 Tarih ve 1452 Sayılı Devlet Memurları Maaşatının Tevhid ve Teadülüne Dair Kanun'un¹² kadro bölümlerinde ve ilgili yıllara ait 'Seneyi Maliyesi Muvazene-i Umumiye Kanunu'na ekli cetvellerde belirtilerek oluşturulmuştur. Maliye Bakanlığı merkez teşkilatı içinde yer alan ve "Varidatı Mahsusa Müdüriyeti Umumiyesi", "Varidatı Umumiye Müdüriyeti Umumiyesi", "Varidat Umum Müdürlüğü" kadroları içinde bulunan "Müfettiş", "Pul Tahakkuk Müfettişi" ve "Tahsilat Müfettişi" gibi ünvanları taşıyan denetim elemanları; 29.05.1936 Tarih ve 2996 Sayılı Maliye Vekaleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkındaki Kanun'la yapılan¹³ değişikliklerle, bu ünvanların yerine Varidat Umum Müdürlüğü kadrosuna dahil olarak "Varidat Kontrolörlüğü" kadrosu ihdas edilmiştir.

10.08.1942 tarih ve 4286 sayılı kanun¹⁴ ile 2996 sayılı kanunda yapılan değişikliklerle Varidat Umum Müdürlüğü, "Vasitasız Vergiler Umum Müdürlüğü" ve "Vasitalı Vergiler Umum Müdürlüğü" olarak ikiye ayrılmış, ayrıca "Tahsilat Umum Müdürlüğü" kurulmuştur. Söz konusu kanunla, Varidat Kontrolörlüğü ünvanı korunmuş ve ayrıca "Tahsilat Kontrolörlüğü" de kurulmuştur. 03.08.1944 tarih ve 4644 sayılı kanunla¹⁵ Vasitasız Vergiler Umum Müdürlüğü kadrosuna dahil "Varidat Kontrolör Muaviniği" kadrosu ihdas edilmiştir. 29.05.1946 tarih ve 4910 sayılı kanunla¹⁶ Vasitasız ve Vasitalı Vergiler Umum Müdürlükleri, "Gelirler Umum Mü-

7 09.03.1926 Tarih ve 317 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

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

9 Selahattin TUNCER, "Hesap Müttehassıslığından Hesap Uzmanlığı", **Vergi Dünyası**, Haziran 2001, Sayı: 238, s. 5.

10 25.03.1934 Tarih ve 2662 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

11 15.05.1934 Tarih ve 2701 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

12 30.06.1929 Tarih ve 1229 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

13 05.06.1936 Tarih ve 3322 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

14 14.08.1942 Tarih ve 5184 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

15 12.08.1944 Tarih ve 5781 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

16 07.06.1946 Tarih ve 6327 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

dürlüğü" adı altında birleştirilmiş, ancak Tahsilat Umum Müdürlüğü aynen korunmuştur. Ayrıca, 4910 sayılı kanunla "Gelirler Kontrolörü", "Gelirler Kontrolör Yardımcısı" ve "Tahsilat Kontrolörü" kadroları ihdas edilmiştir. 24.03.1950 tarih ve 5655 sayılı kanunla¹⁷ Tahsilat ve Gelirler Umum Müdürlükleri, Gelirler Genel Müdürlüğü (GGM) adı altında birleştirilmiş; Varidat ve Tahsilat Kontrolörleri, Gelirler Kontrolörü kadrolarına aktarılmıştır.

2395 Sayılı KVK ile 2430 Sayılı MVK, beyannameli mükellef sayısını arttırmıştır. Beyannameli mükellef sayısının artmasıyla vergi incelemeleri de önem kazanmış; bunun sonucu olarak da kazanç ve muamele vergileri için ayrı olmak üzere, "Kazanç Vergisi Hesap Müttehassısı" ile "Muamele Vergisi Hesap Müttehassısı" adı altında iki ayrı vergi inceleme örgütü oluşturulmuştur. Kazanç ve muamele vergisi alanlarında görev yapan hesap müttehassıslarının sayıları sürekli olarak artmış, ilk olarak İstanbul'da, daha sonra da Ankara, İzmir ve Bursa'da görev yapmışlardır. 3840 sayılı kanunla¹⁸ 2395 Sayılı KVK'nda yapılan değişiklikle, 1940 yılında "Hesap Müttehassısı Muavinliği" kadrosu ihdas edilmiştir. Hesap Müttehassısı ilk olarak ücretli olarak çalıştırılmış daha sonra da 4644 sayılı kanunun yürürlüğe girmesiyle kadrolu olarak atanmışlardır. Bu müttehassıslar,

Defterdarlıklara bağlı olarak bir Baş Hesap Müttehassısı yönetimi altında çalışmışlardır. Kazanç ve muamele vergisiyle ilgili incelemeler yapan hesap müttehassısları, vergi denetimlerini çağdaş vergi inceleme yöntemlerini kullanmaktan ziyade daha çok şahsi bilgi ve tecrübelerine dayanarak yapmışlardır. 28.03.1945 tarih ve 4709 sayılı kanunla¹⁹ Hesap Müttehassısı ortadan kaldırılarak yerine MTK'nun yapısı model alınarak "Hesap Uzmanları Kurulu"²⁰ (HUK) kurulmuştur. HUK kurulduğu yıl olan 1945 yılı ile 1950 yılı arasında kazanç vergisi ve muamele vergisi beyannamelerinin incelenmesinde görev almıştır.

3- Günümüzde Vergi Denetimi

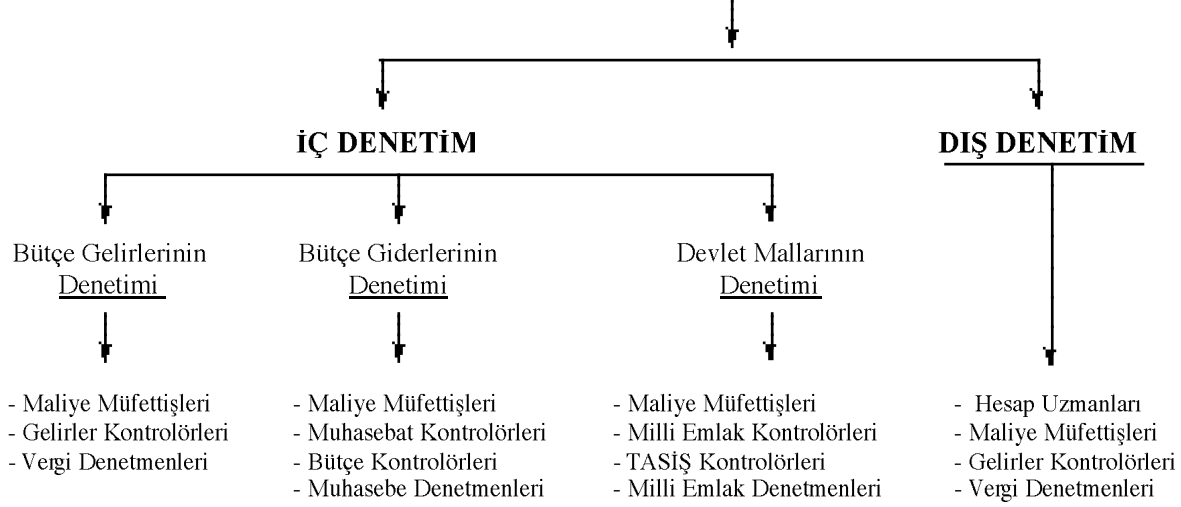
Türkiye'de devletin gelir, gider ve mallarının denetimi Maliye Bakanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında görev yapan denetim birimleri aracılığıyla yürütülmektedir. Tablo 1'de, Maliye Bakanlığı'nın işlevsel denetim yapısı görülmektedir. Bu tabloya göre, Maliye Bakanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatındaki denetim birimleri aracılığıyla yürüttüğü denetim, iç ve dış denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Buna göre iç denetim, bütçe gelirleri ve giderleri ile devlet mallarının denetiminden; dış denetim ise özel kesimden toplanan vergilerin denetiminden oluşmaktadır.

17 03.04.1950 Tarih ve 7473 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

18 29.05.1940 Tarih ve 4521 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

19 05.04.1945 Tarih ve 5974 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

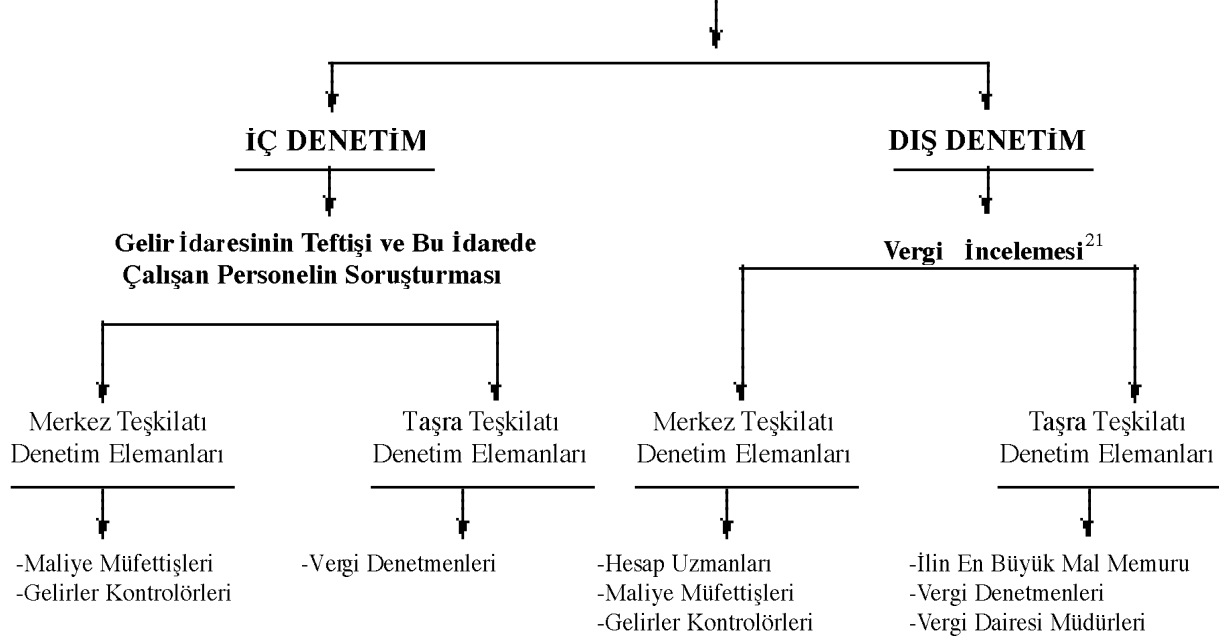
20 4709 Sayılı Kanunun 1'inci maddesinde, 'Gelir kanunlarının emrettiği ödevliler hesaplarını incelemek ve Maliye Bakanı tarafından lüzum görülecek etüdleri yapmak üzere merkezde bir başkanın idaresi altında Müşavir Hesap Uzmanı, Hesap Uzmanı ve Hesap Uzman Muavinlerinden toplu bir kurul (Hesap Uzmanları Kurulu) kurulmuştur' hükmü yer almıştır.

Tablo 1. **MALİYE BAKANLIĞI İŞLEVSEL DENETİM YAPISI**

Kaynak: MALİYE TEFTİŞ KURULU BAŞKANLIĞI, "Denetim Yapısı", **İdari Yapı**, <http://www.mtk.gov.tr/> (02.01.2003).

Bilindiği üzere vergi denetimi, gelir idaresi ile vergi mükelleflerinin kanunların belirttiği esaslar çerçevesinde hareket edip etmediklerinin tespit edilmesidir. Buna göre, vergi denetimi hem iç denetim olarak adlandırılan Gelir İdaresinin teftiş edilmesini ve bu idarede çalışan personelin soruşturmasını hem de dış denetim olarak bilinen vergi mükelleflerinin vergi incelemesine tabi tutulmasını kapsamaktadır Türkiye’de vergi denetimi, Maliye Bakanlığı merkez teşkilatına bağlı bulunan, Hesap Uzmanları, Maliye Müfettişleri ve Gelirler Kontrolörleri ile taşra teşkilatına bağlı bulunan Vergi Denetmenleri tarafından gerçekleştirilmektedir. Maliye Bakanlığı merkez teşkilatında görev yapan de-

netim elemanlarından Maliye Müfettişleri ile Gelirler Kontrolörleri hem dış denetim olarak adlandırılan vergi incelemesi hem de iç denetim olarak adlandırılan gelir idaresinin teftişi ve bu idarede çalışan personelin soruşturmasında yetkiliyken; Hesap Uzmanları sadece vergi incelemesine yetkilidirler. Taşra teşkilatına bağlı olarak görev yapan Vergi Denetmenleri de hem vergi incelemesi hem de gelir idaresinin teftişi ve bu idarede çalışan personelin soruşturmasında yetkilidirler. Tablo 2’de görüldüğü üzere, Türkiye’de Maliye Bakanlığı tarafından yapılan vergi denetimi (iç ve dış denetim) merkez ve taşra teşkilatına bağlı olarak görev yapan denetim elemanları tarafından yürütülmektedir

Tablo 2. **TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİ**

E- TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİM BİRİMLERİ

Türkiye’de vergi denetimi, Maliye Bakanlığı’nın merkez ve taşra teşkilatında yer alan denetim birimleri tarafından yürütülmektedir. Aşağıda, merkez ve taşra teşkilatı denetim birimleri ayrı başlıklar altında açıklanacaktır.

1- Merkez Teşkilatı Vergi Denetim Birimleri

Maliye Bakanlığı’nın merkez teşkilatında HUK, MTK ve Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı (GKB) olmak üzere üç farklı denetim birimi görev yapmaktadır. Bu denetim birimleri aşağıda incelenecektir.

a) Hesap Uzmanları Kurulu

1950 yılında beyan esasına dayalı vergi sistemine geçiş döneminde vergi reformunun (Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunu’nun) hazırlık çalışmaları yapılırken çağdaş bir vergi sisteminin oluşturulması ve bu sis-

temin uygulama sonuçlarının denetlenmesi amacıyla 4709 sayılı kanunla Maliye Bakanlığı’nda üst düzey denetim, araştırma ve danışma birimi olarak 29.05.1945 tarihinde HUK kurulmuştur. Maliye Bakanlığı’nın en etkin denetim birimi olan HUK, hem ülke genelinde üst düzeyde vergi denetimini gerçekleştirmekte, hem de vergi politikalarının belirlenmesi çalışmalarına katılarak modern vergi sisteminin oluşumunda görev almaktadır.

HUK doğrudan Maliye Bakanı’na bağlı danışma ve denetim birimi olup bu kurulun mensubu Hesap Uzmanları, Bakan adına büyük işletmelerin vergi denetimini yapmaktadırlar. 4709 sayılı kuruluş kanununa göre HUK’nun asli görevi, gelir kanunlarının emrettiği mükelleflerin hesaplarını incelemek ve Maliye Bakanı tarafından gerekli görülecek etüdleri yapmaktır. Kurulun asli görevi vergi incelemesidir. Her ne kadar kanunda etüd ve araştırma yapma görevi verilmişse de bu ikinci derece bir görevdir. HUK, vergi denetimini büyük işletme esasına göre üst seviyede ve Türkiye genelinde gerçek-

21 GGM’nin merkez ve taşra teşkilatlarında Müdür kadrolarında görev yapanlar da vergi incelemesi yapma yetkisine sahiptirler.

leştirmektedir. 'Hesap Uzmanları Kurulu'nun kuruluşundaki bu bağımsız denetim anlayışı, ne yazık ki, geliştirilememiş, vergi denetiminin vergi idaresinden tamamen koparılacak bağımsızlaştırılması başılamamıştır²². Öte yandan, HUK'nun diğer merkez denetim birimleri gibi gelir idaresinin teftişi ve bu idarede çalışan personelin soruşturmasında yetkileri yoktur. Bu durum, HUK'nun vergi incelemelerine daha fazla zaman ayırmasına dolayısıyla vergi incelemesini daha verimli bir şekilde yapmasını sağlamaktadır.

HUK'nun 1991-2002 yılları arasında mevcut kadroları ile boş kadro oranları Tablo 3'te gösterilmiştir. Bu tabloya göre, 1998 yılına kadar kurulun mevcut kadrosu 650 iken bu kadronun yaklaşık yarısı boş tutulmuştur 4369 sayılı kanunla²³, HUK'nun mevcut kadrosuna 500 kadro daha ihdas edilerek toplam kadrosu 650'den 1.150'ye yükseltilmiştir. Ancak, bu kadro artırımına paralel olarak kurula yeni eleman alınmadığı için kurulun mevcut toplam kadrosunun yaklaşık 3/4'ü boş kalmıştır.

Tablo 3. HUK'nun Mevcut Kadroları ve Bu Kadroların Doluluk Oranları (1991-2002)

Yıllar	Dolu Kadro	Boş Kadro	Mevcut Kadro	Boş Kadro / Mevcut Kadro (%)
1991	352	298	650	45,9
1992	365	285	650	43,9
1993	376	274	650	42,2
1994	358	292	650	44,9
1995	329	321	650	49,4
1996	305	345	650	53,1
1997	293	357	650	54,9
1998	290	860	1.150	77,8
1999	296	854	1.150	74,3
2000	291	859	1.150	74,7
2001	307	843	1.150	73,3
2002	306	844	1.150	73,4

Kaynak: Veriler HUK Başkanlığı'ndan bizzat temin edilmiştir.

22 Şefik ÇAKMAK, "Hesap Uzmanları Elli Altı Yaşında", Haziran 2001, **Vergi Dünyası**, Sayı: 238, ss. 24-25.

23 29.07.1998 Tarih ve 23417 Mükerrer Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Tablo 4’de, 1995 - 2002 yılları arasında HUK’ndan ayrılan Hesap Uzmanlarının ayrılış nedenleri itibariyle dağılımı yer almaktadır Bu tabloya göre, belirtilen yıllarda HUK’ndan ayrılan Hesap Uzmanlarının % 62’si istifa, yaklaşık % 25’i diğer kamu kurumlarına atama yoluyla

ayrılırken; sadece % 11’i emeklilik yoluyla ayrılmışlardır Ayrılan hesap uzmanlarının büyük bir kısmı, ya özel sektöre yönetici olmak ya da Yeminli Mali Müşavir olarak çalışmak üzere kuruldan ayrılmışlardır Bu durum, HUK’nun özel sektöre üst düzey yönetici yetiştiren bir kurul olduğunu göstermektedir.

Tablo 4. Çeşitli Nedenlerle HUK’ndan Ayrılan Hesap Uzmanlarının Dağılımı (1995-2002)

YILLAR	EMEKLİ	İSTİFA	ATAMA	VEFAT	TOPLAM
1995	4	40	5	-	49
1996	5	23	5	1	34
1997	4	22	10	-	36
1998	4	11	6	2	23
1999	2	11	3	-	16
2000	1	8	7	-	16
2001	1	4	4	-	9
2002	-	4	9	-	14
TOPLAM	21	123	49	4	197
%	10,7	62,4	24,9	2,0	100

Kaynak: Veriler HUK Başkanlığı’ndan bizzat temin edilmiştir.

b) Maliye Teftiş Kurulu

Maliye Bakanlığı’nın en eski denetim birimi olan MTK, 1879 yılında kurulmuştur Bu kurulun; kuruluş, yetki ve görevlerine ilişkin esaslar 01.06.1936 Tarih ve 2996 Sayılı Maliye Bakanlığı Teşkilat ve Vazifeleri Hakkındaki Kanun’un 5’inci maddesiyle, bu maddeye dayanılarak yayımlanmış MTK Yönetmeliği²⁴ ile düzenlenmiştir.

MTK, Maliye Bakanlığı’nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname’nin²⁵ (KHK) 543 Sayılı KHK²⁶ ile değişik 20’nci maddesi uyarınca teftiş, tahkik ve incelemeleri Maliye Bakanı adına yapma-

24 21.05.1964 Tarih ve 11708 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

25 14.12.1983 Tarih ve 18251 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

26 24.06.1994 Tarih ve 21970 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

nın yanı sıra, diğer kanunlarla kendisine tevdi edilmiş görevleri de yerine getirmektedir. Bu açıdan kamu malının, parasının, gelir ve giderlerinin söz konusu olduğu her yerde ve her işte Maliye Müfettişlerinin görev ve yetkileri vardır. Dolayısıyla, Maliye Müfettişlerinin vergi inceleme yetkilerinin yanı sıra teftiş ve soruşturma yetkileri de vardır 'Görevlerinin tümü düşünüldüğünde vergi incelemesi Maliye Müfettişlerinin toplam görevlerinin % 10-15'ine tekabül etmektedir'²⁷. Bu durum, Maliye Müfettişlerinin zamanlarının büyük bir kısmını teftiş ve soruşturmaya ayırdıklarına; vergi incelemelerine ise

çok daha az zaman ayırabildiklerine işaret etmektedir.

Tablo 5'de, 1995-2002 yılları arasında MTK'nun mevcut kadrolarının sayısal dağılımı ve boş kadro oranları gösterilmiştir. Bu tabloya göre, 1997 yılında kurulun mevcut kadrosu 217 iken bu kadronun yaklaşık yarısı boş tutulmuştur. 4369 sayılı kanunla, MTK'nun mevcut kadrosuna 250 kadro daha ihdas edilerek toplam kadrosu 217'den 467'ye yükseltilmiştir. Ancak, bu kadro artırımına paralel olarak kurula yeni eleman alınamadığı için kurulun mevcut toplam kadrosunun 3/4'ü boş kalmıştır.

Tablo 5. MTK'nun Mevcut Kadroları ve Bu Kadroların Doluluk Oranları (1995-2002)

Yıllar	Dolu Kadro	Boş Kadro	Mevcut Kadro	Boş Kadro / Mevcut Kadro (%)
1995	111	105	216	48,6
1996	112	104	216	48,1
1997	103	114	217	52,5
1998	110	357	467	76,4
1999	108	359	467	76,9
2000	114	353	467	75,6
2001	113	354	467	75,8
2002	114	353	467	75,6

Kaynak: Veriler MTK Başkanlığı'ndan bizzat temin edilmiştir.

1995-2002 yılları arasında MTK'ndan ayrılan Maliye Müfettişlerinin ayrılış nedenleri itibariyle oransal dağılımı Tablo 6'da yer almaktadır. Tabloda görüleceği üzere, MTK'ndan ayrılanların dağılımı; % 51 oranında diğer kamu kurumlarına atama, % 39 oranında da istifa etme şeklinde ortaya çıkmıştır. Emeklilik, vefat ve yurtdışı görevlendirme nedeniyle kuruldan ayrılanların toplam ayrılanların içindeki payı ise % 10 gibi bir orana tekabül etmektedir. Buna göre, MTK'ndan ayrılan Maliye Müfettişlerinin yarısından fazlası diğer kamu kurumlarına atama yoluyla ayrılmışlardır.

27 MALİYE TEFTİŞ KURULU BAŞKANLIĞI, "Rapor Verileri", **Faaliyet Raporu**, <http://www.mtk.gov.tr/> (02.01.2003).

Tablo 6. MTK'ndan Ayrılanlar (1991-2002)

Ayrılış Nedenleri	Ayrılan Maliye Müfettişi Sayıları	%
Emekli	1	1
İstifa	41	39
İdari Görev	54	51
Vefat	2	2
Yurtdışı Sürekli Görev	8	7
Toplam	106	100

Kaynak: Veriler MTK Başkanlığı'ndan bizzat temin edilmiştir.

c) Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı

29.05.1946 tarih ve 4910 sayılı kanunla Vasıtasız ve Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri, "Gelirler Umum Müdürlüğü" adı altında birleştirilmiştir. Anılan kanunla "Gelirler Kontrolörü", "Gelirler Kontrolör Yardımcısı" ve "Tahsilat Kontrolörü" kadroları ihdas edilmiştir. 24.03.1950 tarih ve 5655 sayılı kanunla Tahsilat ve Gelirler Umum Müdürlükleri, GGM adı altında birleştirilmiştir. Bu kanunla, Varidat ve Tahsilat Kontrolörleri, Gelirler Kontrolörü kadrolarına aktarılmıştır. 1945 yılında uygulamaya konulan bir talimatname ile Kontrolörlük sınavla girilebilen bir meslek haline getirilmiştir. 1970 yılına kadar 19 olan Gelirler Kontrolörü sayısı; gerçekleştirilen vergi reformları nedeniyle ülke genelinde ortaya çıkan etkin bir denetim ihtiyacını karşılamak amacıyla artırılmıştır. Gelirler Kontrolörleri, uzunca süre, esas olarak yönetim teftişi ile uğraşmışlar; 1970 yılından sonra sayılarının artırılması ile birlikte vergi incelemesi de yapmaya başlamışlardır²⁸.

Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında 178 Sayılı KHK'nin 543 Sayılı KHK ile değişik 43'üncü maddesinde, Gelir İdaresinin "her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak; teftiş, inceleme ve soruşturma işle-

riyle kanunlar ve diğer mevzuatla kendilerine verilen görevleri" yapacakları belirtilerek, aynı KHK'nin 12'nci maddesi ve 543 Sayılı KHK ile bu maddeye eklenen bentlerde GGM'nün görevleri sayılarak Gelirler Genel Müdürü, "Teşkilat ve görev alanına giren işlemleri Kontrolörleri vasıtasıyla inceletir ve denetletir" hükmüne yer verilmiştir. Ayrıca, 04.01.1961 Tarih ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun²⁹ (VUK) değişik 135'inci maddesinin ikinci fıkrası, Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörlerinin "her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haiz" oldukları; 492 Sayılı Harçlar Kanunu'nun³⁰ 134'üncü maddesi, Gelirler Kontrolörlerinin "her hal ve takdirde, harçları tahsile salâhiyetli memurların hesaplarını teftiş ve kontrole yetkili bulundukları ve 4208 Sayılı "Karaparanın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun"un³¹ 3'üncü maddesinin 2'nci ve 3'üncü fıkraları da Gelirler Kontrolörlerinin karapara aklama suçunun araştırılması ve incelenmesi ile görevli ve yetkili olduklarını belirtmiştir.

Yukarıdaki açıklamalara göre, Maliye Bakanlığı merkez denetim birimleri içinde yer alan Gelirler Kontrolörlerinin, Türkiye genelinde vergi incelemesi yapmak, gelir idaresinin merkez ve taşra teşkilatının bütün işlemlerini teftiş etmek, maliye memurları hakkında soruşturma

28 İsmail CAN, "Türkiye'de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi", **Maliye Dergisi**, Eylül-Ekim 1981, Sayı: 53, s. 81.

29 10.01.1961 Tarih ve 10703 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

30 17.07.1964 Tarih ve 11756 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

31 09.11.1996 Tarih ve 22822 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yapmak gibi görevlerinin yanısıra 4208 sayılı kanun kapsamında karapara aklama eylemlerini araştırma ve diğer bazı kanun ve kararlarla kendilerine verilen denetim işlerini yapmak gibi görev ve yetkileri vardır.

Tablo 7’de, 1990-2002 yılları arasında GKB’nın mevcut kadroları ile boş kadro oranları görülmektedir. Bu tabloya göre, GKB’nın mevcut kadrosu 1997 yılında 900 iken bu kadro-

nun % 65’i boş kalmıştır. 4369 sayılı kanunla, GKB’nın mevcut kadrosuna 1.000 kadro daha ihdas edilerek toplam kadrosu 900’den 1.900’e yükseltilmiştir. Ancak, bu kadro arttırımına paralel olarak yeni eleman alınmadığı için GKB’nın mevcut toplam kadrosunun % 80’inden fazlası boş kalmıştır. Boş tutulan kadroların mevcut toplam kadroya oranı, diğer merkez denetim birimlerine göre GKB’nda daha yüksektir.

Tablo 7. GKB’nın Mevcut Kadroları ve Bu Kadroların Doluluk Oranları (1990-2002)

Yıllar	Dolu Kadro	Boş Kadro	Mevcut Kadro	Boş Kadro / Mevcut Kadro (%)
1990	482	418	900	46,4
1991	470	430	900	47,8
1992	463	437	900	48,6
1993	464	436	900	48,4
1994	452	448	900	49,8
1995	382	518	900	57,6
1996	351	549	900	61,0
1997	314	586	900	65,1
1998	342	1.558	1.900	82,0
1999	333	1.567	1.900	82,5
2000	352	1.548	1.900	81,5
2001	356	1.544	1.900	81,3
2002	354	1.546	1.900	81,4

Kaynak: Veriler GKB’ndan bizzat temin edilmiştir.

1995 - 2002 yılları arasında çeşitli nedenlerle Gelirler Kontrolörlüğü mesleğinden ayrılanların dağılımı Tablo 8’de yer almıştır. Bu tabloya göre, belirtilen yıllarda meslekten ayrılan Gelirler Kontrolörlerinin yaklaşık % 48’i istifa; yaklaşık % 43’ü emeklilik; % 9’u da diğer kamu kurumlarına atama yoluyla ayrılmışlardır. Buna göre, ayrılan Gelirler Kontrolörlerinin yarısına yakın kısmı, ya özel sektöre yönetici olmak ya da Yeminli Mali Müşavir olarak çalışmak üzere ayrılmışlardır. Diğer merkez denetim elemanlarıyla karşılaştırılırsa, ayrılan Gelirler Kontrolörlerinin büyük bir kısmı emekli olmak suretiyle meslekten ayrılmışlardır.

Tablo 8. Çeşitli Nedenlerle Gelirler Kontrolörlüğü Mesleğinden Ayrılanların Dağılımı (1995-2002)

YILLAR	EMEKLİ	İSTİFA	ATAMA	VEFAT	TOPLAM)
1995	44	39	1	-	84
1996	22	31	1	-	54
1997	20	15	3	-	38
1998	11	13	4	1	29
1999	2	10	5	-	17
2000	3	5	4	-	12
2001	1	3	4	-	8
2002	1	1	-	-	2
TOPLAM	104	117	22	1	244
%	42,6	47,9	9,1	0,4	100

Kaynak: Veriler GKB'ndan bizzat temin edilmiştir.

2- Taşra Teşkilatı Vergi Denetim Birimleri

Vergi incelemesine yetkili olan taşra teşkilatı vergi denetim elemanları; Vergi Denetmenleri ve yardımcılardır. Ayrıca, taşrada vergisel işlemlerin yürütülmesinde yöneticilik görevinde olup aynı zamanda vergi incelemesine yetkili olanlar ise; ilin en büyük mal memuru (defterdar) ve vergi dairesi müdürleri ile GGM'nün taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlardır. Taşra teşkilatı vergi denetim elemanları hakkında aşağıda kısaca bilgi verilecektir.

a) İlin En Büyük Mal Memuru

Bir ilin en büyük mal memuru Defterdardır. Defterdarlar, Maliye Teşkilatı'nın bir ildeki en üst amirleridir. VUK'nun 135'inci maddesine göre Defterdarların da vergi inceleme yetkisi bulunmaktadır. Ancak, defterdarların yoğun bir iş yükü altında bulundukları göz önünde tutulursa söz konusu inceleme yetkilerini kullanmaları pek mümkün olmamaktadır.

b) Vergi Denetmenleri

Vergi Denetmenleri, Maliye Bakanlığı'na bağlı GGM'nün taşra teşkilatında çalışan denetim elemanlarıdır. 16.09.1993 tarihine kadar ünvanları "Vergi Kontrol Memurluğu" olan vergi denetmenleri, Gelirler Bölge Müdürlükleri'ne (GBM) bağlı olan illerde Bölge Müdürüne tabi olarak Vergi Denetmenleri Ekip Başkanlıklarında; diğer illerde Defterdara tabi olarak Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıklarında görev yapmaktadırlar. Vergi Denetmenleri doğrudan vergi denetimi ile görevli olup; yerel düzeyde vergi incelemesine yetkilidirler. Vergi Denetmenlerinin yerel düzeyde vergi inceleme yetkilerinin yanı sıra Gelir İdaresinin taşra teşkilatının teftişi ve bu idarede çalışan personeli soruşturma yetkileri de vardır.

Vergi Denetmenlerinin vergi inceleme yetkilerinin olduğu VUK'nun 135'inci maddesinde belirtilmiş, teftiş ve soruşturma yetkileri ise Çalışma ve Görev Esaslarına İlişkin Yönetmelikte belirtilmiştir. Vergi Denetmenleri, 543 Sayılı

KHK gereğince kurulması öngörülen ve halen 6 adedi kurulmuş olan Bölge Müdürlükleri'nde vergi incelemesi yanı sıra teftiş ve soruşturma görevlerini yürütmektedirler. Vergi Denetmenlerinin Şubat 2002 tarihi itibarıyla mevcut toplam kadrosu 6.949 olup bu kadronun ancak 1.913'ü (% 25,7'si) doldurulabilmiştir³². Diğer bir ifadeyle, vergi denetmenlerinin mevcut kadrosunun yaklaşık 3/4'ü boş tutulmaktadır. Vergi Denetmenleri bölgesel düzeyde vergi incelemesi yapmalarına rağmen, toplam vergi denetiminin (toplam inceleme sayısının) yaklaşık % 90'ını gerçekleştirmektedirler³³.

c) Vergi Dairesi Müdürleri ile GGM'nün Taşra Teşkilatında Müdür Kadrosunda Görev Yapanlar

VUK'nun 135'inci maddesine göre, vergi dairesi müdürleri ile GGM'nün taşra teşkilatında Müdür kadrosunda görev yapanlar da vergi incelemesi yapma yetkisine sahiptirler. Vergi dairesi müdürleri, mükellefi tespit etmek, vergi tarh etmek, tahakkuk ettirmek ve tahsil etmek amacıyla kurulmuş kamu dairelerinin idarecisi olan kişilerdir.

Vergi daireleri, bağımsız ve bağlı vergi daireleri olmak üzere ikiye ayrılır. Bağlı vergi daireleri; bağımsız vergi dairesinin olmadığı çok küçük yerlerdeki mal müdürlüğü bünyesinde hizmet veren gelir servisleridir. Bu servislerin idarecisi Mal Müdürüdür. Bağımsız vergi dairelerinin olmadığı yerlerde idareci konumunda bulunan Mal Müdürleri, vergi dairesi müdürü sıfatıyla, vergi inceleme yetkisine sahiptirler. 'Ancak uygulamada iş yoğunluğu nedeniyle genellikle fazla zaman almayan, beyanname üzerinden tespit edilen matrah farklarına dayanılarak düzenlenen matbu raporlarla bu yetkilerini kullanmakta, derinlemesine araştırma ve tespitler gerektiren incelemelerde olayın merkez veya yerel denetim elamanlarınca incelenmesini sağ-

lamak üzere olayı bir üst makama intikal ettirmektedirler'³⁴.

F- VERGİ DENETİMTÜRLERİ

Türkiye'de başlıca vergi denetim türleri; vergi incelemesi, gelir idaresinin teftişi ve bu idarede çalışan personelin soruşturması, bilgi toplama ve yoklamadır. Ancak asıl vergi denetimi, vergi denetim elemanları tarafından gerçekleştirilen vergi incelemesidir. Vergi denetim türleri kısaca aşağıda açıklanacaktır

1- Vergi İncelemesi

Vergi incelemesi, beyan esasının işlerliğinin sağlanması açısından yapılması gereken bir vergi denetim türüdür. Vergi denetiminin en önemli türü olan vergi incelemesi, vergi denetim elemanları tarafından mükelleflerin beyan ettikleri vergi matrahlarının vergi kanunlarına uygun olarak belirlenip belirlenmediğinin araştırılmasıdır. Vergi incelemesi, kanunlarla unsurları belirlenen vergilerin doğruluğunu araştırmaya ve olması gereken tutarını tespiti yönelik bir vergi denetim türüdür³⁵. Vergi incelemesinin amacı, VUK'nun 134'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında yer almıştır. Bu fıkra hükmüne göre, 'Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır'. Bu fıkra hükmünden anlaşılabileceği üzere, vergi incelemesinin asıl amacı, vergi mükelleflerinin hem bugün için gerçek beyanda bulunmalarını, hem de gelecekte gerçek gelirlerini beyan etmelerini sağlamaktır.

Vergi incelemesinin kapsamı, VUK'nun 134'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında belirtilmiştir. Bu fıkra, 'İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil edilebilir. Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği

32 Vergi Denetmenlerinin Şubat 2002 tarihi itibarıyla mevcut, dolu ve boş kadrolarına ilişkin veriler için bakınız Tablo 10.

33 Denetim birimleri tarafından gerçekleştirilen vergi inceleme sonuçları için bakınız Tablo 9.

34 MALİYE BAKANLIĞI GELİRLER KONTROLÖRLERİ DERNEĞİ, **Gelir İdaresinin ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması**, Kurtiş Matbaacılık, Ankara, 2001, s. 19.

35 Malik GÜNDAĞ, "Gönüllü Beyan Sisteminde Vergi İncelemesinin Asli Amacı ve İdari İşlem Olma Niteliği", **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 1996, Sayı: 93, s. 88.

ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler Hazinece mükellefe ödenir' hükmüne yer verilmiştir. Buna göre vergi inceleme elemanları, inceleme konusu vergiyle ilgili gerçek matrahın tespitini; defter, belge, kayıt ve hesapların incelenmesinin yanı sıra, fiili durumları araştırıp incelemek suretiyle de yapabilirler.

Vergi incelemesine yetkili olanlar, VUK'nun 135'inci maddesinde sayılmıştır Bu madde hükmünde, 'Vergi incelemesi; hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcısı veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır Maliye Müfettişleri, Maliye Müfettiş Muavinleri, Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri, Gelirler Genel Müdürlüğü'nün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine haizdir' denilmiştir. Buna göre, doğrudan vergi denetimi ile görevli olup vergi incelemesine yetkili olanlar; Hesap Uzmanları ve yardımcısı, Maliye Müfettişleri ve yardımcısı, Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri ile Vergi Denetmenleri ve yardımcısıdır. Ayrıca, vergisel işlemlerin yürütülmesinde yöneticilik görevinde olup aynı zamanda vergi incelemesinde de yetkili olanlar; ilin en büyük mal memuru (defterdar), vergi dairesi müdürleri, GGM'nün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlardır. Ancak, gerek defterdarların gerekse vergi dairesi müdürlerinin yoğun bir iş yükü altında bulundukları göz önünde tutulursa söz konusu inceleme yetkilerini kullanmaları pek mümkün olmamaktadır. Dolayısıyla, uygulamada vergi incelemesi genelde doğrudan vergi denetimi ile görevli olanlar tarafından yapılmaktadır.

2- Gelir İdaresinin Teftişi ve Bu İdarede Çalışan Personelin Soruşturması

Genel anlamda teftiş, kamu kurum ve kuruluşlarının kamu yararı açısından kanunlar, tüzükler ve yönetmeliklere uygun olarak hizmet

verip vermediklerinin denetlenmesidir. Gelir İdaresinin teftişi, Maliye Bakanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatının işleyişinin kanun, tüzük, yönetmelik, tebliğ ve genelgelere uygun olup olmadığının denetlenmesidir. Soruşturma ise, çalışan personelin çalıştığı kurumun mevzuatına ve menfaatine aykırı kanuni ve idari suç niteliğinde olan cezai, hukuki ve mali sorumluluklarını gerektiren fiil ve hareketlerinin tespitine yönelik yapılan araştırmadır. Gelir İdaresinde çalışan personelin kanunlara ve yürürlükteki diğer kurallara göre görevlerini tam olarak yapıp yapmadıklarını, kanunlara aykırı eylemlerde bulunarak memurluk görevlerini yerine getirmede ihmâl, gevşeklik ve suiistimal yapıp yapmadıklarının araştırılarak haklarında yasal işlemlerin uygulanması da teftiş kapsamındadır. 'Kısaca, teftiş, aksaklık, hata ve kusurların saptanması bakımından geçmişe yönelik olduğu kadar, eğitmek ve yol göstermek yönü ile tasarruf sağlayıcı, maliyet düşürücü, etkinliği, verimi ya da hizmet kalitesini yükseltici, geliştirici, tıkanıklıkları giderici yönüyle de geleceğe yönelik ekonomik teftiş olmak zorundadır'³⁶.

Gelir İdaresinin teftişi ve bu idarede çalışan personelin soruşturmasına iç denetim de denilmektedir. 'Yasaların mükelleflere eşit olarak uygulanması ve personelin doğru işlem yapmaya yönlendirilmesi fonksiyonları ile verginin gerçeğe uygun alınmasına katkıda bulunan iç denetim, vergi denetiminin önemli bir aracıdır'³⁷. İç denetim, Maliye Bakanlığı merkez denetim elemanlarından Maliye Müfettişleri ve yardımcısı, Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri ile taşra teşkilatı denetim elemanı olan Vergi Denetmenleri ve yardımcısı tarafından yapılmaktadır.

3- Bilgi Toplama

Gelir İdaresinin, tahsil ettiği vergilerin doğru ve tam olarak belirlenebilmesi için vergiyi doğuran olaylarla ilgili bilgilere ihtiyacı vardır. Vergilerin doğru ve tam olarak tespit edilebilmesi için bir çok vergi sisteminde bilgi toplama

36 Tamer AKSOY, **Tüm Yönleriyle Denetim**, Yetkin Hukuk Yayınları, Yetkin Basımevi, Ankara, 2002, s. 1050.

37 MALİYE HESAP UZMANLARI DERNEĞİ, a.g.e., s. 48.

ma müessesesinden yararlanılmaktadır 'Vergi incelemesi sonucunda, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu sağlama hedefine ulaşabilmek için gerekli olan bilgilerin toplanabilmesi son derece önemlidir'³⁸. Bilgi toplama müessesesi³⁹, VUK'nun 7'nci kısmının 4'üncü bölümünde "Bilgi Toplama" başlığı altında ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. 'Vergi hukukunda bilgi toplama müessesesi de diğer bilgi edinme yöntemleri gibi verginin tarh, tahakkuk ve tahsilinde etkinliğin sağlanması için başvurulacak bir yöntemdir'⁴⁰.

VUK'nun 148'inci maddesine göre, 'Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Bilgiler yazılı veya sözlü istenilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez. Memleket dışı imtiyazlarından faydalanan yabancı Devlet memurları bilgi verme mecburiyetine tabi olamazlar'. Bu madde hükmüne göre, vergi inceleme elemanları vergi incelemesi sırasında gerekli görmeleri halinde incelemeye ilişkin her türlü bilgiyi toplayabilmekte ve bu bilgilerden yararlanabilmektedirler. Söz konusu maddede bahsedilen bilgi toplama müessesesine vergi inceleme elemanları tarafından ancak gerekli görülmesi halinde başvurulur. 'Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bilgi toplama müessesesinden özellikle sürekli olarak toplanan bilgilerden etkin bir şekilde yararlandığı söylenemez'⁴¹.

Ayrıca, sürekli bilgi toplama müessesesi de VUK'nun 149'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddede, 'Kamu idare ve müesseseleri (Kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluş-

lar dahil) ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasılalarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar' hükmü yer almıştır. Buna göre, vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili verilecek olan bilgiler sürekli bilgi istemeye yetkili olanlar tarafından bir yazı ile istenir ve sürekli bilgi vermek zorunda olanlar da belli aralıklarla bu bilgileri vermek zorundadırlar. Diğer bir ifadeyle, bilgi toplama müessesesi mükelleflere, vergi sorumlularına ve onlarla ilişkide bulunan veya onların vergilendirmeye ilişkin olaylarıyla ilgili bilgi verebilecek kişilere bilgi verme zorunluluğu getirmektedir.

'Bilgi toplama müessesesinin kendinden beklenen fonksiyonları görebilmesi için bilgi vermeye zorunlu olanlar ile vergi idaresinin işbirliği içinde çalışmaları gerekmektedir'⁴². Vergi sistemlerinde bilgi toplama müessesesine yer verilmesinin temel amacı, vergilerin doğru ve tam olarak ödenmesini sağlamaktır. VUK'nun 152'nci maddesinde, '150'nci maddedekiler hariç olmak üzere bu bölümde yazılı kaynaklardan toplanacak bilgiler istihbarat arşivlerinde gizli olarak saklanır. Bu arşivlerden kimlerin ve ne suretle faydalanabileceği Maliye Bakanlığı'na tespit olunur' hükmü yer almıştır. Buna göre, vergisel olaylara ilişkin toplanan bilgilerin vergi incelemelerinde kullanılmak üzere vergi istihbarat arşivlerinde saklanır.

VUK'nun 152'nci maddesi ile Maliye Bakanlığı'na, vergi istihbarat arşivi kurma yetkisi verilmiştir. Maliye Bakanlığı bu yetkiye dayanarak, GGM bünyesi içinde "Vergi İstihbarat Arşivi"ni kurmuştur. Vergi denetimine etkinlik kazandırılması amacıyla vergi istihbarat merkezi, GGM teşkilat yapısı içinde teşkilatlanması ilk olarak 01.06.1989 tarihinde gerçekleştirilmiştir. 'Vergi İstihbarat Arşivi oluşturulmasının

38 MALİYE HESAP UZMANLARI DERNEĞİ, a.g.e., s. 53.

39 Bilgi Toplama müessesesi hakkında daha fazla bilgi için bakınız ALİ KOTAN, *Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama*, TC Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 1985.

40 T. Murat ÖZDEN, "Türk Vergi Sisteminde Etkinliğin Sağlanması Açısından Bilgi Toplamanın Değerlendirilmesi", *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1990, Cilt: 6, Sayı: 2, s. 61.

41 ÖZDEN, a.g.m., s. 58.

42 ÖZDEN, a.g.m., s. 59.

temel amaçlarını üç ana başlık altında toplamak mümkün bulunmaktadır Vergi İstihbarat Arşivi ile,

i. Vergi istihbarat arşivinde toplanan bilgiler ile vergi kayıp ve kaçığına neden olan mükelleflerin daha kolay tespit edilmesi,

ii. Vergi inceleme elemanlarına doğru bilgi akışı sağlayarak vergi inceleme ve denetiminde etkinliğin artırılması, vergi incelemelerinin hızlandırılması,

iii. Vergisini ödeyen mükellefler ile vergisini ödemeyen mükellefler arasındaki, vergisini ödeyen mükellefler aleyhine olan haksız rekabetin önlenmesi amaçlanmıştır⁴³.

‘İstihbarat arşivlerinde toplanan bilgiler vergi ile ilgili faaliyet ve işlemleri, mükelleflerin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumlarını, üçüncü kişilerin vergi karşısındaki durumlarını saptamak için kullanılmaktadır’⁴⁴.

4- Yoklama

Yoklama, vergi denetimini daha etkili kılmak amacıyla mükelleflerle vergisel olayların meydana gelmesi sırasında doğru, tam, düzenli ve sürekli bir şekilde kayıtlara alınıp alınmadığının tespit edilmesidir. VUK’nun 127’nci maddesinin 1’inci fıkrasında, ‘Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir’ hükmüne yer verilmiştir. Bu hükme göre yoklamanın amacı, vergilendirme ile ilgili somut olayların anında tespit edilerek belgelen-dirilmesi ve bu sayede mükellefleri belge düzenine uymaya zorlamaktır. VUK’nun 128’inci maddesine göre, ‘Yoklama:

1- Vergi dairesi müdürleri;

2.-Yoklama memurları;

3.-Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler;

4.-Vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılır’

Bu madde hükmüne göre, vergi incelemesine yetkili olan denetim elemanları tarafından gerektiğinde yoklama⁴⁵ yapılabilmektedir. Denetim elemanları, yoklama sayesinde vergisel işlemlerle ilgili maddi olayları tespit ederek kayıt altına alınmasını sağlamaktadırlar. ‘Böylece, vergiyi doğuran olayların vuku bulduğu anda yapılan yoklamalar vergi denetimlerinin daha gerçekçi temellere oturtulmasını sağlamaktadır’⁴⁶.

‘Yoklama, vergi idaresinin aralıksız, sürekli uyguladığı, mükellefin işyerinde fiilen yapılan gözlemlere dayanan bir tür denetimdir’⁴⁷. Bundan dolayı, bu denetim türüne yaygın ve yoğun vergi denetimi veya yüzeysel denetim de denilmektedir. ‘Yaygın ve yoğun vergi denetimi, vergi suçuna teşebbüs fiilini oluşturan eylemin anında tespiti ile cezasının kesilmesi esasına dayanan maddi bir denetim şeklidir’⁴⁸. Bu tür vergi denetiminde vergi ziyayı değil, vergi kaçırma eğilimi tespit edilmektedir. ‘Şöyle ki; yoklama henüz mükellefiyetini tesis ettirmemiş kişilerin ve vergilendirilmeyen kaynakların ortaya çıkarılması yönleri ile vergi gelirlerini arttırırken; vergi kaçırıcıları saptayıp vergilendirilmelerini sağlaması yönü ile vergi ödeyenler nezdinde ticari rekabeti daha adil hale getirmekte ayrıca mükelleflerin vergi dışı kalmasını önlemesi dolayısıyla sosyal adalete hizmet etmektedir’⁴⁹. ‘Yaygın ve yoğun vergi denetimi ile, di-

43 Fazıl AYDIN, "Vergi İstihbarat Arşivi", **Vergi Sorunları Dergisi** (EK), Ağustos 2002, Sayı: 167, s. 218.

44 ÖZDEN, a.g.m., s. 50.

45 Yoklama hakkında daha fazla bilgi için bakınız İlhami SÖYLER, **Türk Vergi Hukukunda Yoklama**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayınları, No: 1987/295, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1987.

46 Hasan Basri AKTAN, "İşletmelerde Mali Denetim", **Yaklaşım**, Ocak 1994, Sayı: 13, s. 22.

47 Muzaffer EGESÖY, "Genellikle Denetim ve Vergi Denetimi", **Mükellefin Dergisi**, Mayıs 1995, Sayı: 29, s. 15.

48 Kemal KILIÇDAROĞLU, "Çağdaş Vergi Denetimine Gelir İdaresinin Katkısı", **Vergi Dünyası**, Ağustos 1991, Sayı: 120, s. 15.

49 MALİYE HESAP UZMANLARI DERNEĞİ, a.g.e., s. 48.

ğer bir deyişle anında yapılan denetim ile geliri doğuran olayların gerçek yönü ile kayıtlar arasında bağlantı kurulması mümkün olmakta ve vergi kaybına yol açacak suçların zamanında önlenmesi sağlanmaktadır⁵⁰. Bu denetim türüne özellikle 1985 yılında Katma Değer Vergisi (KDV) uygulamasına geçilmesiyle ağırlık verilmiş ve süreklilik kazandırılmıştır

G- VERGİ DENETİM (İNCELEME) TEKNİKLERİ

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanması için mükelleflerin kazançlarına ilişkin vergi idaresine verdikleri beyannamelerin doğruluğunun çeşitli yöntemlerle test edilmesi gerekir. Özellikle, vergi incelemelerinde etkinliğin sağlanması büyük ölçüde modern denetim tekniklerinin kullanılmasına bağlıdır Türkiye’de vergi denetim elemanlarının yaptıkları vergi incelemeleri sırasında, mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun test edilmesinde mali tablolar analizlerinden yararlanılmaktadır ‘Mali tablolar analizi’ denilince işletmede mevcut;

- Mali Durum (Bilanço)
- Gelir (Kar - Zarar Cetveli),
- Dağıtılmış Karlar,
- Özsermaye değişimi,
- Nakit akımı,

- Fon akımı tabloları ile küçük işletmelerde "İşletme Hesabı Özeti" ve bunlara temel teşkil eden defter ve belgelerin analizi anlaşılmaktadır⁵¹. Vergi denetim elemanları tarafından ya-

pılan vergi incelemelerinde, mevcut belgeler ile yukarıda sayılan tablolar karşılaştırılarak gerçek vergi matrahı tespit edilmeye çalışılmaktadır

Türkiye’de halen kullanılan denetim tekniklerinin yanısıra yeni denetim tekniklerinin de kullanılması gerekir Bu bağlamda, vergi incelemelerinde mali analiz tekniklerinden daha etkin bir şekilde yararlanılabilir⁵². ‘Mali analiz teknikleri, genellikle (i) yönetim aracı olarak firmanın geçmiş dönem sonuçlarını değerlendirmek, geleceğe dönük planlar hazırlanmasında, (ii) kredi verenler tarafından firmanın kredi değerliliğinin belirlenmesinde, (iii) menkul değerlere yatırım yapan veya yapacak birikimciler tarafından kullanılmaktadır⁵³. Vergi denetiminde, mali analiz tekniklerinden aşağıdaki 3 aşamada yararlanılabilir⁵⁴:

- 1- İncelenecek beyanname seçiminde,
- 2- Vergi denetiminde üzerinde durulacak, derinleştirilecek noktaların saptanmasında,
- 3- Vergi kaybının ortaya çıkarılmasında ve/veya vergi kaybına ilişkin ekonomik karinelerin belirlenmesinde.

‘Vergi incelemesinde de, mali analiz tekniklerinden yararlanırken temel amaç, vergi kaçak ve kayıplarının olma olasılığını gösteren sinyallerin veya belirtilerin tespit edilmesi olmalıdır⁵⁵. Özellikle, vergi incelemesine tabi tutulacak beyannamelerin seçiminde ve derinlemesine incelenecek konuların seçiminde mali analiz teknikleri⁵⁶ etkin bir şekilde kullanılabilir. Türkiye’de incelenen beyanname sayısının sınırlı olduğu göz önünde tutulursa beyanname seçimi-

50 Sami KAZICI, "Vergi Kaçakçılığına Teorik Yaklaşım Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi İstihbarat Arşivi Uygulaması", **Vergi Dünyası**, Ekim 1993, Sayı: 146, s. 33.

51 AKTAN, a.g.m., s. 21.

52 Vergi denetiminde mali analiz tekniklerinin kullanılmasına ilişkin ayrıntılı bilgi için bakınız Öztin AKGÜÇ, "Çağdaş Vergi Denetiminde Finansal Analiz", **Vergi Dünyası**, Haziran 1991, Sayı: 118, ss. 3-9; Hasan YALÇIN; "Vergi Denetiminde Mali Analiz Tekniklerinin Kullanılması", **Vergi Dünyası**, Haziran 1997, Sayı: 190, ss. 81-89.

53 Öztin AKGÜÇ, "Çağdaş Vergi Denetiminde Finansal Analiz", **Vergi Dünyası**, Haziran 1991, Sayı: 118, s. 3.

54 AKGÜÇ, a.g.m., s. 4.

55 Hasan YALÇIN; "Vergi Denetiminde Mali Analiz Tekniklerinin Kullanılması", **Vergi Dünyası**, Haziran 1997, Sayı: 190, s. 84.

56 Mali analiz tekniklerine ilişkin ayrıntılı bilgi için bakınız Nalan AKDOĞAN ve Nejat TANKER, **Finansal Tablolar ve Mali Analizi Teknikleri**, Genişletilmiş 6. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 1998; Öztin AKGÜÇ, **Mali Tablolar Analizi**, Geliştirilmiş 9. Baskı, İstanbul Üniversitesi Muhasebe Enstitüsü Yayınları, Yayın No: 64, İstanbul, 1995; Mevlüt ÖZER, **Mali Tablolar ve Finansal Analiz**, Ankara, 1997.

nin büyük önem taşıdığı ortaya çıkar Bu tekniklerin kullanılmasında, bilgisayar teknolojisinden de yararlanılmalıdır Böylelikle, hem vergi incelemesinde sürat sağlanmış hem de etkinlik kazandırılmış olacaktır ‘Vergi incelemeleri için özellikle aşağıda açıklanan oranlar yararlı olabilir.

1. Cari Oran (Dönen Varlıklar / Kısa Süreli Borçlar)
2. Borç / Öz Sermaye Oranı
3. Duran Varlıklar, Net / Öz Sermaye Oranı
4. Borç / Aktif (Varlık) Toplamı Oranı
5. Stok Devir Hızı (Stok Dönme Çabukluğu) (Satışlar / Ort. Stok)
6. Varlık (Aktif) Devir Hızı (Satışlar / Ort. Aktif Top.)
7. Brüt Satış Karı Oranı (Brüt Satış Karı / Satışlar)
8. Faaliyet Karı / Satışlar Oranı
9. Bilanço Karı / Satışlar Oranı
10. Bilanço Karı / Ort. Öz Sermaye Oranı

Yukarıda açıklanan oranlara ilişkin olarak belirlenecek tipik oranlar, incelemeye alınacak beyannamelerin seçiminde bir ölçü olarak kullanılabilir Oranları tipik oranlardan büyük ölçüde olumsuz sapma gösteren firmaların beyannamelerine incelemeye almada öncelik verilebilir⁵⁷. Öte yandan, mali analiz tekniklerini kullanarak vergi incelemesi yapacak denetim elemanlarının mali analiz tekniklerine hakim ve vergi inceleme konusunda belirli bir ihtisasa ve tecrübeye sahip olması gerekir ‘Bu nedenle, mali analiz tekniklerinin vergi incelemelerinde

kullanılabilme olasılığı ve verimliliği denetim elemanının niteliğine birebir bağlıdır⁵⁸.

III- TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİNİN SORUNLARI VE BU SORUNLARIN ÇÖZÜMÜNE YÖNELİK YAPILMASI GEREKEN DÜZENLEMELER

Türkiye’de vergi denetiminin mevcut yapısından kaynaklanan bazı sorunlar vergi denetiminin etkin ve verimli bir şekilde yapılmasını engellemektedir. Aşağıda, Türkiye’de vergi denetiminin mevcut sorunları ortaya konulmaya çalışılacak ve bu sorunların çözümüne yönelik yapılması gereken düzenlemeler üzerinde durulacaktır

A- Vergi Denetim Birimlerinin Kendi Aralarında Tam Bir Eşgüdüm ve Koordinasyon Sağlanamamıştır

‘Merkezde ve taşrada örgütlenmiş inceleme elemanlarının gösterecekleri yıllık faaliyetlerinin planlanmasına ve koordinasyonuna ilişkin vergi idaresinde sistematik olarak hazırlanmış denetim stratejisi ve politikasına ilişkin bir çalışma, saptanmış ilkeler ve yayımlanmış yönergeler bulunmamaktadır’⁵⁹. Türkiye’de vergi incelemeleri, denetim elemanlarının bağlı oldukları birimler itibarıyla ayrı ayrı hazırlanan denetim planlarına göre yürütülmektedir. Vergi denetim yetkisine sahip denetim birimleri arasında gerek çalışma programları, gerek çalışma usul ve kuralları, gerekse çalışma sonuçlarının değerlendirilmesi konusunda tam bir eşgüdüm ve koordinasyon sağlanamamıştır ‘Vergi denetimindeki bu çok başlılık ve koordinasyonsuzluk denetimin etkinlik ve verimliliğini azaltmakta, tüm sektörü kavramayan denetimler ise rekabet eşitsizliği yaratmaktadır’⁶⁰. Bundan dolayı, vergi denetim birimleri arasında eşgüdüm ve koordinasyonun sağlanmasına yönelik düzenlemeler yapılmalıdır ‘Vergi denetimi, merkez ve bölge

57 AKGÜÇ, a.g.m., s. 5.

58 YALÇIN, a.g.m., s. 84.

59 MALİYE HESAP UZMANLARI VAKFI, *Türk Vergi Sistemi Sorunlar Çözüm Önerileri*, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Yayını, Doğuşum Matbaacılık Ltd. Şti., Ankara, Ekim 2002, ss. 90-91.

60 MALİYE HESAP UZMANLARI VAKFI, a.g.e., s. 150.

düzeyinde yapılmak üzere iki kademeli hale getirilmeli, merkez ve bölgelerde görev yapan vergi denetim elemanları arasındaki yetki karmaşası ve koordinasyonsuzluk önlenmeli, işgücü kayıplarına neden olmaksızın her birinin yetkili ve sorumlu olduğu alanlar ve birbiriyle olan ilişkileri net olarak belirlenmelidir⁶¹.

Ayrıca, benzer görev ve yetkilere sahip vergi denetim birimlerinin aralarındaki koordinasyon eksikliği, bazı sektör ve mükellef gruplarının sürekli denetim baskısı altında tutulmasına, bazı sektör ve mükellef gruplarının ise hiçbir denetime tabi tutulmamasına dolayısıyla denetim savurganlığı ve denetim mükerrerliğine yol açmaktadır. Belirli sektör ve mükellef gruplarının sık sık vergi denetimine tabi tutulması diğer sektör ve mükellef gruplarının hiçbir zaman denetime tabi tutulmaması, mükellefler arasında haksız rekabete yol açmaktadır. 'Vergi denetiminin tek elden planlanıp uygulamaya konulmaması, aynı mükellefin birden fazla vergi inceleme elemanı tarafından incelemeye alınması gibi arzu edilmeyen görev ve yetki çakışmalarına yol açmakta, vergi inceleme elemanı gücünün rasyonel ve verimli kullanılamaması sonucunu doğurmaktadır'⁶². Türkiye'de tüm denetim birimlerini kapsayacak nitelikte genel bir denetim planı hazırlanmalı ve yapılacak bütün vergi denetimleri bu plana göre yürütülmelidir.

Türkiye'de vergi denetimiyle ilgili birimlerin çokluğu, bunlar arasında sağlanamayan eşgüdüm ve koordinasyon, ülke genelinde belli bir denetim politikasının olmamasına bağlı olarak söz konusu denetim birimleri arasında görev ve yetki çakışmalarına neden olabilmektedir. Örneğin, 2000 yılı içerisinde "Balina Operasyonu" olarak bilinen organize hayali ihracat işlemlerini incelemeye alan Hesap Uzmanları, incelemeyi henüz sonuçlandırmadan isimsiz bir ihbar mektubu nedeniyle devre dışı bırakılmak istenmiştir. Söz konusu ihbar mektubu ile, olay Devlet Güvenlik Mahkemesi Savcılığına intikal etmiş ve Hesap Uzmanlarının yapmış oldukları in-

celemeler sırasında incelenmek üzere alıkonulan defter ve belgelerin İzmir Emniyet Müdürlüğü aracılığıyla alınarak Maliye Baş Müfettişliği'ne teslim edilmesi istenmiştir. Ancak, o zamana kadar herhangi bir denetim kurulunun elemanı tarafından başlatılmış bir vergi incelemesinin, o elemandan alınarak bir başka kurula verilmesi hiç rastlanmamış bir uygulamaydı. 'Bir heyet tarafından sürdürülen bir incelemenin yağı ve İçişleri Bakanlığı devreye sokularak, inceleme konusu defter ve belgeler elinden alınmak suretiyle devre dışı bırakılması, bu güne kadar ne görülmüş, ne de duyulmuş ve ne de herhangi bir yasal düzenleme ile örtüşmesi söz konusu olabilecek bir işlem ve operasyondur'⁶³. Ne yazık ki bu olay, iki güzide merkez denetim kurulunu karşı karşıya getirmiştir. HUK Başkanlığı'nın girişimleri sonucunda bu olayın yanlışlığı anlaşılmış; inceleme evrakları incelemeyi daha önce yürüten Hesap Uzmanlarına iade edilmiş ve inceleme, bu elemanlar tarafından sonuçlandırılmıştır.

B- Vergi Denetim Birimleri Arasında Çok Başlılık Olması Nedeniyle Etkin ve Verimli Bir Vergi Denetimi Yapılamamaktadır

Türkiye'de vergi denetiminin bugünkü kurumsal yapısı içinde vergi denetiminde etkinliğin sağlanması pek mümkün değildir. Özellikle, vergi denetim birimleri arasında çok başlılık olması nedeniyle vergi denetimi, etkin ve verimli şekilde yürütülememektedir. Bundan dolayı, denetim birimleri yeniden yapılandırmaya tabi tutulmalıdır. Yeni yapılandırmada; Hesap Uzmanları, Maliye Müfettişleri ve Gelirler Kontrolörleri merkezde bağımsız bir kurul yapısı içerisinde kamu tüzel kişiliğine haiz, idari ve mali özerkliğe sahip bir yapı altında birleştirilmeli ve bu oluşumun adı "Gelir Denetim Kurulu" (GDK) olmalıdır. Vergi denetim ve inceleme yetkisi, merkezde sadece bu kurulun görev ve yetkisinde olmalıdır.

GDK'nun başkanı, aynen Sayıştay Baş-

61 Abdullah ASLAN, "Vergi Denetim Sistemi ve Hesap Uzmanları Kurulu", *Vergi Dünyası*, Haziran 2002, Sayı: 250, s. 5.

62 DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI, *Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Ankara, 2001, s. 47.

63 Veysi SEVİĞ, "Bir Operasyonun Düşündürdükleri", *Dünya Gazetesi* (05.09.2000).

kanı gibi Meclis Genel Kurulu tarafından GDK üyelerinden en az 10 yıllık mesleki deneyimi bulunanlar arasından 5 yıl süreyle seçilerek atanmalı ve süresini dolduran Başkan yeniden seçilebilmelidir. Bu kurula mensup denetim elemanlarının ünvanı, Gelir Denetim Uzmanı (GDU) adını almalıdır Diğer bir ifadeyle, merkezde sadece bu ünvan kullanılmalı ve şuanda merkezde fiili olarak görev yapan her üç kurulum elemanı bu ünvanı kullanmalıdır Gelir Denetim Uzmanlığı mesleğine girişte halen merkez denetim elemanlarının mesleğe girişte uyguladığı usul ve esaslar aynen geçerli olmalıdır. Mesleğe ilk girişte, Gelir Denetim Uzman yardımcısı olarak girilmeli, 3 yıllık teorik ve mesleki eğitim sonrasında yapılacak yeterlilik sınavında başarılı olanlar GDK tarafından GDU olarak atanmalıdır Meslekte 10 yılını dolduran GDU'larından GDK tarafından mesleki performansı başarılı bulunanlar, Gelir Baş Denetim Uzmanlığına atanmalıdır GDK'nda atama ve terfiler tamamıyla objektif kriterler esas alınarak yapılmalıdır

GDK, merkezde yapılacak iç ve dış denetimi gerçekleştirmekle yükümlü tek kurul olacağından, iç ve dış denetimin planlama ve organizasyonu tek elden yapılacaktır Bu durum, merkez denetim birimleri arasında çok başlılığı ortadan kaldırarak vergi denetiminin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesini sağlayacaktır. Yeni yapılandırmaya göre taşrada vergi denetimi, GDK'nun taşrada oluşturacağı Gelirler Bölge Denetim Başkanlığı'na (GBDB) bağlı olarak görev yapacak Gelir Denetmenlerinin yetkisinde olmalıdır Halen Vergi Denetmeni ünvanı ile görev yapan denetim elemanlarının ünvanları Gelir Denetmeni olarak değiştirilerek bu başkanlığa bağlanmalıdır Gelirler Bölge Denetim başkanı da en az 5 yıl mesleki deneyimi bulunan GDK üyeleri arasından GDK Başkanı tarafından atanmalıdır

C- Vergi Denetim Elemanlarının Sayılarının Yetersiz Olması Nedeniyle Vergi İnceleme Oranı Çok Düşük Seviyelerde Kalmıştır

Türkiye'de vergi denetiminin etkin ve verimli hale getirilebilmesi için vergi denetim ele-

manlarının, sadece nitelikleri itibariyle değil, sayısal olarak da yeterli olması gerekir Son yıllarda, mükellef sayıları hızla artarken denetim elemanlarının sayıları artmak yerine meslekten ayrılmalar nedeniyle daha da azalmıştır Tablo 9'da görüldüğü üzere, 1994-2001 yılları arasında Türkiye'de ortalama vergi inceleme oranı yaklaşık olarak % 2,5'dir. Bu oran, gerçek usulde vergilendirilen gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından verilen beyannameler üzerinden hesaplanmıştır Bu orana göre, her yıl farklı mükelleflerin denetlendiği varsayımı altında, bir vergi mükellefi 40 yılda bir defa vergi incelemesine tabi tutulabilecektir. Ancak VUK'na göre, vergi mükellefleri tarh zamanasını süresi içinde denetlenebilmekte, bu süre geçtikten sonra denetlense dahi zamanasını nedeniyle vergi ve ceza salınamamaktadır Ayrıca, birden fazla vergi (Gelir Vergisi, KDV) mükellefiyeti olan mükellefler aynı yıl içerisinde bu vergilerden dolayı birden fazla incelemeye tabi tutulabilmektedir. Birden fazla vergi mükellefiyeti olan mükelleflerin bu vergilerden dolayı verdikleri beyannamelerin de incelenen beyanname sayısına ayrı ayrı dahil edildiği düşünülürse, vergi inceleme oranının kayıtlı mükelleflerin % 2'nin de altında olduğu ortaya çıkar

Herhangi bir mükellefiyet kaydı bulunmayanlar ile hiçbir beyanname vermeyen mükellefler de dikkate alındığında, asıl vergi inceleme oranı % 2'nin çok daha altındadır Diğer bir ifadeyle, Türkiye'de vergi incelemeleri sadece kayıtlı mükellefler nezdinde yapılmaktadır Türkiye'de vergi inceleme oranının düşük olması, beyan esasından beklenen sonucun alınmasını engellemektedir. Ayrıca, vergi inceleme oranının düşük olması denetim elemanlarının etkinliğini de azaltmaktadır Öte yandan, Tablo 9'da yer alan veriler, vergi incelemelerinin sadece ölçülebilen sonuçlarını yansıtmaktadır Vergi incelemelerinin etkinliği, sadece bulunan matrah farkları ile ölçülemez. Vergi incelemelerinin ölçülemeyen ve özellikle sayısal olarak ifade edilemeyen önleyici ve eğitici yönleri de bulunmaktadır Vergi incelemelerinin yapılması, mükellefleri gerçeğe yakın beyanda bulunmaya zorlayarak vergi kaybını önleyebilmektedir

Tablo 9. Denetim Birimleri Tarafından Gerçekleştirilen Vergi İnceleme Sonuçları (1994-2001)

Denetim Birimi	İnceleme Yılı	İnceleme Sayısı	İnceleme Sayısının Birimlere Dağılımı (%)	İncelenen Matrah (Milyon TL)	İncelenen Matrahın Birimlere Dağılımı (%)	Bulunan Matrah Farkı (Milyon TL)	Matrah Farkının Birimlere Dağılımı (%)	Bulunan Matrah Farkı/ İncelenen Matrah (%)	Gerçek Usulde Vergilen. Mükellef Sayısı	İncel. Oranı (%)
MTK	1994	671	1,40	5.865	0,00	229.904	0,17	3.920		
HUK	1994	3.091	6,43	33.208.881	27,64	44.047.032	32,45	133		
Gel.Kont.	1994	3.034	6,31	52.162.742	43,42	79.767.967	58,75	153		
Ver Den.	1994	41.260	85,86	34.768.429	28,94	11.710.446	8,63	34		
Töplam	1994	48.056	100,00	120.145.917	100,00	135.755.349	100,00	113	2.139.475	2,25
MTK	1995	336	0,60	24.567	0,02	710.710	1,00	2.893		
HUK	1995	4.604	8,21	77.176.423	45,44	12.576.063	17,67	16		
Gel.Kont.	1995	3.507	6,25	32.961.781	19,41	38.731.355	54,42	118		
Ver Den.	1995	47.649	84,94	59.664.532	35,13	19.149.031	26,91	32		
Töplam	1995	56.096	100,00	169.827.303	100,00	71.167.159	100,00	42	2.149.693	2,61
MTK	1996	948	1,75	652.734	0,18	9.847.846	9,88	1.509		
HUK	1996	4.398	8,06	227.116.344	60,52	31.886.128	31,97	14		
Gel.Kont.	1996	2.784	5,10	32.961.288	8,78	23.281.975	23,35	71		
Ver Den.	1996	46.406	85,09	114.531.746	30,52	34.708.580	34,80	30		
Töplam	1996	54.536	100,00	375.262.112	100,00	99.724.529	100,00	27	2.173.144	2,51
MTK	1997	574	0,91	4.379.562	0,61	123.532.495	43,36	2821		
HUK	1997	2.592	4,10	419.154.162	57,90	38.422.235	13,49	9		
Gel.Kont.	1997	1.776	2,81	31.628.062	4,37	32.518.029	11,41	103		
Ver Den.	1997	58.256	92,18	268.726.316	37,12	90.426.793	31,74	34		
Töplam	1997	63.198	100,00	72.388.8102	100,00	284.899.552	100,00	39	2.253.041	2,81
MTK	1998	437	0,64	20.945.829	1,19	92.549.075	13,53	442		
HUK	1998	4.174	6,07	714.904.254	40,54	184.860.388	27,02	26		
Gel.Kont.	1998	2.502	3,64	135.198.268	7,67	142.230.580	20,79	105		
Ver Den.	1998	61.635	89,65	892.381.537	50,60	264.580.795	38,66	30		
Töplam	1998	68.748	100,00	1.763.429.888	100,00	684.220.838	100,00	39	2.415.771	2,85
MTK	1999	266	0,51	949.882	0,08	1.253.548	0,12	132		
HUK	1999	2.372	4,59	271.577.739	21,07	512.999.650	49,15	189		
Gel.Kont.	1999	1.665	3,22	149.139.740	11,57	200.551.329	19,21	134		
Ver Den.	1999	47.428	91,68	867.110.509	67,28	328.992.640	31,52	38		
Töplam	1999	51.731	100,00	1.288.777.870	100,00	1.043.797.167	100,00	81	2.548.418	2,03
MTK	2000	272	0,46	43.616.463	1,20	59.070.136	2,97	135		
HUK	2000	3.103	5,14	1.223.427.564	33,79	959.008.208	48,26	78		
Gel.Kont.	2000	1.650	2,73	658.274.904	18,18	430.970.298	21,69	65		
Ver Den.	2000	55.310	91,67	1.695.702.723	46,83	538.050.372	27,08	32		
Töplam	2000	60.335	100,00	3.621.021.663	100,00	1.987.099.014	100,00	55	2.662.451	2,27
MTK	2001	171	0,33	20.199.426	0,31	4.712.672	0,04	23		
HUK	2001	2.559	4,98	3.858.514.397	59,89	11.787.795.735	88,63	306		
Gel.Kont.	2001	2.594	5,06	275.498.146	4,28	550.108.491	4,14	200		
Ver Den.	2001	46.013	89,63	2.288.863.774	35,52	958.446.579	7,21	42		
Töplam	2001	51.337	100,00	6.443.075.743	100,00	13.301.063.477	100,00	206	2.667.364	1,92
Ort.	1994-01	14.189	-	453.294.643	-	550.241.471	-	-	2.376.170	2,41

Kaynak: MALİYE BAKANLIĞI GELİRLER GENEL MÜDÜRLÜĞÜ, **Vergi İstatistikleri 1996-1999**, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara, Haziran 2000, Tablo 45 ve 49; MALİYE BAKANLIĞI GELİRLER GENEL MÜDÜRLÜĞÜ, 'Diğer Vergi İstatistikleri', **Vergi İstatistikleri**, Tablo 45, 49 ve 58, <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf> (02.01.2003).

Türkiye’de vergi inceleme oranının çok düşük olmasının en önemli nedeni, vergi denetim elemanlarının sayılarının yetersiz olması ve mevcut denetim elemanlarının vergi incelemesi dışında daha bir çok görevinin olması nedeniyle vergi incelemesine yeterince zaman ayıramamalarıdır. Tablo 10’da görüldüğü üzere, Maliye Bakanlığı’nın merkez ve taşra teşkilatı denetim elemanlarının Şubat 2002 tarihi itibarıyla mevcut toplam kadro sayısı 10.466 olmasına rağmen, bu kadroların sadece % 25,7’si (2.689’u) doldurulabilmiş, toplam vergi denetim kadrolarının %

74’ü (7.777’si) ise boş kalmıştır. Türkiye’de vergi inceleme oranının yükseltilmesi vergi denetim birimlerinin boş kadrolarının doldurulmasıyla sağlanabilir⁶⁴. Ancak, bu kadroların tamamının bir anda veya kısa sürede doldurulması bazı olumsuz sonuçlara yol açabilir. Bu nedenle, belirli bir süre içinde boş kadroların doldurulması amaçlanmalıdır. Vergi denetim kadrolarının doldurulmasında, denetim birimlerine göre hâlen uygulanmakta olan usul ve esaslardan kesinlikle vazgeçilmemelidir.

Tablo 10. Şubat 2002 Tarihi İtibarıyla Vergi Denetim Kadroları*

Merkez Teşkilatı Denetim Birimleri	Dolu Kadro	Boş Kadro	Toplam	Boş Kadro/Toplam Kadro (%)
Maliye Müfettişleri	114	353	467	75,6
Hesap Uzmanları	307	843	1.150	73,3
Gelirler Kontrolörleri	355	1.545	1.900	81,3
Taşra Teşkilatı Denetim Birimi				
Vergi Denetmenleri	1.913	5.036	6.949	72,5
Toplam	2.689	7.777	10.466	74,3

* Maliye Baş Müfettişleri, Müfettiş Yardımcıları, Baş Hesap Uzmanları, Hesap Uzman Yardımcıları, Gelirler Baş Kontrolörleri, Stajyer Gelirler Kontrolörleri ile Vergi Denetmen Yardımcıları dahildir.

Kaynak: MALİYE BAKANLIĞI GELİRLER GENEL MÜDÜRLÜĞÜ, "Diğer Vergi İstatistikleri", **Vergi İstatistikleri**, Tablo 57. <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf> (02.01.2003).

64 2002 yılının son aylarında yapılan Maliye Müfettiş Yardımcılığı sınavının yazılı aşamasında 12 aday başarılı olmuş ve bu adaylardan sadece 3’ü sözlü aşamasında başarılı olabilmıştır.

D- Vergi Denetim Birimlerinde Denetim Elemanı Erozyonu Önlenememiştir

Vergi inceleme elemanlarının diğer kurumlardaki benzer ve çok daha az riskli işlerle uğraşan diğer denetim elemanlarının koşullarına sahip olmaması ve diğer maddi ve manevi motivasyon eksiklikleri nedeniyle, Maliye Bakanlığı söz konusu inceleme elemanlarını uzun süreli istihdam edememekte, en verimli çağlarında ayrılmalara sebebiyet vermektedir⁶⁵. Son yıllarda, merkez denetim birimlerinden ayrılmalara nedeniyle devamlı tecrübeli denetim elemanı kaybı olmaktadır. Özellikle, 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun⁶⁶ yürürlüğe girmesiyle, merkez denetim birimlerinden istifa yoluyla ayrılanların sayısı bir hayli artmıştır. Daha iyi imkanlara sahip olmak için ya özel sektörde üst düzey yöneticisi ya da Yeminli Mali Müşavir olarak çalışmak amacıyla denetim birimlerinden son yıllarda yoğun bir şekilde ayrılmalara olmaktadır⁶⁷. Bir örnek vermek gerekirse, 1995-2002 yılları arasında HUK'ndan 123 Hesap Uzmanı; GKB'ndan 117 Gelirler Kontrolörü; 1991-2002 yılları arasında MTK'ndan 41 Maliye Müfettişi istifa yoluyla ayrılmışlardır. İstifa yoluyla ayrılan merkez denetim elemanlarının sayıları toplam ayrılanların sayılarına oranlandığında, HUK'nda % 62; GKB'nda % 48; MTK'nda ise % 39 olarak ortaya çıkmaktadır.

Öte yandan, merkez denetim birimlerinden diğer kamu kurumlarına üst düzey yönetici olarak atama yoluyla da ayrılmalara olmaktadır. 1991-2002 yılları arasında MTK'ndan 54 Maliye Müfettişi; 1995-2002 yılları arasında HUK'ndan 49 Hesap Uzmanı; GKB'ndan 22 Gelirler Kontrolörü atama yoluyla ayrılmışlardır⁶⁸. Atama yoluyla ayrılan merkez denetim elemanlarının sayıları toplam ayrılanların sayı-

rına oranlandığında, MTK'nda % 51; HUK'nda % 25; GKB'nda ise % 9 olarak ortaya çıkmaktadır.

Merkez denetim birimlerinden az sayıda da olsa emeklilik yoluyla ayrılmalara olmaktadır. 1995-2002 yılları arasında GKB'ndan 104 Gelirler Kontrolörü; HUK'ndan 21 Hesap Uzmanı; 1991-2002 yılları arasında MTK'ndan 1 Maliye Müfettişi emeklilik yoluyla ayrılmıştır. Emeklilik yoluyla ayrılan merkez denetim elemanlarının sayıları toplam ayrılanlara oranlandığında, GKB'nda ise % 42; HUK'nda % 11; MTK'nda ise % 1 olarak ortaya çıkmaktadır. Görüldüğü üzere, merkez denetim birimlerinden istifa ve atama yoluyla ayrılmalara emeklilik yoluyla ayrılmalardan daha fazladır. Bundan dolayı, yetişmiş nitelikli denetim elemanlarının maddi olanakları artırılarak meslekte tutulmaları sağlanmalıdır. 'Bu elemanlardan kamunun yeterince yararlanabilmesi ve erozyonun önlenmesi için özlük haklarının düzeltilmesi, turne dönemlerindeki gündelik ve gider karşılıklarının gerçekçi bir biçimde belirlenmesi gerekmektedir'⁶⁹. Ayrıca, denetim birimlerinden emeklilik yoluyla ayrılmalara artırılmasına yönelik emeklilik rejiminde değişiklik yapılmalı ve bu denetim elemanlarının emeklilik yoluyla ayrılmaları özendirilmelidir.

E- Vergi Denetim Birimleri Objektif Bir Yapıya Kavuşturulamamıştır

Vergi denetiminin en önemli ilkelerinden biri objektif olmasıdır. Vergi denetim birimlerinin gelir idaresinden bağımsız olması, dış etkilere etkilenmemesi, vergi uygulamasında hem mükellefin hem de gelir idaresinin haklarını koruyacak şekilde tarafsız olması gerekir. Bu bağlamda, denetim elemanları hazinenin menfaati kadar mükelleflerin menfaatini de korumak durumundadır. Ne yazık ki, Türkiye'de vergi de-

65 MALİYE HESAP UZMANLARI VAKFI, a.g.e., s. 91.

66 13.06.1989 Tarih ve 20194 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

67 Merkez Denetim Birimlerinden çeşitli nedenlerle ayrılanların dağılımı, Tablo 4, 6 ve 8'de ayrıntılı olarak yer almıştır.

68 Atama yoluyla ayrılmalara genelde Detaşe olarak yapıldığı için ayrılan denetim elemanlarının kadroları kendi denetim birimlerinde kalmaktadır.

69 ASLAN, a.g.m., s. 6.

netim birimleri yeterince objektif bir yapıya kavuşturulamamıştır. 'İdare ile vergi mükellefleri arasında taraf olmaksızın, her iki tarafın haklarını gözeterek objektif ve nesnel ölçütlere göre yürütülmesi gereken vergi incelemelerini, her türlü dış etki ve müdahalelere karşı güvenceye kavuşturmak amacıyla, vergi denetim biriminin idari ve mali özerkliği sağlanmalıdır'⁷⁰.

Bilindiği üzere, Maliye Bakanlığı'nın merkez denetim birimlerinden HUK, MTK doğrudan Maliye Bakanına; GKB ise Gelir Genel Müdürlüğü'ne bağlı olarak görev yapmaktadır. Taşra teşkilatına bağlı olarak görev yapan vergi denetmenleri ise, GBM'nin bulunduğu yerlerde bölge müdürlüğüne, diğer illerde ise Defterdara bağlı olarak görev yapmaktadırlar. Her ne kadar, merkez denetim birimleri siyasi baskı ve etkilerden uzak bir yapıya sahip olsa da, taşra teşkilatı denetim birimleri bu tür dış etkilere oldukça açıktır. Bu durum, taşra teşkilatı denetim birimlerinin tarafsız ve bağımsız bir örgütlenme yapısı içinde görev yapmalarını engellemektedir. Vergi denetim birimlerinden özellikle taşra denetim birimlerinin dış etkilere karşı, tarafsız ve bağımsız bir örgütlenme yapısına kavuşturacak düzenlemeler yapılmalıdır.

F- Bazı Vergi Denetim Elemanlarının Vergi İnceleme Yetkilerinin Yanısıra Teftiş ve Soruşturma Yetkilerinin Olması Nedeniyle Vergi İncelemelerine Yeterince Zaman Ayırlamamaktadır

Bilindiği üzere, vergi denetim elemanlarından Maliye Müfettişleri, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenlerinin vergi inceleme (dış denetim) yetkilerinin dışında teftiş ve soruşturma (iç denetim) yetkilerinin de olması, denetim güçlerinin ve zamanlarının önemli bir kısmını vergi incelemeleri dışında harcamalarına neden olabilmektedir. Hesap Uzmanları dışındaki diğer tüm vergi denetim elemanlarının vergi inceleme yetkilerinin yanısıra, teftiş ve soruşturma yetkilerinin de olması, vergi denetimi gö-

revlerini etkin ve verimli şekilde yapmalarını güçleştirmektedir. 'İç ve dış denetimin birbirinden ayrılmamış olması, yeni işe alınan denetim elemanlarına hem iç denetim hem de dış denetim ile ilgili eğitim verilmesi zorunluluğunu gündeme getirmekte; bu da hem gereksiz zaman kayıplarına yol açmakta hem de bu amaçla işe alınan denetim elemanlarının ne vergi denetimi ne de iç denetim alanında yeterli eğitimi almaları sonucunu doğurmaktadır'⁷¹. Bundan dolayı, sürekli teftiş ve soruşturma yapmakla görevli bulunan denetim elemanlarının vergi inceleme konusunda uzmanlaşması engellenmektedir. 'Vergi incelemesinin inceleme elemanlarının nitelik ve fonksiyonları itibarıyla parçalanmışlık durumu, bir uzmanlık işi olan vergi denetiminin etkin ve caydırıcı olma niteliklerini ortadan kaldırmıştır'⁷².

Defterdarlar, Vergi Dairesi Müdürleri ile GGM'nün merkez ve taşra teşkilatında Müdür kadrolarında bulunanlar, idari görevlerinin yanı sıra VUK'nun 135'inci maddesi gereğince vergi inceleme yetkisine de sahiptirler. Ancak, bu kişilerin yürütmekte oldukları idari görevleri nedeniyle yoğun bir iş yükü ile karşı karşıya olmaları nedeniyle anılan kanunda belirtilen vergi incelemelerine zaman ayırmaları pek mümkün olmamaktadır. 'Vergi inceleme yetkisinin yanında teftiş ve soruşturma yetkisinin ya da idari görevin de bulunması, bir yandan söz konusu personelin vergi denetimi görevini etkin olarak yapmasını engellerken, diğer yandan vergi uygulamalarının etkinliğinin artırılmasında son derece önemli olan yönlendirici, eğitici ve yol gösterici iç denetimin yapılmasında ya da idari görevin yürütülmesinde aksamalara neden olmaktadır'⁷³.

Denetimle uğraşan organların işlevleri, her biri ayrı ihtisası gerektiren iç denetim ile vergi denetim görevleri bağlamında birbirinden ayrılmalıdır⁷⁴. Vergi denetiminde etkinliğin ve verimliliğin tam anlamıyla sağlanabilmesi için vergi inceleme yetkisine sahip olan denetim ele-

70 ASLAN, a.g.m., s. 5.

71 DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI, a.g.r., s. 46.

72 MALİYE HESAP UZMANLARI VAKFI, a.g.e., s. 90.

73 DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI, a.g.r., s. 46.

74 ASLAN, a.g.m., s. 5.

manlarının teftiş ve soruşturma yetkilerinin kaldırılmasına ilişkin bir düzenleme yapılmalı, diğer taraftan idari görevde bulunan defterdarlar, vergi dairesi müdürleri ile GGM'nün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında bulunanların sahip oldukları vergi inceleme yetkilerinin de kaldırılmasına yönelik bir düzenleme yapılmalıdır. Diğer bir ifadeyle, vergi incelemesi ile teftiş, soruşturma ve idari görevler ayrı ayrı birimlerin yetkisine verilmelidir.

G- Vergi Denetim Elemanlarının Mesleklerinde Performans Değerlendirmesine Göre Yükselmeleri Sağlanamamıştır

Maliye Bakanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatına bağlı olarak görev yapan vergi denetim elemanlarının mesleki kariyerlerinde performans değerlendirmesine göre yükselmeleri sağlanamamıştır. Performans değerlendirmesinin yapılamaması, vergi denetim elemanlarının çalışma şevklerini olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Vergi denetiminde etkinlik ve verimliliğin sağlanabilmesi, denetim elemanlarının istekli çalışmasıyla yakından ilgilidir. Vergi denetim elemanlarının daha istekli çalışmalarını sağlamak için, her denetim elemanı için performans değerlendirmesi yapılmalı ve bu denetim elemanlarının meslekte yükselmeleri, performans değerlendirmesi esas alınarak yapılmalıdır. 'Performans değerlendirme, belirlenecek objektif performans değerlendirme kriterleri çerçevesinde, her bir vergi inceleme elemanı için de yapılmalı, ek ücret ödemeleri de dahil olmak üzere, sağlanacak her türlü imkanın ve denetim elemanının bağımsızlığını zedelemeyecek cezaların belirlenmesinde vergi inceleme elemanının gösterdiği performans esas alınmalıdır'⁷⁵. Vergi denetim elemanlarının performans değerlendirmelerinin etkin ve gerçekçi bir şekilde yapılabilmesi için performans değerlendirmesinde kullanılacak esasların kesinlikle objektif kriterlere dayandırılması gerekir.

H- Vergi İncelemelerinde Çağdaş Denetim Tekniklerinden Yeterince Yararlanılamamaktadır

Türkiye'de vergi kaybının azaltılması ve ya tamamen önlenmesi ancak vergi denetiminin etkin hale getirilmesiyle sağlanabilir. Vergi denetiminde etkinliğin ve verimliliğin sağlanabilmesi, denetimin mümkün olan en kısa sürede sonuçlandırılmasına bağlıdır. Vergi incelemeleri, mükellefleri ve vergi denetim elemanlarını sık mayacak nitelikte mümkün olan en kısa sürede bitirilmelidir. Özellikle, vergi incelemeleri mükellefleri ürkütüp, sindirme ve yıldırma operasyonu haline dönüşmemelidir. Vergi incelemelerinin en kısa sürede sonuçlandırılabilmesi için bilgisayar teknolojilerinden de yararlanılabilir. Türkiye'de denetim elemanları tarafından gerçekleştirilen vergi incelemeleri oldukça yetersizdir. Gerek mevcut denetim elemanları sayısının yetersizliği, gerekse denetim elemanı başına düşen inceleme sayısının azlığı vergi inceleme oranının düşük seviyelerde olmasına neden olmaktadır. Vergi inceleme oranının yükseltilmesi için incelenen mükellef sayısının artırılması gerekir. 'Bu nedenle klasik vergi inceleme teknik ve yöntemlerinin yerine teknolojik yeniliklerden de faydalanarak pratik, kısa, yaygın ve standart vergi incelemelerine yönelinmeli, vergi incelemeleri sadece büyük işletmeler nezdinde değil, orta büyüklükteki işletmelere de kaydırılmalıdır'⁷⁶.

Amerikan Vergi İdaresi vergi incelemesi için seçilecek beyannamelerin seçiminde bilgisayar teknolojilerinden büyük ölçüde yararlanmaktadır'⁷⁷. Vergi incelemesine tabi tutulacak beyannamelerin isabetli seçimi, vergi incelemelerinde etkinliği büyük ölçüde arttıracaktır. Ortalama vergi inceleme oranının % 2,5 olduğu Türkiye'de, vergi incelemelerinde etkinliğin artırılması için incelenecek beyannamelerin seçimi büyük önem taşımaktadır. Türkiye'de incelenecek beyannamelerin seçiminde hala klasik

75 DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI, a.g.r., s. 88.

76 Sakıp ŞEKER; "Vergi İncelemeleri Üzerine Bir Değerlendirme", *Yaklaşım*, Mayıs 1993, Sayı: 5, s.64.

77 Erkan YETKİNER, "ABD Vergi İdaresince Kullanılan Beyanname Seçim ve Vergi İnceleme Yöntemleri", *Vergi Dün-yası*, Haziran 2002, Sayı: 250, s. 85.

yöntemler kullanılmakta, çağdaş denetim tekniklerinden yeterince yararlanılmamaktadır. Vergi incelemesine tabi tutulacak beyannameler tecrübeli inceleme elemanları tarafından öncelikle bilgisayar analizi yöntemiyle inceleme potansiyelinin olup olmadığının belirlenmesi gerekir. Vergi incelemelerinde etkinliğin sağlanması, çağdaş denetim tekniklerinin kullanılmasına bağlıdır. Özellikle, vergi incelemesine tabi tutulacak beyannamelerin seçiminde ve derinlemesine incelenecek konuların seçiminde mali analiz teknikleri etkin şekilde kullanılabilir. İncelemeye tabi tutulacak beyannamelerin seçiminde, önceliğin vergi kaçakçılığının yoğun olduğu sektörlerde (tekstil, turizm ve inşaat v.b. sektörlerde) faaliyet gösteren mükelleflere verilmesi gerekir.

Türkiye’de gerçek usulde vergilendirilen vergi mükelleflerinin vergilere ilişkin beyanlarının sadece % 2,5’i denetlenenilmekte, % 97,5’i ise vergi denetimi dışında kalmaktadır. Etkin bir vergi denetiminin gerçekleştirilebilmesi için vergi denetimine tabi tutulacak mükelleflerin seçiminde vatandaşlardan da faydalanılmalıdır. Yapılacak yasal bir düzenleme ile fahri trafik müfettişliğine benzer "Fahri Vergi Müfettişliği" kurumu oluşturulmalıdır. Fahri vergi müfettişi olabilecek kişiler, vergilendirmeye ilgili temel bir kursa tabi tutulmalı ve vergi denetimine tabi tutulacak mükelleflerin seçiminde bu kişilerden yararlanılmalıdır. Ayrıca, "189 Ato Maliye" hattı aracılığıyla vatandaşların, vergi kaybına neden olabilecek kanunsuz eylem ve işlemlere yönelik şikayetlerini bildirmeleri teşvik edilmeli ve bu yolla yapılan ihbar ve şikayetlerin vergi denetiminde mutlaka dikkate alınması sağlanmalıdır.

Türkiye’de vergi incelemelerinin gerek uzun bir süreci kapsamaması, gerekse inceleme elemanlarının sayılarının sınırlı olması nedeniyle vergi kaçakçılığı ile mücadelede tam anlamıyla etkin olduğunu söylemek mümkün değildir. Bundan dolayı, daha etkin ve kısa sürede sonuç alınabilen yaygın ve yoğun vergi denetimi uygulamasına ağırlık verilmesi gerekir. Etkin bir ver-

gi denetiminin gerçekleştirilebilmesi için mevcut vergi istihbarat arşivinin geliştirilmesi ve bu arşiv bilgilerinin inceleme elemanlarının kullanımına sunulması gerekir. ‘Maliye Bakanlığı’ nın denetim amaçlı kullanılmak üzere topladığı bilgilerin büyük bir kısmı arşivlerde bekletilmekte, değerlendirilememektedir⁷⁸. Vergi istihbarat arşivinin tam ve etkin olarak kullanılması halinde denetim elemanları, mükellefler hakkındaki bir çok bilgiyi rahatlıkla ulaşabilecekler ve yaptıkları denetimlerde bu bilgileri kullanabileceklerdir. Vergi istihbarat arşivinin geliştirilmesiyle vergi kayıp ve kaçığına neden olan mükellef ve sektörler tespit edilebilir ve ayrıca vergi inceleme elemanlarına sağlıklı bilgi akışı sağlanarak vergi incelemelerinin etkinliği artırılabilir. Vergi istihbarat arşivinde toplanan bilgiler sayesinde birbirine bağlı vergiler arasında otokontrol sağlanabilir. Örneğin, Tapu ve Kadastro Müdürlükleri’nden gelen bilgiler sayesinde emlak vergisi mükellefiyetleri çapraz denetime tabi tutularak tespit edilebilir.

I- Türk Vergi Sistemi, Vergi İncelemelerini Kolaylaştıracak Vergi Güvenlik Müesseselerinden Yoksundur

Türkiye’de vergi denetimi genelde mükelleflerin beyan ettikleri gelirler üzerinde yapılmakta, ancak hiçbir mükellefiyet kaydı bulunmayanlar ile herhangi bir gelir beyan etmeyenlerin gelirleri vergi denetimi dışında kalmaktadır. Dolayısıyla, vergi denetimiyle herhangi bir vergi mükellefiyet kaydı bulunmayanların gelirlerinin tespit edilmesi oldukça zordur. Bu gelirler, ancak vergi güvenlik müesseseleri ile tespit edilebilir. Diğer bir ifadeyle, Türkiye’de vergi kaybının azaltılması sadece vergi denetimiyle değil, vergi sistemine monte edilecek vergi güvenlik müesseseleri sayesinde sağlanabilir.

Daha önce uygulanan Servet Beyanı Esası, bir tür vergi güvenlik müessesesi olarak Türk vergi sistemine 31.12.1960 Tarih ve 193 Sayılı GVK⁷⁹ ile girmiş ve bu kanunda değişiklik yapan 18.04.1984 tarih ve 2995 sayılı kanunla⁸⁰

78 Kamal KILIÇDAROĞLU, ‘Nasıl Bir Gelirler Politikası’ **Yaklaşım**, Haziran 2001, Sayı: 102, s. 42.

79 06.01.1961 Tarih ve 10700 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

80 27.04.1984 Tarih ve 18384 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

yürürlükten kaldırılmıştır Türk vergi sisteminde bir süre uygulanan Servet Beyanı Esası sayesinde vergilendirilmeyen gelirler kolayca tespit edilebilmekteydi. Ancak, her nedense Servet Beyanı Esası kaldırılmış ve yerine aynı nitelikte ve onu ikame edebilecek bir vergi güvenlik müessesesi ne yazık ki ihdas edilememiştir. ‘Vergisel olayları tek tek tespit etmeye yönelik çok eleman ve zaman gerektiren yöntemlerin yerine daha hızlı ve etkin sögülayabilen bir vergi güvenlik müessesesi ihdas edilmelidir’⁸¹. Bu bağlamda, daha önce bir süre uygulanan ve yürürlükten kaldırılan Servet Beyanı Esası tekrar uygulamaya konulabilir veya yeni vergi güvenlik müesseseleri ihdas edilebilir.

J- Vergi Denetimi, Mükellefler ve Gelir İdaresi Personelinin Eğitilmesine Yeterince Katkı Sağlayamamaktadır

Çağdaş vergi sistemlerinde, vergi denetimleri mükellef ve gelir idaresi personelinin eğitilmesine yardımcı olmaktadır Türkiye’de ise vergi denetim elemanları, yaptıkları denetimlerde mükellef ve gelir idaresi personelinin eğitilmesine yeterince katkı sağlayamamaktadır. Vergi denetim elemanları, sahip oldukları vergi incelemesi, teftiş ve soruşturma yetkilerini vergi kayıp ve kaçagını önleyecek etkin bir denetimin sağlanması ile vergi ahlakı ve bilincini oluşturmak amacı ile kullanırken mükellef ve gelir idaresi personelinin eğitilmesine yardımcı olmalıdırlar

K- Vergi İncelemelerinden Dolayı Yargıya İntikal Eden Uyuşmazlıkların Büyük Bir Kısım İdare Aleyhine Sonuçlanmaktadır

Kamuoyunda, vergi inceleme raporlarının büyük bir kısmının uyuşmazlık konusu yapılarak yargıya intikal ettirildiği ve yargıya intikal eden uyuşmazlıkların büyük bir kısmının idare aleyhine sonuçlandığı şeklinde yaygın bir kanaat vardır. Ancak, gerçekte durum böyle değildir. Çünkü, vergi inceleme elemanları tarafından hazırla-

nan inceleme raporlarının önemli bir kısmı için tarhiyat öncesi uzlaşmaya gidilmekte, geri kalan kısmı ise yargı, tarhiyat sonrası uzlaşma veya merkezi uzlaşma işlemlerine konu olmaktadır Örneğin, son beş yıllık istatistiki verilere göre, Hesap Uzmanları tarafından düzenlenen her 100 vergi inceleme raporundan 78’i için mükellef tarafından tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunulmuş, uzlaşmaya konu her 100 raporun 84’ünde de uzlaşma gerçekleşmiş dolayısıyla her 100 raporun 66’sı tarhiyat öncesi uzlaşma ile kesinleşmiş, kalan 34 rapor yargı, tarhiyat sonrası uzlaşma veya merkezi uzlaşma işlemlerine konu olmuştur⁸².

Tablo 11’de, 1995-1999 yılları arasında yargıya intikal eden vergi uyuşmazlıklarının idare aleyhine gerçekleşme oranları gösterilmiştir. Tabloda görüldüğü üzere, yargıya intikal eden vergi uyuşmazlıklarının gerek dosya adedi gerekse vergi tutarı itibarıyla ortalama olarak % 90’ı idare aleyhine sonuçlanmıştır Bu oranların yüksek olması, sadece yargıya intikal eden vergi inceleme sayıları üzerinden hesaplanmış olmasından kaynaklanmaktadır Ayrıca, yukarıda belirtildiği gibi inceleme raporlarından kaynaklanan uyuşmazlıkların yaklaşık % 70’i tarhiyat öncesi uzlaşma yoluyla çözülmekte, geri kalan % 30’luk bir kısmı tarhiyat sonrası uzlaşma, merkezi uzlaşma ve yargıda çözülmektedir Diğer bir ifadeyle, denetim elemanları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporlarının % 30’un altında (% 10 veya % 20 gibi) kalan kısmı uyuşmazlık konusu yapılarak yargıya intikal ettirilmektedir Yargıya intikal ettirilen vergi uyuşmazlıklarının büyük bir çoğunluğunun idare aleyhine gerçekleşmesinin en önemli nedeni, mükelleflerin yargıda kazanma ihtimali yüksek olan uyuşmazlıkları yargıya intikal ettirmesidir Tablo 11’e göre, yargıya intikal eden vergi uyuşmazlıklarının gerek dosya gerekse vergi tutarı itibarıyla idare aleyhine gerçekleşme oranlarının en düşük olduğu denetim elemanları Hesap Uzmanları; en yüksek olduğu denetim elemanları ise Maliye Müfettişleridir.

81 ASLAN, a.g.m., s. 6.

82 ASLAN, a.g.m., s. 5.

**Tablo 11. Yargıya İntikal Eden Vergi Uyuşmazlıklarında
İdare Aleyhine Gerçekleşme Oranları (1995-1999)**

Uyuşmazlık Nedeni	Dosya Adedi İtibariyle İdare Aleyhine Gerçekleşme Oranı (%)	Vergi Tutarı İtibariyle İdare Aleyhine Gerçekleşme Oranı (%)
Yaygın Yoğun Vergi Denetim Tutanakları	98,6	91,0
Hesap Uzmanları Vergi İnceleme Raporları	80,6	76,3
Maliye Müfettişleri Vergi İnceleme Raporları	94,7	99,8
Gelirler Kontrolörleri Vergi İnceleme Raporları	91,7	94,7
Vergi Denetmenleri Vergi İnceleme Raporları	87,0	99,9
Ortalama Oranı (%)	90,5	92,3

Kaynak: Nazmi KARYAĞDI, **Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi**, Ankara Sanayi Odası Yayını, Yayın No: 51, Yorum Matbaacılık, Ankara, Mart 2001, s. 21.

Maddi delillere dayanılarak yazılmayan vergi inceleme raporları ihtilaf yaratılarak yargıya intikal ettirildiğinde, vergi idaresinin aleyhine sonuçlar ortaya çıkabilmektedir. Yargıya intikal ettirilen vergi uyuşmazlıklarının idare aleyhine gerçekleşmesinin önlenmesi için vergi inceleme elemanlarının yaptıkları vergi incelemeleri sonucunda yazdıkları inceleme raporları maddi delillere dayanılarak hazırlanmalıdır. Vergi davalarında kazanma oranlarının artırılması için;

a) Savunmaların iyi bir şekilde yapılmasının sağlanması,

b) Hazine avukatlarının vergi hukuku nosyonunun artırılması amacı ile mesleğe girişlerinden sonra bir yıl süre ile mesleki eğitim almalarının sağlanması ve belirli rakamın üzerinde ve özelliği olan davaların mutlaka duruşma talepli olması,

c) Uygulamaya yönelik mevzuattan kaynaklanıp sürekli idare aleyhine sonuçlanan konular yeniden gözden geçirilmelidir⁸³.

IV- GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Günümüzde kamu gelirlerinin büyük bir kısmını vergi gelirleri oluşturmaktadır. Dolayısıyla, vergi gelirlerinin zamanında ve tam olarak toplanabilmesi için vergilendirmede etkinliğin ve verimliliğin sağlanması gerekir Vergilendirmede etkinliğin ve verimliliğin sağlanmasının en temel şartı vergi denetimine gereken önemin verilmesidir. Çağdaş bir sistem olan beyana dayalı vergi sisteminin etkin ve verimli şekilde işleyebilmesi, vergi denetiminin etkin olmasına bağlıdır

Vergi denetimi, Gelir İdaresinin ve vergi mükelleflerinin kanunlarda belirtilen esaslar çerçevesinde davranıp davranmadıklarının belirlenmesidir. Başlıca vergi denetim türleri; vergi incelemesi, gelir idaresinin teftişi ve bu idarede çalışan personelin soruşturması, bilgi toplama ve yoklamadır Türkiye’de vergi denetimi, Maliye Bakanlığı’nın merkez teşkilatına bağlı bulunan Hesap Uzmanları ve yardımcıları, Maliye

83 Kadir BOY, "Kayıtdışı Ekonomi ve Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanma Gerekliliği", **Vergi Dünyası**, Sayı: 247, Mart 2002, s. 27.

Müfettişleri ve yardımcılarını, Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri ile taşra teşkilatına bağlı bulunan Vergi Denetmenleri ve yardımcılarını tarafından yapılmaktadır. Ayrıca, vergisel işlemlerin yürütülmesinde yöneticilik görevinde bulunan defterdarlar, vergi dairesi müdürleri ve GGM'nün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında olanlar da vergi incelemesi yapma yetkisine sahiptir. Maliye Bakanlığı merkez teşkilatında görev yapan denetim elemanlarından Maliye Müfettişleri ile Gelirler Kontrolörleri hem dış denetim olarak adlandırılan vergi incelemesi hem de iç denetim olarak adlandırılan gelir idaresinin teftişi ve bu idarede çalışan personelin soruşturmasında yetkilidir; Hesap Uzmanları sadece vergi incelemesinde yetkilidirler. Taşra teşkilatına bağlı olarak görev yapan Vergi Denetmenleri de hem vergi incelemesi hem de gelir idaresinin teftişi ve bu idarede çalışan personelin soruşturmasında yetkilidir.

Türkiye'de vergi denetiminin mevcut yapısından kaynaklanan bazı sorunlar vergi denetiminin etkin ve verimli bir şekilde yapılmasını engellemektedir. 1994-2001 yılları arasında Türkiye'de ortalama vergi inceleme oranı yaklaşık olarak % 2,5'tir. Türkiye'de vergi inceleme oranının çok düşük olmasının en önemli nedeni, vergi denetim elemanlarının sayılarının yetersiz olması ve mevcut denetim elemanlarının vergi incelemesi dışında başka görevlerinin olması nedeniyle vergi incelemesine yeterince zaman ayıramamalarıdır Türkiye'de vergi denetiminin daha etkin ve verimli hale getirilebilmesi için vergi denetim elemanlarının sadece nitelikleri itibarıyla değil, sayısal olarak da yeterli olması gerekir. Son yıllarda, mükellef sayıları hızla artarken denetim elemanlarının sayıları artmadığı gibi meslekten ayrılmalar nedeniyle daha da azalmıştır. Türkiye'de vergi inceleme oranının yükseltilmesi, vergi denetim birimlerinin boş kadrolarının doldurulmasıyla sağlanabilir. Ancak, bu kadroların tamamının bir anda veya kısa sürede doldurulması bazı olumsuz sonuçları da beraberinde getirecektir. Bu nedenle, boş kadroların kademeli olarak doldurulması amaçlanmalıdır. Vergi denetim kadrolarının doldurulmasında, denetim birimlerine girişte halen uygulan-

makta olan usul ve esaslardan kesinlikle vazgeçilmemelidir. Son yıllarda, merkez denetim birimlerinden çeşitli nedenlerle ayrılmalar nedeniyle devamlı tecrübeli denetim elemanı kaybı olmaktadır. Denetim elemanlarına verilen ücretler ve emekliliğe ilişkin mali imkanların yetersizliği, denetim elemanlarının en verimli oldukları dönemlerde meslekten istifa yoluyla ayrılmalarına neden olmaktadır. Bu nedenle, denetim elemanlarına verilen ücretlerin ve turne gündeliklerinin günün koşullarına uygun hale getirilerek istifa yoluyla ayrılmaların önüne geçilmelidir. Ayrıca, denetim birimlerinden emeklilik yoluyla ayrılmaların arttırılmasına yönelik emeklilik rejiminde değişiklik yapılmalı ve bu denetim elemanlarının emeklilik yoluyla ayrılmaları özendirilmelidir.

Vergi denetiminde etkinliğin ve verimliliğin tam anlamıyla sağlanabilmesi için vergi inceleme yetkisine sahip olan denetim elemanlarının teftiş ve soruşturma yetkilerinin kaldırılmasına ilişkin bir düzenleme yapılmalı, diğer taraftan idari görevde bulunan defterdarlar, vergi dairesi müdürleri ile GGM'nün merkez ve taşra teşkilatlarında müdür kadrolarında bulunanların da vergi inceleme yetkilerinin kaldırılmasına yönelik bir düzenleme yapılmalıdır. Diğer bir ifadeyle, vergi incelemesi ile teftiş, soruşturma ve idari görevler ayrı ayrı birimlerin yetkisine verilmelidir.

Vergi incelemelerinde etkinliğin sağlanması, çağdaş denetim tekniklerinin kullanılmasıyla yakından ilgilidir. Özellikle, vergi incelemesine tabi tutulacak beyannamelerin seçiminde ve derinlemesine incelenecek konuların seçiminde mali analiz teknikleri etkin şekilde kullanılabilir. İncelemeye tabi tutulacak beyannamelerin seçiminde, önceliğin vergi kaçakçılığının yoğun olduğu tekstil, turizm ve inşaat gibi sektörlerde faaliyet gösteren mükelleflere verilmesi gerekir.

Vergi denetim elemanları, bilgisayar destekli çağdaş denetim tekniklerini kullanarak mükellefler ve gelir idaresi personelinin eğitilmesine katkı sağlayarak vergi ahlakı ve bilincinin yerleşmesine yardımcı olmalıdırlar. Vergi in-

celemelerine destek olabilecek vergi güvenlik müesseseleri ihdas edilmelidir. Özellikle, vergi incelemelerini kolaylaştıracak servet beyanı esaslı tekrar uygulamaya konulmalıdır Türkiye’de vergi denetim elemanlarının belli sektörlerde uzmanlaşması sağlanarak denetimde etkinlik ve verimlilik sağlanmalıdır

Vergi denetiminde etkinlik ve verimliliğin sağlanabilmesi, denetim elemanlarının istekli çalışmasına bağlıdır Vergi denetim elemanlarının daha istekli çalışmalarını sağlamak için, her denetim elemanı için performans değerlendirmesi yapılmalı ve bu denetim elemanlarının meslekte yükselmeleri, performans değerlendirmesine bağlı olarak yapılmalıdır Vergi denetim elemanlarının performans değerlendirmelerinin etkin ve gerçekçi bir şekilde yapılabilmesi için performans değerlendirmesinde kullanılacak esasların kesinlikle objektif kriterlere dayandırılması gerekir

Denetim birimleri arasındaki eşgüdüm ve koordinasyon eksikliği, denetimde etkinlik ve verimliliğin sağlanmasını engellemektedir Bundan dolayı, vergi denetim birimleri arasında eşgüdüm ve koordinasyonun sağlanmasına yönelik düzenlemeler yapılmalıdır Vergi denetim birimlerinin gelir idaresinden bağımsız olması, dış etkilerden etkilenmemesi, vergi uygulamasında hem mükellefin hem de gelir idaresinin haklarını koruyacak şekilde tarafsız olması gerekir Türkiye’de vergi denetiminin bugünkü kurumsal yapısı içinde vergi denetiminde etkinliğin sağlanması pek mümkün değildir. Özellikle, vergi denetim birimleri arasındaki koordinasyonsuzluk nedeniyle vergi denetimi, etkin ve

verimli şekilde yürütülememektedir. Bundan dolayı, denetim birimleri yeniden yapılandırılmaya tabi tutulmalıdır Yeni yapılandırmada; Hesap Uzmanları, Maliye Müfettişleri ve Gelirler Kontrolörleri merkezde bağımsız bir kurul yapısı içerisinde özerk bir yapı altında birleştirilmeli ve bu oluşumun adı "Gelir Denetim Kurulu" olmalıdır Vergi denetimi ve inceleme yetkisi, merkezde sadece bu kurulun görev ve yetkisinde olmalıdır GDK’nda atama ve terfiler tamamıyla objektif kriterler esas alınarak yapılmalıdır GDK, merkezde yapılacak iç ve dış denetimi gerçekleştirmekle yükümlü tek kurul olacağından, iç ve dış denetimin planlama ve organizasyonu tek elden yapılacaktır Bu durum, merkez denetim birimleri arasında çok başlılığı ortadan kaldırarak vergi denetiminin etkin ve verimli bir şekilde yapılmasını sağlayacaktır Yeni yapılandırmaya göre taşrada vergi denetimi, GDK’nun taşrada oluşturacağı Gelirler Bölge Denetim Başkanlığı’na bağlı olarak görev yapacak Gelir Denetmenlerinin yetkisinde olmalıdır Halen Vergi Denetmeni ünvanı ile görev yapan denetim elemanlarının ünvanları Gelir Denetmeni olarak değiştirilerek bu başkanlığa bağlanmalıdır

Denetim elemanları tarafından maddi delillere dayanarak yazılmayan vergi inceleme raporları ihtilaf yaratılarak yargıya intikal ettirildiğinde, vergi idaresinin aleyhine sonuçlar ortaya çıkabilmektedir Yargıya intikal ettirilen vergi uyuşmazlıklarının idare aleyhine gerçekleşmesinin önlenmesi için vergi inceleme elemanlarının yaptıkları vergi incelemeleri sonucunda yazdıkları inceleme raporları kesinlikle maddi delillere dayanarak hazırlanmalıdır

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- AKDOĞAN, Nalan ve Nejat TANKER; **Finansal Tablolar ve Mali Analizi Teknikleri**, Genişletilmiş 6. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 1998
- AKGÜÇ, Öztin; "Çağdaş Vergi Denetiminde Finansal Analiz", **Vergi Dünyası**, Haziran 1991, Sayı:118, ss. 3-9
- AKGÜÇ, Öztin; **Mali Tablolar Analizi**, Geliştirilmiş 9. Baskı, İstanbul Üniversitesi Muhasebe Enstitüsü Yayınları, Yayın No: 64, İstanbul, 1995
- AKSOY, Tamer; **Tüm Yönleriyle Denetim**, Yetkin Hukuk Yayınları, Yetkin Basımevi, Ankara, 2002
- AKTAN, Hasan Basri; "İşletmelerde Mali Denetim", **Yaklaşım**, Ocak 1994, Sayı: 13, ss. 16-24
- ASLAN, Abdullah; "Vergi Denetim Sistemi ve Hesap Uzmanları Kurulu", **Vergi Dünyası**, Haziran 2002, Sayı: 250, ss. 4-7
- AYDIN, Fazıl; "Vergi İstihbarat Arşivi", **Vergi Sorunları Dergisi** (EK), Ağustos 2002, Sayı: 167, ss. 215-234
- BOY, Kadir; "Kayıtdışı Ekonomi ve Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanma Gerekliği", **Vergi Dünyası**, Mart 2002, Sayı: 247, ss. 21-28
- CAN, İsmail; "Türkiye’de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi", **Maliye Dergisi**, Eylül-Ekim 1981, Sayı: 53, ss. 65-87
- ÇAKMAK, Şefik; "Hesap Uzmanları Elli Altı Yaşında", **Vergi Dünyası**, Haziran 2001, Sayı: 238, ss. 24-25
- DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, 2001
- EGESÖY, Muzaffer; "Genellikle Denetim ve Vergi Denetimi", **Mükellefin Dergisi**, Mayıs 1995, Sayı: 29, ss. 7-16
- EROL, Ahmet; "Devlet ve Denetim", **Mükellefin Dergisi**, Haziran 1998, Sayı: 66, ss. 81-89
- GÜNDAY, Malik; "Gönüllü Beyan Sisteminde Vergi İncelemesinin Asli Amacı ve İdari İşlem Olma Niteliği", **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 1996, Sayı: 93, ss. 88-90
- GÜREDİN, Ersin; **Denetim**, Beta Yayınları, No: 64, İstanbul, Eylül 1999
- KARYAĞDI, Nazmi; '1945 Yılından beri Toplam Kalite Yönetiminin Felsefesini Uygulayan Bir Kurum: Hesap Uzmanları Kurulu', **Yaklaşım**, Haziran 2000, Sayı: 90, ss. 132-136
- KARYAĞDI, Nazmi; **Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi**, Ankara Sanayi Odası Yayını, Yayın No: 51, Yorum Matbaacılık, Ankara, Mart 2001
- KAZICI, Sami; "Vergi Kaçakçılığına Teorik Yaklaşım Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi İstihbarat Arşivi Uygulaması", **Vergi Dünyası**, Ekim 1993, Sayı: 146, ss. 27-43
- KILIÇDAROĞLU, Kemal; "Yaygın Vergi Denetimi ve Karşılaşılan Sorunlar", **Vergi Dünyası**, Eylül 1981, Sayı: 1, ss. 37-46
- KILIÇDAROĞLU, Kemal; "Çağdaş Vergi Denetimine Gelir İdaresinin Katkısı", **Vergi Dünyası**, Ağustos 1991, Sayı: 120, ss. 8-22
- KILIÇDAROĞLU, Kemal; 'Nasıl Bir Gelirler Politikası' **Yaklaşım**, Haziran 2001, Sayı: 102, ss.39-42
- KOTAN, Ali; **Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama**, TC Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 1985

MALİYE BAKANLIĞI GELİRLER GENEL MÜDÜRLÜĞÜ; **Vergi İstatistikleri 1996-1999**, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara, Haziran 2000

MALİYE BAKANLIĞI GELİRLER GENEL MÜDÜRLÜĞÜ; "Diğer Vergi İstatistikleri", **Vergi İstatistikleri**, Tablo 57 ve 58, <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf> (02.01.2003)

MALİYE BAKANLIĞI GELİRLER KONTROLÖRLERİ DERNEĞİ; **Gelir İdaresinin ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması**, Kurtiş Matbaacılık, Ankara, 2001

MALİYE HESAP UZMANLARI DERNEĞİ; **DENETİM İlke ve Esasları: Vergi Denetimi, Bağımsız Denetim, İç Denetim, Mali Tablolar Denetimi**, Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Yıldız Ofset, İstanbul, 1999

MALİYE HESAP UZMANLARI VAKFI; **Türk Vergi Sistemi Sorunlar Çözüm Önerileri**, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Yayını, Doğuşum Matbaacılık Ltd. Şti., Ankara, Ekim 2002

MALİYE TEFTİŞ KURULU BAŞKANLIĞI; "Denetim Yapısı", **İdari Yapı**, <http://www.mtk.gov.tr/> (02.01.2003)

MALİYE TEFTİŞ KURULU BAŞKANLIĞI; "Maliye Teftiş Kurulu Tarihi", **Tarihçe**, <http://www.mtk.gov.tr/> (02.01.2003)

MALİYE TEFTİŞ KURULU BAŞKANLIĞI; "Rapor Verileri", **Faaliyet Raporu**, <http://www.mtk.gov.tr/> (02.01.2003)

ÖZDEN, T. Murat; "Türk Vergi Sisteminde Etkinliğin Sağlanması Açısından Bilgi Toplamının Değerlendirilmesi", **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 1990, Cilt: 6, Sayı: 2, ss. 31-63

ÖZER, Mevlüt; **Mali Tablolar ve Finansal Analiz**, Ankara, 1997

SEVİĞ, Veyisi; "Bir Operasyonun Düşündürdükleri", Dünya Gazetesi (05.09.2000)

SÖYLER, İlhami; **Türk Vergi Hukukunda Yoklama**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayınları, No: 1987/295, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1987

ŞEKER, Sakıp; "Vergi İncelemeleri Üzerine Bir Değerlendirme", **Yaklaşım**, Mayıs 1993, Sayı: 5, ss. 53-64

TUNCER, Selahattin; "Hesap Mütahassıslığından Hesap Uzmanlığına", **Vergi Dünyası**, Haziran 2001, Sayı: 238, ss. 5-10

YALÇIN Hasan; "Vergi Denetiminde Mali Analiz Tekniklerinin Kullanılması", **Vergi Dünyası**, Haziran 1997, Sayı: 190, ss. 81-89

YETKİNER, Erkan; "ABD Vergi İdaresince Kullanılan Beyanname Seçim ve Vergi İnceleme Yöntemleri", **Vergi Dünyası**, Haziran 2002, Sayı: 250, ss. 84-88

DiĞER KAYNAKLAR

09.03.1926 Tarih ve 317 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan 27.02.1926 Tarih ve 755 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu

30.06.1929 Tarih ve 1229 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan 18.05.1929 Tarih ve 1452 Sayılı Devlet Memurları Maaşatının Tevhid ve Teadülüne Dair Kanun

25.03.1934 Tarih ve 2662 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu

15.05.1934 Tarih ve 2701 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan 2430 Sayılı Muamele Vergisi Kanunu

05.06.1936 Tarih ve 3322 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan 29.05.1936 Tarih ve 2996 Sayılı Maliye Vekaleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkındaki Kanun

- 29.05.1940 Tarih ve 4521 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 3840 Sayılı Kanun
- 14.08.1942 Tarih ve 5184 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 10.08.1942 Tarih ve 4286 Sayılı Kanun
- 12.08.1944 Tarih ve 5781 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 03.08.1944 Tarih ve 4644 Sayılı Kanun
- 05.04.1945 Tarih ve 5974 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 28.03.1945 Tarih ve 4709 Sayılı Kanun
- 07.06.1946 Tarih ve 6327 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 29.05.1946 Tarih ve 4910 Sayılı Kanun
- 03.04.1950 Tarih ve 7473 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 24.03.1950 Tarih ve 5655 Sayılı Kanun
- 06.01.1961 Tarih ve 10700 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 31.12.1960 Tarih ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 10.01.1961 Tarih ve 10703 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 04.01.1961 Tarih ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 21.05.1964 Tarih ve 11708 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan Maliye Teftiş Kurulu Yönetmeliği
- 17.07.1964 Tarih ve 11756 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 492 Sayılı Harçlar Kanunu
- 14.12.1983 Tarih ve 18251 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan Maliye Bakanlığı’nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname
- 27.04.1984 Tarih ve 18384 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 18.04.1984 Tarih ve 2995 Sayılı Kanun
- 13.06.1989 Tarih ve 20194 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu
- 24.06.1994 Tarih ve 21970 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 543 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname
- 09.11.1996 Tarih ve 22822 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 4208 Sayılı Kanun
- 29.07.1998 Tarih ve 23417 Mükerrer Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan 4369 Sayılı Kanun