



T. C.

BİLECİK ŞEYH EDEBALI ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

**VERGİ DENETİM KURULU BAŞKANLIĞININ KURULMASININ
VERGİ DENETİMİ VE TAHSİLATI İLİŞKİSİNE ETKİSİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Cemal DEMİRKOL

Tez Danışmanı

Prof. Dr. Filiz EKİNCİ

Bilecik, 2020

10214880

T. C.
BİLECİK ŞEYH EDEBALI ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

VERGİ DENETİM KURULU BAŞKANLIĞININ KURULMASININ
VERGİ DENETİMİ VE TAHSİLATI İLİŞKİSİNE ETKİSİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Cemal DEMİRKOL

Tez Danışmanı
Prof. Dr. Filiz EKİNCİ

Bilecik, 2020

10214880

Tez

Kabul

ve

Onay

Sayfası

JURİ ONAY FORMU

BEYAN

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulmasının Vergi Denetimi ve Tahsilatı İlişisine Etkisi adlı yüksek lisans tezinin hazırlık ve yazımı sırasında bilimsel ahlak kurallarına uyduğumu, başkalarının eserlerinden yararlandığım bölümlerde bilimsel kurallara uygun olarak atıfta bulunduğumu, kullandığım verilerde herhangi bir tahrifat yapmadığımı, tezin herhangi bir kısmını Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi veya başka bir üniversitedeki başka bir tez çalışması olarak sunmadığımı beyan ederim.

Cemal DEMİKOL

ÖN SÖZ

Bu tezin yazılması aşamasında, çalışmamı sahiplenerek titizlikle takip eden danışmanım Prof. Dr. Filiz EKİNCİ'ye değerli katkı ve emekleri için içten teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım. Savunma sınavı sırasında jüri üyeleri Prof. Dr. Filiz EKİNCİ, Prof. Dr. Selami SEZGİN ve Dr. Öğretim Üyesi Onur POLAT da çalışmamın son haline gelmesine değerli katkılar yapmışlardır. Gerek tez yazım sürecinde gerek tez öncesi ders sürecinde yanımda olarak desteğini esirgemeyen çok kıymetli eşime ve kendileriyle geçirmem gereken zamanı üzümlere tezime ayırdığım için kendilerini üzdüğüm henüz minik olan çocuklarıma teşekkürlerimi sunarım.

Personelinin mesleki, akademik ve kişisel gelişimine sürekli önem veren ve bizzat takip eden Bursa Vergi Dairesi Başkanı Sayın Nuri KARAKAŞ'a bütün süreç boyunca her anlamda yanımda olduğu, desteğini ve katkılarını esirgemediği için gönülden teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım.

Bu vesileyle tüm hocalarıma ve tezimin hem yazım hem de son okumasında yardımlarını esirgemeyen Doç. Dr. Abdülkerim ÇALIŞKAN'a ve bu günlere ulaşmamda emeklerini hiçbir zaman ödeyemeyeceğim ailemle pek kıymetli ağabeyim girişimci Aytekin KOÇ'a şükranlarımı sunarım.

Cemal DEMİKOL

ÖZET

İçinde bulunduğumuz çağ itibariyle, ülkemiz gibi piyasa ekonomisinin geçerli olduğu ülkelerde kamunun başlıca gelir kaynağı olan vergi, daha da önem kazanmaktadır. Bu durum vergi idaresi çerçevesinde, vergi denetimi ve tahsilatını öne çıkarmaktadır. Ülkemizde vergi denetimi alanında yaşanan son köklü değişim ise, 2011 yılında Vergi Denetim Kurulunun kurulması ile gerçekleşmiştir.

Çalışma ile; vergi denetimi alanında gerçekleşen değişimin, geniş bir bakış açısıyla vergi denetimi ile tahsilatı ilişkisine nicel etkisinin incelenmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda vergi denetimi idaresi ve gelir idaresinin 2000-2018 yılları arasındaki 19 yıllık verileri karşılaştırmalı olarak analiz edilmiştir.

Çalışma sonucunda; Vergi Denetim Kurulunun kuruluşu ile amaçlanan niceliksel vergi denetimi oranlarına henüz ulaşılamadığı, hem vergi denetimi hem de vergi tahsilatına ilişkin göstergelerdeki düşüş ivmesinin devam ettiği görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Denetimi, Vergi Tahsilatı, Vergi Denetimi ile Tahsilatı İlişkisi, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı.

ABSTRACT

The tax, which is the main source of income of the public in the countries where the market economy is valid, is becoming more important as of era. This situation highlights tax audit and collection within the framework of tax administration. The last radical change in tax audit in our country was realized with the establishment of Tax Inspection Board in year 2011.

With the study; it's aimed to investigate the quantitative effect of the change in tax audit on the relationship between tax audit and collection through a wide perspective. In this context, as between the years 2000-2018 the 19-year series data of the tax audit administration and revenue administration were analyzed comparatively.

In the results of the study it has been observed that; intended quantitative tax audit rates by establishment of the Tax Inspection Board have not yet been reached and the downward trend in both tax audit and tax collection indicators has been continued.

Key Words: Tax, Tax Audit, Tax Collection, Relationship of Tax Audit and Tax Collection, Tax Inspection Board, Presidency of Revenue Administration.

İÇİNDEKİLER

ÖN SÖZ.....	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT.....	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
KISALTMALAR LİSTESİ.....	v
TABLOLAR / GRAFİKLER LİSTESİ.....	vii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ, DENETİM VE VERGİ DENETİMİ

1.1. VERGİ.....	3
1.2. DENETİM.....	11
1.2.1. İç Denetim.....	14
1.2.2. Dış Denetim.....	15
1.3. VERGİ DENETİMİ.....	16
1.3.1. Yoklama.....	21
1.3.2. Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi.....	23
1.3.3. Vergi İncelemesi.....	25
1.3.4. Arama.....	34

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ DENETİM KURULU BAŞKANLIĞI

2.1. VERGİ DENETİM KURULU BAŞKANLIĞI VE OLUŞTURAN KADROLAR.....	36
2.1.1. Maliye Teftiş Kurulu.....	47
2.1.2. Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı.....	49
2.1.3. Hesap Uzmanları Kurulu.....	50
2.1.4. Vergi Denetmenleri.....	51
2.2. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI.....	52
2.3. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MÜESSESESİ.....	62

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİ İLE VERGİ TAHSİLATI İLİŞKİSİ VE İSTATİSTİKLER

3.1. VERGİ DENETİMİ İLE VERGİ TAHSİLATI İLİŞKİSİ.....	64
3.2. İSTATİSTİKSEL DEĞERLENDİRMELER.....	65
SONUÇ.....	75
KAYNAKÇA.....	78
ÖZGEÇMİŞ.....	89

KISALTMALAR

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
Bkz.	: Bakınız
BSMV	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
GGM	: Gelirler Genel Müdürlüğü
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GKDB	: Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı
GMSİ	: Gayri Menkul Sermaye İradı
GV	: Gelir Vergisi
HMB	: Hazine ve Maliye Bakanlığı
HUK	: Hesap Uzmanları Kurulu
HUKB	: Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı
İİBF	: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
KDV	: Katma Değer Vergisi
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KMYKK	: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
KV	: Kurumlar Vergisi
LTD. ŞTİ.	: Limited Şirketi
MTK	: Maliye Teftiş Kurulu
MTKB	: Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
N/A	: Veri Bulunamadı
ÖİV	: Özel İletişim Vergisi
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
Prof. Dr.	: Profesör Doktor

TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
Tic.	: Ticaret
TL	: Türk Lirası
USD	: Amerikan Doları (United States Dollar)
UYAP	: Ulusal Yargı Ağı Projesi
V. D. Müd.	: Vergi Dairesi Müdürleri
V. Den.	: Vergi Denetmenleri
Vb.	: Ve Benzeri
Vd.	: Ve Diğerleri
VDK	: Vergi Denetim Kurulu
VDKB	: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı
VEDOP	: Vergi Dairesi Otomasyon Projesi
VİV	: Veraset ve İntikal Vergisi
Vs.	: Vesaire
VUK	: Vergi Usul Kanunu
Yard.	: Yardımcısı
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
Yy.	: Yüzyıl

TABLolar / GRAFİKLER LİSTESİ

Tablo 1: Yıllar İtibariyle Gelir Vergisinde Beyanname ve Tevkifat İstatistikleri.....	6
Tablo 2.1: Yıllar İtibariyle Rakamsal Vergi Gelirleri Tahsilatı.....	8
Tablo 2.2: Yıllar İtibariyle Oransal Vergi Gelirleri Tahsilatı.....	9
Tablo 3: Ana Hatları ile Denetim Türleri.....	13
Tablo 4: Vergi Denetiminin Amaçları.....	18
Tablo 5: Yıllar İtibariyle Yoklama İstatistikleri.....	23
Tablo 6: 2018 Yılı Yoklama İstatistikleri – İlk Beş.....	23
Tablo 7: Yıllar İtibariyle Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi İstatistikleri.....	25
Tablo 8: VDKB Birimlerince Gerçekleştirilen T. Ö. Uzlaşma İstatistikleri.....	33
Tablo 9: Yıllar İtibariyle VDKB Kadro Sayıları.....	40
Tablo 10.1: Yıllar İtibariyle Vergi Müfettişlerinin Grup Başkanlıklarına Sayısal Dağılımı.....	42
Tablo 10.2: Yıllar İtibariyle Faal Vergi Müfettişlerinin Grup Başkanlıklarına Sayısal Dağılımı.....	44
Tablo 11: Yıllar İtibariyle Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez ve Taşra Teşkilatı Dolu Kadro Sayıları.....	57
Tablo 12: Belirli Yıllar İtibariyle Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez ve Taşra Detaylı Dolu Kadro Bilgileri.....	58
Tablo 13: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatı ile Gelir İdaresi Başkanlığı Harcamalarının Karşılaştırılması.....	60
Tablo 14: Yıllar İtibariyle İllerin Toplamı ile Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden (TL) Tahakkuk/Tahsilat Oranları.....	61
Tablo 15: 3568 ve 213 Sayılı Kanunlar Kapsamında Yeminli Mali Müşavirlerin Görevleri.....	62
Tablo 16.1: Tüm Denetim Birimlerince Gerçekleştirilen İnceleme Sonuçları.....	66
Tablo 16.2: Denetim Birimi Bazında Gerçekleştirilen İnceleme Sonuçları.....	68
Tablo 16.3: VDKB'nca Gerçekleştirilen İnceleme Sonuçları.....	69
Tablo 16.4: GİB'nca Gerçekleştirilen İnceleme Sonuçları.....	70
Tablo 17: İnceleme Elemanı Başına Mükellef Sayısı.....	71
Tablo 18: Türkiye ve Almanya'ya Ait İnceleme İstatistikleri.....	72
Tablo 19: İnceleme ve Tahsilata İlişkin Karma İstatistikler.....	73
Grafik 1: Faal Vergi Müfettişi Sayısı ile İncelenen Mükellef Sayısının Kıyaslanması.....	70

GİRİŞ

İnsanların topluluk halinde yaşamaları kadar eski bir geçmişi olan verginin kamu bütçesi için önemi her geçen gün daha da artmaktadır. Öyleki 2018 yılında ülkemiz kamu bütçesine giren her 100 Türk Lirası (TL)'nin yaklaşık 87 TL vergiden oluşmaktadır.

Bu sebeple kamu gelirlerinin ana taşıyıcısı olan verginin toplanması, içinde bulunulan çağın gereklerine uygun olarak her dönem farklı yöntemlerle gerçekleşmiş ve gerçekleşmektedir. Günümüz itibariyle vergiyi ödemekle yükümlü olan mükelleflerin ödeyecekleri vergiyi yürürlükte bulunan vergi mevzuatına göre yine mükelleflerin bildirmelerine müteakiben idarece tarh edilmesi esasına dayanan beyan esası, genel olarak çağa uygun modern vergileme yolu olarak kabul görmektedir. Türk vergi sistemi de beyan esaslı olarak kurgulanmış olup, beyan esası aynı zamanda ciddi riskler barındırmaktadır.

Söz konusu risklerin başlıcası ödenmesi gereken verginin bir kısmının veya tamamının, kasıtlı veya kasıt olmadan beyan dışı bırakılmasıdır. Bu noktada beyan esasının tamamlayıcısı olan vergi denetimi genelinde vergi denetimi ile özdeşleşmiş olan vergi incelemesi devreye girmektedir. Yukarıda belirtildiği üzere sunulan kamu hizmetlerinin büyük oranda vergi ile finanse edildiği göz önünde bulundurulduğunda, ödenmesi gereken verginin doğruluğunun önemi ve bu doğruluğa katkıda bulunan başlıca araç olarak vergi denetiminin önemi daha net olarak anlaşılabilir. Vergi incelemesi; günümüz itibariyle Vergi Denetim Kurulunun sorumluluğunda Vergi Denetim Kurulu (VDK) ve Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) bünyesinde bulunan incelemeye yetkililer eli ile yürütülmektedir.

Mükellefçe vergilemeye ilişkin bilgilerin beyan edilmesi ve idarece belirli metotlar ile beyanın doğruluğunun araştırıldığı bu sürecin nihai amacı; verginin mükellefçe ödenmesi yani tahsil edilerek bütçeye intikali olup, vergi tahsilatından sorumlu birim ise Gelir İdaresi Başkanlığıdır.

Bu ilişki dolayısıyla çalışmanın konusu; 2011 yılında 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, vergi denetimi ile vergi tahsilatı ve bu iki olgu arasındaki ilişkiye etkisidir.

Çalışma ile 2011 yılında vergi denetimi alanında gerçekleştirilen bu değişikliğin; vergi denetimi ve tahsilatı ilişkisine etkilerinin irdelenmesiyle ayrıca vergi denetimi ve vergi tahsilatı seyrinin görüntülenmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda; vergi, denetim ve vergi denetimi kavramları, birimleri ve göstergeleri detaylı bir biçimde ve karşılaştırmalı olarak incelenmiştir.

Çalışma üç bölümden meydana gelmekte olup; birinci bölümde vergi, denetim ve vergi denetimine ilişkin kavramsal ve kanuni tanımlamalar yapılmış, ikinci bölümde birimler ve kadrolara ilişkin geçmişten günümüze açıklamalar yapılmış, üçüncü bölümde ise vergi denetimi ile tahsilatı ilişkisi açıklandıktan sonra vergi denetimi ve vergi tahsilatı ile ilgili tablo ve grafik yardımlarıyla niceliksel analizler yapılmıştır.

Çalışma ile 2000-2018 yılları aralığında hem vergi denetim birimlerine hem de gelir idaresine ait yıllık faaliyet raporlarından yararlanılarak oluşturulan tablolar üzerinden yapılan istatistiki değerlendirmeler neticesi; 2011 yılında kurulan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının, vergi denetimi ile vergi tahsilatı ve bu iki olgu arasındaki ilişkiye etkisinin değerlendirilebilmesi için daha uzun süreli uygulamaya ihtiyaç olduğu düşünülmektedir. Bununla birlikte mevcut göstergeler itibariyle, niceliksel olarak hem vergi denetiminde hem de vergi tahsilatında eş zamanlı olmamakla beraber kamu açısından negatif düşüş seyrinin olduğu görülmüştür.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ, DENETİM VE VERGİ DENETİMİ

1.1. VERGİ

İnsanların topluluk halinde yaşamaları kadar eski bir geçmişe sahip olan vergi ile ilgili bir Sümer tabletinde “...bir beyiniz, bir kralınız olabilir, ancak asıl korkulacak olan bir vergi memurudur...” yazılı olduğu söylenir (Gören, 2012: 418). Tabletteki yazı; vergi, toplum ve bir organizasyon olarak devlet ilişkisi üzerinden vergiyi öne çıkarmaktadır. Bu noktada öncelikle verginin ne olduğunu, kim tarafından ne için alındığını ve insanoğlunun hayatında ne ifade ettiğini tanımlamakta yarar vardır. Ancak literatürde vergi ile ilgili birçok tanım bulunmasına rağmen bu tanımların özü aynı olup bunlardan bazılarına değinilmiştir.

Vergi kamusal giderlerin karşılanması başta olmak üzere, devletin işlevlerini yerine getirebilmesi için tek taraflı, zora dayalı ve karşılıksız olarak aldığı ekonomik değerlerdir (İlhan, 2007: 2).

Devletlerin kamusal faaliyetleri gerçekleştirirken oluşacak giderleri karşılamak için başvurduğu kaynakların başında gelen vergi, devletin yürürlükte olan yasalar çerçevesinde zora dayalı olarak, doğrudan karşılığı olmaksızın gerçek ve tüzel kişilerden aldığı ekonomik değerlerdir (Organ ve Çavdar 2017: 146).

Vergi, devletin egemenliği altında bulunanlardan tek taraflı, karşılıksız ve zora dayalı olarak aldığı ekonomik değerleri ifade eden bir iktisadi terimdir (Erol, 2011: 108).

İnalçık (2011: 18-19)'a atfen Gören (2012: 417), kanun terimi ile vergi terimi arasında doğrudan bağ kurmaktadır. Hatta resmi kayıtların tutulduğu defter ve toprak vergilerinin kaydedildiği liste için geçmişte kanun teriminin kullanıldığını, dolayısıyla kanun teriminin özünde mali kuralların bulunduğunu, ancak kanun teriminin zamanla genişleyen anlamı ile Sultanın idareci olmasından dolayı sahip olduğu yetki ile şeriatan bağımsız olarak ortaya koyduğu hukuki emirleri ifade etmekte kullanıldığını belirtmektedir.

Yukarıda ifade edildiği üzere yapılan tanımlar çeşitli olmakla beraber özünde hepsi vergiyi, çağımız itibariyle egemen güç olan devletlerin topluma dönük olarak sunacağı her türlü hizmetin finansmanı için, kanunlara dayanarak, egemenlik alanında bulunan tüzel ve gerçek kişilerden, zorunlu olarak ve doğrudan bir karşılık sunmaksızın aldığı ekonomik değerler esasına dayandırmaktadır. Vergi bu yönüyle devletlerin salt topluluk olarak ortaya çıkışından beri süregelen tartışmalı bir konu hatta bilim dalı olan devlet ne yapmalı ya da yapmamalı konusu ile iç içe geçmiş olarak, her tüzel kişiliğe sahip bir varlık gibi devletin tek bir işlevi olacaksa dahi ikinci işlevinin de zorunlu olarak mali işlev olacağı gerçeğini bizlere her zaman hatırlatmaktadır (Altınok, 2008: 4). Öyleki 1929 Büyük Buhran ile genel olarak yıkıma uğrayan Klasik Görüşün üzerine inşa edilen Keynesyen Görüşün ağırlıkta olduğu günümüzde, Amerika Birleşik Devletleri (ABD) gibi en liberal devletler dahi güvenlik, adalet gibi tam kamusal mal ve hizmet¹ haricinde birçok işleve sahiptir (Erol, 2011: 28-29).

Tüm devletler için olmazsa olmaz bir nitelikte olan bütçe gelirlerinin, günümüz itibariyle piyasa koşullarının geçerli olduğu ülkelerde ortalama %90'ı gibi (İlhan, 2007: 2) en önemli kaynağını (Güney ve Bozkurt, 2011: 162) vergi oluşturduğundan olsa gerek, ülkemizde Osmanlı Devleti'nden Türkiye Cumhuriyeti'ne geçişte çıkan ilk kanun 1920 tarihli ve 1 sayılı Ağnam Vergisi Kanunu olarak bir vergi kanunu olmuştur. Ülkemizde geriye doğru bakıldığında öküz arabasının izi için alınan vergi, kadınlardan ikinci defa evlendiği zaman alınan vergi, bıyık vergisi, peruk vergisi, çizme vergisi, sakal vergisi, baca vergisi, 18-45 yaş arası erkeklerden alınan vergi, varlık vergisi gibi günün koşullarına uyarlı farklı vergilerle karşılaşılmaktadır (Gören, 2012: 418).

2018 yılı itibariyle ülkemiz bütçe gelirlerinin %86,75'inin vergi gelirlerinden oluşması, çağımızda yaygın olarak kamu harcamalarının %90 gibi yüksek bir oranda vergi gelirleri ile karşılanması beklentisi ile örtüşmektedir (Akbey, 2014: 86). Toplam kamu gelirleri içerisinde bu denli yüksek bir gelir kaynağı olan verginin toplanmasının temel dayanağı, Anayasamızın "VI. Vergi ödevi" başlıklı 73'üncü maddesi olup buna göre;

MADDE 73- Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

¹ Detaylı bilgi için bkz., Erol, 2011: 107-108.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.

Bir ülkede yürürlükte bulunan vergi ve vergiye ilişkin mevzuatın bütünü vergi sistemi olarak adlandırılmakta olup, Türk vergi sistemi Osmanlı'dan devir alındığında bir süre mevcut görünümünü korumuştur. Daha sonra yapılan çalışmalar neticesi 1926 yılında 621 yıllık Osmanlı döneminin ana vergisi olan Aşar Vergisinin kaldırılarak yerine çağa uygun beyana dayalı Kazanç Vergisi getirilmesi, 1949 yılında Gelir Vergisi (GV), Kurumlar Vergisi (KV) ve Vergi Usul Kanununun (VUK) getirilmesi ve 1985 yılında da Katma Değer Vergisi (KDV)'nin getirilmesi şeklinde önemli reformlara tabi tutulmuştur (Güvemli, 2011: 239).

Çağımız vergi sistemleri, mükellefin gelirini yine mükellefin kendisinin en doğru biçimde bileceği varsayımına dayanarak, günümüz koşullarında mükellefin çoğunlukla elektronik ortamda vergi idaresine bildirmesi ve idarenin de ödenecek vergiyi hesapladığı beyan esasına dayanmaktadır. Bu sebeple Türk vergi sistemi de beyan esaslıdır. Çünkü yürürlükte bulunan yasalara göre beyan esaslı olarak, mükellefin beyana tabi gelirlerini yine en doğru şekilde rasyonel olan mükellefin bileceği ve kendisi için de uygulaması beklenir (Gören, 2012: 418).

Çağa uygun vergi sistemlerinde beyan esasının kural olmasına paralel olarak Türk vergi sisteminde yasal olarak durum böyledir. Örneğin 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun² 83'üncü maddesinin "*Aksine hüküm olmadıkça, Gelir Vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzere tarh olunur.*" hükmü bulunmaktadır. Ancak söz konusu hükme rağmen Tablo 1'den de görüleceği üzere gelir vergisi özelinde beyanname esasının tevkifat esasından çok geride kalması dolayısıyla, Türk vergi sisteminde beyanname verilmesi istisna tevkifat yapılması ise kural görünümü sergilemektedir (Acar ve Merter, 2004: 12; Tekin ve Çelikkaya, 2018: 49).

² 06.01.1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Tablo 1: Yıllar İtibariyle Gelir Vergisinde Beyanname ve Tevkifat İstatistikleri (BİN TL)

Yıl	Toplam Beyan nameli GV Mükellefi *	Toplam Vergi Gelirleri	Toplam GV	Gelir Vergisi **	GV'nin Toplam Vergi Gelirlerine Oranı % (2/1)	Beyan Yoluyla Tahsil Edilen GV ***	Tevkifat Yoluyla Tahsil Edilen GV	Beyana Dayalı Tahsil Edilen GV'nin GV'ne Oranı % (3/2)	Tevkifat Yoluyla Tahsil Edilen GV'nin GV'ne Oranı % (4/2)
2000	1.846.294	26.503.698	10.503.316	6.212.977	23,44	364.705	5.668.008	5,87	91,23
2001	1.768.653	39.735.928	15.637.298	11.579.424	29,14	724.776	10.854.648	6,26	93,74
2002	1.729.260	59.631.868	19.334.527	13.717.660	23,00	1.227.477	12.490.183	8,95	91,05
2003	1.735.722	84.316.169	25.709.106	17.063.761	20,24	1.672.768	15.390.993	9,80	90,20
2004	1.774.568	101.038.904	29.308.952	19.689.593	19,49	1.936.087	17.753.506	9,83	90,17
2005	1.691.499	119.250.807	34.219.516	22.817.530	19,13	2.180.626	20.636.904	9,56	90,44
2006	1.712.719	151.271.701	44.174.998	31.727.644	20,97	2.826.868	28.900.776	8,91	91,09
2007	1.724.366	171.098.466	53.780.017	38.061.543	22,25	3.055.059	35.006.484	8,03	91,97
2008	1.701.865	189.980.827	63.088.534	44.430.339	23,39	3.473.147	40.957.192	7,82	92,18
2009	1.683.308	196.313.308	66.720.165	46.018.360	23,44	3.689.317	42.329.043	8,02	91,98
2010	1.693.316	235.686.590	72.240.135	49.385.289	20,95	3.931.751	45.453.538	7,96	92,04
2011	1.703.754	284.490.017	89.118.725	59.885.000	21,05	4.918.579	54.966.421	8,21	91,79
2012	1.760.785	317.218.619	101.783.465	69.671.645	21,96	5.275.769	64.395.876	7,57	92,43
2013	1.798.056	367.517.727	110.160.589	78.726.008	21,42	5.620.196	73.105.812	7,14	92,86
2014	1.798.738	401.683.956	126.226.823	91.063.306	22,67	5.806.439	85.256.867	6,38	93,62
2015	1.827.180	465.229.389	142.404.955	105.395.330	22,65	6.643.838	98.751.492	6,30	93,70
2016	1.819.492	529.607.901	170.584.572	123.686.147	23,35	7.790.126	115.896.021	6,30	93,70
2017	1.877.128	625.512.314	201.831.147	143.962.939	23,02	8.619.277	135.343.662	5,99	94,01
2018	1.920.586	737.954.270	259.544.950	175.413.615	23,77	11.069.142	164.344.473	6,31	93,69
Ort.					22,39			7,64	92,21

Kaynak: Acar ve Merter (2004: 13)'den esinlenerek http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm internet adresinde bulunan 22 ila 35 nolu tablolardan derlenerek oluşturulmuştur.

* GİB 2000-2018 Yılları Faaliyet Raporlarından alınmıştır.

** Sadece gerçek kişilerden alınan gelir vergisi.

*** Basit usulde alınan gelir vergisi ile gelir geçici vergi dâhil edilmiştir.

Tablo 1'de bulunan verilere göre 2000 - 2018 yılları için 19 yılın ortalamasında; gerçek kişilerin gelirleri üzerinden alınan gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki oranı %22,39, bu oranın içerisindeki beyan yoluyla tahsil edilen gelir vergisi oranı %7,64 iken, tevkifat yoluyla tahsil edilen gelir vergisi oranı ise %92,21 olarak gerçekleşmiştir. Gelir vergisinde tevkifat uygulamasının bu denli yaygın oluşu, bir mükellefin giderinin diğer mükellefin geliri olmasından hareketle bir tür vergi güvenlik müessesesi olan belge düzeninin etkin çalışmasını engellediğinden, vahim bir durum olarak vergi kaçaklarına da kaynak teşkil etmektedir (Acar ve Merter, 2004: 13).

Ancak beyanname verilmesinin sadece gerçek kişiler için olan gelir vergisi ve tüzel kişiler için olan kurumlar vergisinden ibaret olduğu yanılığına düşmemek gerekir. Çünkü tüketim veya işlemler üzerinden alınan KDV, Özel Tüketim Vergisi (ÖTV), Özel İletişim Vergisi (ÖİV), Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) ve Damga Vergisi gibi dolaylı vergiler de mükelleflerce veya vergi sorumlularınca beyan edilmek suretiyle tarh ettirilmesine müteakiben ödenerek hazineye intikal ettirilebilmektedir. Tablo 2.1 ve Tablo 2.2'de yıllar itibariyle, kamu gelirleri içerisinde toplam vergi gelirleri ve vergi gelirlerinin konuları itibariyle detayı verilmekte olup, burada görölmesi gereken esas husus vergilerin büyük çoğunluğunun beyana dayandığıdır. Söz konusu tablolarda bulunan verilerden aynı zamanda Türk vergi sisteminin rakamsal ve oransal sonuçları da görülebilmektedir.

Tablo 2.1: Yıllar İtibariyle Rakamsal Vergi Gelirleri Tahsilatı (BİN TL)

Yıl	Genel Bütçe Gelirleri	Toplam Vergi Gelirleri	DOLAYSIZ VERGİLER		DOLAYLI VERGİLER			
			Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler*	Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler**	Dahilde Alınan Mal Ve Hizmet Vergileri***	Uluslararası Tic. ve Muamelelerden Alınan Vergiler****(6)	Damga Vergisi	Harçlar
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	
2000	33.040.903	26.503.698	10.503.316	346.646	11.363.785	4.289.401	N/A	N/A
2001	50.890.481	39.735.928	15.637.298	420.750	18.103.195	5.551.053	N/A	N/A
2002	74.603.699	59.631.868	19.334.527	725.998	30.063.990	9.487.175	N/A	N/A
2003	98.558.733	84.316.169	25.709.106	2.071.031	40.619.528	12.578.666	1.707.181	1.591.034
2004 (a)	120.089.244	101.038.904	29.308.952	1.838.205	48.623.067	16.932.418	1.915.515	2.111.954
2005 (a)	148.237.974	119.250.807	34.219.516	2.370.066	58.201.408	19.307.144	2.187.176	2.925.745
2006 (b)	182.577.918	151.271.701	44.174.998	3.159.574	68.986.181	27.579.814	3.167.251	4.042.603
2007 (b)	203.349.268	171.098.466	53.780.017	3.693.239	76.040.734	29.001.074	3.677.079	4.857.694
2008 (b)	225.496.339	189.980.827	63.088.534	4.151.467	80.710.059	32.809.172	3.987.640	5.180.554
2009 (b)	232.930.317	196.313.308	66.720.165	4.758.940	86.456.398	28.674.228	4.205.581	4.873.344
2010 (b)	272.047.638	235.686.590	72.240.135	5.357.758	105.616.475	39.562.865	5.141.850	7.175.593
2011 (b)	319.512.928	284.490.017	89.118.725	6.320.895	120.382.189	53.499.437	6.534.386	8.520.852
2012 (b)	362.654.794	317.218.619	101.783.465	7.081.812	135.528.923	55.360.957	7.446.694	9.936.112
2013 (b)	419.653.762	367.517.727	110.160.589	7.754.861	158.342.807	68.335.098	9.525.425	13.157.761
2014 (b)	461.450.539	401.683.956	126.226.823	8.270.231	170.703.126	71.194.077	10.479.147	14.806.475
2015 (b)	525.045.891	465.229.389	142.404.955	9.430.549	200.603.346	83.262.017	12.202.809	17.322.101
2016 (b)	608.336.187	529.607.901	170.584.572	10.673.036	230.154.211	86.365.950	13.655.558	18.172.028
2017 (b)	700.697.989	625.512.314	201.831.147	11.592.260	264.100.247	113.157.300	15.812.610	19.587.276
2018 (b)	850.643.364	737.954.270	259.544.950	13.855.527	286.284.091	138.563.871	17.378.922	22.128.192

Kaynak: Tekin ve Çelikkaya (2018: 42-43)'dan esinlenerek http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_1.xls.htm internet adresinde bulunan verilerden derlenerek oluşturulmuştur.

* GV + KV toplamından oluşmaktadır.

** VİV + MTV toplamından oluşmaktadır.

*** Dâhilde alınan KDV + ÖTV + BSMV + Şans Oyunları Vergisi + ÖİV toplamından oluşmaktadır.

**** İthalden alınan KDV + Gümrük Vergisi + Diğer Dış Ticaret Gelirleri toplamından oluşmaktadır.

(a) Önceki yıllarla aynı bazda olması için 2004-2005 rakamlarına red ve iadeler dâhil edilmiştir.

(b) 2006-2018 yılları Bütçe Kanununda mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dâhil olduğundan, 2006-2018 rakamlarında da mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dahildir.

Not 1: 2000-2003 yılları rakamları mahalli idare ve fon payları hariç red ve iadeler dâhil tutarlardır.

Not 2: 2008-2018 yılları vergi gelirleri içerisindeki gelir vergisi tevkifat rakamına asgari geçim indirimi tutarı dahildir.

Tablo 2.2: Yıllar İtibariyle Oransal Vergi Gelirleri Tahsilatı (%)

Yıl	Genel Bütçe Gelirleri	Toplam Vergi Gelirleri	Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler *	Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler**	Dahilde Alınan Mal Ve Hizmet Vergileri ***	Uluslararası Tic. ve Muamelelerden Alınan Vergiler ****	Damga Vergisi	Harçlar	Dolaysız Vergiler	Dolaylı Vergiler
(1)	(2/1)	(3/2)	(4/2)	(5/2)	(6/2)	(7/2)	(8/2)	(3+4)	(5+6+7+8)	
2000	100	80,21	39,63	1,31	42,88	16,18	N/A	N/A	40,94	59,06
2001	100	78,08	39,35	1,06	45,56	13,97	N/A	N/A	40,41	59,53
2002	100	79,93	32,42	1,22	50,42	15,91	N/A	N/A	33,64	66,33
2003	100	85,55	30,49	2,46	48,18	14,92	2,02	1,89	32,95	67,01
2004 (a)	100	84,14	29,01	1,82	48,12	16,76	1,90	2,09	30,83	68,87
2005 (a)	100	80,45	28,70	1,99	48,81	16,19	1,83	2,45	30,68	69,28
2006 (b)	100	82,85	29,20	2,09	45,60	18,23	2,09	2,67	31,29	68,60
2007 (b)	100	84,14	31,43	2,16	44,44	16,95	2,15	2,84	33,59	66,38
2008 (b)	100	84,25	33,21	2,19	42,48	17,27	2,10	2,73	35,39	64,58
2009 (b)	100	84,28	33,99	2,42	44,04	14,61	2,14	2,48	36,41	63,27
2010 (b)	100	86,63	30,65	2,27	44,81	16,79	2,18	3,04	32,92	66,82
2011 (b)	100	89,04	31,33	2,22	42,32	18,81	2,30	3,00	33,55	66,41
2012 (b)	100	87,47	32,09	2,23	42,72	17,45	2,35	3,13	34,32	65,66
2013 (b)	100	87,58	29,97	2,11	43,08	18,59	2,59	3,58	32,08	67,85
2014 (b)	100	87,05	31,42	2,06	42,50	17,72	2,61	3,69	33,48	66,52
2015 (b)	100	88,61	30,61	2,03	43,12	17,90	2,62	3,72	32,64	67,36
2016 (b)	100	87,06	32,21	2,02	43,46	16,31	2,58	3,43	34,22	65,77
2017 (b)	100	89,27	32,27	1,85	42,22	18,09	2,53	3,13	34,12	65,97
2018 (b)	100	86,75	35,17	1,88	38,79	18,78	2,36	3,00	37,05	62,92

Kaynak: Tekin ve Çelikkaya (2018: 42-43)'dan esinlenerek

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm internet adresinde bulunan verilerden derlenerek oluşturulmuştur.

* GV + KV toplamından oluşmaktadır.

** VİV + MTV toplamından oluşmaktadır.

*** Dahilde alınan KDV + ÖTV + BSMV + Şans Oyunları Vergisi + ÖTV toplamından oluşmaktadır.

**** İthalde alınan KDV + Gümrük Vergisi + Diğer Dış Ticaret Gelirleri toplamından oluşmaktadır.

(a) Önceki yıllarla aynı bazda olması için 2004-2005 rakamlarına red ve iadeler dâhil edilmiştir.

(b) 2006-2018 yılları Bütçe Kanunu'nda mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dâhil olduğu için 2006-2018 rakamlarında da mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dahildir.

Not 1: 2000-2003 yılları rakamları mahalli idare ve fon payları hariç red ve iadeler dâhil tutarlardır.

Not 2: 2008-2018 yılları vergi gelirlerindeki gelir vergisi tevkifat rakamına asgari geçim indirimi tutarı dahildir.

Tablo 2.1 ve 2.2'den çıkarılabilecek bir diğer ana sonuç ise, salınım göstermekle beraber artış göstererek 2018 yılı itibariyle toplam vergi gelirlerinin %62,92 gibi büyük kısmının dolaylı vergilerden oluştuğu, dolaylı vergilerin ise üzerinde kaldığı kişinin

kişisel durumunu gözetebilecek esnekliğe sahip olmadığından dolayı, Türk vergi sisteminin Anayasanın 73'üncü maddesindeki "mali gücüne göre" hükmünü ihlal ettiği hususudur (Erol, 2011: 135).

Türk vergi sisteminde hayati bir öneme sahip olan beyan esasının etkin çalışabilmesi için birtakım mekanizmalar gerekmektedir olup, bu mekanizmaların başlıcası (Beşel, 2017: 66) ilgili bölümde açıklanacak olan ve bu çalışmanın da ana konusu olan vergi denetimidir. Zira mükellef üzerindeki caydırıcılık etkisi itibarıyla vergi denetimi türlerinden en etkili tür olan vergi incelemesine ilişkin olarak, 04.01.1961 tarihli 213 sayılı VUK³ 134'üncü maddede "*Vergi incelemesinden maksat ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.*" denilmektedir.

Birey yararı ve kamu yararı göz önünde bulundurulduğunda rasyonel bir mükelleften beklenen, vergilemeye ilişkin bilgilerini mevzuata uygun olarak, tam ve doğru beyan etmesi ve ödemesidir. Ancak vergi bilinci tam oturmamış mükelleflerin, vergi sisteminin açıklarından yararlanarak yanıltıcı beyanda bulunmak suretiyle vergi kaçırması veya en iyi ihtimalle vergi mevzuatını kavrayamamasından dolayı yanıltıcı suretiyle doğru beyanda bulunamama ihtimallerinde, vergi denetiminin önemi ve gerekliliği bir kez daha ortaya çıkmaktadır.

Vergi sisteminin alt bileşenleri olan vergi mevzuatımız, günümüz koşullarındaki verginin doğası gereği zaten yeteri kadar karmaşık bir yapıya sahip olmakla beraber, sürekli değişim halinde olan iktisadi hayatın gereklerini karşılamakta yetersiz kaldığı için sık sık değişikliğe tabi tutulması, her kanun değişikliğinin ikincil hatta daha alt mevzuat değişikliği getirmesi gibi sebepler ve muafiyet ile istisnalarla daha da karmaşık hale gelmektedir. Bu durum etkin işleyen bir vergi sistemi için gerekli olan birbiriyle sıkı ilişkilere sahip vergi idaresi ile denetim birimlerinin yanı sıra, bilhassa da mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirirken zorlanmasına sebep olabilmektedir (Acar ve Merter, 2004: 8-9; Arpacı, 2004: 2).

Türk vergi sistemi esas itibarıyla, vergi mevzuatımızdaki karmaşıklığa ilave olarak sık sık çıkarılan vergi afları⁴, ilgili bölümde detaylandırılacak olan 213 sayılı

³ 10.01.1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁴ 1923 yılından 2018 yılı sonuna kadar 31 adet vergi affı kanunu çıkarılmış olup ortalama 3 yılda bir vergi borçlarına ilişkin yapılandırma imkanı sunan vergi affı kanunu çıkarılmıştır. Vergi aflarının bu kadar sık çıkarılması vergiye uyumu azaltmanın yanı sıra kamuoyu vicdanında adalet ve eşitlik ilkelerine zarar vermektedir. Dolayısıyla bir defaya

VUK'nda yer alan uzlaşma müessesesi ile sınırları belirsiz bir biçimde ceza ve vergi aslında dahi indirim yapılabilmesi, vergi denetiminde ispat yükünü denetim elemanına bırakması, geliri Kaynak Teorisi⁵ ile ele alarak mükelleflerin gelir-harcama-tasarrufları ile ödedikleri vergi arasında ilişki kurma imkânı vermeyen yapısından ötürü maalesef vergi kaçırmayı teşvik eden bir yapı görünümü sergilemektedir (Karatepe, 2010: 113; Tunalı ve Ceylan, 2011: 30).

1.2. DENETİM

Vergi hukuku ile sınırlı olmayan ve "yönetim biliminin" ana fonksiyonları içerisinde bulunan denetim (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 25) için, Khan (1995: 15-30) 'a atfen Kargı (2016: 3) bilinen başlangıç noktasının devlet mallarının yönetimine ait faaliyetler olduğunu ve Sharkansky (1995: 95-104)'e atfen ise tarihi araştırmalar ışığında denetimin milattan önce 3000 yıllarına Ninova kentine kadar geri gittiğinin tespit edildiğini belirtmiştir. Tabi buradaki denetim, eski Mezopotamya'daki kralların yetkilendirdiği kâtip veya devlet görevlilerinin kraliyet silolarını takibi ve söz konusu silolarda görevli bulunanların kontrolü şeklinde olmuştur (Kargı, 2016: 3).

Çalışmanın ana konusu olan vergi denetimi ile ilgili formel anlamda örgütsel olarak ülkemizde en köklü denetim kurumlarından birisi olarak; Sultan III. Mahmut döneminde 1835 yılında kaldırılan Divan-ı Hümayunun yerine vekaletlerin⁶ kurulması ile Maliye Nazırına doğrudan bağlı olarak ilgili bölümde detaylandırılacak olan Heyet-i Teftişiye-i Maliye, günümüz adı ile Maliye Teftiş Kurulu (MTK) referans gösterilmiştir (Bozkurt, 2010: 271). Daha önce de belirtildiği üzere vergi ile sınırlı olmayan ve gündelik yaşam dâhil yaşamın her alanında bulunan denetim için birçok tanım bulunmaktadır.

mahsus çıkarılacak vergi affı ile oluşması beklenen uyum artırıcı etki tam tersi yönde gerçekleşmektedir. Detaylı bilgi için bkz., Anlar ve Cengiz, 2014: 68-69; Saygılıoğlu, 2014: 164.

⁵ Gelirin tespitinde "Kaynak Teorisi" ve "Net Artış Teorisi" olarak adlandırılan iki farklı yöntem bulunmaktadır. Türk vergi sisteminde 1960 yılında tanımı yapılan Kaynak Teorisi esaslı gelir, 22.07.1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanunun 24'üncü maddesi ile yapılan değişiklik sonucu, 1 Ocak 1999 tarihinde yürürlüğe girmek üzere, Net Artış Teorisi esasına göre "*Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği tasarruf veya harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarıdır*" şeklinde yeniden tanımlanmıştır. Ancak gerçekleştirilen uygulanabilir bu reform, muhtelif sebepler dolayısıyla uygulama alanı bulamadan askıya alınmış, 07.01.2003 tarihli ve 4783 sayılı Kanun ile 01.01.2003 tarihinden itibaren geçerli olacak şekilde yürürlükten kaldırılmıştır. Halbuki gelir idaresi ve denetim birimlerinin etkinliğini arttırmasının yanı sıra vergi adaletine olan güveni de arttırabilecek olan bu düzenlemeye ihtiyaç duyulduğu açıkça görülmektedir. Detaylı bilgi için bkz., Erol, 2011: 84-87.

⁶ Bakanlıklar.

Hesap Uzmanları Kurulu (HUK)'na atfen Tekin ve Çelikkaya (2018: 25), denetimin esasında bir tür savunma mekanizması olduğunu ve önceden belirlenmiş normlara aykırılık teşkil edip etmediği olasılığına dayandığını belirtmiştir.

Bir süreç olan denetim, bir görevin daha önceden belirlenmiş kriterlere ne derece uygun yapıldığını, kanıtlar ile saptama, araştırma, bakı, teftiş, murakabe, kontrol ve raporlama faaliyetleridir (Kargı, 2016: 5).

Kanıt toplama ve değerlendirme süreci şeklinde tanımlanan denetimin özünü, denetimde ulaşılan bulgu ve kanıtlar teşkil etmektedir (Kuluçlu, 2006: 30).

Denetim bir işin mevzuata uygunluk derecesini, kurum veya kuruluşların işlem ve faaliyetlerinin ilgili mevzuat veya standartlara uygunluk derecesini, kuruluştaki üretilen bilginin doğruluğunu ve bir işlemin ne derece doğru ve istenilen biçimde gerçekleştirildiğini, inceleme, soruşturma ve değerlendirme sürecidir (Değirmencioğlu, 2011: 36).

Türk Dil Kurumunun Büyük Türkçe Sözlüğüne göre denetim için; kontrol, murakabe, teftiş gibi benzer terimler kullanılmakla beraber;

- "*Değişkenlerin belli değerler arasında kalmasını sağlama işlemi.*",
- "*Kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacıyla bir uzman birim tarafından, kanıt toplama ve değerlendirme süreci.*",
- "*Bir olay ya da işlemin, istenilen biçimde gerçekleşmesini sağlamak için değişkenleri düzenleme işi.*" şeklinde farklı alanlarda farklı tanımlamalar yapılmıştır
(http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5c8562239a8eb2.58687942, erişim tarihi 07.02.2019).

Denetimin yaşamın her alanında formel veya informal olarak bir şekilde olmasından dolayı ve denetlemeyi yapan organ, denetimin amacı yönünden ve denetimin statüsüne göre ve bunların alt dalları şeklinde farklı alanlarda farklı biçimlerde bulunmasından dolayı da farklı tanımları bulunmaktadır. Denetimin bu farklı biçimleri aşağıda tablolastırılarak sunulmuştur.

Tablo 3: Ana Hatları ile Denetim Türleri			
1)	Denetlemeyi Yapan Organlar Bakımından Sınıflandırılması	1.a) İdari Denetim	
		1.b) Yargı Denetimi	
		1.c) Yasama Denetimi	
2)	Denetimin Amacı Yönünden Sınıflandırılması	2.a) Finansal Denetim	
		2.b) Uygunluk Denetimi	
		2.c) Performans Denetimi	
		2.ç) Ekonomik Denetim	
3)	Denetimin Statüsüne Göre Sınıflandırılması	3.a) İç Denetim	
		3.b) Dış Denetim	3.b.a) Bağımsız Denetim
			3.b.b) Kamu Denetimi
		3.c) Yüksek Denetim	
Kaynak: Kargı, 2016'dan yararlanılarak hazırlanmıştır.			
* Detaylı bilgi için bkz., Kargı: 2016			

Çalışmanın ana konusu olan vergi denetiminin de içinde bulunduğu denetimin statüsüne göre sınıflandırılmasında, Tablo 3'te görüleceği üzere çalışma ile ilgili olan alan için dünyada genel olarak, Türkiye'nin de örnek aldığı Fransa öncülüğündeki Kıta Avrupası denetim sistemi olan Dış Denetim ve ABD öncülüğündeki Anglo-Sakson denetim sistemi olan İç Denetim şeklinde ikili bir ayırım bulunmaktadır (Kargı, 2016: 5).

Denetimin bütün türlerinde olduğu gibi iç denetim ve dış denetimin özü de aynıdır. Bunlar arasındaki ayrımı denetçinin statüsü belirlemekte olup her iki denetim türü de temelde aynı amaç için varlık göstermektedir (Özer, 2018: 28; Bozkurt, 2014: 43). Zira iç denetim olarak veya vergi denetiminin de içinde bulunduğu dış denetim olarak yapılan iyi bir denetim, bürokrasinin iyi ve etkili işlemesi sonucu yanı sıra vatandaşların haklarını korumaya da yardımcı olacaktır (Apan, 2012: 9).

10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ⁷ ile Türkiye'de iç denetim yani Anglo-Sakson denetim sisteminin uygulamaya girmesi; esasen Türkiye gibi Kıta Avrupası denetim sistemini benimsemiş ülkelerin mevzuatlarına Anglo-Sakson denetim sistemini alması, aynı şekilde Anglo-Sakson denetim sisteminin öncü ülkesi ABD'nin de Watergate⁸ gibi skandallar sonrası

⁷ 24.12.2013 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁸ Detaylı bilgi için bkz., Apan, 2011: 11-12.

iç denetimin yetersiz kaldığı gerekçesiyle 1978 tarihli Genel Müfettişlik Kanunu⁹ ile Kıta Avrupası denetim sisteminden bazı teknikler alması durumu ile benzerlik göstermektedir (Apan, 2011: 11-12). Bir nevi her iki denetim sistemi de birbirlerinden teknikler alarak kaynaşma sürecindedir.

1.2.1. İç Denetim

Günümüz hali ile bilinen iç denetim, 1941 yılında New York'ta kurulan İç Denetçiler Enstitüsü¹⁰ ile ortaya çıkmıştır (Gönülaçar, 2008: 2). Uluslararası nitelikte olan İç Denetim Enstitüsünün tanımına göre iç denetim, bir kuruluşun iş süreçlerini geliştirmek ve değer katmak amaçlı yapılan, bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetleri olup, esasen ileriye dönük, risk ve süreç analizi odaklı bir denetim türüdür (Değirmencioğlu, 2011: 36).

Başka bir tanıma göre iç denetim, örgüt faaliyetleri ile uygulayıcılar tarafından yapılan iş ve işlemlerin, mevzuat dâhil daha önceden belirlenen her türlü standart yönünden uygunluk ve etkinliğinin iç denetçilerce araştırılarak, incelenmesi ve bağlı bulunulan üst yönetim merciine raporlanması sürecidir. Bu tanımdan hareketle iç denetimin, örgüt faaliyetlerinin sürekli olarak hukuka uygun, etkili ve verimli suretle devam ettirilmesinin, söz konusu örgütün kendi hiyerarşik bünyesinde bulunan iç denetçiler vasıtasıyla, ast-üst ilişkisi ile sağlanması sürecidir (Özer, 2015: 27).

Anglo-Sakson kamu yönetimi veya işletme kültürünün ürünü olan iç denetim sisteminin uygulama mantalitesi; örgütün en üst yöneticisine¹¹ denetim dâhil bütün yetkiler verildikten sonra hesap soran, yönetici sorumluluğu ilkesine dayanan bir denetim ve yönetim yapısıdır (Karatepe, 2010: 93). İç denetim birimine sahip olan bu tür bir birimin, dış denetim kapsamında dış denetçilerce denetlenmesi durumunda dış denetime önemli katkısı olacaktır. Çünkü dış denetimlerde, öncelikle varsa iç denetçilerin görüş ve denetimlerinden yararlanır (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 31). Tabii değinilen bu fayda mekanizmasının çalışabilmesi için etkili bir iç denetimin varlığı zorunlu unsurdur.

⁹ Inspector General Act of 1978.

¹⁰ Institute of Internal Auditors.

¹¹ Genel Müdürlükte Genel Müdür, Başkanlıkta Başkan gibi.

Kamu yönetimimize 5018 sayılı KMYKK'nun 63'üncü maddesi ile giren Anglo-Sakson denetim sistemi olan iç denetim, kamu yönetimimize girdiği dönem itibariyle genel bütçeli kamu kurumlarının çoğunda var olan teftiş kurullarının yanında ikinci bir merkezi denetim birimi olarak ihdas edilmiştir (Değirmencioğlu, 2011: 40).

İç denetimin kamu yönetimimize entegre ediliş amaçları için, herkesçe kabul edilen hataları önleme, riskli ve zayıf noktaları belirleyerek üzerine gitme, iyi uygulama örneklerini tespit ederek yaygınlaştırma, yönetime yardımcı olma, değer katma, geliştirme, kişi odaklı yerine süreç odaklı denetim yapma fonksiyonları (Gönülaçar, 2008: 1) yanında, tartışmaya açık bir söylem olarak geleneksel teftiş yapılarının oluşturduğu olumsuz denetim imajının silinmesi olarak belirten görüşler de mevcuttur¹². Ancak bu durumun Fransa öncülüğündeki Kıta Avrupası denetim sistemi olan dış denetim sistemi ile ABD öncülüğündeki Anglo-Sakson denetim sistemi olan iç denetim sisteminin küresel olarak birbirlerinden teknikler alarak yakınlaşma, hatta bir tür kaynaşma içerisinde olduğu gerçeği üzerinden okunmasında da ayrıca fayda bulunmaktadır.

İç denetimin Türk kamu yönetimindeki çerçevesini oluşturan 5018 sayılı Kanunun 66 ve 67'nci maddelerine göre, iç denetimin koordinasyonunu sağlamak üzere Hazine ve Maliye Bakanlığı (HMB)'na bağlı 7 üyeli İç Denetim Koordinasyon Kurulu bulunmaktadır.

1.2.2. Dış Denetim

Fransa'nın öncülüğünde oluşan Kıta Avrupası denetim sistemi ürünü olan dış denetimin, uluslararası literatürde "inspection, audit, auditing" şeklinde muhtelif karşılıkları bulunmaktadır. Dış denetim, bir kurumun kendi görev alanı ile ilgili olarak üçüncü kişi ya da kurumlar nezdinde yaptığı, mevzuata veya standartlara uygunluk denetimidir (Değirmencioğlu, 2011: 36).

Dış denetim, örgütsel hiyerarşinin içinde bulunmayıp örgüt yapısının dışında bulunan ve örgüt ile doğrudan bağı olmayan, bağımsız denetim elemanlarınca yapılan bir denetimidir. Buradaki bağımsızlık, denetçi ile denetlenen örgüt arasında organik bağı

¹² Detaylı bilgi için bkz., Gönülaçar, 2008: 1.

bulunmaması, yani denetlenen örgütün söz konusu denetimin planlama ve icrasında herhangi bir etkisinin bulunmamasıdır (Özer, 2015: 28-29).

Dış denetim Tablo 3'te de görüldüğü üzere, bağımsız denetim ve çalışmanın ana konusu olan vergi denetiminin de içinde bulunduğu kamu denetimi şeklinde iki alt başlığa ayrılmaktadır. Genelde HMB'nın özeldir ise vergi incelemesine yetkililerin vergi mükellefleri nezdinde gerçekleştirdiği vergi incelemeleri, kamu denetiminin en bilinen örneğidir. Mevzuatımıza 1 Haziran 1989 tarih ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu¹³ ile giren Yeminli Mali Müşavirlik müessesesi ise, bağımsız denetimin bir türü olup (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 32-33) çalışmanın ilgili bölümünde detaylandırılacaktır.

1.3. VERGİ DENETİMİ

Vergi denetiminin günümüz anlamıyla ülkemizdeki geçmişi, Kazanç Vergisinin denetimi için Rasim SAYDAR başkanlığında oluşturulan Beyanname Tetkik Komisyonu ve Muamele Vergilerinin denetimi için Ali ALAYBEK başkanlığında oluşturulan Muamele Vergileri Hesap Mütahassıslığına dayanmaktadır (Güvemli, 2011: 240). Günümüz anlamıyla vergi alanında ilk kamu denetim personeli ise, 1926 tarihli ve 755 sayılı Kanunla¹⁴ kaldırılan Temettü Vergisi yerine getirilen beyan esaslı Kazanç Vergilerini inceleyen Tahakkuk Teftiş Memurlarıdır (Uman, 2010: 190).

Çalışmanın daha önceki bölümlerinde açıklanan kamusal dış denetimin bir türü olan vergi denetimi, egemenlik sahibi olan devletin egemenlik sahasında sunacağı her türlü hizmeti karşılamak için ihtiyaç duyduğu finansmanı vergi ödeyerek sağlayan mükelleflerin, vergi ile ilgili ödevlerini kanunlara uygun olarak yerine getirip getirmediğini araştırma sürecidir (Erol, 2011: 45).

Cari dönem denetiminden ziyade geçmişe dönük olarak çalışan vergi denetimi (Yılmaz, <https://www.memurlar.net/haber/108852/vergi-denetim-birimlerinin-sorunlari-ve-yenden-yapilandirmaya-dair-cozumler.html>, erişim tarihi 07.09.2018), başka bir tanıma göre mükelleflerin vergi kanunları kaynaklı vergisel ödevlerinin ne derece yerine getirildiğinin, vergi idaresince belirlenmiş teknik ve yöntemler aracılığı ile araştırılarak,

¹³ 13.06.1989 tarihli ve 20194 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹⁴ 14.03.1926 tarihli ve 321 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

varsa tespit edilen uygunsuzlukların doğru vergilenmesinin sağlanması faaliyetleridir (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 51-52).

Yapılan tanımlardan da anlaşılacağı üzere devlet ile toplum arasında yapılan görünmez zımni mutabakat gereği, devletin varoluş sebebi olan toplum için sunacağı hizmetlerde oluşacak giderleri karşılamak üzere, sözleşme gereği toplumun üzerine düşen vergiye müteallik ödevlerini yerine getirmesini teminen, "*güven iyidir, kontrol daha iyidir*" felsefesine dayalı kontrol sürecine vergi denetimi denilmektedir.

Vergi denetimi literatürde çalışmanın özelliğine göre üç, dört, beş başlık altında ele alınıyor¹⁵ olmasına rağmen, mevzuatımızda 213 sayılı VUK birinci kitap yedinci kısım 127-152'nci maddelerde düzenlenmiş ve ana hatları itibariyle yoklama ve inceleme olmak üzere iki başlık altında ele alınmıştır. Yoklama ile ilgili hükümler kendi içerisinde Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi, inceleme ile ilgili hükümler ise yine kendi içerisinde Vergi İncelemesi ve Arama olmak üzere ikişer alt gruplara ayrılmış (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 133; Acar ve Merter, 2004: 15) olup, ilgili bölümlerde detaylı olarak ele alınacaklardır.

Kamu adına yapılan denetimlerin sadece doğruları ortaya çıkarmak şeklinde tarafsız olması, denetimin sonucuna göre eksik veya fazla tahakkuk eden vergi ve cezası şeklinde yaptırım gücüne sahip olması ve kayıtları sadece hesap yönünden denetlemesinden ziyade kayıtların gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığını araştırması yönüyle geniş kapsamlı olması şeklinde başlıca üç özelliğine sahip olan (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 56-57) vergi denetiminin, temelde dört amacı bulunmaktadır. Bunlar;

¹⁵ Detaylı bilgi için bkz., Uğur, 2016: 244; Erol, 2011: 77; Gediz Oral, Arpazlı Fazlılar ve Koç, 2015: 128.

Tablo 4: Vergi Denetiminin Amaçları	
Amaç	Amaç ile Gerçekleşmesi Beklenen Hedef
Mali Amaç	Vergi kaybının önlenmesi suretiyle vergi hasılatının artırılması ve bütçeye ek gelir sağlamak.*
Sosyal Amaç	Kaynakların birincil dağıtımında oluşan adaletsizliği gidermek için az kazananlardan az, çok kazananlardan çok vergi alınması suretiyle gelir dağılımını düzeltici etki yaratmak.**
Ekonomik Amaç	İktisadi hayat üzerinde büyüme, kalkınma ve tam istihdamın oluşmasına yardımcı olarak kayıt dışılıkla mücadelede bulunmak.***
Hukuki Amaç	Egemen güç olan devletin saygınlığının ve gücünün göstergesi olarak kanunların uygulanmasını teminen, mükelleflerin kanunlara uygun hareket etmesini sağlamak.

Kaynak: Ay ve Baran (2008: 215-216); Tekin ve Çelikkaya (2018: 52-55)'dan yararlanılarak hazırlanmıştır.

* Bütçe ve verginin rakamsal olarak bütçe içerisindeki yeri için bkz. Tablo 2.1. ve Tablo 2.2.

** Sıfıra yaklaştıkça gelirin adaletli, bire yaklaştıkçada adaletsiz dağılımını gösteren Gini Katsayısı, TÜİK verilerine göre 2017 yılı için 0,405 olarak gerçekleşmiştir (http://tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1011, erişim tarihi 12.12.2018).

*** 2014 yılı için kayıt dışı ekonominin GSYH'ya oranı %26,5 olarak tahmin edilmiştir (Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı, Ocak 2015).

Vergi denetiminin sayılan özellikleri ve amaçlarının harmanlanması ile ortaya çıkan başlıca fonksiyonlar; riskli mükelleflerce beyan edilen beyanname içeriklerinin doğru bilgileri yansıtmadığını kontrol etmek, beyanlarda eksik veya yanıltıcı bilgiler varsa bunları ortaya çıkararak vergilendirmek suretiyle bütçeye ek gelir sağlamak, kayıt dışılık ile mücadele ederek vergi tabanının genişletilmesi ve vergi adaletinin tesis edilmesi, beyannamesinde yanıltıcı bilgi veren mükelleflerce gelirini tam beyan eden mükellefler aleyhine oluşturulan haksız rekabet durumunu engellemesi ve piyasa düzenini tehlikeye atan hileli işletmeleri tespit ederek ortaya çıkarması suretiyle piyasaların sürekliliğini sağlamak, kanunlara uygun hareket edilmemesi durumunda devletin yaptırım gücünü uygulaması suretiyle devletin saygınlığını sağlamak, mükellefler hakkında daha fazla bilgi edinilmesi suretiyle iktisadi faaliyetleri kavraması ve mevzuatın iyileştirilmesi çalışmalarına bizzat sahadan elde edilen bilgilerle katkıda bulunması şeklinde sayılabilir (Erol, 2011: 74; Arıkan, 2013: 46; Ergen ve Kılınçkaya, 2014: 283).

Vergi denetimini gerek Türkiye'de gerekse diğer ülkelerde önemli kılan başlıca sebep bütçe gelirlerinin çok büyük bir kısmının vergi gelirlerinden¹⁶ oluşması iken, vergi denetimini gerekli kılan başlıca sebep ise vergi sistemimizin beyan esasına

¹⁶ Detaylı bilgi için bkz. Tablo 2.2.

dayanıyor olmasıdır. Zira en basit tabir ile ödenecek vergiye esas teşkil edecek matrah bilgisinin idarece tespiti yerine mükellefin kendisinin tespit etmesine dayanan beyan esasında, vergi idaresi ile mükellef arasında güvene dayalı bir devlet-mükellef ilişkisi (Beşel, 2017: 67) söz konusudur. Ancak bu ilişkinin ana unsuru olan mükelleflerde vergi bilincinin tam manası ile gelişmemiş olmasından veya vergi mevzuatının doğru kavranamamasından dolayı, kanun lafzı ile ödenmesi gereken verginin doğruluğunda sapma riski ortaya çıkabilir. Buradaki sapma daha çok beyan dışı bırakma suretiyle vuku bulduğundan, ödenmesi gereken verginin beyan dışı bırakılma riskini ortadan kaldırmanın veya azaltmanın başlıca yolu ise kamu tarafından yapılan vergi denetimidir (Acar ve Merter, 2004: 6). Bu ve benzeri sebeplerden dolayı beyan esasının geçerli olduğu tüm ülkelerde, tüm tarafların mutabık olduğu üzere vergi denetimi beyan esasının tamamlayıcısı hatta sigortasıdır.

Kamu gelirleri içerisindeki oranı itibariyle kamu için vazgeçilemez nitelikte olan vergi gelirlerinin etkin ve doğru toplanmasında gözardı edilemeyecek en önemli unsurun vergi denetimi olduğu tüm kesimlerce kabul görmekte iken, vergi denetiminin etkinliği konusu ise öteden beri tartışma konusu olmuştur (Uğur, 2016: 243). Vergi denetiminin etkinliğini etkileyen birçok faktör bulunmakta olup bunlar, denetim biriminin organizasyon yapısı, vergi mevzuatı, denetim elemanlarının nitelik ve niceliği, denetimde izlenen yollar, yazılım teknolojilerinden ne ölçüde yararlandığı, mükelleflerde vergi bilinci, vergi incelemesi sonuçlarına karşı mükelleflerin başvurabilecekleri yollar ve örnek olarak uzlaşma müessesesi sayılabilir (Acar ve Merter, 2004: 8; Uğur, 2016: 244).

Özellikle ülkemiz gibi kamu gelirlerinin büyük oranda vergilerden oluştuğu ekonomilerde, vergi sisteminin de beyan esaslı olması durumunda tahsil edilen vergilerin doğruluğu daha da önem kazanmaktadır. Zira vergilerin ilgili ekonominin potansiyeli kadar toplanamaması durumu gerçekleşirse, bu durumun ana sebeplerinden birisi de beyan dışı veya kayıt dışı kalmak suretiyle vergi dışı kalan ekonomidir. Kayıt dışılık ile mücadelede kullanılan araçların başında da vergi denetimi geldiğinden, ilgili ülkenin vergi potansiyeli icraata geçirilerek istenen vergi geliri düzeyine ulaşılabilmesi için de, vergi denetimi kullanılabilecek etkin araçların en başında gelmektedir (Gediz Oral, Arpazlı Fazlılar ve Koç, 2015: 119).

Mükelleflerce kayıt dışı bırakılan işlem ve matrahlar için, mükelleflerin özellikle içerisinde bulunduğu iş sektörünün denetlenme ihtimali ölçüsünde, vergi denetimi fonksiyonlarından vergi denetiminin eğitici yönü itibariyle vergi mevzuatına daha fazla riayet etmesi beklenecektir. Çünkü denetim oranının yüksekliğine bağlı olarak mükelleflerin vergi mevzuatına aykırı davranışlarının tespit edilmesi ve yaptırımlara maruz kalma riski yükseldikçe gönüllü olmasa bile mevzuata zorunlu bir uyum gerçekleşecektir. Ancak bu etkin denetim mekanizmasını destekleyici mahiyette, vergi bilinci veya vergi idaresinin vergi bilincini arttırıcı faaliyetleri (Gediz Oral, Arpazlı Fazlılar ve Koç, 2015: 140) yanında, adil işleyen bir vergi sisteminin de bulunması gerekir. Bu olumlu varsayımlar altında toplam vergi gelirlerinin artacağı da tabiidir.

Burada bahsedilen türden etkin bir vergi denetimi için ise beşeri sermaye hariç, içinde bulunduğumuz bilgi çağı itibariyle etkinlik arttırıcı seçeneklerin başında çok yönlü matematiksel analize olanak sağlayan dijital risk analiz sistemi gelmektedir. Türk vergi denetim yapısında kanımca yeterince gelişmemiş veya etkinleştirilmemiş olmakla beraber hali hazırda kullanılmakta olan risk analizi, ekonomiye taraf olan her türlü kurum ve kuruluştan sanal ortamda sürekli olarak temin edilen her türlü bilginin, istatistiksel metotlar ile analize tabi tutularak, sektörel ve mükellef grupları itibariyle analiz edilmesi ve risk oluşturabilecek alanların tespit edilerek denetimde öncelikli alan olarak belirlenmesi işlemleridir (Uğur, 2016: 243).

Etkin bir vergi denetimi için beşeri kısım olarak tüm denetim elemanlarında asgari düzeyde olması gereken kişisel özellikler ise; çağdaş hukuk ve zamanla kazanılmış iyi uygulama örneği teşkil edebilecek örfi ilkelere uygunluk, tam bağımsızlık, ilkeli duruş, nesnellik, mesleki ve ahlaki etik kurallara uygunluk, yenilik ve yeni bilgilere açık olma, idare ile mükellef arasındaki dengeyi adaletle gözetme, mükellef haklarına saygılı olma ve gerekirse bu hakları bildirme veya hatırlatma, her türlü menfaat gözetme ve siyasallaşmadan kaçınma, hukuki dayanaktan yoksun hiçbir yetkiyi kullanmama ve kendisini kullandırtmama, mükellefin savunma hakkına saygılı olma, mükellefi dinleme ve onu anlamak için çaba gösterme, her hal ve takdirde toplum genelinde kamu yararını gözetme (Erol, 2011: 36-37) vb...

1.3.1.Yoklama

Tüm vergi denetim yollarının düzenlendiği 213 sayılı VUK'nda düzenlenen yoklama, düzenlenme itibariyle vergi denetim yollarının ilki olup, uygulama alanı en geniş ve basit olmasına rağmen oldukça önemli bir denetim türüdür (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 134).

Yoklamanın tanımı, düzenlendiği VUK 127'ci maddede "*Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyet ile ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir*" denilmektedir. Maddedeki maksadı detaylandırmak gerekirse, vergi daireleri özelinde gelir idaresinin mükellefleri tanıma, izleme ve mükellef ile ilgili cari her türlü hususu araştırma ve tespit etme sayılabilir.

Yoklama incelemeden farklı olarak anlık tespit aracı olup, geçmişe dönük kullanımı yaygın değildir. Çünkü yoklamanın konusunu oluşturan olaylar, mükelleflerin işe başlamaları, adres değişikliği, şube açılışları, işi bırakmaları (Ay ve Baran, 2008: 217), tescile tabi iş makineleri vs. alımı, diğer ücretli istihdamı, güncel beyannamelerde anormal işlemler gibi mükellef ve mükellefiyet ile ilgili daha çok cari işlemlerden oluşmaktadır. Yoklama bu yönüyle sahada yapılan bir vergi denetim türüdür.

VUK'nun; 127'nci maddesinin devamında, HMB'nca¹⁷ belirlenen usuller dahilinde özel yoklama yetkisi verilen personelin neleri yapabileceği, özellikle belirtme ihtiyacı duyulduğundan olsa gerek 129'uncu maddede yoklama yapanların vesika ibraz etmeleri, 130'uncu maddede yoklamanın her zaman yapılabileceği, 131'inci maddede yoklama neticelerini delile dönüştüren tutanak mahiyetindeki yoklama fişi ve 132'inci maddede yoklama fişinin ilgisine bildirilmesi konuları belirtilmektedir.

VUK 128'inci maddede yoklamaya yetkili olarak Vergi Dairesi Müdürleri¹⁸, Yoklama Memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler¹⁹, vergi incelemesine yetkililer²⁰ ve 05.05.2005 tarih ve 5345 sayılı Kanunun²¹ 34'üncü maddesiyle eklenen ibare ile Gelir Uzmanları sayılmıştır.

¹⁷ Gelir İdaresi Başkanlığına.

¹⁸ İdari görevlerinin yoğunluğu dolayısıyla özellikli durumlar hariç yoklamaya çıkamamaktadırlar.

¹⁹ Vergi dairelerinde görevli Gelir Uzman Yardımcıları ile Veri Hazırlama Kontrol İşletmenleri.

²⁰ VUK 135'inci maddeye göre Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük Mal Memuru, Vergi Dairesi Müdürleri ile Gelir İdaresinde Müdür kadrosundakiler olup, belirtilen kadroların idari görev ve inceleme görevleri dolayısıyla pratikte yoklama yapmaları mümkün değildir.

VUK'na 27.03.2015 tarihli ve 6637 sayılı Kanunun²² 6'ncı maddesi ile eklenen elektronik yoklama başlıklı 132/A maddesi ile; çağın gereklerine uygun olarak, 2013 yılında pilot uygulaması, 2014 yılında test çalışmaları başlatılan elektronik yoklama, 01.09.2015 tarihi itibarıyla (GİB Faaliyet Raporu, 2015: 75) tüm Türkiye'de uygulanmaya başlanmıştır²³. Yoklamanın tabletler aracılığı ile elektronik ortamda yapılması olan bu önemli adım ile, yoklama için daha önceden mecazi anlamda kullanılan mükellef ve mükellefiyetle ilgili hususların anlık olarak fotoğraflanması deyimi 2015 yılı itibarıyla fiili olarak gerçeğe dönüşmüştür.

Yoklamaya nazaran vergi incelemesi doğası gereği daha çok defter ve belgelere dayanarak yapılan bir vergi denetim türü olduğundan, kamuoyunda kayıtlı mükelleflere yönelik bir denetim türü olarak algılanmaktadır. Bu durum ise kayıtlı mükellefler açısından kayıtlı oldukları için cezalandırıldıkları hissiyatına sebep olabilir (Acar ve Merter, 2004: 25). Sadece kamuoyunda bu düşüncenin oluşmaması ve kayıt dışılık ile mücadele amaçları bile yoklamanın etkin bir şekilde işletilmesi için yeterli sebeplerdir. Ayrıca uygulamada sıklıkla kullanılmasada, vergi incelemesi sürecinde yoklama ile incelemeye tabi tutulan mükellef hakkında güncel bilgilerin tespiti amaçlı olarak, yoklama hem inceleme elemanın işini kolaylaştıracaktır hem de önemli bir kanıt toplama aracı olarak kullanılabilir (Ergen ve Kılınçkaya, 2014: 284).

Gelir İdaresi Başkanlığının (GİB)'nin yıllık faaliyet raporlarında 2014 yılı ve sonrası için yayımlanan yoklama istatistikleri, aşağıda Tablo 5'de detaylı olarak sunulmuştur.

²¹ 16.05.2005 tarihli ve 25817 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

²² 07.04.2015 tarihli ve 29319 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

²³ Detaylı bilgi için bkz., 20.06.2015 tarihli ve 29392 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 453 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

Tablo 5: Yıllar İtibariyle Yoklama İstatistikleri					
YIL	2014	2015	2016	2017	2018
Toplam Yoklama (1)	1.753.207	1.592.465	2.216.635	2.119.769	2.118.528
Bir Önceki Yıla Göre Sayısal Değişim	N/A	-160.742	624.170	-96.866	-1.241
Bir Önceki Yıla Göre Oransal Değişim (%)	N/A	-10,09	28,16	-4,57	-0,06
Toplam Faal GV ve KV Mükellefi (2)	2.472.658	2.527.084	2.541.016	2.636.370	2.727.208
Mükellef Başına Gerçekleşen Yoklama Sayısı (1/2)	0,71	0,63	0,87	0,80	0,78
Kaynak: GİB Faaliyet Raporları, 2014-2018 Yılları					

Salınım göstermiş olmakla beraber 2014 yılından 2018 yılına %20,84 artış göstererek 2018 yılında yapılan 2.118.528 adet yoklama, 28 kategoriye (GİB, Faaliyet Raporu, 2018: 95) göre sınıflandırılmış olup sayı itibariyle en yüksek beş kategoriye ait bilgiler aşağıda Tablo 6’da detaylı olarak sunulmuştur.

Tablo 6: 2018 Yılı Yoklama İstatistikleri – İlk Beş	
Yoklama Sınıflandırması	Yapılan Yoklama Sayısı
İlk Defa İşe Başlama Yoklaması	431.184
İşi Bırakma Yoklaması	341.952
Adres Değişikliği Yoklaması	167.844
Serbest Yoklama	155.376
Faal Mükellef Kontrol Yoklaması	137.408
Kaynak: GİB, Faaliyet Raporu, 2018:95.	

Yüzeysel bir vergi denetim türü olmakla birlikte yoklama, uygulaması kolay, mükellef üzerinde anlık etki gösteren, mükellef ile birebir görüşme sunan ve kayıt dışılık ile mücadelede önemli bir araç olarak uygulamada bulunmaktadır.

1.3.2. Yaygın Ve Yoğun Vergi Denetimi

213 sayılı VUK’nun 127 ila 130’uncu maddelerinde bulunan yoklama müessesesinin içerisinde düzenlenen yaygın ve yoğun vergi denetimi, mevzuatımıza 1981 yılında girmiştir. 1985 yılında 25.10.1984 tarihli ve 3065 sayılı

Kanunla²⁴ mevzuatımıza giren KDV ile birlikte, belge düzenine tam uyum sağlanabilmesi için daha da önem kazanan yaygın ve yoğun vergi denetimini etkili kılmak adına, 01.01.1986 tarihi itibariyle işyeri kapatma cezası uygulaması getirilmiştir. Ancak işyeri kapatma cezası uygulaması, daha sonra 16.07.2004 tarih ve 5228 sayılı Kanun²⁵ ile yürürlükten kaldırılmıştır (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 145).

Yaygın ve yoğun vergi denetimi ile yoklama müessesesinin aynı Kanun maddelerinde düzenlenmesi sebebiyle, bu iki denetim yöntemi iç içe geçmiş olup (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 146) aralarındaki temel fark; yoklamada mükellef ve mükellefiyeti ilgilendiren hususların tespiti söz konusu iken, yaygın ve yoğun vergi denetiminde ise belge düzenine uyum sağlama amacı ve bu amacın gerçekleşme düzeyine bağlı olarak vergi kanunlarına uyum söz konusudur.

Yaygın ve yoğun vergi denetimini icraya yetkililer ile VUK 128'inci maddede belirtilen yoklamaya yetkililer aynı olup, yıllar itibari ile gerçekleştirilen yaygın ve yoğun vergi denetimine ilişkin istatistikler aşağıda Tablo 7'de detaylı olarak sunulmuştur.

2000 yılında 5.430.971 mükellef nezdinde yaygın ve yoğun vergi denetimi yapılmış iken, yıllar itibariyle salınım göstererek 2018 yılına gelindiğinde bu sayı %96,21 gibi ciddi düşüş ile 205.684 adet olarak gerçekleşmiştir. Çalışmanın ana konusu olmadığından bu ekstrem düşüşe yapılabilecek kısa değerlendirme; teknolojik gelişmelere bağlı olarak satışların e-fatura, yeni nesil ÖKC, kredi kartı vs. ile izlenebilmesi suretiyle belge düzeninde iyileşme sağlandığı düşüncesi veya yaygın ve yoğun vergi denetimine artık önem verilmediği gerekçeleri belirtilebilir.

²⁴ 02.11.1984 tarihli ve 18563 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

²⁵ 31.07.2004 tarihli ve 25539 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Tablo 7: Yıllar İtibariyle Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi İstatistikleri

Yıl	Mükellefler Nezdinde Yapılan Denetim Sayısı	Mükellefler Nezdinde Yapılan Fiili Envanter Sayısı	Mükellefler Nezdinde Yapılan Fiili Hasılat Denetim Sayısı	Nezdinde Fiili Denetim Yapılan Nakliye Aracı Sayısı	Mükellefiyet Tesis Ettirilen Kişi Sayısı	Kesilen Usulsüzlük Cezası Tutarı (TL)	Tespit Edilen Kayıt Dışı İşçi Sayıları*	Denetime Katılan Personel Sayısı
2000	5.430.971	593	9.737	N/A	50.107	19.771.849	N/A	3.590
2001	3.448.523	1.273	6.634	N/A	42.433	29.703.010	N/A	3.797
2002	2.866.037	163	4.576	N/A	42.262	45.840.631	N/A	3.094
2003	2.903.111	1.154	11.062	N/A	42.296	65.443.280	N/A	4.507
2004	3.176.412	2.786	18.997	N/A	51.611	64.262.698	N/A	4.849
2005	3.342.798	986	18.842	N/A	40.062	98.775.956	N/A	3.779
2006	3.778.146	1.320	24.162	N/A	40.248	100.149.000	N/A	3.939
2007	4.513.740	4.153	96.313	N/A	51.686	134.235.029	12.458	6.320
2008	4.313.620	5.098	80.595	N/A	39.629	176.213.518	11.064	48.357
2009	3.811.489	1.824	1.313	N/A	39.681	153.171.031	4.933	47.370
2010	3.753.669	1.472	37.785	N/A	37.965	150.326.505	4.391	45.108
2011	3.462.338	393	28.073	N/A	28.060	128.094.973	6.046	45.624
2012	4.428.127	1.190	48.498	N/A	45.068	150.437.509	7.905	47.556
2013	2.829.606	881	15.685	N/A	25.367	95.589.664	4.743	35.196
2014	2.321.716	836	10.478	N/A	18.464	78.787.648	2.199	N/A
2015	837.550	N/A	8.356	N/A	12.497	39.792.298	1.867	N/A
2016	376.600	N/A	3.180	40.206	16.266	58.226.570	1.212	N/A
2017	210.691	N/A	4.408	17.359	28.071	77.969.055	1.909	N/A
2017	205.684	N/A	2.128	22.692	29.516	75.738.130	1.638	N/A

Kaynak: GİB, Faaliyet Raporları, 2000-2018 Yılları

* Türkiye Geneline Yapılan Yaygın ve Yoğun Denetim Çalışmaları Esnasında

1.3.3. Vergi İncelemesi

Beyana dayalı vergilemenin tamamlayıcısı olan vergi denetiminin, iktisadi hayatta en bilinen türü olan vergi incelemesinin ülkemiz geçmişi Kazanç Vergisi ve Muamele Vergisine dayanmaktadır. Zira 1926 yılında kaldırılan aşar vergisi yerine modern vergilemeye uygun olarak mükellefçe beyanname ile bildirilen kazanç ve muamele vergileri getirilmiş ve böylece ilk vergi incelemeleri başlamıştır.

Vergi incelemesi VUK 134 ila 141'inci maddelerde düzenlenmiş olup 134'üncü maddede, "Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır." denilmektedir. Kanunda vergi incelemesinin

tanımından ziyade ilerleyen paragraflarda değinilecek olan amaçları belirtilmiş olup, vergi incelemesinin literatürde muhtelif tanımları bulunmaktadır.

Vergi incelemesi mükellefin kayıt ve hesaplarının, vergi mevzuatı ve muhasebe ilkeleri temelli olarak, yetkilendirilmiş, alanında uzman kişilerce denetlenmesi suretiyle varsa hata, noksanlık ve hilelerin tespit edilerek ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırma, tespit etme ve sağlama faaliyetidir (Abdioğlu, 2007: 162).

Vergi incelemesi özelinde vergi denetimi, mükelleflerin vergisel tüm iş ve işlemlerinde vergi kanunlarına uygunluğunun kontrol edilmesidir (Rakıcı, 2011: 346).

Vergi incelemesi ile ilgili HUK'nun kurucularından olan Ali ALAYBEK, "Gelir Vergisi Davamız" isimli kitabında "*vergi demek tetkik ve kontrol demektir... vergi incelemesi işlevinin inceleme elemanı yetiştirmek ve inceleme tekniğini oluşturmak gibi iki cephesi bulunmaktadır*" der. Ali ALAYBEK devamında, vergi denetiminin maksadının sadece vergi kaçaklarını bulup çıkararak değil, esasında vergi kaçakçılığına engel olmak için ıslah ve terbiye yani denetimin önleyici ve eğitici yönüne de değinmektedir (Doğrusöz, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/hesap-uzmanlari-kurulu/24119>, erişim tarihi 14.09.2018).

Alman VUK olan 1977 tarihli "Abgabenordnung" 'da, vergi incelemesi için 194/1'inci maddede "*vergi incelemesi, vergisel durumların/ilişkilerin araştırılmasına hizmet eder*" denilmektedir. Federe Alman yargısında yüksek mali mahkeme olan "Bundesfinanzhof" Federal Alman Yüksek Mahkemesinin 02.09.1988 tarihli kararında, "*Vergi incelemesi, bugünkü karmaşık iktisadi hayatın içinde, olay ve ilişkilerin gerçek mahiyetini tatmin edici şekilde ortaya çıkarmaya yarayan en etkili, en uygun ve en gerekli araç olup, adil bir vergi pratiği içinde artık vazgeçilmez derecede önemlidir*" denilmektedir (Değirmendereli, 2015: 37-39). Alman vergi sisteminden vergi incelemesi hakkında bu bilgilerin aktarılmasının sebebi, vergi incelemesinin tanımının yanında vergileme ile ilgili iktisadi olayların yeterince anlaşılabilmesi konusunda, incelemenin yerini ve önemini sadece Türkiye değil küresel ölçekte belirtmektir.

Vergi incelemesi için yapılan tanım ve açıklamalara ilave olarak; vergi incelemesi özelinde vergi denetimi, kamu gelirlerinin başlıca kaynağı olan vergi ve vergi sisteminin kayıp ve kaçaklar olmaksızın düzenli bir biçimde çalışması amacıyla, inceleme elemanlarınca kanuni sınırlar çerçevesinde delil serbestisi ve yorum gibi takdir

imkanı ve ispat yükü temelinde, mükellefin beyanları nezdinde ve ayrıca içinde bulunduğumuz çağ itibariyle dijital ortamda yapılan kontrol faaliyetleridir.

Vergi denetim türleri içerisinde, VUK'nun delil serbestisi hükümleri çerçevesinde belirtilen her türlü delilden yararlanarak mükellefler nezdinde derinlemesine araştırma imkanı ile muhtemel vergi kaybının önlenmesinde en önemli ve en kapsamlı denetim türü olan vergi incelemesi, literatürde²⁶ ve uygulamada vergi denetimi ile eş anlamlı olarak dahi kullanılmaktadır²⁷ (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 172-173).

Aslan (1997: 37)'a atfen Tekin ve Çelikkaya (2018: 179), vergi incelemesinin amacını belirten VUK'nun 134'üncü maddesinin, vergi incelemesinin “araştırmak, önlemek ve eğitmek” olan üç temel işlevini de barındırdığını belirtmektedir. Bu işlevleri detaylandırarak olursak;

- **Araştırmak İşlevi;** vergi incelemesi beyanların doğru olup olmadığını araştırır, uygunsuzluk varsa ortaya çıkarır ve düzelttirir.
- **Önlemek İşlevi;** vergi incelemesi caydırıcı etkisi ile hata ve hileleri önler, çünkü yapılan birtakım ampirik çalışmalar sonucu ulaşılan bulgulara göre denetime tabi tutulma ihtimali ile gönüllü uyum arasında doğru yönlü ilişki bulunmaktadır²⁸. Bundan dolayı önleyici işlev her geçen gün önem kazanmaktadır.
- **Eğitmek İşlevi;** vergi incelemesi süresince gerekirse mükellef inceleme elemanınca bilgilendirilir. İnceleme elemanı, gerek hataları konusunda ve gerekse var ise hileleri konusunda, mükellefi uyarır ve eleştirel bir tavır ile gönüllü uyuma yöneltmek üzere eğitici bir tavır alır (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 179-180).

Vergi incelemesine yetkililer VUK'nun 135'inci maddesinde belirtilmiş olup bunlar; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük Mal Memuru, Vergi Dairesi Müdürleri ve GİB'nın gerek merkez gerekse taşra teşkilatında Müdür kadrolarında bulunanlardır. İlgili bölümde detaylıca açıklanacağı üzere vergi incelemesi, Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcılarının esas görevleri iken diğer kadrolar için bir yetki olup, görevlerinin gerektirdiği ölçü ve derinlikte kullanılmaktadır.

²⁶ Detaylı bilgi için bkz., Tekin ve Çelikkaya, 2018: 172.

²⁷ Mehmet Şimşek, Maliye Bakanlığı döneminde 2013 yılı tarihli VDKB'nın tanıtım filminde, verginin bütçe gelirlerinin içindeki oranı üzerinden vergi denetiminin önemine değinirken hiç şüphesiz vergi incelemesinden bahsetmektedir, detaylı bilgi için bkz., <https://youtu.be/ouprOMTo3ec>, erişim tarihi 05.12.2018.

²⁸ Detaylı bilgi için bkz., Tekin ve Çelikkaya, 2018: 175.

Vergi incelemesi, VUK 1'inci maddeye göre aynı Kanunun 2'nci maddesinde belirtilen gümrük idarelerince alınan vergi ve resimler hariç olmak üzere, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçları kapsamaktadır. Yine aynı Kanunun 138'inci maddesine göre, vergi incelemesi zaman aşımı süresi²⁹ sonuna kadar, neticesi alınmamış hesap dönemi yani cari dönem de dâhil olmak üzere her zaman yapılabilir.

30.12.1980 tarihli ve 2365 sayılı Kanun³⁰ ile yapılan değişiklik neticesi; VUK'nun 134'üncü maddesinin eski hali ile vergi incelemesi için “*sadece defter, hesap ve kayıtlara dayanacağı*” belirtilirken, yeni hali “*vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır*” şeklini almıştır. Böylece vergi denetimini delil yönünden kısıtlayan söz konusu hüküm değiştirilerek vergi hukuku alanında önemli bir değişiklik yapılmış, inceleme elemanlarına denetim sürecinde geniş bir hareket alanı ve takdir imkanı sunan delil serbestisi ilkesi benimsenmiştir (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 87, 98-99).

Delil serbestisi ilkesi kapsamında takdir yetkisi kullanan inceleme elemanları, vergi incelemesi ile ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak için inceleme faaliyetinin her safhasında, bir takım kırmızı bayraklar yani hile belirteçleri kullanmaktadır. Muhasebe kayıtları ile ilgili tutarsızlıklar, defter ve belge kayıtlarındaki tutarsızlıklar, analitik tutarsızlıklar, mükellef beyanları ile üçüncü kişi veya işletmeler ile olan ilişkilerdeki tutarsızlıklar, işletme yapısında bulunan tutarsızlıklar, şikayet ve ihbar gibi işaretler kırmızı bayraklara örnek verilebilir (Abdioğlu, 2007: 165).

Vergi incelemesi genellikle beyana dayalı vergiler üzerinden yapıldığı için, sadece gelir üzerinden alınan gelir ve kurumlar vergisi gibi dolaysız vergiler incelemeye tabidir gibi bir algıya düşmemek gerekir. Zira KDV ve ÖTV gibi en bilinen dolaylı vergiler de vergi sorumlularınca beyan edildikten sonra hazineye intikal edebilmektedir.

Vergi incelemesine tabi olanlar VUK madde 137'de, “*Bu Kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler...*” olarak belirtilmiştir. Kanunun lafzından dolayı incelemeye tabi olanların tespiti için, VUK'nun Defter Tutacaklar başlıklı

²⁹ VUK madde 114'e göre tarh zaman aşımı süresi, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıldır.

³⁰ 31.12.1980 tarihli ve 17207 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

172'inci maddesine³¹, Defter Ve Vesikaları Muhafaza başlıklı 253'üncü maddesine³², Defter Tutma Mecburiyetinde Olmayanların Muhafaza Ödevi başlıklı 254'üncü maddesine³³, Fatura Kullanma Mecburiyeti başlıklı 232'nci maddesine³⁴, Gider Pusulası başlıklı 234'üncü maddesine³⁵ ve Müstahsil Makbuzu başlıklı 235'inci maddesine³⁶ de bakmak gereklidir. Tespiti kolaylaştırmak için bu Kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olmayanları belirten VUK'nun İstisna başlıklı 173'üncü maddesi³⁷ ve

³¹ Aşağıda yazılı gerçek ve tüzelkişiler bu kanunun esaslarına göre defter tutmaya mecburdurlar:

1. Ticaret ve sanat erbabı;
2. Ticaret şirketleri;
3. İktisadi kamu müesseseleri;
4. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler;
5. Serbest meslek erbabı;
6. Çiftçiler.

İktisadi kamu müesseseleriyle dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler defter tutma bakımından tüccarların tabi oldukları hükümlere tabidirler.

³² Bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttıkları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili buldukları yılı takibeden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.

³³ Bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar. 232, 234 ve 235'inci maddeler mucibince almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.

³⁴ Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar kazançlı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:

1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;
2. Serbest meslek erbabına;
3. Kazançları basit usulde tesbit olunan tüccarlara;
4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;
5. Vergiden muaf esnafa.

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler. Yukarıdakiler dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazançlı basit usulde tesbit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin (01.01.2018'dan itibaren) 1.000 TL'nin geçmesi veya bedeli 1.000 TL'dan az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir.

³⁵ Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazançlı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin:

3. (1'inci ve 2'inci fıkra 22/7/1998 - 4369/82 madde ile mülga) Vergiden muaf esnafa; yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia içinde tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Bu belge birinci ve ikinci sınıf tüccarların, zati eşyalarını satan kimselerden satın aldıkları altın, mücevher gibi kıymetli eşya için de tanzim edilir.

Gider pusulası, işin mahiyeti, emtianın cins ve nevi ile miktar ve bedelini ve iş ücretini ve işi yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ile satanın adlarıyla soyadlarını (Tüzel kişilerde unvanlarını) ve adreslerini ve tarihi ihtiva eder ve iki nüsha olarak tanzim ve bir nüshası işi yapana veya malı satana tevdi olunur.

Gider pusulaları, seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir.

³⁶ Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazançlı basit usulde tesbit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada iki nüsha makbuz tanzim etmeye ve bunlardan birini imzalıyarak satıcı çiftçiye vermeye ve diğerini ona imzalatarak almaya mecburdurlar. Mal tüccar veya çiftçi adına bir adamı veya mutavassıt tarafından alındığı takdirde makbuz bunlar tarafından tanzim ve imza olunur.

Çiftçiden avans üzerine yapılan mubayaalarda, makbuz, malın teslimi sırasında verilir.

Müstahsil makbuzunun tüccar veya alıcı çiftçi nezdinde kalan nüshası fatura yerine geçer.

Müstahsil makbuzunda en az aşağıda yazılı bilgiler bulunur:

1. Makbuzun tarihi;
2. Malı satın alan tüccar veya çiftçinin soyadı, adı ve unvanı;
3. Malı satan çiftçinin soyadı, adı ve ikametgâh adresi;
4. Satın alınan malın cinsi, miktarı ve bedeli.

Bu maddede yazılı makbuzlar hiçbir resim ve harca tabi değildir.

Müstahsil makbuzları seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir.

³⁷ Defter tutma mecburiyeti aşağıda yazılı gerçek ve tüzel kişiler hakkında uygulanmaz:

İspat Edici Kağıtlar başlıklı 227'inci maddesinin ikinci fıkrasına³⁸ bakılarak vergi incelemesine tabi gerçek ve tüzel kişiler tespit edilebilir (Arıkan, 2012: 46-47).

İncelemeye tabi olan mükelleflerden hangilerinin incelemeye tabi tutulacağı, çağın gereklerine uygun olarak VDK bünyesinde kurulmuş olan risk analiz sistemine göre tespit edilmektedir. Risk analiz sisteminde riskli mükellef veya sektör itibariyle riskli mükellef grupları, özel sektör ve kamu kurumlarından sürekli olarak elde edilen verilerin daha önceden belirlenen 1.000'i aşkın kritere göre analiz edilmesi ile belirlenmektedir (VDKB Risk Analiz Sistemi Nedir?, <https://youtu.be/rE8IEFi7NDY>, erişim tarihi 07.12.2018). Bu demek oluyorki, incelemeye tabi tutulacak mükelleflerin seçiminde keyfiyet veya klasik sondaj usulü yerine dijital ortamda yapılan objektif yazılımların kullanılması mükellefin idareye güvenmesini sağlayacağı gibi, idare açısından da denetimde kullanılan iş gücünün etkin kullanımını sağlayacaktır. Zira Niu (2012: 267)'ya göre, inceleme elemanlarının incelemeye tabi tutulacak mükellefi tespiti için kullandıkları iş gücü, hesaplamalarda göz ardı edilmektedir. Risk analiz sistemi olarak adlandırılan yazılım programının, denetim gücünün etkin ve verimli kullanılması yanı sıra diğer faydaları için vergilemede adalet, vergi harcamalarının azalması, kayıt dışı ile bütüncül mücadele de sayılabilir (Uğur, 2016: 253, 257-259).

VUK'nun 140/1-6'ncı maddesine göre, vergi incelemesinin kapsadığı vergi türü ve döneme göre sınıflandırılması suretiyle iki tür vergi incelemesi bulunmaktadır. Bunlar; incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren en fazla bir yıl süreli olan tam inceleme ve altı ay süreli olan sınırlı incelemedir³⁹.

İnceleme VUK madde 139'a göre, esasen incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. Ancak söz konusu maddede de öngörüldüğü üzere, mükellefin işyerinin müsait olmaması gibi sebepler dolayısıyla inceleme dairede de yapılabilir. Uygulamada

-
1. Gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler;
 2. Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları basit usulde tesbit edilenler.
 3. Kurumlar vergisinden muaf olan:
 - a) İktisadi kamu müesseseleri;
 - b) Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler.

Yukardaki istisna hükümlerinin gelir veya kurumlar vergilerinden muaf olmakla beraber diğer vergilerden birine tabi olan ve bu vergileri götürü usulde tesbit edilmeyen mükelleflerin muaf olmadıkları vergiler için tutacakları defterlere şümulü yoktur.

³⁸ Defter tutmak mecburiyetinde olmayan mükellefler vergi matrahlarının tespiti ile ilgili giderlerini tevsike mecburdurlar (Götürü usulde tespit edilen giderler hariç).

³⁹ İncelemeyi süresinde bitiremeyen inceleme elemanı söz konusu Kanun ve 31.10.2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 23/2'inci maddesi kapsamında, inceleme süresinin bitiminden en geç 10 gün önce bağlı oldukları birimden, altı ayı geçmemek üzere ek süre talep edebilir.

ise incelemenin detaylı çalışma gerektirmesi ve buna bağılı olarak uzun sürmesi, inceleme elemanlarının aynı anda birden çok inceleme üzerinde çalışıyor olması gibi başlıca sebepler dolayısıyla incelemeler dairede yani inceleme elemanının ofisinde yapılmaktadır.

Genel olarak 23.07.2010 tarihli ve 6009 sayılı Kanun⁴⁰ ile değişikliğe uğrayarak; incelemeye başlama zamanı, inceleme raporlarının vergi kanunları yanı sıra ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı olamayacağı, incelemelerde altı ay ve bir yıllık süre sınırlamaları, inceleme raporlarının işleme konulmadan önce rapor değerlendirme komisyonlarınca değerlendirilmesi gibi konularda netliğe kavuşan vergi inceleme usulleri, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte detaylıca açıklanmış bulunmaktadır.

Söz konusu Yönetmeliğe göre inceleme süreci kısaca; öncelikle hangi mükellefin, hangi dönem ve vergi türlerinin inceleneceğinin tespitine göre, tam inceleme mi veya sınırlı inceleme mi yapılacağı belirlenir. Bu belirlemeye göre inceleme elemanına görev⁴¹ yazı ile tebliğ edilir. Söz konusu inceleme elemanı inceleme görevi verilmesinden itibaren en geç 10 gün⁴² içerisinde işe, en geç 30 gün⁴³ içerisinde ise incelemeye başlar. İncelemeye başlama, incelemeye tabi olan nezdinde düzenlenen “İncelemeye Başlama Tutanağı” ile gerçekleşir ve altı aylık ile bir yıllık süreler buradan itibaren işlemeye başlar. Bu evreden sonra veya daha önceden yazı ile mükelleften defter ve belgeleri istenir. İnceleme süresince, inceleme sonucu hazırlanacak raporlara esas olmak üzere, incelemeye tabi olan mükellefin imzasının yanı sıra itiraz ve mülahazalarının da bulunduğu inceleme tutanakları hazırlanır. Hazırlanan vergi inceleme raporlarının sonuç bölümünde açık ve anlaşılır bir şekilde mükellef hakkında, varsa önerilen vergi ve ceza tutarları belirtilir ve daha sonra mükellefe tebliğ edilir. Çok nadir olmakla birlikte mükellef hakkında eleştirilecek herhangi bir hususun tespit edilememesi durumunda, düzenlenen vergi inceleme raporu mükellefe tebliğ edilmeksizin mükellefin vergi dairesinde bulunan tarh dosyasına konulmak üzere ilgili vergi dairesine gönderilir. İlgili inceleme elemanlarınca

⁴⁰ 01.08.2010 tarihli ve 27659 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁴¹ Resen inceleme yapılamamaktadır.

⁴² Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 7/1’inci maddesine göre ilave 10 gün talep edilebilir.

⁴³ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 9/1’inci maddesine göre ilave 15 gün talep edilebilir.

düzenlenen vergi inceleme raporlarının rapor değerlendirme komisyonlarına gönderilmek üzere bağlı oldukları inceleme ve denetim birimine teslim tarihi, incelemenin tamamlandığı tarihtir.

Mükelleflerin vergi incelemesi sonuçlarına karşın, tarh edilen vergi ve cezayı olduğu gibi kabul etmesi haricinde, tarhiyat öncesi veya tarhiyat sonrası uzlaşma⁴⁴, cezalarda indirim⁴⁵ veya yargıya intikal ettirerek dava açma⁴⁶ şeklinde üç seçimlik hakları bulunmaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 221).

VUK Ek madde 1 ve devamında düzenlenen uzlaşma müessesesi, mevzuatımıza 1963 yılında mükellef ile idare arasında yaşanan anlaşmazlıkların yargıya intikal ettirilmeden, yine mükellef ile idare arasında çözümü ve tahsilatı hızlandırma amaçları ile getirilmiştir. Ancak incelemeler sonucu uygulanan yaptırımları hafifletmesi, hatta sıfırlaması ve gizli bir af niteliği taşıması yönüyle aynı zamanda eleştirilen bir müessese olarak durmaktadır (Anlar ve Cengiz, 2016: 68).

Çalışmanın ilgili bölümünde de görüleceği üzere uzlaşma müessesesi, kurum olarak hem VDK hem de GİB'nca bu kurumlarda çalışan incelemeye yetkililer eliyle yürütülmektedir. Bundan dolayı uzlaşma müessesesi her iki kurumda da kullanılmakta olup sonuçları ayrı ayrı yayımlanmaktadır. VDK birimlerince gerçekleştirilen uzlaşmalar salt vergi inceleme raporlarına dayalı olarak gerçekleştirilirken, GİB birimlerince gerçekleştirilen uzlaşmalar, uzlaşma müessesesi kapsamında olan tüm tarhiyatlara yönelik olarak gerçekleşmektedir. Bundan dolayı Tablo 8'de belirtilen uzlaşma bilgileri, VDK birimlerince gerçekleştirilen ve sadece vergi inceleme raporlarına dayanan uzlaşma sonuçlarını yansıtmaktadır.

⁴⁴ VUK Ek madde 1-12 kapsamında.

⁴⁵ VUK madde 376 kapsamında.

⁴⁶ VUK madde 377 kapsamında.

Tablo 8: VDKB Birimlerince Gerçekleştirilen Tarhiyat Öncesi Uzlaşma İstatistikleri (TL)

Tutanak Türü	Uzlaşmaya Konu Vergi	Vergi	Uzlaşmaya Konu Ceza	Ceza	
Uzlaşmaya Konu Olan Toplam (a=b+c+d)		578.870.442		971.494.358	2012
Uzlaşma Temin Edilemeyen _b		0		0	
Uzlaşma Vakî Olmayan _c		0		0	
Uzlaşmaya Giren _d		578.870.442		971.494.358	
Uzlaşılan _e		443.628.715		56.223.245	
Uzlaşmaya Konu Olan Toplam (a=b+c+d)		1.549.420.358		2.373.432.279	2013
Uzlaşma Temin Edilemeyen _b		161.397.398		250.955.655	
Uzlaşma Vakî Olmayan _c		527.665.642		623.541.504	
Uzlaşmaya Giren _d		860.357.318		1.498.935.120	
Uzlaşılan _e		725.155.936		90.813.677	
Uzlaşmaya Konu Olan Toplam (a=b+c+d)		1.212.652.865		1.780.897.980	2014
Uzlaşma Temin Edilemeyen _b		209.437.822		266.926.235	
Uzlaşma Vakî Olmayan _c		364.784.934		446.138.358	
Uzlaşmaya Giren _d		638.430.109		1.067.833.387	
Uzlaşılan _e		529.738.390		60.234.417	
Uzlaşmaya Konu Olan Toplam (a=b+c+d)		2.464.222.476		3.563.887.588	2015
Uzlaşma Temin Edilemeyen _b		305.616.009		422.846.727	
Uzlaşma Vakî Olmayan _c		1.054.842.709		1.215.020.864	
Uzlaşmaya Giren _d		1.103.763.758		1.926.019.997	
Uzlaşılan _e		973.203.569		138.749.157	
Uzlaşmaya Konu Olan Toplam (a=b+c+d)	1.313.673.471		1.868.196.302		2016*
Uzlaşma Temin Edilemeyen _b		213.272.699		287.844.099	
Uzlaşma Vakî Olmayan _c		614.398.809		750.689.364	
Uzlaşmaya Giren _d		402.224.048		821.598.182	
Uzlaşılan _e		384.614.612		160.720.602	
Tutanak Türü	Uzlaşmaya Konu Vergi	Uzlaşılan Vergi	Uzlaşmaya Konu Ceza	Uzlaşılan Ceza	
Uzlaşmaya Konu Olan Toplam (a=b+c+ç+e)	799.234.626	303.551.157	1.208.386.889	115.400.488	2017
Uzlaşma Temin Edilemeyen _b	207.982.568	0	255.911.477	0	
Uzlaşma Vakî Olmayan _c	278.414.837	0	370.586.306	0	
Kısmi Uzlaşıldı _ç	2.559.897	393.490	3.073.089	171.562	
Uzlaşılan _e	310.277.324	303.157.667	578.816.017	115.228.926	
Uzlaşmaya Konu Olan Toplam (a=b+c+ç+e)	717.071.698	225.035.135	1.057.680.761	78.272.795	2018
Uzlaşma Temin Edilemeyen _b	177.627.090	0	220.902.310	0	
Uzlaşma Vakî Olmayan _c	306.586.834	0	417.723.402	0	
Kısmi Uzlaşıldı _ç	1.637.570	189.507	1.817.424	70.684	
Uzlaşılan _e	231.220.204	224.845.628	417.237.625	78.202.111	

Kaynak: VDKB, Faaliyet Raporları 2012-2018 Yılları.

* Geçici vergi tutarları dikkate alınmamıştır.

Vergi incelemesinin diğ er başlıca vergi denetim yolu olan yoklamadan farkları olarak; vergi incelemesi hem inceleme elemanlarının iş yükü hem de incelemenin kurgusu itibariyle, cari yıldan ziyade geçmiş  nemler için yapıldığından anlık önleyici olmaktan ziyade geçmişe dönük hataları düzeltici (Uğur, 2016: 244) ve ileriye dönük önleyici surette gerçekleşmektedir. Vergi incelemesinin mükellefin vergisel ilişkilerine derinlemesine inmesine ve kapsamlı olmasına mukabil, yoklama durum tespiti hali ile güncele yüzeysel bakar ve geçmişi görmesi pek mümkün değildir. Bundan dolayı yoklama, inceleme kadar nitelik gerektirmez (Tekin ve elikkaya, 2018: 181-182).

İncelemenin uygulaması zor ve uzun mesai gerektirirken, yoklamanın uygulaması daha kolay ve kısa sürede gerçekleşmektedir. Ayrıca inceleme kayıt dışı bırakılan işlemi görmekte iken, yoklama kayıt dışı olan kişiye görmektedir. Bu yönüyle vergi incelemesi ile yoklama arasındaki farka ilişkin olarak, vergi incelemesi geçmişe dönük olarak kapanmış önemlerin kayıtları üzerinden gerçekleştirilen bir denetim (Acar ve Merter, 2004: 7) türü olması sebebiyle genellikle kayıtlı mükellef nezdinde kullanılabilirken, kayıt dışı mükellefi tespit için etkili bir denetim türü olan yoklama müessesesinin etkin bir şekilde işletilememesi durumunda kamuoyunca algılanabilecek başlıca fark ve aynı zamanda sonuç, incelemeye tabi tutulan mükellefler açısından kayıtlı olmanın olumsuz bir yönü olarak belirtilebilir.

1.3.4. Arama

Bazı vergi kaçakçılığı veya vergi kaçakçılığından şüphelenilen durumlarda, defter ve belgelerin olası bir vergi incelemesinde inceleme elemanına ibraz edilmemesi veya ibraz edilmeden imha edilmesi ihtimali bulunmakta olup, bu noktada etkin bir denetim aracı olan aramanın devreye girmesi ile tespit edilen bilgi, belge, cd, bilgisayar, hard disk gibi delillere el konulabilir (Hepaksaz, evikcan ve öz, 2011: 15).

şartları ve psikolojik sonuçları itibariyle vergi incelemesinden farklılık göstermekle beraber belli noktalar hariç genel süreci vergi incelemesi ile aynı olan arama, VUK 142 ila 147'nci maddelerde düzenlenmiştir. Diğ er vergi denetim araçlarından farklılık gösteren arama, olağanüstü bir vergi denetim aracıdır. Aramayı diğ er denetim araçlarından farklı kılan başlıca özellikleri, aramanın bizatihi kendisi ve aramanın yapılabilmesi için yetkili sulh hakimliğinden karar çıkarılması gerekliliğidir.

Tekin ve elikkaya (2018: 228)'ya göre nadir tercih edilen bir denetim yolu olan arama, yapılmadan önce amacı ve kapsamının belirlenmesi açısından VUK'nda yazılmamakla beraber ikiye ayrılmaktadır. Bunlar; sadece belirli bir delilin elde edilmesine yönelik olarak sınırlı arama ve elde edilebilecek her türlü delile yönelik genel aramadır. Arama sürecinin etkin işlemesi için, inceleme elemanı ile aramaya katılacak diğerk personel arasında iyi bir işbirliğinin elzem olduğu da tabiidir.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ DENETİM KURULU BAŞKANLIĞI

2.1. VERGİ DENETİM KURULU BAŞKANLIĞI VE OLUŞTURAN KADROLAR

Sanayi devrimi ile hızla artan şirketleşme, işletmelerin; kurumsallaşması, büyümesi, çoğalması, sınırları aşır çok uluslu yapılara dönüşmesi ve ülkelerin gayri safi milli hasıllarından dahi büyük cirolar elde eder büyüklüklere ulaşması ile vergi ve vergi denetiminin yönetilmesi daha da zor ve karmaşık bir hale gelmiştir. Ülkemizde de vergi ve vergi denetiminin yönetimi ile ilgili olarak; 1926 yılında uygulamaya giren Kazanç Vergisi ile birlikte vergilemede beyan esasına geçilmeye başlanmış olup, zamanla beyannameli mükellef ve buna paralel olarak vergi denetiminden sorumlu birim sayıları da artmıştır. En nihayetinde vergi denetim birimleri dörtlü hatta beşli⁴⁷ bir yapıya bürünmüştür (Acar ve Merter, 2004: 8).

Buradaki çoklu yapı veya çok başlılık ile tabir edilen birimler her ne kadar HMB bünyesinde olsada, MTK ve HUK ayrı birer kurul olarak doğrudan Bakana bağlı, Gelirler Kontrolörleri doğrudan Gelir İdaresi Başkanına bağlı, Vergi Denetmenleri Vergi Dairesi Başkanlıklarına bağlı olarak GİB bünyesinde, Vergi Dairesi Müdürleri, GİB'nin merkez ve taşra teşkilatında Müdür kadrosunda bulunanlar ve ilin en büyük Mal Memurları da yine GİB bünyesinde faaliyette bulunmaktaydı. Vergi denetimi ile görevli birden fazla birimin bulunmasının; vergi denetiminin planlama ve icrasında eş güdümün sağlanamamasına, ülke genelinde vergi denetim politikası için yeknesaklık sağlanamamasına, bundan dolayı mükerrer denetlenen mükellefler, denetim dışı kalan alan, kaynak israfı, denetimde etkinsizlik gibi birtakım olumsuzluklara neden olduğunu savunanlar (Acar ve Merter, 2004: 8; Kuluçlu, 2006: 19; Uğur, 2016: 245) olduğu gibi, söz konusu olumsuzlukların var olma ihtimalinin dahi oluşamayacağını ve çoklu yapının, birimler arası rekabet yoluyla vergi denetimine katkı sağladığını (Doğan, 2004: 11) belirten görüşler de mevcuttur.

⁴⁷ MTK, HUK, Gelirler Kontrolörleri, Vergi Denetmenleri ve Vergi Dairesi Müdürleri.

Ancak vergi denetimi gibi eş güdüm gerektiren bir konuda, birden fazla yetkili birimin bulunmasının birimler arasında koordinasyonsuzluğa sebep olması kuvvetle muhtemeldir. Bundan dolayı farklı unvanlar ile farklı çatılar altında bulunan Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenlerine ilave olarak, idari görevlerinin yoğunluğu dolayısıyla vergi incelemesi işinin görevden ziyade yetki hali ile Vergi Dairesi Müdürleri, Müdürler⁴⁸ ve Vergi Dairesi Başkanları/Defterdarların vergi incelemesi yaptığı bir denetim sisteminde, ülke genelinde aynı denetim politikasına hizmet edecek bir eş güdüm beklenmesi de gerçekçi değildir.

Vergi denetiminin eski yapısının tartışmaya açık söylemleri haricinde, bölüm başında da belirtildiği üzere hızla değişen ve gelişen koşullar dolayısıyla mükelleflerin salt klasik denetim teknikleri ile vergi denetimine tabi tutulmasının yetersiz kalacağı sebebiyle; risk analizi odaklı, çağın gereklerine uygun, teknoloji yoğun denetim tekniği için de tek bir çatı altında, kademeli bir denetim birimi ideal durum olarak görülmüştür.

10.07.2011 tarihinde 646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname (KHK)⁴⁹ ile, 13.12.1983 tarihli ve 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında KHK⁵⁰,de değişiklik yapılarak dört grup başkanlığından⁵¹ oluşan, vergi denetiminden sorumlu tek birim olarak VDKB kurulmuştur. Kurulan yeni Kurulun mensupları aynı KHK ile; kaldırılan MTK'ndan unvanı değiştirilen 163 Maliye Müfettişi⁵², yine kaldırılan HUK'ndan unvanı değiştirilen 335 Hesap Uzmanı⁵³, unvanları kaldırılan gelirler kontrolörlüğünden 363 Gelirler Kontrolörü⁵⁴ ile vergi denetmenliğinden 3.939 Vergi Denetmeninden⁵⁵ oluşmuştur (Yumuşak, 2011: 25).

⁴⁸ GİB'nin merkez ve taşra birimleri farketmeksizin.

⁴⁹ 10.07.2011 tarihli ve 27990 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁵⁰ 14.12.1983 tarihli ve Mükerrer 18251 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁵¹ Anılan grup başkanlıkları;

- a) Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı.
- b) Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı
- c) Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı.
- ç) Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı.

⁵² Yardımcı ve başmüfettişler dahil.

⁵³ Yardımcı ve başuzmanlar dahil.

⁵⁴ Stajyer ve başkontrolörler dahil.

⁵⁵ Yardımcılar dahil.

Vergi denetimi ile görevli inceleme elemanlarının birimlerinde gerçekleşen bu değişikliği, esasen 06.04.2011 tarihli ve 6223 sayılı Kamu Hizmetlerinin Düzenli, Etkin Ve Verimli Bir Şekilde Yürütülmesini Sağlamak Üzere Kamu Kurum Ve Kuruluşlarının Teşkilat, Görev Ve Yetkileri İle Kamu Görevlilerine İlişkin Konularda Yetki Kanununa⁵⁶ dayanılarak çıkarılan 34 adet KHK ile birlikte incelemek gerekir. Çünkü söz konusu KHK'ler incelendiğinde, Bakanlık/Müsteşarlık/Genel Müdürlük/Teftiş Kurulu/Kontrolörler Kurulu/Denetim Kurulu gibi denetim organları başta olmak üzere birçok kurum ve kurum personeli ile ilgili (Darıcı, 2011: 1), değişikliğe gidilmiş olduğu görülecek olup, VDK'nun kuruluşunu da bu kapsamda ele almakta fayda vardır⁵⁷. Çünkü farklı kurum ve unvanlar altında hizmet veren denetim organlarının organizasyon yapısında gerçekleşen bu değişim, HMB ve VDK'na has bir durum olarak ortaya çıkmamış olmakla beraber (Kandeğer ve Alıcı 2012: 94-95) VDK'ndaki durum diğerlerinden farklı olarak tek tipleştirme şeklinde gerçekleşmiştir.

Gerçekleştirilen bu yeniden yapılanma ile kül olarak bir araya getirilerek VDK'nu oluşturan bu dört kadronun, bilhassa 1879 yılına kadar geriye giden kurumsal hafızası ile MTK ve alanında öncü düzeyde eğitim disiplinine sahip HUK'nun, ayrıca denetim görevleri haricinde gerek Devletin tüm kurumlarına gerekse özel sektöre yönetici yetiştirerek fidanlık vazifesi de gören yine MTK, HUK ve Gelirler Kontrolörlüğünün⁵⁸ kurumsal ruhunun ve hafızasının gelecek nesil kadrolara yansıtılmaması ihtimalinin, uzun vadede bir takım olumsuz sonuçlara neden olabileceği gerçeğini de göz ardı etmemek gerekir (Kandeğer ve Alıcı, 2012: 92).

Yönetici yetiştirme noktasında fidanlık vazifesi gören alanında yetkin bu kadrolardan, Maliye başta olmak üzere Devlet bürokrasisinde köklü ve etkin oldukları herkesçe bilinen MTK ve HUK'na rağmen dört kadronun da kül olarak bir araya getirilerek tabiri caizse bir potada harmanlaması ile VDK çatısı altında birleştirilmesi, yeni Kurula olumlu veya olumsuz yaklaşan tüm kesimlerce bir reform, tarihi bir devrim olarak görülmektedir (Gerçek, 2011: 3).

⁵⁶ 03.05.2011 tarihli ve 27923 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁵⁷ Bu çalışmanın konusundan farklı bir konu olduğundan detaylı bilgi için bkz., Kandeğer ve Alıcı: 2012.

⁵⁸ Detaylı bilgi için bkz., Darıcı, 2012b: 4; Ergen ve Kılınçkaya, 2014: 302-303; Erol, 2011: 93; Doğrusöz, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/hesap-uzmanlari-kurulu/24119>, erişim tarihi 14.09.2018; Yılmaz, <https://www.memurlar.net/haber/108852/vergi-denetim-birimlerinin-sorunlari-ve-yenden-yapilandirmaya-daircozumler.html>; erişim tarihi 07.09.2018.

Bir reform olarak VDK'nun kuruluş kanunu KHK ile gerçekleştirildiğinden, Kurulun siyasi irade kanadındaki kuruluş gerekçesi kesin olarak okunamamaktadır (Ceylan ve Tunalı, 2011: 28). Siyasi iradenin gerekçeleri ancak basın açıklamaları, sözlü demeçler ve HMB'nın yazılı açıklamalarından okunabilmektedir⁵⁹.

Vergi denetimine yetkili dört ayrı denetim biriminin bir araya getirilmesini; vergi incelemesinden ziyade teftiş faaliyetlerinde bulunan MTK ve HUK kaldırıldığından mesleki bilgi birikimi, kurumsal ruh ve hafıza kaybı yaşanacağı, 12.000 kişiye çıkarılması öngörülen başlangıçta 4.800 kişilik denetim kadrosunun Kurul tipi örgütlenme ile sevk ve idaresinin sağlıklı olamayacağı, birimler arası olumlu rekabet kaynaklı kazanılan ivme olmayacağı, tenzili rütbe gibi sebeplerle onaylamayanlar (Ozansoy: 2011a; Ozansoy: 2011b; Ceylan ve Tunalı: 2011; Darıcı: 2011; Erol: 2011; Eğilmez, <http://www.radikal.com.tr/yazarlar/mahfi-egilmez/ustu-kalsin-1056588/>, erişim tarihi 15.09.2018; Gökmen: 2012) olduğu gibi, vergi inceleme faaliyetlerinde eş güdüm sağlanacağı, ülke genelinde tek bir vergi inceleme politikası sağlanabileceği, tüm inceleme elemanlarına aynı imkanlar sağlanabileceği gibi sebeplerle onaylayanlar da (Gerçek: 2011; Sena Ekici: 2011; Arslan: 2011; Rakıcı: 2011; Savaşan, İnce ve İzgi Şahpaz: 2014; Erkuş ve Can Ünal: 2014; Ergen ve Kılınçkaya: 2014) bulunmaktadır.

2011 yılında 12.000 kişilik denetim personeli kadrosunun 4.800 kişilik doluluğu ile yatay örgütlenme modeline⁶⁰ göre kurul şeklinde organize edilen (Yumuşak, 2001: 21) VDK, Gerçek (2011: 3)'e göre Alman vergi denetim yapısı ile benzerlik göstermektedir. VDK'na ait kadro bilgileri yıllar itibariyle detaylı olarak Tablo 9'da sunulmuştur.

⁵⁹ Detaylı bilgi için bkz., <https://www.hmb.gov.tr/bakan11.asp-basbakaninkonusmalari>, erişim tarihi 05.09.2018.

⁶⁰ Detaylı bilgi için bkz., Yumuşak, 2011: 21-25.

Tablo 9: Yıllar İtibariyle VDKB Kadro Sayıları

Yıl		Başkan	Başkan Yard.	Vergi Başmüfettişi	Vergi Müfettişi	Vergi Müfettiş Yard.	Toplam	Kadro Doluluk Oranı	Kadro Boşluk Oranı
				(a)	(b)	(c)	(a)+(b)+(c)	(%)	(%)
2012	Toplam	1	4	989	6.094	7.155	14.243	33,44	66,56
	Dolu	1	4	367	2.502	1.889	4.763		
	Boş	0	0	622	3.592	5.266	9.480		
2013	Toplam	1	6	891	5.444	7.905	14.247	38,96	61,04
	Dolu	1	1	326	2.714	2.508	5.550		
	Boş	0	5	565	2.730	5.397	8.697		
2014	Toplam	1	6	891	5.444	7.905	14.247	64,67	35,33
	Dolu	1	1	295	3.121	5.796	9.214		
	Boş	0	5	596	2.323	2.109	5.033		
2015	Toplam	1	6	1.889	5.744	6.605	14.245	64,62	35,38
	Dolu	1	0	288	3.556	5.360	9.205		
	Boş	0	6	1.601	2.188	1.245	5.040		
2016	Toplam	1	6	1.889	6.244	6.105	14.245	59,68	40,32
	Dolu	1	0	239	3.018	5.244	8.502		
	Boş	0	6	1.650	3.226	861	5.743		
2017	Toplam	1	6	1.889	6.494	5.855	14.245	57,87	42,13
	Dolu	1	0	219	2.868	5.156	8.244		
	Boş	0	6	1.670	3.626	699	6.001		
2018	Toplam	1	6	1.889	6.494	6.855	15.245	54,20	45,80
	Dolu	1	0	220	2.822	5.220	8.263		
	Boş	0	6	1.669	3.672	1.635	6.982		

Kaynak: VDKB Faaliyet Raporları, 2012-2018 Yılları

4.800 inceleme elemanı ile Temmuz 2011 tarihinde faaliyete başlayan (Yumuşak, 2011: 25) VDK, nicelik olarak hedeflenen 12.000 sayısına henüz ulaşamamış olmakla beraber, 2014 yılında en yüksek personel sayısı ile 9.214'e ulaşabilmiştir. Kurula ihdas edilen 14.243 - 14.247 kadroya rağmen doluluk oranı 2014 yılında %64,67 ile zirve yapmış, ancak ardından sürekli bir düşüş sergilemiştir.

Vergi denetim elemanlarının istihdamında sayısal üst sınırın tespit edilmesi ile ilgili; New York Vergilendirme ve Maliye Departmanı Denetim Bölümünde⁶¹ yapılan bir ampirik çalışmada⁶², New York bölgesi için 1.522'nci denetim elemanına kadar her

⁶¹ New York State Department of Taxation and Finance's Audit Division.

⁶² Detaylı bilgi için bkz., Tax Audit Productivity in New York State, Niu: 2012.

denetim elemanının marjinal getirisinin marjinal maliyetinden fazla olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ancak 1.522'nci denetim elemanından sonra ilave her denetim elemanının marjinal getirisinin, bir denetim elemanı için yıllık ortalama 200.000 Amerikan Doları (USD) olan marjinal maliyetinin altında kalacağı sonucuna ulaşılmıştır. Kurulan yeni Kurul için 12.000 kişilik inceleme elemanı öngörüsü ve ulaşılan 9.214 fiili istihdam sayısında, Niu (2012) tarafından yapılan bu çalışma benzeri bilimsel bir çalışmanın yapıp yapılmadığı ayrıca merak konusudur⁶³.

Yapılan bu vergi denetim faaliyetlerinin odak noktası olan mükellefler homojen olmadığından, vergi denetim elemanlarının da ayrı gruplar halinde, farklı kategori ve farklı uzmanlık düzeyinde örgütlenmesi vergi denetim işinin gereği olarak ortaya çıkmaktadır (Doğan, 2004: 6; Ergen ve Kılınçkaya, 2014: 292). Bundan dolayı, 646 sayılı KHK ile değiştirilen 178 sayılı KHK'nin 20/2'nci maddesi ile A-B-C-Ç şeklinde dört grup başkanlığından oluşan VDK'nda kuruluş tarihi itibariyle; Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları ve Gelirler Kontrolörleri 646 sayılı KHK'nin geçici 12'nci maddesi gereği B-C-Ç grup başkanlıklarında, Vergi Denetmenleri ise A grup başkanlıklarında görevlendirilmiştir. Toplam sayı yönünden Vergi Denetmeni kökenli Vergi Müfettişlerinin %82 oran ile çoğunlukta olması dolayısıyla VDK çalışma kültüründe Vergi Denetmeni kökenli Vergi Müfettişleri çalışma kültürünün baskın geleceği yönünde öngörüler oluşmuş (Ozansoy, 2011b: 2), ancak fiili durumun hangi yönde gerçekleştiği çalışmanın konusu dışında olduğundan ve konu bütünlüğü açısından değinilmemiştir.

Bu grup başkanlıklarından; A ve B grup başkanlıklarında incelenecek mükelleflerin seçiminde iş ve işlemlerinin büyüklüğü dikkate alındığından dikey ayrıştırma⁶⁴ söz konusu iken, C ve Ç grup başkanlıklarında incelenecek mükelleflerin seçiminde ise inceleme konuları dikkate alındığından yatay ayrıştırma⁶⁵ söz konusudur (Ceylan ve Tunali, 2011: 29). Aşağıda Tablo 10.1 ve Tablo 10.2'de grup başkanlıkları itibariyle personele ait sayısal bilgiler sunulmaktadır.

⁶³ Yüksek istihdam sayısı; gerek istihdam edilen inceleme elemanı gerekse genel istihdam açısından faydalı olsa da, sınırlı olan kaynakların etkin kullanılması adına esasen bu tür analizlerin tüm kurum ve kuruluşlarda yapılması faydalı olacaktır.

⁶⁴ Detaylı bilgi için bkz., Ceylan ve Tunali, 2011: 29.

⁶⁵ Detaylı bilgi için bkz., Ceylan ve Tunali, 2011: 29.

Tablo 10.1: Yıllar İtibariyle Vergi Müfettişlerinin Grup Başkanlıklarına Sayısal Dağılımı							
	Vergi Başmüfettişi	Vergi Müfettişi	Vergi Müfettiş Yard.	-Yetkili Vergi Müfettiş Yard.	-Yetkisiz Vergi Müfettiş Yard.	TOPLAM	Yıl
	(a)	(b)	(c)			(a)+(b)+(c)	
A Grubu	7	2.212	1.534	1.489	45	3.753	2012
B Grubu	291	193	154	131	23	638	
C Grubu	27	54	0	0	0	81	
Ç Grubu	42	43	1	1	0	86	
Eğitim (Başkanlık)	0	0	200	200	0	200	
TOPLAM	367	2.502	1.889	1.821	68	4.758	
A Grubu	4	2.369	1.818	1.386	432	4.191	2013
B Grubu	265	228	142	118	24	635	
C Grubu	23	65	0	0	0	88	
Ç Grubu	0	0	548	0	548	548	
Eğitim (Başkanlık)	36	52	0	0	0	88	
TOPLAM	328	2.714	2.508	1.504	1.004	5.550	
A Grubu	0	2.673	4.449	1.092	3.357	7.122	2014
B Grubu	240	198	188	36	152	626	
C Grubu	20	66	0	0	0	86	
Ç Grubu	0	28	1.159	0	1.159	1.187	
Eğitim (Başkanlık)	35	56	0	0	0	91	
TOPLAM	295	3.021	5.796	1.128	4.668	9.112	
A Grubu	0	3.148	5.090	1.033	4.057	8.238	2015
B Grubu	228	310	271	45	226	809	
C Grubu	22	53	0	0	0	75	
Ç Grubu	38	44	0	0	0	82	
TOPLAM	288	3.555	5.361	1.078	4.283	9.204	
A Grubu	0	2.800	5.002	4.202	800	7.802	
B Grubu	189	169	242	225	17	600	
C Grubu	19	26	0	0	0	45	
Ç Grubu	31	23	0	0	0	54	
TOPLAM	239	3.018	5.244	4.427	817	8.501	
A Grubu	0	2.684	4.899	4.341	558	7.583	2017
B Grubu	164	131	239	230	9	534	
C Grubu	19	24	8	8	0	51	
Ç Grubu	36	29	10	10	0	75	
TOPLAM	219	2.868	5.156	4.589	567	8.243	
A Grubu	0	2.608	4.927	4.505	422	7.535	
B Grubu	167	154	281	272	9	602	
C Grubu	17	27	6	6	0	50	
Ç Grubu	35	33	7	7	0	75	
TOPLAM	219	2.822	5.221	4.790	431	8.262	

Kaynak: VDKB Faaliyet Raporları, 2012-2018 Yılları

Tablo 10.1’de de görüldüğü üzere inceleme elemanlarının sayısındaki artış 2013 yılından sonra yapılan alımlarla hızla artmış ancak 2015 yılından sonra tekrar düşüşe geçmiştir. Tablo 10.1’de sayıları verilen inceleme elemanlarından bir kısmı; komisyon çalışmaları, idari görev, yurt dışında bulunma, ücretsiz izin, henüz inceleme yetkisine haiz olmama gibi sebeplerle faal olarak inceleme yapamamaktadır. Bundan dolayı Tablo 10.2’de faal olarak inceleme yapabilen inceleme elemanı sayıları sunulmuştur.

Tablo 10.2: Yıllar İtibariyle Faal Vergi Müfettişlerinin Grup Başkanlıklarına Sayısal Dağılımı*					
	Vergi Başmüfettişi (a)	Vergi Müfettişi (b)	Vergi Müfettiş Yard. (c)	TOPLAM (a)+(b)+(c)	Yıl
A Grubu	0	1.824	1.489	3.313	2012
B Grubu	208	122	131	461	
C Grubu	17	43	0	60	
Ç Grubu	24	31	1	56	
TOPLAM	249	2.020	1.621	3.890	
A Grubu	0	2.021	1.818	3.839	2013
B Grubu	166	223	142	531	
C Grubu	9	62	0	71	
Ç Grubu	17	51	0	68	
TOPLAM	192	2.357	1.960	4.509	
A Grubu	0	2.292	1.076	3.368	2014
B Grubu	165	240	36	441	
C Grubu	14	49	0	63	
Ç Grubu	19	42	0	61	
TOPLAM	198	2.623	1.112	3.933	
A Grubu	0	2.485	1.022	3.507	2015
B Grubu	155	232	44	431	
C Grubu	15	41	0	56	
Ç Grubu	20	37	0	57	
TOPLAM	190	2.795	1.066	4.051	
A Grubu	0	1.730	3.768	5.498	2016
B Grubu	113	107	223	443	
C Grubu	11	16	0	27	
Ç Grubu	10	16	0	26	
TOPLAM	134	1.869	3.991	5.994	
A Grubu	0	1.676	4.301	5.977	2017
B Grubu	97	66	226	389	
C Grubu	10	15	11	36	
Ç Grubu	16	21	10	47	
TOPLAM	123	1.778	4.548	6.449	
A Grubu	0	1.613	4.378	5.991	2018
B Grubu	98	95	260	453	
C Grubu	8	20	6	34	
Ç Grubu	16	22	7	45	
TOPLAM	122	1.750	4.651	6.523	

Kaynak: VDKB Faaliyet Raporları, 2012-2018 Yılları

* Komisyon çalışmaları, idari görev, yurt dışında bulunma, ücretsiz izin, yetkisiz vergi müfettiş yardımcıları ve benzeri hususlar dikkate alınarak hesaplanan iş gücü sayısının Grup Başkanlıkları itibarıyla dağılımı.

Tablo 10.2’de, Tablo 10.1 ve Tablo 9 aksine inceleme elemanı sayısı 2014 yılı hariç sürekli olarak artış seyrindedir. Bunun başlıca sebebi 2013 yılından sonra VDK’na alınan Vergi Müfettiş Yardımcılarına, yetki sınavı sonrası mevzuata⁶⁶ uygun olarak yetki verilmesidir.

VDK Grup Başkanlıklarının⁶⁷ sadece, GİB’na bağlı Vergi Dairesi Başkanlıklarının bulunduğu 29 ilde⁶⁸ kurulmuş olması; GİB’nin vergi inceleme ve denetimleri ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak⁶⁹, VDK’nun ise 178 sayılı KHK’nin 20’nci maddesinde bulunan vergi incelemelerinde GİB ile gerekli eş güdümü ve işbirliğini sağlamak görevleri ile örtüşmektedir⁷⁰.

Doğrudan Hazine ve Maliye Bakanına bağlı olan ve Bakan adına faaliyette bulunan VDK ve Vergi Müfettişlerinin yetki ve görevleri, 178 sayılı KHK 20/3’üncü maddesinde belirtilmiştir. Buna göre;

- a) Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak.
- b) Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek.
- c) Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikayetleri değerlendirmek.
- ç) Vergi incelemelerinde Gelir İdaresi Başkanlığı ile gerekli eş güdümü ve işbirliğini sağlamak.
- d) İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak.
- e) Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek.
- f) Vergi Müfettişlerinin mesleki yeterlik ve yetkinliklerinin sağlanması ve artırılması için gerekli çalışmaları yapmak, bu amaca katkı sağlamak üzere kalite güvence sistemini geliştirerek uygulamak.
- g) Performans değerlendirme sistemi oluşturmak ve Vergi Müfettişlerinin performansını bu sisteme göre değerlendirmek.

⁶⁶ Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği 29’uncu madde.

⁶⁷ 29 ilde bulunan 45 Grup Başkanlıkları;

a) Grup Başkanlıkları; Adana, Ankara (4 adet), Antalya, Aydın, Balıkesir, Bursa, Denizli, Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, İstanbul (6 adet), İzmir, Kahramanmaraş, Kayseri, Kocaeli, Konya, Malatya, Manisa, Mersin, Muğla, Sakarya, Samsun, Şanlıurfa, Tekirdağ, Trabzon, Zonguldak.

b) Grup Başkanlıkları; Ankara, İstanbul ve İzmir.

c) Grup Başkanlıkları; Ankara ve İstanbul.

ç) Grup Başkanlıkları; Ankara, İstanbul ve İzmir.

⁶⁸ 29 ilde bulunan 30 adet Vergi Dairesi Başkanlığı; Adana, Ankara, Antalya, Aydın, Balıkesir, Bursa, Denizli, Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, İstanbul (2 adet), İzmir, Kahramanmaraş, Kayseri, Kocaeli, Konya, Malatya, Manisa, Mersin, Muğla, Sakarya, Samsun, Şanlıurfa, Tekirdağ, Trabzon, Zonguldak.

⁶⁹ 5345 sayılı Kanunun, 646 sayılı KHK 9’uncu maddesi ile değiştirilen 13/ç maddesi.

⁷⁰ Ancak 27 Haziran 2019 tarihinde idari bir karar olarak Hazine ve Maliye Bakanının Oluru ile Ankara, İstanbul, İzmir, Bursa, Kocaeli, Konya, Adana, Antalya ve Gaziantep haricinde kalan 20 ildeki A Grup Başkanlıklarının kaldırılarak sadece 9 ilde kalınması kararlaştırılmıştır. Böylece toplam Grup Başkanlığı sayısı 25’e düşmüştür.

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

h) Vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak.

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

i) Bakan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak.

Burada özellikle ı) ve i) bentleri dikkat çekmekte olup, 31.10.2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinin 56'ncı maddesinde belirtilen on rapordan dördü vergi ve vergi denetimi ile ilgili iken, diğerleri iç denetim ve teftiş ile ilgili görevler içindir (Gören, 2012: 422). Bu durum ise unvanları her ne kadar Maliye değil Vergi Müfettişi olsada, kaldırılan MTK ve Gelirler Kontrolörleri ile Vergi Denetmenlerinin diğer görevlerinin devamının göstergesidir.

VDK'nun doğrudan Hazine ve Maliye Bakanına bağlı oluşunu, Bakanın vesayeti ve Bakanın siyasi kimliği dolayısıyla Vergi Müfettişlerinin siyasi baskıya maruz kalabileceğini belirtenler (Gediz Oral, Arpazlı Fazlılar ve Koç: 2015; Gerçek: 2011; Rakıcı: 2011) olduğu gibi, bu durumun vergi müfettişlerini bağımsız ve daha prestijli kıldığını belirtenler de (Ekici: 2011; Savaşan, İnce ve İzgi Şahpaz: 2014) mevcuttur. Savaşan, İnce ve İzgi Şahpaz (2014)'ın 344 Vergi Müfettişi ile yaptıkları, 5'li Likert Ölçeğine dayalı anket çalışmasına katılan Vergi Müfettişlerinin %69,80'i doğrudan Hazine ve Maliye Bakanına bağlı olmayı uygun görmüştür.

Vergi inceleme yetkililerine 01.06.1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 9'uncu maddesi ile, 10 yıl vergi inceleme yetkisine haiz olarak görev yapanlara sınavla⁷¹ Yeminli Mali Müşavir (YMM) olma imkanı tanınmıştır. Ancak bu düzenleme, yaptıkları işin katma değerine eşdeğer veya özel sektördeki muadilleri seviyesine yakın özlük hakları sunulmaması ve başkaca sebepler dolayısıyla, özel sektöre her dönem talep edilen mevzuat yönünden nitelikli olan bu inceleme elemanlarının kurumlarından ayrılmalarında artışa sebep olmuştur (Acar ve Merter 2004: 9). İdare hem kamudan özel sektöre geçişleri minimize etmek, hem de denetim elemanlarının her daim tarafsız biçimde kamu yararını gözeterek görevini ifa etmesini teminen olsa gerek, 646 sayılı KHK ile 178 sayılı KHK'ye eklenen Yapılamayacak İşler başlıklı ek 30'uncu maddede;

⁷¹ 23.07.2008 tarihli ve 26945 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5785 sayılı Kanunun 20'nci maddesi ile 3568 sayılı Kanuna eklenen geçici 9'uncu madde ile 10 yıllık süre sonunda sınavsız Yeminli Mali Müşavir olabilme imkanı tanınmıştır.

“Vergi incelemesine yetkili olanlar, görevlerinden ayrıldıktan sonra üç yıl süreyle, görevden ayrılış tarihi itibarıyla son üç yıl içinde nezdinde inceleme yaptıkları mükellefler veya bu mükelleflerin veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu kurumlarda herhangi bir görev veya iş alamazlar, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamında sözleşme düzenleyemezler. Bu yasağa uymayanlar hakkında 2/10/1981 tarihli ve 2531 sayılı Kamu Görevlerinden Ayrılanların Yapamayacakları İşler Hakkında Kanun hükümleri uygulanır.” hükmünü öngörmüştür.

2.1.1. Maliye Teftiş Kurulu

Osmanlı döneminde 18’inci yüzyıl (yy.) sonlarına doğru yoğunlaşmaya başlayan reform hareketleri (Apan, 2011: 10) ve 19 yy. tanzimat hareketleri kapsamında kurulan MTK, Fransız MTK'ndan gelen Fransız maliye müfettişleri kuruculuğunda yine Fransız MTK örnek alınarak 1879 yılında kurulmuştur (Erol, 2011: 91).

Cumhuriyet dönemi teftiş kurullarının en eskilerinden olan MTK, Erol (2011: 91)’a göre esasen 15 yy.’da Fatih Sultan Mehmet devrinde dönemin koşulları çerçevesinde, devletin akçeli yani parasal işlerinin teftişi için Padişah Fermanı ile ihdas edilmiş olan Bakı Kulu’nun devamı olup, resmi kuruluş tarihi olan 1879 yılında Fransız MTK örnek alınarak modernize edilmiştir.

İlk kuruluş adı Heyet-i Teftişiye-i Maliye olan MTK, 1879 yılında “Umuru Maliyenin Tanzim ve Islahı” çalışmaları ile Maliye Nazırlığında ıslahatlar yapılmasına yönelik çalışmalar kapsamında, dönemin Maliye Nazırı Esseyid Ahmet Zühtü Paşanın 02.06.1879 tarihli Tezkeresi ile dönemin Sadrazamına MTK’nun kurulması konusu iletilmiştir. Bakanlar kurulunca olumlu karşılanan Tezkere, Nizamname Layihası⁷² olarak dönemin Padişahı Sultan Abdülhamid’in onayına sunulmasına müteakiben Padişahın 26.08.1879 tarihli onayı ile de kurulmuştur (Altınok, 2008: 1).

Ağustos 1879 tarihinde kurulan ve doğrudan Hazine ve Maliye Bakanına bağlı olan farklı kıdemlerde 79 müfettiş⁷³ ile takip eden Eylül ayında çalışmaya başlayan (<http://www.mmd.org.tr/ustmenu/maliye-teftis-kurulu/tarihce>, erişim tarihi 05.09.2018) MTK, Kıta Avrupası denetim sistemi etkisinde olduğundan söz konusu Kurulda

⁷² Bakanlar Kurulu Kararı.

⁷³ MTK, yardımcıları dâhil 79 müfettiş ile çalışmaya başlamasına rağmen 1880 yılında yapılan düzenleme ile bu sayı 20’ye düşürülmüş, 1884 yılında ise daha da düşürülmüştür. Ancak ilerleyen yıllarda bu sayı yükseltilebilmiştir.

bağımsızlık yani denetim ve denetim elemanının güvence altında bulunması baskın bulunmuştur (Apan, 2011: 10-11).

Teftiş kurullarının en köklülerinden olan MTK'nun görevi, 17.10.1914 tarihli Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu Tüzüğü'nün⁷⁴ 2'inci maddesinde “Devlet mallarını korumak, gelir ve giderlere dair kanun ve düzenlemeler ile emirlerin uygulanmasını sağlamaktır” şeklinde belirtilmektedir. Söz konusu Tüzüğü'nün 1'inci maddesine göre görev alanları ise Osmanlı sınırları yani Devlet sınırları olmuştur.

Belirtilen görev alanı itibariyle Devletin tahsil edilen veya harcanan parasının olduğu her kurum ve kuruluşta denetim yapabilen bir denetim birimi olması yönüyle, diğer bakanlık teftiş kurulları ve müfettişliklerden farklı olarak MTK ve Maliye Müfettişliği bir devlet müfettişliği olarak görülmüştür (Karatepe, 2010: 113-114). MTK bu yönüyle mali yönden diğer bakanlık teşkilatları üzerinde de yaptırımı bulunduğundan, harcama sonrası yoğunluklu denetimi ile idarenin mali gözü olarak nitelendirilmiştir (Çelik, 2009: 30).

MTK 1879 yılında kurulmasına müteakiben 1880, 1884, 1885, 1888, 1909, 1920 ve 1922 yıllarında bir takım değişiklikler (Altınok, 2008: 3-4) geçirdikten sonra, 10.07.2011 tarihli ve 646 sayılı KHK ile kapatılarak yine söz konusu KHK ile kurulan VDK'na kül olarak devrolunana kadar faaliyetine devam etmiştir. Faaliyette bulunduğu süre zarfında Osmanlı'daki Enderun mantığı ile sayısız bürokrat yetiştiren MTK ve mensubu Maliye Müfettişleri, ağırlıklı olarak teftiş faaliyetleri ile ilgilenmiş olup vergi incelemesini görevinin sadece %10-15'i (Ozansoy, 2011b: 1) kadarı olarak gerçekleştirmiştir.

1879 yılında kurulup 10.07.2011 tarihli ve 646 sayılı KHK ile kaldırılarak VDK'na kül olarak devredilen MTK ve 163 Maliye Müfettişi (Yumuşak, 2011: 25), VDK'nda B-C-Ç grup başkanlıklarında kadro derecelerine uygun kadrolarda Vergi Müfettişi unvanı ile görevlerine devam etmiştir.

Yukarıda da ifade edildiği üzere ağırlıklı olarak teftiş faaliyetlerinde bulunan MTK'na, teftiş faaliyetleri yönü itibariyle tekrar ihtiyaç duyulduğundan olsa gerekki 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesine 43 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin⁷⁵

⁷⁴ 25.10.1914 tarihli ve 1985 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁷⁵ 07.08.2019 tarihli ve 30855 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

14'üncü maddesi ile eklenen 227/B maddesiyle, HMB'nda doğrudan Bakana bağlı olarak görev yapmak üzere Teftiş Başkanlığı⁷⁶ kurulmuştur. 7 Ağustos 2019 tarihinde 43 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile ihdas edilen Teftiş Başkanlığına, söz konusu Kararnamenin eki 2 sayılı liste ile Başkan hariç 160 adet Hazine ve Maliye Müfettişi kadrosu ihdas edilmiştir. Aynı Kararnamenin Geçici 1'inci maddesi ile 160 adetlik Hazine ve Maliye Müfettişliği kadrosunun azami olarak yarısının, sadece kuruluş sürecinde Hazine ve Maliye Bakanınca Vergi Müfettişlerinin içerisinde doğrudan seçilebileceği belirtilmiştir.

Yeni ihdas edilen Teftiş Başkanlığının, çalışmanın konusu olan vergi incelemesi ifa edip edemeyeceği veya teftiş harici hangi faaliyetlerde bulunacağı merak konusu olmuştur. Ancak 26.11.2019 tarihinde yayımlanan⁷⁷ Hazine ve Maliye Bakanlığı Teftiş Başkanlığı yönetmeliği madde 3/ğ ile 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin Teftiş Başkanlığı başlıklı 227/B maddesinde Teftiş Başkanlığının görev ve yetkilerinden olan inceleme için *"belirli bir konunun ya da sorunun saptanması ve durumun ortaya çıkartılmasına yönelik faaliyet bütünü"* tanımı ve özellikle de 213 sayılı VUK'nun İncelemeye Yetkililer başlıklı 135'inci maddesinde herhangi bir değişiklik yapılmamasından dolayı, Hazine ve Maliye Müfettişlerinin mevcut mevzuat düzenlemeleri itibariyle vergi incelemesi yapamayacakları açıklığa kavuşmuştur.

2.1.2. Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı

HMB'nın üç merkez denetim biriminden birisi olan Gelirler Kontrolörlüğü, Bakanlığın yeniden yapılandırıldığı dönemde 29.05.1936 tarihli ve 2996 sayılı Kanunla⁷⁸ Varidat Kontrolörlüğü adı ile 9 kişilik bir kadroyla ihdas edilmiştir (Uman, 2010: 191).

⁷⁶ Teftiş Başkanlığının görev ve yetkileri;

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

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

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

ç) Bakan tarafından verilen diğer görevleri yapmak.

⁷⁷ 26.11.2019 tarihli ve 30690 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

⁷⁸ 05.06.1936 tarihli ve 3322 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Gelir İdaresi Başkanı adına GİB merkez ve taşra teşkilatı üzerinde, her türlü teftiş ve vergi incelemesi başta olmak üzere her türlü vergi denetimi ile yetkili olan Gelirler Kontrolörlerinin unvanı, 29.05.1946 tarihli ve 4910 sayılı Kanun⁷⁹ ile Varidat Kontrolöründen Gelirler Kontrolörüne dönüştürülmüştür. Kuruluşunda 9 olan Gelirler Kontrolörleri sayısı 1970 yılında 19, 2003 yılında 347, 2005 yılında 330 ve 2007 yılında ise 320 olarak gerçekleşmiştir (Uman, 2010: 191-192).

1936 yılında ihdas edilen Gelirler Kontrolörleri unvanı, 10.07.2011 tarihli ve 646 sayılı KHK ile kaldırılarak, 363 Gelirler Kontrolörü (Yumuşak, 2011: 25) VDK'na devredilmiştir. Gelirler Kontrolörleri, VDK'nda B-C-Ç grup başkanlıklarında kadro derecelerine uygun kadrolarda Vergi Müfettişi unvanı ile görevlerine devam etmiştir.

2.1.3. Hesap Uzmanları Kurulu

HMB'nın üç merkez denetim biriminden bir diğeri olarak doğrudan Hazine ve Maliye Bakanına bağlı olarak görev yapan HUK, vergi incelemesi özelinde vergisel konularda faaliyette bulunmak üzere 28.03.1945 tarihli ve 4709 sayılı Kanunla⁸⁰ kurulmuştur.

İkinci Dünya Savaşı sırasında Almanya'dan kaçıp Türkiye'ye sığınan Prof. Dr. Fritz NEUMARK, diğer akademisyenler ve bürokratlarımızın etkisi (Arslan 2011: 1) ile, vergi incelemesi alanında oluşan ihtiyacı gidermek üzere kurulan HUK'nun temeli, esasında 1926 yılına dayanmaktadır. Çünkü 1926 yılında yürürlüğe giren Kazanç Vergisi ile beyannameli mükellef sayısında artış olmuş, ilk etapta 1934 yılında Kazanç Vergisi Hesap Mütahassıslığı ve Muamele Vergisi Hesap Mütahassıslığı kurulmuştur. 1940 yılına gelindiğinde 24.05.1940 tarihli ve 3840 sayılı Kanunla⁸¹ Kazanç Vergisi Kanununda değişiklikler yapılmış ve ayrıca Hesap Mütahassıs Muavinliği oluşturulmuştur (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 244; Doğrusöz, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/hesap-uzmanlari-kurulu/24119>, erişim tarihi 14.09.2018).

⁷⁹ 07.06.1946 tarihli ve 6327 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁸⁰ 05.04.1945 tarihli ve 5974 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁸¹ 29.05.1940 tarihli ve 4521 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

HUK ve üyesi Hesap Uzmanlarının asli görevlerinin vergi incelemesi özelinde vergi denetimi ve vergisel faaliyetler olduğu, HUK'nun kuruluş Kanunu olan 4709 sayılı Kanunun genel gerekçesinde de açıkça belirtilmektedir. Anılan Kanunun genel gerekçesinde;

“Halen kazanç ve muamele vergilerinin beyanname usulü ile tarh edilen mükellef sayısının 15 bin olduğu, hazırlanmakta olan yeni Gelir Vergisi Kanunu projesi ile bu rakamın 30 bini bulacağı, bir mütehasssın yılda ancak 100 beyanname tetkik edebileceği dikkate alınırsa yalnız beyanname tetkikatının 300 mütehasssı ile ifa edilebileceği, mükellefler nezdinde tetkikat yapma yetkisinin gelir kanunlarıyla aynı zamanda mahalli mal memurlarına da verilmiş bulunduğu için 230 mütehasss ve muavinin bugünkü ihtiyacı karşılayacağı ve yılda en az bir kere olsun önemli mükellefler nezdinde tetkikat yapılmasına imkân hâsıl olabileceği hesap edilmiş ve düşünülmüştür.” tespitine yer verilmiştir (Yumuşak, 2011: 19).

Kuruluş tarihi itibarıyla; 40'ı Ali ALAYBEK başkanlığında bulunan Muamele Vergileri Hesap Mütehasssılığında, 12'si Rasim SAYDAR başkanlığında bulunan Kazanç Vergisi Hesap Mütehasssılığında gelen 52 Hesap Uzmanı ile çalışmalarına başlayan HUK'nun ilk başkanı Ferit MELEN⁸² olmuştur. Teftiş kurulları ve kariyer kadroların tipik özelliği gereği yeterliliğe tabi alanında uzman personel istihdamı dolayısıyla, HUK'nca 1945 yılı Ekim ayında açılan ilk Hesap Uzman Muaviniği sınavı neticesi 19 Hesap Uzmanı Muavini İstanbul Grup Başkanlığında göreve başlamıştır (Güvemli, 2011: 235-237).

HUK'nda, kuruluşundan 10.07.2011 tarihli ve 646 sayılı KHK ile kaldırılarak aynı KHK ile kurulan VDK'na küll olarak devrolunana kadar sayısız bürokrat yetiştirilmiş olup Kurulda toplamda 1.342 Hesap Uzmanı görev yapmıştır. VDK'na devir tarihi itibarıyla 335 Hesap Uzmanı, VDK'nda B-C-Ç grup başkanlıklarında kadro derecelerine uygun kadrolarda Vergi Müfettişi unvanı ile görevlerine devam etmiştir (Yumuşak, 2011: 25; Doğrusöz, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/hesap-uzmanlari-kurulu/24119>, erişim tarihi 14.09.2018).

2.1.4. Vergi Denetmenleri

GİB'nin taşra denetim birimi olan Vergi Denetmenliği, sayı olarak her dönem diğer denetim birimlerinden daha fazla olmuştur. 20.08.1993 tarihli ve 516 sayılı

⁸² Daha sonra Maliye Bakanlığı ve Başbakanlık yapmıştır.

KHK⁸³ ile Vergi Kontrol Memuru unvanının Vergi Denetmeni olarak değiştirilmesi sebebiyle Vergi Denetmenliği unvanının kullanımı 1993 yılına dayanmaktadır. Ancak Çiftçi (1995: 24)'ye göre 1926 yılında ihdas edilen Tahakkuk Müfettişi ve Tahsil Müfettişi unvanları, 2996 sayılı Kanun ile 1936 yılında Vergi Kontrol Memuru olarak değiştirildiğinden Vergi Denetmeni unvanının geçmişi 1926 yılına dayanmaktadır.

Vergi Denetmenleri sırasıyla Defterdarlık, 1998 yılında 6⁸⁴ ilde kurulan Gelirler Bölge Müdürlükleri ve 2005 yılında 5345 sayılı Kanun ile 29 ilde kurulan Vergi Dairesi Başkanlıkları bünyesinde örgütlenmişlerdir (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 246). Vergi Dairesi Başkanlığı bulunmayan illerde ise Defterdarlık bünyesinde veya turne usulü ile geçici görevli olarak örgütlenmişlerdir. Gelir idaresi bünyesinde taşrada Vergi Dairesi Başkanlıkları olan illerde Vergi Dairesi Başkanına, olmayan illerde Defterdara bağlı olarak örgütlenen Vergi Denetmenleri dış müdahalelere açık bir durumda kalmışlardır (Gerçek, 2011: 1).

10.07.2011 tarihli ve 646 sayılı KHK ile kurulan VDK ile Vergi Denetmeni kadrosu da kaldırılmış ve Temmuz 2011 tarihi itibarıyla 3.939 Vergi Denetmeni (Yumuşak, 2011: 25), kadro ve derecelerine uygun Vergi Müfettişi unvanı ile VDK bünyesine alınmıştır. VDK bünyesinde A grup başkanlığı olan Küçük Ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıklarında istihdam edilen Vergi Denetmeni kökenli Vergi Müfettişleri, Kurulun iş yükü durumuna göre değişebilmekle birlikte genellikle Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme (KOBİ)'ler nezdinde vergi incelemeleri yapmaktadır.

2.2. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Bünyesinde bulunan Vergi Dairesi Müdürleri, Vergi Dairesi Başkanı/Defterdar, merkez ve taşra birimlerinde Müdür kadrosunda bulunan idari personeliyle, vergi incelemesine görevliden ziyade görevlerinin gerektirdiği ölçüde vergi incelemesine yetkili olan bir diğer birim GİB'dir.

Bugünkü anlamda GİB'nin görevlerinin yürütüldüğü Dairenin geçmişi 1838 yılında yayımlanan "Hattı Hümayun" ile kurulan dairelerden Haraç Dairesine dayanmaktadır. 1881, 1908 ve 1936 yıllarında Maliye Nezaretinde değişiklikler

⁸³ 16.09.1993 tarihli ve 21700 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁸⁴ Ankara, İzmir, Adana, Antalya, Samsun ve Erzurum.

yapılmış olup, 1936 yılında 2996 sayılı Kanunla gelir idaresi olarak Varidat Umum Müdürlüğü kurulmuştur. Ancak 10.08.1942 tarih ve 4286 sayılı Kanunla⁸⁵ Varidat Umum Müdürlüğü kaldırılarak, yerine ayrı ayrı olarak Vasıtasız Vergiler ve Vasıtalı Vergiler Müdürlükleri kurulmuştur. 4 yıl gibi kısa bir süre sonra 29.05.1946 tarihli ve 4910 sayılı Kanunla söz konusu Müdürlükler kaldırılarak, yerlerine 2005 yılına kadar aynı isimle devam edecek olan Gelirler Genel Müdürlüğü (GGM) kurulmuştur (GİB Faaliyet Raporu, 2013: 15).

Türk gelir idaresinin GGM adıyla faaliyette bulunduğu 1946 yılından 2005 yılına kadar gerek gelişen ve değişen teknoloji, gerekse vergi ve vergileme usulleri dolayısıyla GGM’nde değişiklik ihtiyacı sürekli güncelliğini korumuş ve muhtelif çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmaların başlıcaları kronolojik olarak aşağıda sunulmuştur;

- 1951 yılında yabancı uzmanlar James W. MARTIN ve Frank C. E. CUSH tarafından HMB’na sunulan “Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Çalışmaları Hakkında Rapor”,
- 1963 yılında Amerikalı yabancı uzman B. Frank WHITE tarafından hazırlanıp dönemin Hazine ve Maliye Bakanı Ferit MELEN’e sunulan, “White Raporu” olarak da anılan “Türkiye’de Vergi İdaresi” isimli rapor,
- 1960’lı yıllarda oluşturulan Vergi Reform Komisyonunun yasalaşmayan 1964 tarihli “Gelir İdaresi Başkanlığı” isimli yasa taslağı,
- 1970 yılında yabancı uzman Daniel L. TURKER tarafından yapılan çalışma,
- 1971 yılında oluşturularak 26.01.1972 tarihinde Meclise sunulan ancak yasalaşmayan, GGM’nün “Gelirler Genel Sekreterliği” adıyla yeniden örgütlenmesini hedefleyen yasa tasarısı,
- 1972 yılında yabancı uzman Leif MUTEN tarafından yapılan çalışma,
- 1980’li yıllarda Adnan Başer KAFAOĞLU⁸⁶ tarafından hazırlanan rapor,
- 1992 yılında Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği koordinasyonunda ilgili kesimlerin de görüşleri alınarak hazırlanan, vergi idaresinin sorunlarını ve toplumun beklentilerini belirten “Vergi Uzlaşma Taslağı”,
- 1999 yılında Amerikan İç Gelir İdaresi⁸⁷ uzmanı Socorro Velazquez JR tarafından yapılan çalışma (Oğuztürk ve Ünal, 2015: 221).

GGM’nün daha ideal bir yapıya bürünmesi amacıyla her daim gündemde olan yenilenme konusu ile alakalı olarak, gelişen bilgisayar teknolojilerinden faydalanarak

⁸⁵ 14.08.1942 tarihli ve 5184 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁸⁶ Gelirler Genel Müdürlüğü, Devlet Bakanlığı ve Maliye Bakanlığı yapmıştır.

⁸⁷ Internal Revenue Service (IRS)

vergi idaresinin tam otomasyona yönelmesi çalışmaları da 1990'lı yılların başında başlamıştır. Bu kapsamda HMB ile Almanya Devleti arasında yapılan protokol çalışmaları yaklaşık 10 yıllık süreye yayılmıştır. Protokol kapsamında yapılan çalışmalar neticesi elde edilmesi planlanan sonuçlar; GGM'nün bilgisayar sistemine geçişi ile daha nitelikli hizmet sunmak, iktisadi hayatı daha iyi izlemek ve değerlendirmek, daha etkili vergi denetimi sağlamak ve en nihayetinde vergi kayıp ve kaçışını azaltmak vb... Yapılan protokol çerçevesinde gerçekleştirilen çalışmalar temel çalışmalar olduğundan, eksik yönleri olmuştur ancak teknoloji yönünden başarı ile uygulanan ve sürekli olarak güncellenen bir sonraki proje Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP)'un altyapısını başarıyla oluşturmuştur (Erol, 2011: 81-82).

Hem Almanya Devleti ile yürütülen yukarıdaki protokol hem de Dünya Bankası destekli VEDOP projelerinin ortak öz amacı; her türlü ekonomik etkinliğin muhtelif yöntemlerle kavranması suretiyle gelir idaresinin daha etkin ve daha verimli çalışmasını temin etmek olmuştur (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 260).

Mükelleflerin vergi mevzuatına gönüllü uyumunu ifade eden vergi bilinci ile vergi ahlakı ve bütçenin en önemli gelir kalemi olan vergi tahsilatını etkileyen faktörlerin başında gelen gelir idaresi (Akbeş, 2014: 65) olarak GGM ile ilgili yenilenme konusu, 2000'li yılların başlarında reform mahiyetinde yeniden yapılanma biçiminde olmuştur. Gelişmiş ülkelerde daha erken yapılmış olmakla beraber aynı yıllarda gerek gelişmiş ülkelerde gerekse ülkemiz gibi gelişmekte olan ülkelerin çoğunda, gelir idarelerinin çağın gereklerine uygun bilgi işlem teknolojisi tabanlı olarak yeniden yapılanma konusu gündemde olmuştur (Tezcan, Gerçek ve Sarılı, 2006: 41).

GGM'nde 2005 yılındaki yeniden yapılanma gerçekleşmeden önce, sadece vergi türlerini esas alan “Vergi Türü Modeli”⁸⁸ ne göre organize edilmiş bir yapı bulunmaktaydı. Aynı dönemde OECD ülkelerinde gelir idareleri genel olarak, klasik tür olan “Vergi Türü Modeli” veya çağa daha uygun görülen “Fonksiyonel Model”⁸⁹ ve “Mükellef Odaklı Model”⁹⁰ ile organize olmuştur (Tezcan, Gerçek ve Sarılı, 2006: 43-

⁸⁸ Vergi türü modeline göre organizasyon; her vergi türü için çok fonksiyonlu departmanların ayrı ayrı faaliyette bulunduğu modeldir. Detaylı bilgi için bkz., Tezcan, Gerçek ve Sarılı, 2006: 43.

⁸⁹ Fonksiyonel modele göre organizasyon; gelir idaresi çalışanlarının kayıt, muhasebe, bilgi işlem, denetim, tahsilat vb. fonksiyonel gruplar şeklinde organize olduğu modeldir. Detaylı bilgi için bkz., Tezcan, Gerçek ve Sarılı, 2006:44.

⁹⁰ Mükellef odaklı modele göre organizasyon; her mükellef grubunun gelir idaresi için farklı riskler taşıması nedeniyle, gelir idaresinin mükellefleri ücretliler, küçük ve orta işletmeler, büyük işletmeler gibi gruplandırarak

44; <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss861m.htm>, erişim tarihi 01.12.2018).

2000’li yılların başında yapılan çalışmaların neticesi olarak 2004 yılında hazırlanan “Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Tasarısı”, 02.03.2005 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM)’ne sunulmuştur (<https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss861m.htm>, erişim tarihi 01.12.2018). Söz konusu tasarının genel gerekçesinde; Türk gelir idaresinin mevcut yapısının içe dönük bir organizasyon yapısı olduğu, merkez ve taşra teşkilatının birbirinden kopuk olduğu, yapılan iş ve işlemlerde standart elde edilemediği, insan kaynakları ve diğer kaynakların etkin kullanılmadığı belirtilmiştir. Yine genel gerekçede tasarı ile amaçlanan gelir idaresinin; mükellefe en iyi hizmeti sunması temeli ile yönetsel anlamda taşranın doğrudan merkeze bağlı olduğu, yetki devri esaslı yatay bir organizasyon ile mükellef odaklılığı esas alan, fonksiyonel, karma bir yapıya ulaşması benimsenmiştir.

05.05.2005 tarih ve 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile GGM lağvedilerek, uhdesinde bulunan gelir politikalarını oluşturma görevi HMB’nda bırakılmıştır⁹¹. Ancak gelir politikalarını oluşturma görevi ile ilgili yeni bir kurum kuruluncaya kadar, gelir politikalarını oluşturma görevi de GİB’na bırakılmıştır. Oluşturulan ve oluşturulacak gelir politikalarını uygulamak üzere fonksiyonel modele göre organize edilen, yarı özerk bir yapıya sahip, HMB’nın bağlı kuruluşu olarak GİB kurulmuştur (Tezcan, Gerçek ve Sarılı, 2006: 45-46). Gelir idaresinin yeni yapısı, Başkanın sevk ve idaresi altında, merkez ve merkez teşkilatına doğrudan bağlı olan taşra teşkilatından oluşmuştur.

Yeni organizasyon yapısı itibariyle GİB’nın görev tanımı, kuruluş kanunu olan 5345 sayılı Kanununun 4’üncü maddesine göre;

a) Bakanlıkça belirlenen Devlet gelirleri politikasını uygulamak.

mükellef odaklı organize edildiği model olup aynı zamanda en yeni organizasyon modelidir. Detaylı bilgi için bkz., Tezcan, Gerçek ve Sarılı, 2006: 44.

⁹¹ Gelir politikalarını oluşturma görevi, 07.02.2006 tarihli ve 26073 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 01.02.2006 tarihli ve 5452 sayılı Kanun ile Maliye Bakanlığı ana hizmet birimi olarak kurulan Gelir Politikaları Genel Müdürlüğüne verilmiş olup, anılan Kurumun adı 10.07.2018 tarihli ve 30474 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü olarak değiştirilmiştir. Daha sonra 07.08.2019 tarihli ve 30855 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 43 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesininin 6’ncı maddesiyle, 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesininin Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü başlıklı 222’nci maddesinin mülga hale getirilmesi ile gelir düzenlemeleri alanında yetkilendirilmiş söz konusu kurum kapatılmıştır.

- b) Mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmak ve hizmetlerini yerine getirmek.
- c) Mükellef haklarının korunması ve mükellef ile Başkanlık ilişkilerinin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri almak.
- d) Mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek.
- e) Devlet gelirleri politikasıyla ilgili kanun ve kararname çalışmalarına katılmak.
- f) Devlet alacaklarının tahsilini sağlamak ve bu konuda gerekli tedbirleri almak.
- g) Uygulamada ortaya çıkan ihtilafların en aza indirilmesine ve uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik tedbirler almak.
- h) Vergilendirmeye ilgili bilgileri toplamak ve bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek.
- i) Vergi kanunlarında veya diğer mali kanunlarda yer alan her türlü istisna, muaflık ve indirimlerin maliyetlerini ölçmek, ekonomik ve sosyal etkilerini analiz etmek.
- j) Bakanlıkça belirlenen temel politikalar ve stratejiler doğrultusunda vergi inceleme ve denetimlerini gerçekleştirmek, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak.
- k) Mahallî idare gelirleri politikası ile Devlet gelirleri politikasının uygulanmasında uyumu sağlayıcı tedbirler almak.
- l) Gelirleri etkileyen her türlü kanun tasarı ve tekliflerini, vergi tekniği ve uygulamaları açısından inceleyerek görüş bildirmek.
- m) Gelir mevzuatının uygulanmasına ilişkin olarak diğer kurum ve kuruluşlarla işbirliği yapmak, bu amaçla veri alışverişini gerçekleştirmek.
- n) Görev alanına giren konularda, uluslararası gelişmeleri izlemek ve Avrupa Birliği, uluslararası kuruluşlar ve diğer devletlerle işbirliği yapmak.
- o) Terkini gereken vergiler ile tahsili zamanaşımına uğrayan Hazine alacaklarının kanunlar gereğince terkin edilmesiyle ilgili işlemlerin yerine getirilmesini sağlamak.
- p) Nitelikli insan kaynağının kazandırılması, yetkinliklerin geliştirilmesi, kariyer planlarının yapılması ve performanslarının ölçülmesini sağlamak.
- r) Kamu Görevlileri Etik Kurulunun belirlediği ilkeler çerçevesinde kurumsal etik kurallar düzenleyerek personele ve mükelleflere duyurmak.
- s) Faaliyet sonuçlarını, düzenli aralıklarla kamuoyuna duyurmak ve yıllık faaliyet raporunu izleyen yıl kamuoyuna açıklamak.
- t) Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak.

Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun tasarısının genel gerekçesinde belirtilen mükellef odaklılığı esas alan fonksiyonel yapı gereği, 26.07.2006 tarihli ve 2006/10788 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı⁹² ile İstanbul'da Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı⁹³ kurulmuştur. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı ile toplam 29 ilde 30 Vergi Dairesi Başkanlığı kurulmuştur. Böylece

⁹² 05.08.2006 tarihli ve 26250 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁹³ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı yetki alanına giren mükelleflerin tespiti, yıllık ciro, ödedikleri vergi, aktif büyüklükleri, çalışan sayısı gibi kriterlere göre belirlenmiş ve 804 mükellefi bulunmaktadır. Bankacılık ve sigortacılık sektöründe faaliyet gösteren tüm kuruluşlar kapsama alınmıştır (<http://www.bmvdb.gov.tr/sites/kurumsal/baskanin-mesaji>, erişim tarihi 06.01.2019).

fonksiyonel model ve mükellef odaklı model karma yapısına kısmen kavuşmuş olan GİB'nin, yıllar itibariyle kadro durumu aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 11: Yıllar İtibariyle Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez ve Taşra Teşkilatı Dolu Kadro Sayıları					
Yıl	Merkez (a)	Taşra (b)	TOPLAM (a)+(b)	Bir önceki yıla göre sayısal değişim (adet)	Bir önceki yıla göre oransal değişim (%)
2000	1.706	40.563	42.269		
2001	1.717	40.013	41.730	-539	-1,28
2002	1.793	40.064	41.857	127	0,30
2003	1.798	40.091	41.889	32	0,08
2004	1.677	39.943	41.620	269	-0,64
2005	1.631	43.060	44.691	3.071	7,38
2006	1.620	42.562	44.182	-509	-1,14
2007	1.493	41.373	42.866	-1.316	-2,98
2008	1.376	40.900	42.276	-590	-1,38
2009	1.353	39.988	41.341	-935	-2,21
2010	1.088	40.154	41.242	-99	-0,24
2011	752	38.151	38.903	-2.339	-5,67
2012	688	39.556	40.244	1.341	3,45
2013	748	40.060	40.808	564	1,40
2014	765	39.967	40.732	-76	-0,19
2015	721	41.405	42.126	1.394	3,42
2016	577	40.659	41.236	-890	-2,11
2017	496	37.972	38.468	-2.768	-6,71
2018	479	38.029	38.508	40	-0,10

Kaynak: GİB, Faaliyet Raporları, 2000-2018 Yılları

GİB'nin sadece toplam personel sayılarının okunabildiği Tablo 11'de, artış-azalış biçimi salınım göstermekle beraber toplam personel sayısının otomasyona dayalı gelir idaresi ile azalışta olduğu, en yüksek azalışların ise VDK'nun kurulduğu 2011 yılı ve 2017 yıllarında yaşandığı görülmektedir. Unvan bazında toplam kadrolar ise aşağıda Tablo 12'de sunulmuştur.

Tablo 12: Belirli Yıllar İtibariyle Gelir İdaresi Başkanlığı Merkez ve Taşra Detaylı Dolu Kadro Bilgileri

MERKEZ		TAŞRA		YIL
Gelir İdaresi Başkanı	1	Vergi Dairesi Başkanı	22	2010*
Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı	6	Gelir İdaresi Grup Müdürü	47	
Gelirler Kontrolörleri Başkanı	1	Vergi Dairesi Müdürü	481	
Gelir İdaresi Daire Başkanı	15	Müdür	55	
Gelir İdaresi Grup Başkanı	20	Vergi Dairesi Müdür Yardımcısı	1.106	
Gelirler Başkontrolörü	217	Müdür Yardımcısı	24	
Gelirler Kontrolörü	62	Vergi Denetmeni	2.073	
Stajyer Gelirler Kontrolörü	78	Vergi Denetmen Yardımcısı	1.184	
Basın ve Halkla İlişkiler Müşaviri	1	Vergi İstihbarat Uzmanı	5	
1.Hukuk Müşaviri	1	Devlet Gelir Uzmanı	1	
Başkanlık Müşaviri	1	Gelir Uzmanı	13.140	
Hukuk Müşaviri	6	Gelir Uzman Yardımcısı	1.206	
Müdür	47	Şef	1.111	
Devlet Gelir Uzmanı	125	Memur ve Diğer Personel	19.699	
Mali Hizmetler Uzmanı	9			
Devlet Gelir Uzman Yardımcısı	1			
Şef, Memur ve Diğer Personel	497			
Toplam	1.088	Toplam	40.154	
Gelir İdaresi Başkanı	1	Vergi Dairesi Başkanı	20	
Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı	5	Gelir İdaresi Grup Müdürü	44	
Gelir İdaresi Daire Başkanı	12	Vergi Dairesi Müdürü	468	
1.Hukuk Müşaviri	1	Müdür	52	
Gelir İdaresi Grup Başkanı	24	Vergi Dairesi Müdür Yardımcısı	1.082	
Hukuk Müşaviri	6	Müdür Yardımcısı	22	
Başkanlık Müşaviri	1	Vergi İstihbarat Uzmanı	5	
Müdür	25	Gelir Uzmanı	13.390	
Devlet Gelir Uzmanı	134	Araştırmacı	15	
Mali Hizmetler Uzmanı	9	Gelir Uzman Yardımcısı	2.698	
Devlet Gelir Uzman Yardımcısı	48	Şef	1.039	
Mali Hizmetler Uzman Yardımcısı	3	Memur ve Diğer Personel	19.316	
Şef, Memur ve Diğer Personel	483			
Toplam	752	Toplam	38.151	
Gelir İdaresi Başkanı	0	Vergi Dairesi Başkanı	20	2018
Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı	6	Gelir İdaresi Grup Müdürü	55	
Gelir İdaresi Daire Başkanı	7	Vergi Dairesi Müdürü	506	
Gelir İdaresi Grup Başkanı	32	Müdür	30	
Basın ve Halkla İlişkiler Müşaviri	1	Vergi Dairesi Müdür Yardımcısı	939	
1.Hukuk Müşaviri	0	Avukat	294	
Başkanlık Müşaviri	2	Müdür Yardımcısı	40	
Hukuk Müşaviri	5	Vergi İstihbarat Uzmanı	4	
Müdür	8	Gelir Uzmanı	18.081	
Devlet Gelir Uzmanı	97	Araştırmacı	16	
Mali Hizmetler Uzmanı	12	Gelir Uzman Yardımcısı	6.575	
Devlet Gelir Uzman Yardımcısı	6	Şef	322	
Mali Hizmetler Uzman Yardımcısı	6	Memur ve Diğer Personel	11.247	
Şef, Memur ve Diğer Personel	297			
Toplam	479	Toplam	38.029	

Kaynak: GİB, Faaliyet Raporları, 2010, 2011 ve 2018 Yılları.

* Bu bölümlerde yer alan verilerde vekâlet ve geçici görevlendirmeler dikkate alınmamıştır.

GİB bünyesinde bulunan incelemeye yetkililerin Tablo 12’de işaretlendiği⁹⁴ üzere ve bunlardan Gelirler Kontrolörleri ile Vergi Denetmenlerinin 2011 yılında VDK’na geçişiyle, GİB bünyesinde incelemeye yetkili olarak yoğun idari görevlerinin yanında sadece gerekli durumlarda işin gerektirdiği ölçüde kullanabildikleri bir yetki olarak Vergi Dairesi Başkanları,⁹⁵ Vergi Dairesi Müdürleri ve Müdürler kalmışlardır.

Vergi denetimi alanında bir reform gerçekleştirilerek VDK’nun kurulması ile yukarıda ve ilgili bölümlerde detaylıca belirtildiği üzere, vergi uygulamalarının tamamlayıcısı olan vergi denetimi gelir idaresinin dışarısına çıkarılmıştır (Darıcı, 2011: 5). Bu durumu VDK’nun GİB’na bağlı olmamasından dolayı, GİB’nin içi boşaltılmış ve sağ kolu kopartılmış şeklinde eleştiren kesimler olmuştur (Gerçek, 2011: 3; Ozansoy, 2011b: 3; Darıcı, 2012b: 3).

Gelir idarelerinin faaliyet performansının ölçülmesinde ortak bir uygulama haline gelmiş olan “Tahsilat Maliyeti Oranı”⁹⁶ (Tezcan, Gerçek ve Sarılı, 2006: 47), Tablo 13’te yıllar itibarıyla detaylı olarak sunulmuştur.

⁹⁴ Kalın ve altı çizili olarak.

⁹⁵ Vergi Dairesi Başkanlığının bulunmadığı illerde ilin en büyük mal memuru olarak Defterdar.

⁹⁶ Tahsilat Maliyeti Oranı= yönetim maliyeti/vergi tahsilatı: Gelir idaresinin bir mali yılda tahsil ettiği toplam gelir ile söz konusu idarenin ilgili yıl toplam yönetim harcamalarının kıyaslanmasıdır. Detaylı bilgi için bkz., Tezcan, Gerçek ve Sarılı, 2006: 47.

Tablo 13: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatı ile GİB Harcamalarının Karşılaştırılması			
Yıl	Vergi Gelirleri (BİN TL) (1)	Gelir İdaresi Harcamaları (BİN TL) (2)	100 TL Vergi Toplamak İçin Yapılan Harcama (TL) (2)/(1)
2000	30.869.214	255.590	0,83
2001	46.165.050	372.668	0,81
2002	65.188.479	471.361	0,72
2003	89.893.112	666.651	0,74
2004	111.335.368	922.286	0,83
2005	131.948.778	1.042.775	0,79
2006	151.271.701	1.152.887	0,76
2007	171.098.466	1.274.631	0,74
2008	189.980.827	1.420.975	0,75
2009	196.313.308	1.607.396	0,82
2010	235.686.590	1.637.613	0,69
2011	284.490.017	1.935.998	0,68
2012	317.218.619	2.179.670	0,69
2013	367.517.727	2.095.646	0,57
2014	401.683.956	2.313.804	0,57
2015	465.229.389	2.471.875	0,53
2016	529.607.901	2.875.482	0,54
2017	625.512.314	3.091.677	0,49
2018	737.954.270	3.362.397	0,46
Kaynak: GİB, Faaliyet Raporları, 2000-2018 Yılları			
Not 1: Vergi gelirleri rakamları brüt olup, mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dâhil tutarlardır.			
Not 2: 2008-2018 yılları vergi gelirleri içerisindeki gelir vergisi tevkifat rakamına asgari geçim indirimi tutarı dâhildir.			

Tablo 13 verilerine dayanarak GİB'nın tahsilat maliyeti oranı incelendiğinde, yıllar itibariyle artış-azalış biçiminde bir salınım göstermekle beraber olumlu bir düşüşün söz konusu olduğu görülmektedir. Ancak aynı dönemde bilgi teknolojilerinin gelişimini ve idarenin bilgisayarlı otomasyona geçişini göz ardı etmemek gerekir. Bundan dolayı daha geniş bir pencereden analiz yapabilmek adına, aşağıda Tablo 14'te "Tahakkuk/Tahsilat Oranı" yıllar itibariyle detaylı olarak sunulmuştur.

Tablo 14: Yıllar İtibariyle İllerin Toplamı ile Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden (TL) Tahakkuk/Tahsilat Oranları			
YIL	TAHAKKUK (BİN TL) (1)	TAHSİLAT (BİN TL) (2)	ORAN (%) (2)/(1)
2000	29.284.080	26.514.127	90,54
2001	44.022.363	39.767.892	90,34
2002	65.245.173	59.631.868	91,40
2003	91.035.198	84.334.247	92,64
2004	108.715.968	101.061.190	92,96
2005	129.563.114	119.253.669	92,04
2006	164.096.235	151.265.720	92,18
2007	187.765.905	171.094.564	91,12
2008	211.873.920	189.966.082	89,66
2009	224.481.775	196.289.913	87,44
2010	273.451.331	235.686.589	86,19
2011	332.423.277	284.446.206	85,57
2012	366.934.082	317.188.767	86,44
2013	423.397.273	367.473.549	86,79
2014	471.334.225	401.605.955	85,21
2015	548.919.515	464.886.789	84,69
2016	651.822.042	529.263.765	81,20
2017	760.214.267	625.512.313	82,28
2018	906.332.362	737.954.270	81,42

Kaynak: GİB, Faaliyet Raporları, 2000-2018 Yılları

Not 1: Tabloda yer verilen tahakkuk/tahsilat oranı; vergi daireleri de dâhil olmak üzere tüm muhasebe birimlerinin (dış ticarete alınan vergiler dahil) cari tahakkukları yanında, geçmiş yıllardan kümülatif olarak ilgili yılda genel bütçe vergi gelirlerinden yapılan toplam tahsilatı göstermektedir.

Not 2: 2007-2018 yılları bütçe kanunlarında mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dâhil olduğundan, 2018 rakamlarında da mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dahildir.

Not 3: 2008-2018 yılları vergi gelirleri içerisindeki gelir vergisi tevkifat rakamına asgari geçim indirimi tutarı dahildir.

Tablo 14 verileri üzerinden tahakkuk/tahsilat oranı incelendiğinde, 2004 yılına kadar sürekli olarak artış, 2004 yılından sonra ise salınım göstermekle beraber genel olarak düşüş olduğu görülmektedir. Böylece 2000 yılında %90,54 olan oran, 2004 yılında %92,96 ile zirve yapmış ancak 2018 yılında %81,42 olarak gerçekleşmiştir.

Teknolojik gelişim kaynaklı tahsilat maliyeti oranında elde edilen pozitif düşüşe rağmen, aynı dönemde tahakkuk/tahsilat oranında maalesef negatif bir düşüş gerçekleşmiş olup bu konuya ilerleyen bölümlerde tekrar değinilecektir.

2.3. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MÜESSESESİ

213 sayılı VUK mükerrer 227'inci madde kapsamında, vergi inceleme elemanlarının işlerini hızlandıran ve kolaylaştıran, bir tür ön denetim ve uygunluk denetimi yapan Yeminli Mali Müşavirlik müessesesi 01.06.1989 tarih ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile ihdas edilmiştir (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 64).

Yeminli Mali Müşavirlik müessesesinin ihdas edilmesi ile ilgili çalışmalar esasen daha geriye gitmektedir. HMB'nca 1947 yılında "Mali Müşavirler ve Mükellef Yardımcıları", daha sonra da 1963 yılında "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik" kanun tasarıları hazırlanmış, ancak en nihayetinde söz konusu 3568 sayılı Kanun ile bağımsız denetimin kanuni dayanağı oluşturulabilmiştir. Ayrıca 3568 sayılı Kanunun adı ilk çıktığında "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" iken, Serbest Muhasebecilik unvanının kaldırılması dolayısıyla 10.07.2008 tarih ve 5786 sayılı Kanun⁹⁷ ile bugünkü adını almıştır (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 63).

3568 sayılı Kanuna göre Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve YMM'lerden oluşan meslek mensuplarından YMM'lerin, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği verilerine⁹⁸ göre Türkiye genelinde güncel sayıları 383 kadın ve 4.407 erkek olmak üzere toplam 4.790'dır.

213 sayılı Kanunun mükerrer 227'nci maddesi ve ihdas edildikleri 3568 sayılı Kanun kapsamında YMM'lerin görevleri aşağıda Tablo 15'te yüzeysel olarak sunulmuştur.

Tablo 15: 3568 ve 213 Sayılı Kanunlar Kapsamında Yeminli Mali Müşavirlerin Görevleri			
Asli Görevler		Asli Görevleri Tamamlayıcı Nitelikte Tali Görevler	
Denetim		Tasdik	Danışmanlık
Muhasebe Denetimi	<u>Vergi Denetimi</u>		

Kaynak: Tekin ve Çelikkaya (2018: 67)'dan yararlanılarak hazırlanmıştır.

⁹⁷ 26.07.2008 tarihli ve 26948 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁹⁸ <https://www.turmobil.org.tr/istatistikler/98ffebdc-4ebc-4670-ac57-006ffbc7d099/meslek-mensubu-dagilim-tablosu--ymm->, erişim tarihi 01.02.2019.

18 Seri No.lu Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Genel Tebliğinin⁹⁹ II/D maddesi ile YMM'lerce yapılan vergi denetimi için;

“Yeminli mali müşavirler, sözleşme imzaladıkları mükelleflerin vergiye müteallik bütün işlemlerini sürekli olarak denetleyeceklerdir. Yeminli mali müşavirlerce tasdik edilecek yıllık gelir ya da kurumlar vergisi beyannamesi ile ilgili defter ve belgeler üzerinde yapılacak denetim, cari denetim şeklinde olacaktır. Yıl içinde yapılacak bu denetimlerde mükellef tarafından yapılan hataların anında düzeltilmesi esastır. Vergi mevzuatına aykırı hususların mükellef tarafından düzeltilmemesi halinde, bu aykırılıklar ve karşıt inceleme sırasında nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellefle ilgili olarak tesbit edilen vergi mevzuatına aykırı hususlar, yeminli mali müşavirler tarafından tasdik raporlarında belirtilecektir.” denilmiştir.

Özel (2003)'e atfen Tekin ve Çelikkaya (2018: 67), YMM'lerin üstlenmiş olduğu bu önemli görevleri; mükelleflerce yapılan hataların düzeltilmesi, mükellefleri vergisel olan söz konusu alanda bilgilendirerek eğitmesi, mükelleflerin doğru beyanda bulunmaya yönltilmesi suretiyle vergi kaçakçılığı ile mücadele edilmesi olarak belirtmektedir.

Ancak mükellef ile arasında mali temelli çıkar birliği bulunan YMM'ler için, gelir kaynağı olan mükellefe karşı tam bir bağımsızlık bulunmaması ve mükellefini kaybetmemek için göstermesi gereken gerekli hassasiyeti gözardı etme ihtimali bulunmaktadır (Güney ve Bozkurt, 2011: 163). Bu ve benzeri ihtimaller göz önünde bulundurularak, YMM'lerin sözleşme imzaladıkları mükellefe karşı tarafsız olarak çalışabilmelerini teminen bir takım tedbirler alınmıştır. Alınan bu tedbirlerin başlıcası olarak; YMM'lerin hem 3568 sayılı Kanunun 12'nci maddesi hem de 213 sayılı Kanunun mükerrer 227'nci maddesi kapsamında, verginin tam ve doğru olarak ödenmesinden mükellef ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlulukları olmuştur (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 74-77).

Ayrıca inceleme elemanlarının ve dolayısıyla vergi idaresinin işlerini hızlandıran ve kolaylaştıran; yaptıkları tasdik, denetim ve danışmanlık faaliyetleri doğrudan HMB'nca gerçekleştirilen vergi inceleme faaliyeti ile aynı olmayan YMM'ler içerisinde, daha önceki bölümlerde açıklanan muhtelif nedenlerden dolayı kamu kökenli inceleme elemanlarının sayıca fazla olduğu da bilinen diğer bir durumdur.

⁹⁹ 30.07.1995 tarih ve 22359 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİ İLE VERGİ TAHSİLATI İLİŞKİSİ VE İSTATİSTİKLER

3.1. VERGİ DENETİMİ İLE VERGİ TAHSİLATI İLİŞKİSİ

Beyan esasına dayanan vergilemenin tamamlayıcısı olan vergi denetimi genelinde vergi incelemesi için VUK 134'üncü maddede belirtildiği üzere; "*Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır*". Vergi sisteminin sigortası olan vergi denetiminin, belirtilen hüküm itibarıyla nihai amacı; yürürlükte bulunan vergi kanunlarına göre hazineye intikal etmesi gereken vergilerin tam ve eksiksiz intikal etmesini, fazla ve yersiz vergi tahsilatı söz konusu ise mükellefe iadesini temin etmektir. Ödenmesi gereken vergi olarak tabir edilen değerler hazineye intikal ettiğinde, artık tahsil edilmiş vergi gelirleridir. Bundan dolayı vergi tahsilatı, vergi gelirleri ile literatürde¹⁰⁰ olduğu gibi uygulamada da eş anlamlı olarak kullanılabilir.

Vergi denetimi vergi tahsilatını etkileyen oldukça önemli bir etken olmakla beraber, vergi tahsilatını etkileyen başka etkenlerin de olduğu bilinmektedir (Akbey, 2014: 79). Diğer etkenler için İlhan (2007: 11), mükelleflerin vergi kaçırmasını dolayısıyla vergi tahsilatını etkileyen etkenler olarak; vergi denetimi, ceza oranları, mükelleflerin gelir seviyeleri ve gelir kaynakları, vergi oranları, vergi idaresinin ne derece adil olduğu imajı ve sık çıkan vergi aflarını belirtmiştir. Tabi bu etkenleri çoğaltmak mümkündür ancak konu bütünlüğü açısından vergi denetimi üzerinde durulacaktır. Zira vergi tahsilatı ile birlikte ele alınan dönemlerdeki önemli olaylar göz önünde bulundurularak, vergi denetiminin zaman içerisindeki seyri hakkında bilgi edinilebilecektir.

Acar ve Merter (2004)'in, vergi denetiminin etkinliğini ölçmek için kullandığı göstergelerden birisi vergi denetimi ile vergi tahsilatı ilişkisi olmuştur. Vergi denetimi ile tahakkuk/tahsilat oranının dönem bazında aynı yönlü hareket etmesi beklendiği

¹⁰⁰ Detaylı bilgi için bkz., Akbey: 2014.

1991-2002 dönemlerinin incelendiği çalışma sonucunda, bu durumun bazı dönemlerde geçerli olmadığı görülmüştür.

3.2. İSTATİSTİKSEL DEĞERLENDİRMELER

Vergi denetimi ile vergi tahsilatının nicel olarak analiz edilmesinde tamamı birbiriyle bağlantılı olmak üzere genel olarak kabul gören göstergeler; tahakkuk/tahsilat oranı, tahsilat maliyet oranı, denetim oranı olarak ifade edilen incelenen mükellef oranı, inceleme elemanı başına mükellef sayısı, inceleme oranı ile vergi tahsilatına ilişkin göstergelerdir (Beşel, 2017: 83).

Denetim sonuçlarının nitel yönden analizi ise, inceleme sonucu yargıya intikal eden inceleme raporlarının yargılama sonucu durumları olacaktır. Ancak VDK ve GİB sistemleri, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP) sistemi ile henüz yeni entegre olduğundan, bu verilere şimdilik ulaşılamamaktadır. Dolayısıyla vergi denetimi ile vergi tahsilatı ilişkisinde niteliksel analizden ziyade sadece niceliksel analiz yapılabilecektir.

Daha önceki bölümlerde tahsilat maliyet oranı Tablo 13, tahakkuk/tahsilat oranı ise Tablo 14'te detaylı olarak sunulduğundan, ihtiyaç halinde söz konusu tablolardan yararlanılacaktır.

2000-2018 yılları arasında gerçekleştirilen inceleme oranlarının değerlendirileceği bu 19 yıllık süre, kendi içerisinde temelde iki ayrı kısma ayrılmıştır. Çünkü ilgili kurumlarca yayımlanan istatistiklerde, 2000-2008 yılları arasında incelenen mükellef sayısı üzerinden elde edilen inceleme oranında düzenlenen rapor sayısı kullanılmışken, 2009 yılı ve sonrası için ise daha sağlıklı veri oluşumuna imkan veren incelenen mükellef sayısı kullanılmıştır. Bundan dolayı 2008 yılı ve öncesi incelenen mükellef sayısı ve inceleme oranı daha yüksek görülmektedir.

Bir diğer konu ise 6009 sayılı Kanununun 26'ncı maddesiyle; vergi inceleme ve denetim birimlerinin uygulayacağı yıllık vergi inceleme ve denetim planını hazırlamak ve uygulamayı izlemek üzere kurulan kısa ömürlü Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulunun, 2010 yılında gerçekleştirilen vergi inceleme faaliyet sonuçlarını yayımlaması gerekliliğine rağmen yayımlamaması dolayısıyla, 2010 yılı vergi incelemelerine ait veriler bulunmamaktadır.

Aşağıda Tablo 16.1’de 2000-2018 yılları arasında tüm vergi denetim birimlerince gerçekleştirilen vergi incelemeleri, Tablo 16.2’de 2000-2009 yıllarında denetim birimi bazında gerçekleştirilen vergi incelemeleri, Tablo 16.3’de kuruluşu itibariyle 2011-2018 yıllarında VDK’nca gerçekleştirilen vergi incelemeleri ve Tablo 16.4’te yine 2011-2018 yıllarında GİB’nca gerçekleştirilen vergi incelemeleri istatistikleri detaylı olarak sunulmuştur.

Tablo 16.1: Tüm Denetim Birimlerince Gerçekleştirilen İnceleme Sonuçları

Yıl	Sınırlı İnceleme	Tam İnceleme	Toplam İnceleme Sayısı	Toplam Mükellef Sayısı**	İncelenen Mükellef Sayısı (4)	İnceleme Oranı***	İncelenen Matrah****	Bulunan Matrah Farkı	Tarhi İstenilen Vergi	Kesilmesi Önerilen Ceza	Mükellef Başına Tarhi İstenilen Vergi (5)/(4) (TL)	Mükellef Başına Kesilmesi Önerilen Ceza (6)/(4) (TL)	Mükellef Başına Toplam Vergi ve Ceza (TL)
(1)	(2)	(1)+(2)	(3)	(4)	(4)/(3) (%)	(Bin TL)	(Bin TL)	(5) (Bin TL)	(6) (Bin TL)	(5)/(4) (TL)	(6)/(4) (TL)	(TL)	
2000*	N/A	N/A	60.335	2.388.850	N/A	2,53	3.621.021	1.987.102	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
2001	N/A	N/A	68.286	2.334.209	N/A	2,93	7.289.622	13.478.317	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
2002	N/A	N/A	113.244	2.315.241	N/A	4,89	13.863.392	7.971.330	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
2003	N/A	N/A	68.251	2.340.742	N/A	2,92	25.563.195	18.834.977	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
2004	N/A	N/A	153.841	2.406.661	N/A	6,39	22.124.052	18.712.916	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
2005	N/A	N/A	104.578	2.284.665	N/A	4,58	32.548.467	38.715.354	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
2006	N/A	N/A	110.442	2.321.700	N/A	4,76	46.796.638	47.419.483	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
2007	N/A	N/A	135.847	2.358.935	N/A	5,76	63.409.073	30.450.980	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
2008	N/A	N/A	113.073	2.342.544	N/A	4,83	78.838.889	211.092.889	4.692.368	N/A	N/A	N/A	N/A
2009	N/A	N/A	92.752	2.324.094	47.787	2,06	125.603.952	97.972.236	7.532.176	N/A	N/A	N/A	N/A
2010	N/A	N/A	N/A	2.345.325	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
2011	N/A	N/A	14.091	2.367.721	28.937	1,22	16.422.146	755.055	4.094.586	6.540.331	141.500	226.020	367.520
2012	88.737	17.024	117.953	2.422.975	56.713	2,34	4.374.024	131.541.984	4.631.672	9.097.670	81.669	160.416	242.085
2013	130.546	32.821	178.856	2.460.281	84.276	3,43	1.234.224	54.755.379	8.635.440	19.571.606	102.466	232.232	334.698
2014	111.692	37.355	162.241	2.472.658	65.063	2,63	2.959.296	40.090.105	7.990.160	16.692.996	122.807	256.567	379.373
2015	129.209	30.291	172.929	2.527.084	68.578	2,71	1.535.689	47.642.133	9.896.310	19.065.705	144.307	278.015	422.322
2016	144.820	40.642	193.220	2.541.016	56.678	2,23	2.118.233	33.914.565	7.385.279	16.026.113	130.302	282.757	413.060
2017	92.034	26.992	126.390	2.636.370	50.398	1,91	5.285.694	23.654.922	5.926.715	14.441.529	117.598	286.550	404.148
2018	101.422	33.681	140.167	2.727.208	48.461	1,78	3.967.058	38.851.051	8.823.184	20.059.438	182.068	413.930	595.997

Kaynak: GİB, Faaliyet Raporları, 2000-2018 Yılları; VDKB, Faaliyet Raporları, 2011-2018 Yılları

* 2000 yılı vergi inceleme sayılarına Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından yapılan incelemelere ilişkin veriler dâhil değildir.

** GİB kayıtlarına göre Faal Gelir Vergisi (GMSİ hariç) mükellef sayıları ile faal Kurumlar Vergisi mükellef sayıları toplamından oluşmaktadır.

*** 2008 yılı ve öncesi inceleme oranında formül (rapor sayısı/toplam mükellef) iken 2009 ve sonrası için formül (incelenen mükellef sayısı/toplam mükellef).

**** 2011-2018 yıllarına ait incelenen matrah bilgisi sadece GİB birimlerince gerçekleştirilen incelemelere aittir.

Tablo 16.1’de sunulan verilere göre Türkiye’de vergi incelemeleri; 2000-2008 yılları inceleme oranı ortalaması %4,40 iken bu oran 2004 yılında %6,39 ile zirve, 2000 yılında ise %2,53 ile dip yapmıştır. Aynı yıllarda bulunan matrah farkı/incelenen matrah

oranı ortalama %110,18 iken bu oran 2007 yılında %48,02 ile en düşük seviyede gerçekleşmiş ancak hemen takip eden yıl ise sıçrama göstererek %267,75 olarak gerçekleşmiştir.

2000-2008 döneminde bütüncül bir risk analiz sistemi olmadığı bilinmekte olup, incelenecek mükellef seçiminde klasik sondaj usulünden ziyade ne tür analizler yapıldığı tam olarak bilinmediğinden bulunan matrah farkı/incelenen matrah oranının düşük veya yüksek çıkması konusunda yorum yapılması gerçekçi olmayacaktır. Zira söz konusu oranın düşük olduğu yıllar için, incelenen dönemlerde vergi kaçırmanın düşük gerçekleştiğinden hareketle düşük oranın olumlu olduğunu savunan görüşler olduğu gibi, oranın yüksek olduğu yıllar için ise incelenecek mükellef seçiminde doğru seçim yapıldığından hareketle yüksek oranın olumlu olduğunu savunan görüşler de bulunmaktadır (Beşel, 2017: 89-90). Burada mutlak olan durum, oran yükseldikçe inceleme elemanının marjinal getirisinin¹⁰¹ fazla olacağıdır.

Tablo 16.2’de sunulan denetim birimi bazında inceleme verilerine göre 2000-2009 yılları aralığında gerçekleştirilen incelemeler neticesi bulunan matrah farklarının birim bazında ortalama oransal dağılımı; MTK %0,29 – HUK %33,29 – Gelirler Kontrolörleri %52,38 – Vergi Denetmenleri %11,89 – Vergi Dairesi Müdürleri %2,15 olarak gerçekleşmiştir. Aynı dönem için gerçekleştirilen incelemeler neticesi düzenlenen rapor sayısı oransal dağılımı ise MTK %0,75 – HUK %2,61 – Gelirler Kontrolörleri %2,76 – Vergi Denetmenleri %57,37 – Vergi Dairesi Müdürleri %36,51 olarak gerçekleşmiştir. Rapor sayıları ve bulunan matrah farkları üzerinden elde edilen bu değerler; Maliye Müfettişlerinin vergi incelemesini görevlerinin azınlığı olarak gerçekleştirmelerinin, Hesap Uzmanları ve Gelirler Kontrolörlerinin büyük ölçekli mükellefler nezdinde inceleme yapmalarının, Vergi Denetmenlerinin çoğunlukla KOBİ’ler nezdinde inceleme yapmalarının, Vergi Dairesi Müdürlerinin sadece görevlerinin gerektirdiği ölçüde ve genelde düşük matrahlı inceleme gerçekleştirmelerinin sonuçlarıdır.

¹⁰¹ Detaylı bilgi için bkz., Niu: 2012

Tablo 16.2: Denetim Birimi Bazında Gerçekleştirilen İnceleme Sonuçları (BİN TL)							
Denetim Birimleri	İncelenen Mükellef Sayısı	Rapor Sayısı	İncelenen Matrah	Bulunan Matrah Farkı	Matrah Farkı Üzerinden Tarh Edilen Vergi	Kesilmesi İstenen Ceza	Yıl
MTKB	154	270	155.782	153.231	23.518	N/A	2009
HUKB.	1.312	2.542	72.377.238	14.009.129	1.669.193	N/A	
GKDB	455	1.336	9.746.156	74.626.544	3.982.197	4.585.013	
V. Den.	26.952	67.105	33.934.651	7.203.823	1.743.510	N/A	
V. D. Müd.	18.914	21.499	9.390.126	1.979.509	113.759	N/A	
Toplam	47.787	92.752	125.603.953	97.972.236	7.532.177	4.585.013	
MTKB	N/A	214	1.989.392	158.453	12.763	N/A	2008*
HUKB	N/A	2.257	19.205.402	11.828.007	1.181.731	N/A	
GKDB	N/A	2.351	6.906.462	190.481.501	1.725.714	N/A	
V. Den.	N/A	68.089	48.488.424	7.803.235	1.693.602	N/A	
V. D. Müd.	N/A	40.162	2.249.210	821.694	78.558	N/A	
Toplam	N/A	113.073	78.838.890	211.092.890	4.692.368	N/A	
MTKB	N/A	208	657.771	132.558	N/A	N/A	2007
HUKB	N/A	3.133	23.687.191	11.876.654	N/A	N/A	
GKDB	N/A	3.467	4.173.401	12.463.609	1.753.381	2.612.628	
V. Den.	N/A	73.283	33.317.190	5.356.980	N/A	N/A	
V. D. Müd.	N/A	55.756	1.573.521	621.180	N/A	N/A	
Toplam	N/A	135.847	63.409.074	30.450.981	1.753.381	2.612.628	
MTKB	N/A	90	33.579	41.712	N/A	N/A	2006
HUKB	N/A	5.265	12.367.972	5.753.271	N/A	N/A	
GKDB	N/A	3.414	19.747.548	37.200.281	1.635.158	1.339.454	
V. Den.	N/A	67.282	13.635.737	4.212.649	N/A	N/A	
V. D. Müd.	N/A	34.391	1.011.804	211.570	N/A	N/A	
Toplam	N/A	110.442	46.796.640	47.419.483	1.635.158	1.339.454	
MTKB	N/A	47	3.631	4.640	N/A	N/A	2005
HUKB	N/A	3.078	8.513.857	5.592.837	N/A	N/A	
GKDB	N/A	3.943	9.748.974	30.233.863	575.153	875.027	
V. Den.	N/A	50.700	13.557.006	2.724.563	N/A	N/A	
V. D. Müd.	N/A	46.810	724.999	159.451	N/A	N/A	
Toplam	N/A	104.578	32.548.467	38.715.354	575.153	875.027	
MTKB	N/A	219	19.155	15.351	N/A	N/A	2004
HUKB	N/A	2.494	6.139.713	8.999.707	N/A	N/A	
GKDB	N/A	2.251	3.360.258	5.713.052	N/A	N/A	
V. Den.	N/A	50.292	11.198.767	2.836.615	N/A	N/A	
V. D. Müd.	N/A	98.525	1.406.159	1.148.191	N/A	N/A	
Toplam	N/A	153.781	22.124.052	18.712.916	N/A	N/A	
MTKB	N/A	1.917	347.947	117.195	N/A	N/A	2003
HUKB	N/A	1.241	4.518.510	9.649.904	N/A	N/A	
GKDB	N/A	2.682	10.955.223	5.212.493	N/A	N/A	
V. Den.	N/A	47.886	8.699.783	3.309.730	N/A	N/A	
V. D. Müd.	N/A	14.525	1.041.733	545.656	N/A	N/A	
Toplam	N/A	68.251	25.563.196	18.834.978	N/A	N/A	
MTKB	N/A	3.109	106.857	88.630	N/A	N/A	2002
HUKB	N/A	1.709	1.256.001	2.178.526	N/A	N/A	
GKDB	N/A	3.078	6.806.929	3.605.276	N/A	N/A	
V. Den.	N/A	56.864	5.216.011	1.803.750	N/A	N/A	
V. D. Müd.	N/A	48.484	477.593	295.149	N/A	N/A	
Toplam	N/A	113.244	13.863.391	7.971.331	N/A	N/A	
MTKB	N/A	171	20.199	4.713	N/A	N/A	2001**
HUKB	N/A	2.559	3.858.514	11.787.796	N/A	N/A	
GKDB	N/A	2.594	275.498	550.108	N/A	N/A	
V. Den.	N/A	46.013	2.288.864	958.447	N/A	N/A	
V. D. Müd.	N/A	16.949	846.547	177.254	N/A	N/A	
Toplam	N/A	68.286	7.289.622	13.478.318	N/A	N/A	
MTKB	N/A	272	43.616	59.070	N/A	N/A	2000
HUKB	N/A	3.103	1.223.428	959.008	N/A	N/A	
GKDB	N/A	1.650	658.275	430.973	N/A	N/A	
V. Den.	N/A	55.310	1.695.703	538.051	N/A	N/A	
Toplam	N/A	60.335	3.621.022	1.987.102	N/A	N/A	

Kaynak: GİB, Faaliyet Raporları, 2000-2009 Yılları

* Mükellef üzerindeki vergi yükünün doğru hesaplanabilmesi için, 2008 yılı itibarıyla "matrah farkı üzerinden tarh edilen vergi" rakamları açıklanmıştır.

** Vergi dairesi müdürlerinin yaptıkları incelemeler ile ilgili istatistik sonuçlarının istenilmesine 2001 yılında başlanmıştır.

Tablo 16.3: VDKB'nca Gerçekleştirilen İnceleme* Sonuçları

Yıl	Sınırlı İnceleme	Tam İnceleme	Toplam İnceleme Sayısı	Toplam Mükellef Sayısı**	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı	Bulunan Matrah Farkı	Tarhi İstenilen Vergi	Kesilmesi Önerilen Ceza	Mükellef Başına Tarhi İstenilen Vergi	Mükellef Başına Kesilmesi Önerilen Ceza	Mükellef Başına Toplam Vergi ve Ceza
(1)	(2)	(1)+(2)	(3)	(4)	(4)/(3) (%)	(Bin TL)	(5)	(6)	(5)/(4) (TL)	(6)/(4) (TL)	(TL)	(TL)
2011	N/A	N/A	N/A	2.367.721	16.267	0,69	N/A	3.926.153	6.540.331	241	402	643
2012	88.737	17.024	105.761	2.422.975	46.845	1,93	131.000.852	4.535.523	8.776.095	97	187	284
2013	130.546	32.821	163.367	2.460.281	71.352	2,90	53.674.959	8.561.313	19.086.884	120	268	387
2014	111.692	37.355	149.047	2.472.658	55.284	2,24	39.378.004	7.939.389	16.582.634	144	300	444
2015	129.209	30.291	159.500	2.527.084	58.676	2,32	46.749.981	9.804.000	18.843.083	167	321	488
2016	144.820	40.642	185.462	2.541.016	49.817	1,96	32.641.061	7.234.873	15.904.493	145	319	464
2017	92.034	26.992	119.026	2.636.370	44.182	1,68	23.153.169	5.878.507	14.370.586	133	325	458
2018	101.422	33.681	135.103	2.727.208	44.376	1,63	37.711.654	8.722.800	19.862.614	197	448	644

Kaynak: VDKB, Faaliyet Raporları, 2011-2018 Yılları.

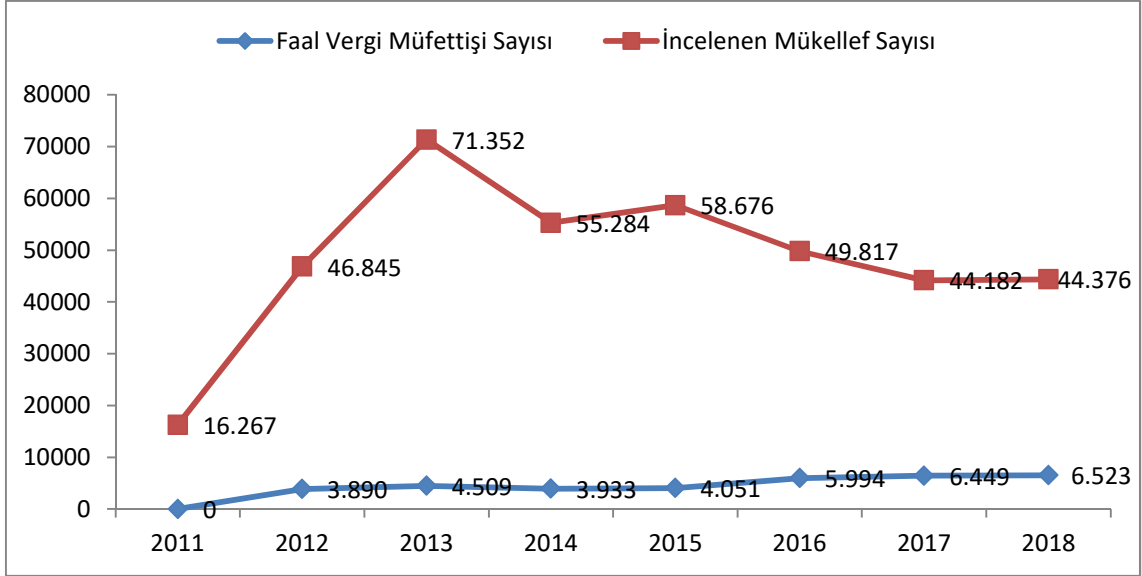
* Rapor tevdi tarihine göre.

** GİB kayıtlarına göre Faal Gelir Vergisi (GMSİ hariç) mükellef sayıları ile faal Kurumlar Vergisi mükellef sayıları toplamından oluşmaktadır.

10 Temmuz 2011 tarihinde 646 sayılı KHK ile VDK'nun kurulmasının akabinde, hali hazırda devam eden faaliyetlerini sürdüren başlangıçta 4.800 kişilik Vergi Müfettişinin incelemeye ilişkin faaliyetlerinin sunulduğu Tablo 16.3'e göre; 2011-2018 yıllarında ortalama inceleme oranı %1,92 iken, 2013 yılı %2,90 ile zirve, kuruluş yılı olan 2011 yılı hariç 2017 yılı %1,68 ile dip ve 2016 yılı ise ortalama orana yakın değerde gerçekleşmiştir.

Söz konusu dönem için Tablo 10.2'den alınan faal Vergi Müfettişi sayısı ile Tablo 16.3'den alınan incelenen mükellef sayısının kıyaslandığı Grafik 1 incelendiğinde; faal Vergi Müfettişi sayısının 2014 yılı hariç 2012¹⁰² yılı itibariyle sürekli artış halinde olmasına rağmen, 2012 yılında 46.845 olarak gerçekleşen incelenen mükellef sayısının salınım göstermekle beraber 2018 yılında 44.376 olarak daha da düşük seviyede gerçekleştiği görülmektedir.

¹⁰² Faal Vergi Müfettişi sayısı VDK'nca 2012 yılı Faaliyet Raporu ile açıklanmaya başlanmıştır.



Grafik 1: Faal Vergi Müfettişi Sayısı ile İncelenen Mükellef Sayısının Kıyaslanması

Tablo 16.4 üzerinden Vergi Dairesi Müdürlerince 2011-2018 yıllarında gerçekleştirilen inceleme sonuçları incelendiğinde; vergi incelemesinin esas görevden ziyade görevlerinin gerektirdiği oranda yetki hali olarak kullanılmasından dolayı tüm değerlerde yıldan yıla yüksek değişim olduğu, ancak inceleme oranı başta olmak üzere tüm değerlerin düşüş eğiliminde olduğu görülmektedir.

Tablo 16.4: GİB'nca Gerçekleştirilen İnceleme Sonuçları

Yıl	İnceleme Sayısı	Mükellef Sayısı*	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı	İncelenen Matrah	Bulunan Matrah Farkı	Tarh Edilen Vergi	Kesilen Cezalar	Mükellef Başına Tarh Edilen Vergi	Mükellef Başına Kesilen Ceza	Mükellef Başına Toplam Vergi ve Ceza
		(3)	(4)	(4)/(3) (%)	(Bin TL)	(Bin TL)	(5) (Bin TL)	(6) (Bin TL)	(5)/(4) (TL)	(6)/(4) (TL)	(TL)
2011	14.091	2.367.721	12.670	0,54	16.422.146	755.056	168.432	N/A	13.294	N/A	13.294
2012	12.192	2.422.975	9.868	0,41	4.374.024	541.132	96.150	321.575	9.744	32.588	42.331
2013	15.489	2.460.281	12.924	0,53	1.234.225	1.080.421	74.128	484.722	5.736	37.506	43.241
2014	13.194	2.472.658	9.779	0,40	2.959.296	712.101	50.771	110.362	5.192	11.286	16.477
2015	13.429	2.527.084	9.902	0,39	1.535.689	892.152	92.310	222.623	9.322	22.483	31.805
2016	7.758	2.541.016	6.861	0,27	2.118.233	1.273.505	150.407	121.621	21.922	17.726	39.648
2017	7.364	2.636.370	6.216	0,24	5.285.694	501.753	48.209	70.944	7.756	11.413	19.169
2018	5.064	2.727.208	4.085	0,19	3.967.058	1.139.397	100.384	196.824	24.574	48.182	72.756

Kaynak: GİB, Faaliyet Raporları, 2011-2018 Yılları

* Faal Gelir Vergisi (GMSİ hariç) mükellef sayıları ile faal Kurumlar Vergisi mükellef sayıları toplamından oluşmaktadır.

Bir diğ er analiz aracı olarak inceleme elemanı başına mükellef sayısı ile birlikte aynı dönem için inceleme oranının da bulunduğu veriler aşağıda Tablo 17’de sunulmuştur.

Tablo 17: İnceleme Elemanı Başına Mükellef Sayısı					
Yıl	Toplam İnceleme Elemanı Sayısı*	Toplam Mükellef Sayısı**	İnceleme Elemanı Başına Mükellef Sayısı	İnceleme Elemanı Başına Mükellef Sayısında Oransal Değişim(%)	Toplam İnceleme Oranı (%)
	(1)	(2)	(2)/(1)		
2006	3.805	2.321.700	610,17	N/A	4,76
2007	4.033	2.358.935	584,91	4,14	5,76
2008	3.876	2.342.544	604,37	-3,33	4,83
2009	3.998	2.324.094	581,31	3,82	2,06
2010	4.580	2.345.325	512,08	11,91	N/A
2011	5.268	2.367.721	449,45	12,23	1,22
2012	5.270	2.422.975	459,77	-2,29	2,34
2013	6.016	2.460.281	408,96	11,05	3,43
2014	9.682	2.472.658	255,39	37,55	2,63
2015	9.704	2.527.084	260,42	-1,97	2,71
2016	8.987	2.541.016	282,74	-8,57	2,23
2017	8.765	2.636.370	300,78	-6,38	1,91
2018	8.768	2.727.208	311,04	-10,01	1,78

Kaynak: HMB, Faaliyet Raporları, 2006-2010 Yılları; GİB, Faaliyet Raporları, 2006-2018 Yılları; VDKB, Faaliyet Raporları, 2011-2018 Yılları.

* Toplam inceleme elemanı sayısı; 2011 yılına kadar Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri, Vergi Denetmenleri ve bu kadroların yardımcılarına ilave, esas görevleri vergi incelemesi olmamakla beraber Tablo 16.2'ye göre ortalama her üç inceleme raporundan birini düzenleyen Vergi Dairesi Müdürlerinden; 2011 yılından itibaren ise Vergi Müfettişleri ve yardımcıları ile Vergi Dairesi Müdürlerinden oluşmaktadır.

** Faal Gelir Vergisi (GMSİ hariç) mükellef sayıları ile faal Kurumlar Vergisi mükellef sayıları toplamından oluşmaktadır.

Tablo 17’de 2006¹⁰³-2018 yılları için inceleme elemanı başına mükellef sayısı inceleme oranı ile birlikte incelendiğinde; toplam inceleme elemanı sayısının 2006 yılından 2018 yılına salınım olmakla beraber %130,43 oranında ciddi bir artış göstererek 8.768 olarak gerçekleştiği, buna paralel olarak inceleme elemanı başına mükellef sayısının da %49,02 pozitif düşüş ile 311,04 olarak gerçekleştiği görülmektedir. İnceleme elemanı başına mükellef sayısı, VDK’nun kuruluşu ile yapılan yüksek adetli Vergi Müfettişi Yardımcısı alımları ile 2014 yılında en iyi seviyeyi

¹⁰³ 2000-2005 yıllarına ait Maliye Müfettişleri ve Hesap Uzmanları sayılarına ulaşamadığından söz konusu altı yıl değerlendirme dışı bırakılmıştır.

görerek 255,39 olarak gerçekleşmiş ancak sonrasında sürekli negatif bir artış olmuştur. İnceleme elemanı başına mükellef sayısında yaşanan bu olumlu gelişmeye rağmen toplam inceleme oranı 2006 yılında %4,76 iken salınım göstererek 2011 yılı hariç¹⁰⁴ 2018 yılında en dip seviyeyi görerek %1,78 olarak gerçekleşmiştir.

Yapısı itibarıyla Alman vergi denetim sistemine benzetilen Türk vergi denetim sistemi (Gerçek, 2011: 3), yıllar itibarıyla Tablo 18’de Almanya’nın inceleme sonuçları ile kıyaslanmıştır. 2015-2018 yılları kıyaslamalı olarak incelendiğinde inceleme oranlarının yakın olduğu ve Almanya’ya ait inceleme oranlarının yıllar itibarıyla değişken olmadığı görülmüştür.

Tablo 18: Türkiye ve Almanya'ya ait İnceleme İstatistikleri								
Yıl	TÜRKİYE				ALMANYA			
	2015	2016	2017	2018	2015	2016	2017	2018
Toplam Mükellef Sayısı	2.527.084	2.541.016	2.636.370	2.727.208	7.920.418	7.816.301	7.920.418	7.816.301
İncelenen Mükellef Sayısı	68.578	56.678	50.398	48.461	191.787	186.472	191.787	188.983
İnceleme Oranı (%)	2,71	2,23	1,91	1,78	2,42	2,39	2,42	2,42
Toplam İnceleme Elemanı Sayısı	9.704	8.987	8.765	8.768	13.620	13.746	13.651	13.525
Kaynak: Almanya'ya ait veriler; Federal Maliye Bakanlığı (Bundesministerium der Finanzen) - Vergi Politikası Veri Toplama (Datensammlung zur Steuerpolitik) 2016/2017: 82, 2018: 84, 2019: 84 ve https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2017/11/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-7-Ergebnisse-der-steuerlichen-Betriebsprüfung-2016.html#:~:text=Pr%C3%BCfereinsatz%20und%20Mehrergebnis%20der%20Betriebspr%C3%BCfung,Davon%20entfielen%2010%2C4%20Mrd. ; Türkiye'ye ait veriler; Tablo 13 - 14 - 16.1 - 17'den derlenen verilerle oluşturulmuştur.								

Vergi denetiminde etkinliği sadece denetim sistemi içerisinde alınacak tedbir ve düzenlemelerle sağlamak mümkün olmadığı (Acar ve Merter, 2004: 7) gibi, inceleme özelinde vergi denetimi sonuçlarını değerlendirebilmek için de; denetim idaresi haricinde gelir idaresinin sonuçlarını da göz önünde bulundurmak gerekir. Bu kapsamda inceleme elemanı başına mükellef sayısı, inceleme oranı, tahakkuk/tahsilat oranı ve

¹⁰⁴ VDK 2011 yılında kurulduğu için bu yıl özellikle atlanmıştır.

tahsilat maliyeti oranı olarak da ifade edilen her 100 TL vergi toplamak için yapılan harcamaya ilişkin veriler tek tablo halinde bütüncül olarak Tablo 19’da sunulmuştur.

Tablo 19: İnceleme ve Tahsilata İlişkin Karma İstatistikler				
Yıl	İnceleme Elemanı Başına Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı (%)	Tahakkuk/Tahsilat Oranı (%)	100 TL Vergi Toplamak İçin Yapılan Harcama (TL)
2000	N/A	2,53	90,54	0,83
2001	N/A	2,93	90,34	0,81
2002	N/A	4,89	91,40	0,72
2003	N/A	2,92	92,64	0,74
2004	N/A	6,39	92,96	0,83
2005	N/A	4,58	92,04	0,79
2006	610,17	4,76	92,18	0,76
2007	584,91	5,76	91,12	0,74
2008	604,37	4,83	89,66	0,75
2009	581,31	2,06	87,44	0,82
2010	512,08	N/A	86,19	0,69
2011	449,45	1,22	85,57	0,68
2012	459,77	2,34	86,44	0,69
2013	408,96	3,43	86,79	0,57
2014	255,39	2,63	85,21	0,57
2015	260,42	2,71	84,69	0,53
2016	282,74	2,23	81,20	0,54
2017	300,78	1,91	82,28	0,49
2018	311,04	1,78	81,42	0,46

Kaynak: Tablo 13 - 14 - 16.1 - 17'den derlenen verilerle oluşturulmuştur.

2000-2018 yıllarına ilişkin hem denetim idaresine hem de gelir idaresine ait istatistiklerin sunulduğu Tablo 19’dan vergi idaresinin seyri incelendiğinde; inceleme elemanı başına mükellef sayısı, verilerin temin edilebildiği 2006 yılında 610,17 değerinden başlayarak pozitif bir salınım ile 311,04 olarak gerçekleşmesine rağmen, inceleme oranı 2000 yılından 2008 yılına kadar salınım göstererek artış göstermiş, 2009 yılındaki hesaplama değişikliği¹⁰⁵ ile %2,06 olarak başlayan oran 2013 yılında olumlu ivme kazanmış ancak 2018 yılında daha da düşük seviyeye gerileyerek %1,78 olarak gerçekleşmiştir. Bilgisayar tabanlı otomasyon sistemlerinden yararlanma başta olmak üzere ve istihdam edilen personel sayısının azalması gibi sebeplerle, 100 TL vergi

¹⁰⁵ Detaylı bilgi için bkz., Tablo 16.1.

toplamak için yapılan harcamada 0,83 TL'ndan 0,46 TL'na düşüş şeklinde sağlanan başarıya rağmen; tahakkuk/tahsilat oranında %90,54 ile başlayan oran 2004 yılında %92,96 ile en iyi seviyesine yükselmiş ancak 2018 yılında başlangıç seviyesinden çok daha aşağıda bir oran olarak %81,42 şeklinde gerçekleşmiştir.

SONUÇ

2018 yılında 850 milyar TL olarak gerçekleşen kamu bütçe gelirlerinin %86,75 oranı ile 737 milyar TL tutarındaki kısmını oluşturan vergi gelirlerinin, zamanında ve doğru tahsil edilerek bütçeye intikal etmesi kamu için hayati derecede önem arz etmektedir. Zira devletin, egemenlik sınırlarında bulunan topluma sunacağı her türlü hizmeti sürekli olarak sunabilmesi için yeterli bütçeye ihtiyacı bulunmaktadır. Türk kamu bütçesinin ana taşıyıcısı olan verginin tanımı da genel olarak, devletin topluma hizmet sunmak amacıyla gerçekleştireceği her türlü faaliyeti finanse etmek için, egemenlik hakkını kullanarak belirli hukuk kuralları çerçevesinde, zora dayalı ve anlık karşılık sunmaksızın aldığı ekonomik değerlerdir.

Burada bahsedilen hukuk kuralları vergi kanunları dâhil olmak üzere vergi sisteminin bütünü olup, Türk vergi sistemi çağa uygun olarak beyan esaslı kurgulanmıştır. Mükellefin ödemesi gereken vergiyi en doğru hali ile yine mükellefin bileceği varsayımına dayanan beyan esnasında, yapılan beyanların genelde bilerek veya bilmeyerek doğru bilgileri yansıtmama ihtimali bulunmaktadır. İstenmeyen bu ihtimali gidermenin başlıca yolu, beyan esaslı vergilemenin bütünleyicisi olan vergi denetimi olmuştur. 213 sayılı VUK'nda dört alt başlık altında düzenlenmiş olan vergi denetiminin en etkili türü olan vergi incelemesi için; VUK 134'üncü maddede vergi incelemesinin amacının ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak denilmiştir. Bundan dolayı vergi incelemesi teoride de uygulamada da yaygın olarak vergi denetimi ile eş anlamlı olarak kullanılmaktadır.

Türkiye'de çağa uygun olarak beyan esaslı ilk kazanç vergisinin getirildiği 1926 yılında, günümüz şeklindeki vergi denetiminin de temelleri atılmıştır. Zamanla beyannameli mükellef sayısındaki ve çeşidindeki artışa bağlı olarak, vergi denetimi ile görevli farklı kategorilerde birim sayısı da artmıştır. MTK, HUK, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenlerinden oluşan söz konusu birimler 2011 yılında 646 sayılı KHK ile kurulan VDK çatısı altına alınarak; ülke genelinde tek vergi denetim politikası oluşturmak ve uygulamak üzere, tek birim olarak, koordinasyonun sağlanması ve etkinliğin artırılması amaçlanmıştır.

Temmuz 2011 itibariyle VDK'nun kurulması ile birlikte Türkiye'de vergi incelemesinden sorumlu birim olarak; doğrudan Hazine ve Maliye Bakanı adına

inceleme yapan Vergi Mfettişlerinden müteşekkil VDK'nun yanında, bünyesinde bulunan Vergi Dairesi Müdürlerinin inceleme yaptığı, vergi tahsilatından da sorumlu kurum olarak HMB'nın bağlı kuruluşu olan yarı zerk GB'nın bulunduğu bir tablo bulunmaktadır. Ancak vergi incelemesi özelinde vergi denetimi ile ilgili her ne kadar sorumlu birim olarak VDK belirtilse de; 2000-2009 yılları arasında yapılan vergi incelemeleri sonucu düzenlenen vergi inceleme raporlarının ortalama %36,51'ini düzenleyen ve buna karşılık söz konusu raporlar ile bulunan toplam matrah farkının %2,15'ini bulan Vergi Dairesi Müdürleri, GB bünyesinde bulunmaktadır. Ayrıca 2011 yılı sonrası vergi incelemesine alınan mükelleflerin ortalama %82,64' VDK'nca, %17,36'sı ise GB'nca incelenmiştir. Aynı dönem incelemeye alınan mükelleflerin inceleme raporlarında bulunan matrah farkının ortalama %97,88'i VDK'nca, %2,12'si ise GB'nca bulunmuştur.

VDK'nun kurucu Kanunu olan 646 sayılı KHK'nin iradesi her ne kadar vergi incelemesi ile görevli tek birim olarak VDK'nu belirtse de; bünyesinde bulunan Vergi Dairesi Müdürleri kanalı ile GB'nın taşra birimlerinin, vergi dairelerinin iş ve işlemlerinin gerektirdiği derinlikte azımsanmayacak sayıda düşük matrahlı incelemeler yaptığından, rakamlar bu durumun aksini göstermektedir. Bu sonuçlar itibariyle vergi incelemesine yetkili ve görevli tek birim olarak VDK'nun olabilmesi için uzun vadede; GB'nın statüsünün güçlendirilerek VDK'nun GB içerisine alınması veya Vergi Dairesi Müdürleri ve Müdür kadrosunda bulunanların inceleme yetkisinin kaldırılması olasılık arz etmektedir.

Vergi denetiminin nihai amacının ödenmesi gereken vergilerin doğru bir biçimde ödenmesinin sağlanması olduğu için, vergi denetiminin etkinliği vergi tahsilatı ile de yakın ilişki içerisindedir. Vergi denetimi ile tahsilatı ilişkisinin değerlendirilmesinde; vergi denetimine ilişkin olarak, toplam inceleme sayısı üzerinden inceleme oranları 2011 yılı öncesi ortalama %4,36 iken, 2011 yılı sonrası %5,51 olarak gerçekleşmiştir. Toplam inceleme sayısı ve incelenen mükellef sayısı verilerinin harmanlanması¹⁰⁶ üzerinden elde edilen inceleme oranları¹⁰⁷ 2011 yılı öncesi ortalama %4,16 iken, 2011 yılı sonrası düşüş göstererek %2,28 olarak gerçekleşmiştir. Bundan

¹⁰⁶ Detaylı bilgi için bkz., Tablo 16.1.

¹⁰⁷ VDKB, GB ve HMB tarafından yayımlanan faaliyet raporlarında, inceleme oranlarının yayımlanmasında esas alınan değerlerdir.

dolayı inceleme oranlarında nicel olarak istenilen düzeye ulaşamadığı gibi durum daha da kötüye gitmiştir. Vergi tahsilatına ilişkin veriler ise; bilgisayar tabanlı otomasyon sistemi olan VEDOP kaynaklı olarak tahsilat maliyeti oranının 2011 yılı öncesi 2000-2010 ortalaması 0,77 TL iken, 2011 yılı sonrası da pozitif düşüş ivmesinin devamı ile ortalama 0,57 TL olarak gerçekleşmiştir. Ancak tahakkuk/tahsilat oranı 2011 yılı öncesi %90,59 iken, 2004 yılında başlayan negatif düşüş ivmesine devam ederek 2011 yılı sonrası ortalaması %84,20 olarak gerçekleşmiştir.

Sonuç itibariyle vergi denetimi ile vergi tahsilatı ilişkisinde; vergi denetiminin değerlendirmesinde hem niteliksel hem de niceliksel kısımlar bulunurken, 2011 yılında 646 sayılı KHK ile kurulan VDK'nun kuruluşunun vergi incelemesi alanında eksik de olsa koordinasyon oluşturulmasına katkı sağladığı, amaçlanan niceliksel hedeflere inceleme elemanı sayısındaki artışa rağmen henüz ulaşamadığı ve vergi denetimine ilişkin göstergelerde negatif düşüş olduğu, vergi tahsilatının değerlendirmesinde ise tahsilat maliyet oranındaki pozitif düşüşe rağmen tahakkuk/tahsilat oranındaki negatif düşüşün 2015 yılı itibariyle hız kazandığı görülmektedir.

Sürekli gelişen ve değişen iktisadi hayata bağlı olarak ideal vergileme amacıyla sürekli gelişmek ve değişmek zorunda olan vergi idaresinde geliştirilecek senkronize değişimler için, vergi denetimi ile tahsilatı ilişkisi kapsamında vergi idaresinin 19 yıllık göstergelerinin analizini sunan bu çalışma oluşturulacak politikalara katkı sağlayabilecektir.

KAYNAKÇA

- Abdioğlu, Hasan (2007), “Vergi Denetiminde Kırmızı Bayrakların Kullanımı”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S: 36, ss. 161-172.
- Acar, İ. A., Merter, M., E. (2004), “Türkiye’de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, *Maliye Dergisi*, S: 147, ss. 5-27.
- Akbey, Ferhat (2014) “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Gelirleri Üzerine Bir İnceleme”, *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C: 29, S: 1, ss. 63-103.
- Altınok, Tevfik (2008), “Maliye Teftiş Kurulu ve Kamu Mali Denetim”, *Maliye ve Finans Yazıları*, S: 80, ss. 1-17.
- Anlar, U., Cengiz, V. (2016) “Türkiye’de Etkin ve Adil Bir Vergi Yapısı için Reform İhtiyacının Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası*, S: 413, ss. 55-70.
- Apan, Ahmet (2011), “ABD ve Türkiye’de Denetim Sistemindeki Son Eğilimler: Genel Müfettişlik Ve Performans Denetimi”, *Türk İdare Dergisi*, S: 471-472, ss. 9-30.
- Apan, Ahmet (2012), “Türk Denetim Sistemine Yeni Bir Soluk: Denetim Koordinasyon Üst Kurulu”, *Türk İdare Dergisi*, S: 474, ss. 9-33.
- Arıkan, A. Naci (2013) “Vergi Usul Kanununda Vergi İncelemesi ile İlgili Yer Alan Hükümler ve Vergi İnceleme Elemanlarının Yetkileri”, *Vergi Dünyası*, S: 382, ss. 45-55.
- Arpacı, Altar Ömer (05 Ekim 2004), “Vergi Denetimi ve Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması”, Alomaliye.com (<http://www.alomaliye.com/2004/10/05/vergi-denetimi-ve-gelir-idaresinin-yeniden-yapilanmasi/>, Erişim Tarihi: 19 Aralık 2018).
- Arslan, Mustafa (2011) “Vergi Denetim Kurulu’nun Kurulmasına Yönelik Eleştiriler Üzerine Bir Değerlendirme-I”, *Yaklaşım Dergisi*, S: 228, ss. 1-6.
- Arslan, Mustafa (2012) “Vergi Denetim Kurulu’nun Kurulmasına Yönelik Eleştiriler Üzerine Bir Değerlendirme-II”, *Yaklaşım Dergisi*, S: 229, ss. 1-4.
- Ay, H., Baran, T. (2008) “Türkiye’de ve AB’de Vergi Denetimi”, *Vergi Sorunları*, S: 237, ss. 214-232.
- Bağdınlı, İ. Halil (2006), “Kayıt Dışı Ekonomi İle Mücadelede Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Organizasyonu”, 21. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs: Antalya, ss. 27-40.

- Bakır, Caner (2012), “Maliye Bürokrasisinde Örgütsel Değişim ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Kurulması”, *Amme İdaresi Dergisi*, C: 45, S: 2, ss. 81-102.
- Barbak, Ahmet (2010), “Gelir İdaresinde Yeniden Yapılanma ve Özerklik Tartışmaları (1980-2010)”, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yönetim Bilimleri Anabilim Dalı Seminer Çalışmaları, No:8, Nisan: Ankara.
- Beşel, F., Gürdal, T. (2017), “Almanya ve Fransa'da Vergi Denetimi”, 2nd International Congress on Political, Economic and Social Studies (ICPESS), 19-22 Mayıs: Bosna Hersek, ss. 190-200.
- Beşel, Furkan (2017) “Türkiye’de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler ile Analizi”, *Sayıştay Dergisi*, S: 107, ss. 65-98.
- Bezirci, M., Karasioğlu, F. (2011), “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi”, *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, C: 11, S: 21, ss. 571-592.
- Bozkurt, Paşa (2014), “Türkiye’de Denetim Kurumları”, *Denetim Dergisi*, S: 15, ss. 34-44.
- Bozkurt, Yakup (2010), “Kamu Yönetiminde Teftiş Kurulu Başkanlığının Kaldırılmasına Dönük Sorunlar”, *Ankara Barosu Dergisi*, S: 2010/4, ss. 269-278.
- Budak, Tamer (2009), “Türk Vergi Hukukunda İhbar ve İhbar İkramiyesi”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 52. Seri, ss. 41-62.
- Bundesministerium der Finanzen (Almanya Federal Maliye Bakanlığı), [Erişim: 22 Haziran 2020, <https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2017/11/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-7-Ergebnisse-der-steuerlichen-Betriebspruefung-2016.html#:~:text=Pr%C3%BCfereinsatz%20und%20Mehrergebnis%20der%20Betriebspr%C3%BCfung,Davon%20entfielen%2010%2C4%20Mrd.>].
- Bundesministerium der Finanzen *Datensammlung zur Steuerpolitik* (Almanya Federal Maliye Bakanlığı Vergi Politikası Veri Toplama yayınları) 2016/2017, 2018 ve 2019 Yılları, [İndirme: 21 Haziran 2020, https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Service/Publikationen/Broschueren_Bestellservice/broschueren_bestellservice.html;jsessionid=6BCDCF9B6A97A6DA0423EECAC356CD9F.delivery2-replication].
- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, [Erişim: 06 Ocak 2019, <http://www.bmvdb.gov.tr/sites/>].
- Ceylan, M. A., Tunalı, A. (2011) “646 Sayılı KHK Sonrası Bir Değerlendirme: ‘Vergi Denetim Kurulu’ Kuruluş Amacına Ne Kadar Hizmet Edebilecek?”, *Vergi Dünyası*, S: 360, ss. 27-32.

- Chaumont, Blaisse Philippe (2014) “Çağdaş Vergi Sistemi ve Denetim Konulu Panel”, *Vergi Dünyası*, S: 397, ss. 148-151.
- Çelik, Fatma Eda (2010), “Kamu Maliyesinin Yönetimsel Yapısında Değişim”, Aydın, Ahmet Hamdi vd., Küreselleşme Karşısında Kamu Yönetimi ve Hizmeti, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi: Kahramanmaraş, ss. 18-37.
- Darıcı, Haldun (2002), “Kurumlar, Kurullar”, *Maliye Dergisi*, S: 141, ss. 1-11.
- Darıcı, Haldun (2011) “646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname-I”, *Yaklaşım Dergisi*, S: 228, ss. 1-6.
- Darıcı, Haldun (2012a) “646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname-II”, *Yaklaşım Dergisi*, S: 229, ss. 1-4.
- Darıcı, Haldun (2012b) “646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname-III”, *Yaklaşım Dergisi*, S: 230, ss. 1-4.
- Darıcı, Haldun (2012c) “Vergi Denetim Kurulu Ne Yapıyor?-I”, *Yaklaşım Dergisi*, S: 239, ss. 1-4.
- Darıcı, Haldun (2012d) “Vergi Denetim Kurulu Ne Yapıyor?-II”, *Yaklaşım Dergisi*, S: 240, ss. 1-4.
- Darıcı, Haldun (2013) “Vergi Denetim Kurulu Ne Yapıyor?-III”, *Yaklaşım Dergisi*, S: 241, ss. 1-4.
- Değirmencioğlu, Yavuz (2011), “Etkili, Ekonomik ve Verimli Tek Bir Denetim Birimi”, *Denetim Dergisi*, S: 6, ss. 35-40.
- Değirmendereli, Ali (2015) “Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi”, *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S: 4, ss. 36-67.
- Doğan, C., Kapusuzoğlu, T. (2005) “Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler”, *Vergi Dünyası*, S: 283, ss. 22-31.
- Doğan, Can (2004) “Yapısal Değişimin Dış Dinamikleri Ya da Gelir İdaresinde Bağbozumu”, *Vergi Dünyası*, S: 278, ss. 1-12.
- Doğrusöz, Bumin (06 Eylül 2010), “Vergi İncelemelerinde Yeni Düzen”, Bumin Doğrusöz <http://bumindogrusoiz.com/article/vergi-incelemelerinde-yeni-duzen>, Erişim Tarihi: 07 Eylül 2018).
- Doğrusöz, Bumin (28 Mayıs 2015), “Hesap Uzmanları Kurulu”, Dünya (<https://www.dunya.com/kose-yazisi/hesap-uzmanlari-kurulu/24119>), Erişim Tarihi: 14 Eylül 2018).

- Ekici, Mehmet Sena (2011) “Vergi Denetiminde Uzmanlaşma ve İş Bölümüne Dayalı Yeni Dönem Üzerine Genel Bir Değerlendirme”, *Yaklaşım Dergisi*, S: 228, ss. 1-3.
- Ergen, Z., Kılınçkaya, L. (2014) “Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi”, *Sosyo Ekonomi*, S: 2014-1, ss. 281-304.
- Erkuş, H., Ünal, A. C. (2014) “Yeni Vergi Denetimine Genel Bir Bakış: Uyulması Gereken İlkeler ve İşleyişi”, *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, C: 5, S: 21, ss. 82-102.
- Erol, Ahmet (2011), *Vergi Felsefesi (Devlet ve Vergi)*, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları: İstanbul.
- Eşgünoğlu, M., Buyrukoğlu, S. (2017), “Türk Vergi Mevzuatında İhbar İkramiyesi”, International Conference on ‘Scientific Cooperation for the Future in Economics and Administrative Sciences’ ”, 6-8 Eylül, Thessaloniki: Greece, ss. 152-158.
- Gediz Oral, B., Arpazlı Fazlılar, T. ve Koç, Ö. E. (2015), “Kayıt dışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Bir Öneri: Vergi Denetim Üst Kurulu”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C: 20, S: 2, ss. 119-149.
- Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü, [Erişim: 30 Eylül 2018, <https://www.hmb.gov.tr/gelir-duzenlemeleri-genel-mudurlugu-hakkimizda/>].
- Gelir İdaresi Başkanlığı 2000-2018 Yılları *Faaliyet Raporları*, [İndirme: 20 Eylül 2018, <http://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari/>].
- Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 *Performans Programı*, [İndirme: 28 Aralık 2018, <http://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/performans-programlari/>].
- Gelir İdaresi Başkanlığı, [Erişim: 02 Eylül 2018, <https://www.gib.gov.tr/>].
- Gerçek, Adnan (2011) “Vergi Denetim Birimlerinin Birleştirilmesi ve Sonuçları”, *Yaklaşım Dergisi*, S: 224, ss. 31-36.
- Gök, M., Akar, S. (2014), “Türkiye’de Kamu Denetiminde Saydamlık Sorunu ve Genel Bütçeli Kuruluşlar Açısından Bir Değerlendirme”, 29. Türkiye Maliye Sempozyumu, 16-20 Mayıs: Antalya, ss. 91-114.
- Gökmen, Necdet (2011) “Vergi Denetiminde Yeniden Yapılanmaya Şimdi Daha Fazla İhtiyaç Var”, *Vergi Dünyası*, S: 370, ss. 6-13.
- Gönülaçar, Şener (2008), “İç Denetimin Bürokratik Serencamı”, *Mali Hukuk Dergisi*, S: 135, ss. 1-21.
- Gönülaçar, Şener (2012), “Etkili Bir Yolsuzlukla Mücadele İçin Kamu Denetiminde Yeni Bir Kurumsal Yapı Önerisi”, *Mali Hukuk Dergisi*, S: 159, ss. 1-16.

- Gören, Ömer (2012), “Vergi İncelemesi Hukukunda Yenilikler”, *Ankara Barosu Dergisi*, S: 2012/3, ss. 416-427.
- Güleç, Aykut (09 Haziran 2010), “Vergi Denetmenleri Derneğinin Basın Açıklaması”, *Hürriyet* <http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/vergi-denetmenleri-derneginin-basin-aciklamasi-14974176>, Erişim Tarihi: 07 Eylül 2018).
- Güney, S., Bozkurt, R. (2011), “Türkiye’deki Transfer Fiyatlandırma Uygulamalarının Vergisel Ve Diğer Faktörler Dikkate Alınarak İncelenmesi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S: 50, ss. 149-166.
- Güvemli, Oktay (2011), “Türk Vergi Denetiminin Çağdaşlaşması Sürecinde Hesap Uzmanları Kurulu’nun Kuruluşu (1945) Üzerine Prof. Dr. Selahattin Tuncer ile Söyleşi”, İstanbul: 13 Ağustos, ss. 233-245.
- Hazine ve Maliye Bakanı Mehmet ŞİMŞEK’in Hesap Uzmanları Kurulu tarafından düzenlenen, “Yatırımlarda Devlet Yardımları, Ekonomik ve Sosyal Etkileri” konulu panelin açılış konuşması, Ankara: 28 Mayıs 2010.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı 2006-2017 Yılları *Faaliyet Raporları*, [İndirme: 19 Ocak 2019, <https://www.hmb.gov.tr/faaliyet-raporu>].
- Hazine ve Maliye Bakanlığı, [Erişim: 02 Eylül 2018, <https://hmb.gov.tr/>].
- Hepaksaz, E., Çevikcan, F. ve Öz, E. (2011) “Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği”, *Vergi Dünyası*, S: 354, ss. 1-16.
- İlhan, Gökalp (2007), “Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler”, *İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü Akademik Bakış Dergisi*, S: 12, ss. 1-13.
- Kandegör, B., Alıcı, O. V. (2012), “Türk Kamu Yönetiminde Denetimin Evrimi ve Geleceği”, *Türk İdare Dergisi*, S: 475, ss. 89-100.
- Kapanoğlu, A., Sökmen, B., ve Aykın, H. (2011), “Kayıt Dışı Ekonomi ve Yolsuzlukla Mücadele Açısından Maliye Teftiş Kurulu Elektronik Denetim Uygulaması”, Aslan, Onur Ender vd., *Kamu Yönetimi ve Teknoloji*, 1. Baskı, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü: Ankara, ss. 435-455.
- Karatepe, Kamil (2010), “Bürokratik Dokunulmazlığın İnşası: Denetim Sisteminde ‘Reform’ ve Teftiş Kurullarının Kaldırılması”, *Mülkiye Dergisi*, C: 34, S: 268, ss. 91-121.
- Kargı, Veli (2016), “Küreselleşme ve Denetim”, 2nd International Annual Meeting of Socio-economy Society, 28-29 Ekim: Amsterdam/ Hollanda, ss. 1-15.
- Koçberber, Seyit (2008), “Dünyada ve Türkiye’de Denetim Etiği”, *Sayıştay Dergisi*, S: 68, ss. 65-89.

- Kuluçlu, Erdal (2006), “Yönetimin Denetiminden Denetimin Yönetimine”, *Sayıştay Dergisi*, S: 63, ss. 3-37.
- Liu, Bing (2011), “Tax Evasion, Taxation Inspection and Net Tax Revenue: from an Optimal Tax Administration Perspective”, *Journal of Computers*, Vol: 6, No: 9, pp. 1799-1804.
- Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, [Erişim: 01 Eylül 2018, <https://huzv.org/>].
- Maliye Müfettişleri Derneği, [Erişim: 01 Eylül 2018, <http://www.mmd.org.tr/>].
- Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, [Erişim: 02 Eylül 2018, <https://muhasebat.hmb.gov.tr/>].
- Niu, Yongzhi (2012), “Tax Audit Productivity In New York State”, *Journal of Economic and Social Measurement*, Vol: 37, No: 3, pp. 265-275.
- Oğuztürk, B. S., Ünal, E. K. (2015) “Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem”, *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, C: 7, S: 13, ss. 207-237.
- Organ, İ., Çavdar, F. (2017) “Türkiye’de Vergi Müfettişleri Perspektifinden Vergi Denetiminde Sorunlar: İstanbul, Tekirdağ, Edirne Ve Kırklareli’den Bulgular”, *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C: 6, S: 2, ss. 145-168.
- Ozansoy, Ahmet (2011a) “Vergi Denetim Kurulu Eksik Kuruldu”, *Yaklaşım Dergisi*, S: 224, ss. 55-59.
- Ozansoy, Ahmet (2011b) “Vergi Denetim Kurulu Nedir, Ne Değildir?”, *Yaklaşım Dergisi*, S: 226, ss. 1-5.
- Örenay, H., Süzen, Y. (2011), “Kamuda Teftiş Ve Denetimin Görev Çakışması ve İç Denetçilerin Soruşturma Yetkisi”, *Denetim Dergisi*, S: 6, ss. 29-34.
- Özer, Mehmet Akif (2015), “Türkiye’de Kamu Yönetiminin Denetiminde Yeni Arayışlar: Kamu Denetçiliği Kurumu Örneği”, *Sayıştay Dergisi*, S: 98, ss. 19-40.
- Özgür, Bünyamin (2010), “Kamu Yönetimi Denetçilerinde Etik Kültürün Geliştirilmesi”, *Denetim Dergisi*, S: 5, ss. 17-32.
- Özker, A. Niyazi (2002), “Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı ve Denetime Özgü Beklentiler”, *Akdeniz İİBF Dergisi*, S: 4, ss. 172-185.
- Rakıcı, Cemal (2011) “Vergi Denetiminin Yeni Yapısı Ve Denetimin Kayıt Dışılığı Önleme Fonksiyonu”, *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C: 7, S: 14, ss. 345-362.
- Sağlam, İbrahim (2015), *Türkiye’de Vergi İncelemelerinin Vergi Kayıp Ve Kaçakları Üzerindeki Etkisi*, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

- Savaşan, F., İzgi Şahpaz, K. Ve İnce, T. (2014) “Vergi Denetim Birimlerindeki Değişikliğin Vergi Müfettişleri Gözüyle Değerlendirilmesi: Bir Alan Araştırması”, 29. Türkiye Maliye Sempozyumu, 16-20 Mayıs: Antalya, ss. 37-58.
- Soyupek, Yusuf (2015), “Hukuki ve İdari Açından Napolyonist Devletlerde Teftiş Sistemi ve Teftiş Birimleri”, *Çankırı Karatekin Üniversitesi İİBF Dergisi*, C: 5, S: 1, ss. 315-336.
- Şahin, G., Süslü, R. (2017), “Ferit Melen’in Maliye Bakanlığı Günlerine Bir Bakış”, *Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S: 36, ss. 361-391.
- T. C. Resmi Gazete, 2395 ve 2729 Sayılı Kanunların Tadili Hakkında Kanun, 29 Mayıs 1940, Sayı: 3840, Başbakanlık Basımevi, Ankara.
- T. C. Resmi Gazete, Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 07 Nisan 2015, Sayı: 6637, Başbakanlık Basımevi, Ankara.
- T. C. Resmi Gazete, Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 31 Temmuz 2004, Sayı: 5228, Başbakanlık Basımevi, Ankara.
- T. C. Resmi Gazete, Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, 10 Temmuz 2018, Sayı: 1, Başbakanlık Basımevi, Ankara.
- T. C. Resmi Gazete, Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, 7 Ağustos 2019, Sayı: 43, Cumhurbaşkanlığı Hukuk ve Mevzuat Genel Müdürlüğü, Ankara.
- T. C. Resmi Gazete, Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi Denetmenliği Yönetmeliği, 07 Mart 2010, Başbakanlık Basımevi, Ankara.
- T. C. Resmi Gazete, Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun, 16 Mayıs 2005, Sayı: 5345, Başbakanlık Basımevi, Ankara.
- T. C. Resmi Gazete, Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 01 Ağustos 2010, Sayı: 6009, Başbakanlık Basımevi, Ankara.
- T. C. Resmi Gazete, Gelir Vergisi Kanunu, 06 Ocak 1961, Sayı: 193, Başbakanlık Basımevi, Ankara.
- T. C. Resmi Gazete, Gelir Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ile 4306, 4481 ve 4562 Sayılı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 09 Ocak 2003, Sayı: 4783, Başbakanlık Basımevi, Ankara.

- T. C. Resmi Gazete, Görev Yerleri İtibarıyla Vergi Müfettişleri Yer Değiştirme Yönetmeliği, 16 Haziran 2012, Başbakanlık Basımevi, Ankara.
- T. C. Resmi Gazete, Hesap Uzmanları Kurulu Kurulmasına ve Maliye Bakanlığı Merkez ve İller Kadrosunda Bazı Değişiklikler Yapılmasına Dair Kanun, 05 Nisan 1945, Sayı: 4709, Başbakanlık Basımevi, Ankara.
- T. C. Resmi Gazete, İstanbul İli'nde Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulması Hakkında Karar, 05 Ağustos 2006, Sayı: 2006/10788, Başbakanlık Basımevi, Ankara.
- T. C. Resmi Gazete, Kamu Görevlerinden Ayrılanların Yapamayacakları İşler Hakkında Kanun, 06 Ekim 1981, Sayı: 2531, Başbakanlık Basımevi, Ankara.
- T. C. Resmi Gazete, Kamu Hizmetlerinin Düzenli, Etkin ve Verimli Bir Şekilde Yürütülmesini Sağlamak Üzere Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Teşkilat, Görev ve Yetkileri ile Kamu Görevlilerine İlişkin Konularda Yetki Kanunu, 03 Mayıs 2011, Sayı: 6223, Başbakanlık Basımevi, Ankara.
- T. C. Resmi Gazete, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 24 Aralık 2003, Sayı: 5018, Başbakanlık Basımevi, Ankara.
- T. C. Resmi Gazete, Katma Değer Vergisi Kanunu, 02 Kasım 1984, Sayı: 3065, Başbakanlık Basımevi, Ankara.
- T. C. Resmi Gazete, Kazanç Vergisi Kanunu, 14 Mart 1926, Sayı: 755, Başbakanlık Basımevi, Ankara.
- T. C. Resmi Gazete, Maliye Bakanlığı Gelirler Kontrolörleri Yönetmeliği, 30 Kasım 1973, Başbakanlık Basımevi, Ankara.
- T. C. Resmi Gazete, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Yönetmeliği, 08 Temmuz 1970, Başbakanlık Basımevi, Ankara.
- T. C. Resmi Gazete, Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki 2996 Sayılı Kanunun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine ve Bu Kanuna Bazı Maddeler Eklenmesine Dair Kanun, 07 Haziran 1946, Sayı: 4910, Başbakanlık Basımevi, Ankara.
- T. C. Resmi Gazete, Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu Tüzüğü, 25 Ekim 1914, Başbakanlık Basımevi, Ankara.
- T. C. Resmi Gazete, Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu Yönetmeliği, 21 Mayıs 1964, Başbakanlık Basımevi, Ankara.
- T. C. Resmi Gazete, Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 07 Şubat 2006, Sayı: 5452, Başbakanlık Basımevi, Ankara.

- T. C. Resmi Gazete, Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Hükmünde Kararname, 16 Eylül 1993, Sayı: 516, Başbakanlık Basımevi, Ankara.
- T. C. Resmi Gazete, Maliye Teşkilâtına Dair 2996 Sayılı Kanun ile Devlet Memurları Aylıklarının Tevhit ve Teadülü Hakkındaki 3656 ve Buna Ek 3888 ve 3968 Sayılı Kanunlara Bağlı Cetvellerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 14 Ağustos 1942, Sayı: 4286, Başbakanlık Basımevi, Ankara.
- T. C. Resmi Gazete, Maliye ve Gümrük Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK, 14 Aralık 1983, Sayı: 178, Başbakanlık Basımevi, Ankara.
- T. C. Resmi Gazete, Maliye Vekâleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanun, 05 Haziran 1936, Sayı: 2996, Başbakanlık Basımevi, Ankara.
- T. C. Resmi Gazete, Radyo ve Televizyonların Kuruluş ve Yayınları Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 23 Temmuz 2008, Sayı: 5785, Başbakanlık Basımevi, Ankara.
- T. C. Resmi Gazete, Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebe Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 13 Haziran 1989, Sayı: 3568, Başbakanlık Basımevi, Ankara.
- T. C. Resmi Gazete, Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 26 Temmuz 2008, Sayı: 5786, Başbakanlık Basımevi, Ankara.
- T. C. Resmi Gazete, Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği, 30 Temmuz 1995, Sıra No: 18, Başbakanlık Basımevi, Ankara.
- T. C. Resmi Gazete, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 09 Aralık 1982, Sayı: 2709, Başbakanlık Basımevi, Ankara.
- T. C. Resmi Gazete, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname, 10 Temmuz 2011, Sayı: 646, Başbakanlık Basımevi, Ankara.
- T. C. Resmi Gazete, Hazine ve Maliye Bakanlığı Teftiş Başkanlığı Yönetmeliği, 26 Kasım 2019, Cumhurbaşkanlığı Hukuk ve Mevzuat Genel Müdürlüğü, Ankara.
- T. C. Resmi Gazete, Vergi Denetim Kurulu Performans Değerlendirme Sistemi Yönetmeliği, 11 Ocak 2016, Başbakanlık Basımevi, Ankara.
- T. C. Resmi Gazete, Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, 31 Ekim 2011, Başbakanlık Basımevi, Ankara.

- T. C. Resmi Gazete, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 31 Ekim 2011, Başbakanlık Basımevi, Ankara.
- T. C. Resmi Gazete, Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 20 Haziran 2015, Sıra No: 453, Başbakanlık Basımevi, Ankara.
- T. C. Resmi Gazete, Vergi Usul Kanunu, 10 Ocak 1961, Sayı: 213, Başbakanlık Basımevi, Ankara.
- T. C. Resmi Gazete, Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanunu, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazlar; Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 ve 4208 Sayılı Kanunlar ile 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 Sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 29 Temmuz 1998, Sayı: 4369, Başbakanlık Basımevi, Ankara.
- T. C. Resmi Gazete, Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, 31 Aralık 1980, Sayı: 2365, Başbakanlık Basımevi, Ankara.
- Tekin, Fazıl ve Çelikkaya, Ali (2018), *Vergi Denetimi*, 8. Baskı, Seçkin Kitabevi: Ankara.
- Tezcan, K., Gerçek, A. ve Sarılı, M. A. (2006), “OECD Ülkelerinde Vergi İdaresinin Karşılaştırmalı Yapısı Ve Türkiye’de Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasının Değerlendirilmesi”, 21. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs: Antalya, ss. 41-62.
- Türkiye İstatistik Kurumu, [Erişim: 10 Eylül 2018, http://tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1011].
- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, [Erişim: 01 Şubat 2019, <https://www.turmob.org.tr/Ana-Sayfa>].
- Uğur, Atilla Ahmet (2016), “Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama)”, 31. Türkiye Maliye Sempozyumu, 15-19 Mayıs: Antalya, ss. 243-266.
- Uman, Onur (2010), “Vergi Denetiminin Türk Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S: 45, ss. 190-199.
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2012-2018 Yılları *Faaliyet Raporları*, [İndirme: 20 Eylül 2018, <https://www.vdk.gov.tr/vergi-denetim-kurulu-faaliyet-raporu>].
- Vergi Denetim Kurumu Başkanlığı, [Erişim: 01 Eylül 2018, <https://www.hmb.gov.tr/vergi-denetim-kurulu-baskanligi>].

- Yeşilyurt, Hasan (2011) “Güzide Denetim Kurumları Tarihin Tozlu Raflarındaki Yerini Aldı”, *Yaklaşım Dergisi*, S: 224, ss. 1-3.
- Yılmaz, Kemal (01 Mayıs 2008), “*Vergi Denetim Birimlerinin Sorunları Ve Yenden Yapılandırmaya Dair Çözümler*”, [memurlar.net](https://www.memurlar.net) (<https://www.memurlar.net/haber/108852/vergi-denetim-birimlerinin-sorunlari-ve-yenden-yapilandirmaya-dair-cozumler.html>, Erişim Tarihi: 07 Eylül 2018).
- Yumuşak, İbrahim (2011) “Kırk Küp Kırkının da Kulpu Kırık Küp: 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname”, *Vergi Dünyası*, S: 360, ss. 18-26.
- Yurteri, İsmet (2011) “AB ve ABD’deki Vergi Denetimi ve Uygulanış Biçimleri ‘1-Almanya’ ”, *Yaklaşım Dergisi*, S: 226, ss. 1-4.
- Yurteri, İsmet (2011) “AB ve ABD’deki Vergi Denetimi ve Uygulanış Biçimleri ‘2-Fransa’ ”, *Yaklaşım Dergisi*, S: 229, ss. 1-3.
- Yurteri, İsmet (2012), “Türk Vergi Sisteminde Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S: 100, ss. 255-270.
- Yücel, Bilal (2009), “Amaç ve Unsurları Bakımından Maliye Teftiş Kurulu Uygulamalarında Klasik Anlamda Teftiş”, *Maliye Dergisi*, S: 157, ss. 47-64.

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler :

Adı Soyadı : Cemal DEMİRKOL

Doğum Yeri ve Tarihi : Elazığ, 1989



Eğitim Durumu :

Lise : St. Helena High School (2004 – 2006, Colchester / İngiltere)
Açık Öğretim Lisesi (2008 – 2011, Yabancı Dil)

Lisans : Anadolu Üniversitesi, Kamu Yönetimi (2011 – 2015)

Yüksek Lisans : Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, Maliye (2017 – 2020)

Yabancı Dil : İngilizce

İş Deneyimi :

Çalıştığı Kurumlar : Atik Makine San. Ve Tic. Ltd. Şti (2007 – 2016, Dış Ticaret Sorumlusu, Dış Ticaret Müdürü),

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı / İznik Vergi Dairesi Müdürlüğü
(2016, Gelir Uzman Yardımcısı, Gelir Uzmanı)

İletişim

Adres : İznik / Bursa

E-Posta Adresi : dkol1@hotmail.com