

VERGİ DENETİMİNDE FONKSİYONEL YAPI ve DENETİME ÖZGÜ BEKLENTİLER

EXPECTATIONS PERTAINING TO FUNCTIONAL STRUCTURE AND THE ASSESSMENT IN TAX CONTROL

A.Niyazi ÖZKER*

ÖZET

Vergi denetimi ve incelemesi, bir vergi sistemi yaptırımlarının ve ekonomik etkilerinin ölçülmesindeki en önemli aşamalardan biridir. Bu sürecin, vergi kaçırancının toplam vergi gelirlerini düşürdüğü bir vergi sisteminde bir denetim etkinliğinin sağlanması amacına yönelik olduğu görülür. Tüm bu vergi denetim ve inceleme işlemleri, diğer ülkelerde olduğu gibi Türkiye’de de yükümlüler bazında cari yıldaki vergi alacakları ve hedef vergi gelirlerine yönelik yürütülmektedir. Bu süreçte vergi mevzuatındaki yaptırımlar, vergi konusu ve vergi yükümlülüğü arasındaki ilişkinin de öncelikli belirleyicisi olarak ortaya çıkmaktadır.

Anahtar Sözcükler: *Vergi denetim ve incelemesi, vergi tahakkuku, vergi kayıtları, vergi kaçakçılığı, vergi mevzuatı.*

ABSTRACT

Tax control and assessment is one of the most important stages in measuring the enforcement and economic consequences of a tax system. This process aims to provide effectiveness of control in a tax system where tax evaders lower the total tax revenues. In Turkey as in other countries all these tax control and assessment operators are carried out on the basis of tax obligations and oriented towards the tax receivables and tax revenue objectives of the current year. Along these process, the enforcements in the tax law emerges as the major determinant of the relation between tax subject and tax obligation.

Keywords: *Tax control and Study, tax assessment, tax poll, tax evasion, tax legislation.*

* Balıkesir Üniversitesi Bandırma İ.İ.B.F. Maliye Bölümü Öğretim Üyesi

GİRİŞ

Vergileme ilkeleri kapsamında optimal bir vergi sistemi ve buna ilişkin bir vergi uygulama süreci başlatmak, öncelikli olarak hedef vergi yapısının uygulamadaki vergiye özgü sonuç ve yatırımlarla karşılaştırmasını kaçınılmaz kılmaktadır (Anderson, Wallace ve Warner, 1986: 632-633). Diğer bir ifadeyle fonksiyonel vergi denetimi olarak da nitelendirilebilecek bu yaklaşım, sosyo-ekonomik nedenlere bağlı olarak teşvik ve istisna uygulamalarından da aldığı çoklu desteklerle vergi kaçırma olgusunu, mali denetim olgusunun öncelikli hedefi konumuna taşımıştır. Bu bağlamda vergi denetimiyle, vergi mükelleflerinin vergi uygulamalarına yönelik ilgili yasalar çerçevesinde var olan ilke ve kurallara uyup-uymadığının saptanmasıyla ilgili fonksiyonel tüm işlemleri kapsadığından söz edilebilir (Blinder ve Solow, 1973: 326). Mali sistemin verimlilik arayışı ile ödenen vergiler ve devletin kamusal hizmet sunumu arasındaki doğrudan belirlenemeyen dönemsel ilişkinin bütünlüğü, vergilemede hedef iktisadiliğin yanısıra, devletin vergi kaçaklarına yönelik fonksiyonel etkinliğinin en üst noktaya çıkarılması gereğini de zorunlu kılmaktadır (Cremer ve Gahvari, 1995: 1167-1168).

Vergi Usul Kanunu'muzun (VUK) vergi denetimine ilişkin çizdiği vergi cezalarına ilişkin hükümleri, vergi hileleri bazında değerlendirildiğinde özel ekonomi açısından diğer aynı nitelikteki suçlara oranla daha ılımlı cezalar öngörmektedir. Özellikle vergi denetimi sonucu hapis cezasına yönelik yaptırımların adeta yok denecek kadar az bir uygulamaya konu olması, kamusal harcamaların etkinlik ve verimliliğinin ölçülmesinde hedef vergi marjlarının öncelikli bir gösterge kabul edilmesi ve vergilemenin başarı derecesinin sadece verginin tarh ve denetim tekniğine ilişkin bir sorun olmaktan öte çok boyutlu bir yapı içerisinde değerlendirilmesi, mali denetimin vergi uygulamalarındaki fonksiyonel yapıya özgü beklentilerini (Cremer ve Gahvari, 1995: 1174-1175) artırmıştır.

Bununla birlikte etkin bir vergi denetimini kaçınılmaz kılan vergi direncinin sosyo-psikolojik temeli, toplumsal genel bir vergi etiğinin yanısıra (Edwards ve Tabellini, 1991: 24), denetimin fonksiyonelliğine gerekçe oluşturabilecek bir spesifik vergileme düşüncesiyle de biçimlenebilmektedir. Pozitif hukuk çerçevesinde vergi denetiminin sürekli bir fiskal verimliliği hedeflemesi etkin bir vergi incelemesiyle başlamakta, vergilendirilen ticari ve sınai dalların iktisadi yapısından, vergilemeye konu olan ancak mali olmayan unsurlara ve hatta doğru bir vergilendirilebilir gelir ölçeğinin saptanmasına kadar çok yönlü bir fonksiyonel yapıya dönüşmektedir (Engen ve Skinner, 1996: 623-624).

VERGİ DENETİMİNDE HUKUKİ ÇERÇEVE

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 127. ile 133. Maddeleri vergi denetiminde bulunabilecek yetkili mercii ve kişiler, vergi incelemesi veya iç denetim açısından vergi sisteminde öngörülen kurallar açısından belirlenmiştir. Bu bağlamda hukuki açıdan vergi denetimine ilişkin unsurlar “Yoklama”, “Vergi İncelemesi” ve “İç Denetim” olarak sınıflandırılabilir (Ufuk, 2002: 65-67).

Vergi Limitlerinin Saptanmasında Yoklama Olgusu

Vergi mükelleflerinin mükellefliklerine ilişkin esaslar kesin olarak belirlendiği halde, vergi unsuru olabilecek mükellefiyetle ilgili maddi olayların, kayıtların ve kaynakların araştırılıp saptanması, vergi denetiminde “Yoklama” durumunu oluşturmaktadır (Uluatam, 1991: 247-249). VUK'nun 127. Maddesine göre:

- Yetkili makamlar tarafından kendilerine yoklama yapma görevi verilenler,
- Geniş kapsamlı bir vergi incelemesine haiz görevliler,
- Özellikle sadece “Yoklama” işlemi için görevlendirilmiş yoklama memurları,
- Vergi Dairesi, Müdür ve Yetki verilen amirleri,

yasada belirtilen şekliyle hüviyetlerini ibraz etmek (VUK 129), yoklamaya ilişkin saptamalarını tutanak kapsamındaki yoklama fişine geçerek yoklama işlemini gerçekleştirebilmektedir. Yoklama tutanağının bir kopyasının, yoklama yapılan kurum veya gerçek kişiye verilmesi (veya gösterilmesi) yine tüm hukuki çevrede bir zorunluluktur.

Yoklama yetkisine haiz olan kişiler vergisel denetimin etkin bir ölçekte yapılabilmesine yönelik, vergi konusu taşınabilir ve sevk irsaliyesi gerektiren iktisadi malların, taşıma irsaliyesi ve faturasının ilgili taşıtta bulunmaması veya ibrazında yasal yetersizliklerin görüldüğü durumlarda, bu belgenin hukuki çerçevede saptanmış ibrazına ilişkin yeterlilikler gerçekleşene kadar nakil araçlarını trafikten men etmek, bekletmek veya muhafaza altına almak yetkisine haizdirler.

Yoklama uygulamasına ilişkin vergi denetiminin nasıl yapılacağı hususlarını belirlemeye ve yetki sınırlarının hangi ölçekte çizileceğine Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir. Yoklamanın hangi zaman diliminde yapılacağına dair hukuki bir sınırlama yoktur ve ilgiliye önceden haber verilmez.

Yoklama tutanaklarının yasal geçerliliği için “yoklama fişine” geçirilen tutanak bilgileri iki nüsha halinde düzenlenerek vergi yoklaması yapılan ve

yoklamayı yapan yetkisini ibraz etmiş kişiye imza ettirilir. İmzalamanın taraflarca reddedildiği veya buna benzer bir keyfiyetin ortaya çıktığı durumlarda ilgili gerekçe yoklama fişine yazılarak, polis, jandarma veya muhtar gibi resmi sığata haiz kimselere imzalatılarak hukuki prosedür tamamlanmış olur.

Hukuki bir denetim biçimi olan yoklama, “sürekli verimlilik” unsurunun vergileme unsuru olgusu adına sağlanması açısından vergi kaynağının mali açıdan doğru olarak seçilmesi ve somut olarak saptanabilmesi için, “net verimlilik” kriterini hedef alan bir uygulamayı amaçlamaktadır (Schmölders, 1976: 115-116). Verginin tebliğ ve tarihinde vergi ödeyenler açısından adil bir rekabet ortamı oluşturmak, yoklama işleminin netleştirdiği maddi olayların, kayıtların ve mevzuatın fiscal verimlilik kriterleriyle özdeşleşmiş süregelen yapısını kaçınılmaz kılmaktadır (Şenyüz, 2001: 505-506). Yoklama işlemleriyle, vergileme kapsamında incelenebilecek, ancak mali olmayan sosyal politika çerçevesindeki ikame ilişkileri, piyasaya yönelik oluşumlar ve vergisel telafi olanaklarının da daha net bir yapıya kavuştuğunu söylemek olanaklıdır (Schmölders, 1976: 117). Diğer taraftan yoklama işleminin topluca yapıldığı durumlarda fiş yerine yoklama cetvellerinin kullanılmasına ilişkin durum ve esasların doğrudan Maliye Bakanlığı'na tespiti, merkezi denetimin her aşamada arttırmayı amaçladığı vergileme tekniğine yönelik yaptırım ve hedefler olarak uygulamada yer bulmaktadır (Ufuk, 2002: 63).

Kurum İçi Denetim

Şüphesiz etkin bir vergi denetimi, sistemik optimal yapısının yanısıra, uygulamayı gerçekleştiren vergi kurumu çalışanlarının mesleki formasyonu da doğrudan ilintilidir. Vergi ahlakıyla ilgili etik değerlerin sadece vergi yükümlüleri açısından değerlendirilmesi ve vergilemeye ilişkin öngörülen kuralları uygulayan çalışanların bu değerlerden uzak tutulması, vergi uygulamalarında çalışan personelin doğru işlem yapmasına yönelik fonksiyonel etkinliğin zaman zaman zayıflaması ve vergi realitesinden uzaklaşmasıyla sonuçlanabilecektir (Maç, 2002: 56). Bu açıdan optimal bir vergi uygulamasının sağlanmasında iç denetim, uygulamada olası yanlışlıkların düzeltilmesini ve bu yanlışların ortaya çıkışındaki kurumsal unsurların tasfiyesini amaçlamaktadır.

Vergi uygulamaları denetimini sağlayan personelin etik ve mevzuat kurallarına uygunluğunun da saptanmasına yönelik böylesi bir uygulama, kişilerin ödeme gücü ölçüsüne göre vergilendirilmesi bakımından vergi vurgusu ve vergiden kaçınma durumlarında personelin bir tavır ve tutumlarının da çerçevesini çizmektedir. Vergileme ilkelerinin iktisadi ve mali açıdan geniş ölçüde merkezi idarenin taktiri altında şekillenmesi, vergi dairelerinin iyi bir organizasyonuyla birlikte tarh usulünün uygulanmasındaki hedef rasyonalite açısından da personel liyakatını kaçınılmaz kılmaktadır.

Diğer bir ifadeyle optimal bir vergi hasılası ve devlet tarafından açıklanan tarifelere göre saptanmış vergi listelerinin, vergilendirilebilir gelir ölçeğinde saptanmasındaki piyasa uyumu personelin doğru işlem yapabilme ve denetleme kapasitesiyle sağlanabilmektedir (Basanti, 1990: 54-55).

Vergi yasalarının mükelleflere eşit olarak uygulanmasında vergi ahlakı ile vergi direnci arasında ters yönlü bir ilişki olduğu bilinmektedir. Ayrıca, günümüzde vergi direncinin vergi türüne göre değişiklikler göstermesine rağmen, vergi yükümlüsünün beyanına dayanmayan veya defter tutmayan tüm mükelleflerde dahil ödenecek vergi miktarına olan iktisadi-mali etki ne kadar yüksekse, başta vergi idaresi personeli olmak üzere vergi ahlakı ve mesleki liyakatın nispi değerine yönelik önem de o ölçüde artmaktadır. Bu bağlamda kurumsal iç denetimin, vergi denetimi aşamalarının hukuki bir anlam kazanmasında ilk ve en önemli basamak olduğunu söylemek sanırız yanlış olmaz (Kay ve King, 1986: 38-39).

Vergi İncelemesi ve Fonksiyonları

Vergi denetiminin uygulamadaki en önemli aşaması vergi incelemesi ve buna ilişkin fonksiyonel yaptırımlar oluşturmaktadır. Mükellefin ödediği verginin, defter, hesap, kayıt ve belgeler ışığında muhasebe dışı envanter ve araştırmalardan elde edilen bulgulara olan uygunluğu olarak da irdelenebilecek vergi incelemesi, vergi verimliliğinin rasyonel marjlarda saptanmasının en somut biçimini oluşturmaktadır. Bu çerçevede hukuki bir vergi denetim işlemi olan vergi incelemesi, kayıtlı belgelerle karşılaştırılarak bu belgeler üzerinde yapılan vergi revizyonuna dayalı bir incelemesinin sözkonusu olduğu ilk tür incelemesinin yanısıra, daha sonra da defter ve belgelere dayalı olmayan ikinci bir inceleme süreci başlatılarak uygulanmaktadır (Şenyüz, 2001: 506-507).

VUK 134'üncü maddesi kapsamında vergi incelemesinin amacının, tarh edilen vergilerin tarh işlemi sonucu saptanan vergi miktarlarının doğruluğunu, vergilendirilebilir gelir ölçeğinde saptamak olduğu görülmektedir. VUK 134'üncü maddesiyle hedeflenen amaç doğrultusunda salt bir vergi incelemesinden başka mükelleflerin vergilendirildikleri gelirlerini belirlemede karşılaştıkları zorlukları aşmalarını sağlamak, vergi bilincini geliştirmek ve vergi adaletinin sağlanmasında mükelleflerin gönüllü katılımlarını sağlamak gibi amaçlarının da olduğu izlenmektedir (Golembiewski ve Rabin, 1983: 76).

Vergi İncelemesinin Fonksiyonları

Hukuki açıdan vergi incelemesinin uygulamada iki fonksiyonundan söz edilebilir. Her şeyden önce ödenmesi hukuki açıdan kesinleşmiş verginin, tarhının doğruluğunun araştırıldığı, ayrıca defter ve kayıtlardaki olası hataların saptanması sürecinin yaşandığı ilk fonksiyonun yanısıra, inceleme sonucunda cezai tarhiyatın varlığıyla mükellefler üzerinde illegal vergi

uygulama ve beyanların fonksiyonundan önemle bahsetmek gerekir (Saraçoğlu, 2000: 89).

Vergi İncelemesinin Türleri ve Hukuki Çerçeve

Vergi incelemesinin türleri, incelemenin kapsamı, hedef alınan vergilendirilebilir kaynak ve uygulanan yönetime göre çeşitlendirilebilir.

İncelemenin Kapsamı Açısından

İncelemenin kapsamı açısından vergi mükelleflerinin vergi türüne göre bir vergi dönemindeki iktisadi bir değer yaratan veya değer artışına konu olan tüm faaliyet ve işlemlerin yasalara uygunluğunun araştırılarak, matraha konu olan tüm unsurların doğruluğunun tarh esaslarına göre saptanması, incelemenin kapsamı açısından bir tam izleme olgusunu gündeme taşımaktadır. Farklı kategorilerde elde edilen tüm farklı gelir guruplarının – örneğin bir hesap döneminde hem zirai, hem de gayrimenkul sermaye iratları geliri gibi (Şenyüz, 2001: 144-149)- bir bütün olarak vergi incelemesine konu olması geniş anlamda tam vergi incelemesi uygulamasını ortaya koymaktadır (Uluatam, 1991: 238).

Vergi yükümlüsünün denetiminde vergi incelenmesi, ilgili vergilendirme döneminde yükümlünün elde ettiği gelirin sınıflandırılmasıyla sadece bir vergi türüne ilişkin bir matrah unsurları saptaması ve vergi incelemesi ortaya koyuyorsa kısa vergi incelemesinden söz etmek olasıdır. Örneğin bir vergilendirme döneminde sadece serbest meslek kazançları mükellef açısından bir vergi bir vergi incelemesine tabii tutulmuş ise, kısa bir vergi incelemesi yapılmış denebilir.

Ancak, yine bir vergilendirme döneminde mükellefin yükümlü olduğu vergi türlerinin sadece bir türüne ilişkin olarak saptanması, esas olan matrah unsurlarına yönelik sadece bir kısım matrah unsuru dikkate alınıyorsa sınırlı bir vergi incelemesinden söz etmek olanaklıdır. Örneğin bir menkul sermaye iradının matrahının saptanmasında sadece matrahtan mahsup edilecek iktisadi değerlerin incelenmesi sınırlı vergi incelemesine iyi bir örnek olarak verilebilir. (Schmölders, 1976: 276).

Vergi İncelemesinin Kaynağı Açısından

Gerçek ve tüzel kişilerin sahip oldukları iktisadi kıymetlerin fiili envanterlerinin yapılmasında veya beyan edilecek gelirlerine ilişkin beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların, herhangi bir ihbar veya duyum alınmaksızın önceden belirlenmiş ilke ve kriterlere göre yapılan olağan incelemeler türünde değerlendirilebilir (Porter, 1980: 6-7).

Fakat vergi incelemesi açısından vergi kaynağının belirli bir amaç çerçevesinde ve önceden Maliye Bakanlığı'nca tespit edilmiş ilke ve kriterlere göre yapılması olağandışı bir vergi incelemesi biçimidir. Vergi inceleme yetkisine haiz kişi veya kurumların vergi usulsüzlüğü veya vergi kaçırıldığına

dair aldığı bir ihbar ve bulgulara dayanılarak mükellefler üzerinde başlatılan tüm özel incelemeler bu türdendir. Olağan dışı bir inceleme mükellefin nezninde ve ilgili inceleme gerekçesinin mevzuat ve kanundaki gerekçesinin, mükellefe anlatımı ile başlar ve olağan dışı inceleme tutanağının bir kopyasının ilgili yükümlüye verilmesi veya yazılı olarak tebliğiyle sonuçlandırılır.

Bir vergi dönemine ilişkin gelirin elde edilmesinden ilgili mükellefin gelir konusuyla ilintili diğer mükelleflerle bir bağıntısı da söz konusuysa, incelemenin ilgili başka bir mükellef nezninde de yürütülmesi karşıt vergi incelemesini oluşturmaktadır. Yine bu inceleme mükellefin nezninde yapılır ve yoklama-inceleme fişinin bir nüshası ilgili mükelleflere verilerek inceleme sonuçlandırılır.

Yöntem Açısından

Vergi incelemelerinde yöntem normal sürecinde ilgili vergi mükellefinden gerekli bilgi ve belgeler istenerek başlatılır ve yürütülür. İlgili vergi yükümlüsünün incelemeye yönelik verdiği veya sağladığı her türlü destek ve katkı, incelemenin daha rasyonel olmasını sağlamasının yanısıra, inceleme konusu olan bilgi ve belgenin doğruluğuna olan güveni artırır (Uluatam, 1991: 199-200).

Ancak VUK'nun 142 ile 147'nci maddeleri kapsamında yer aldığı gibi belge ve bilgilerin ibraz edilmemesi veya eksik ibrazı sonucu mükellefin bu gerekçelerle de desteklenen bir vergi kaçırmaya düşüncesinin ortaya çıktığı veya saptandığı durumlarda aramalı bir vergi incelemesi süreci başlatılır. Gerekli görülen şahıs veya işyerlerinin yine mükellefler nezninde arama yapılması ve bu suretle ilgili belge ve bilgilerin elde edilmesi sonucu cezai işleme başvurulması, aramalı vergi incelemesinin doğurduğu sonuçlardandır.

İnceleme yöntemlerindeki farklı uygulamalar, incelemeye gerekçe oluşturan kriterlerle öncelikle belirlenmekte ve inceleme sonucu uygulanan yöntemin bilgi ve belgeler üzerinde şüpheli durumları yoğunlaştırmasıyla yönetim seçimine yönelik ceza yaptırım derecesini yükseltebilmektedir (Kay ve King, 1986: 768).

VERGİ USUL KANUNUNDA DENETİME İLİŞKİN YAPTIRIMLAR ve YORUMLAR

Vergi denetiminin sağlanmasında öngörülen bir vergi incelemesinin gerçekleştirilmesinde yaptırıma yetkili olanlar VUK 135'nci maddesinde ifade edilmiştir. Buna göre *Maliye Müfettişleri ve Muavinleri, Hesap uzmanları, Vergi Denetmenleri ve Yardımcıları, Vergi Dairesi Müdürü ve İlin en büyük Mal memurunun* denetime haiz kılındıkları anlaşılmaktadır. Ancak Türkiye genelindeki bir denetime sadece, *Hesap Uzmanları, Maliye Müfettiş* ve

Yardımcıları ile *Gelirler Kontrolörleri* yetkili kılınırken, diğer ismi geçen yetkililerin kendi çalıştıkları bölgelerle sınırlı bir denetim yetkisine kavuşturulduğu da göze çarpmaktadır.

VUK'nun 172 ve 173'üncü maddelerinde defter tutmakla yükümlü olanlar belirtildikten sonra, 253 ve 256'ncı maddelerinde bu yükümlülere ilgili belge ve defterlerini muhafaza ve ibraz ödevleri getirilmiştir. Böylelikle vergi denetiminin doğrudan ve öncelikli muhataplarının bu belgeleri tutmak ve ibraz etmekle yükümlü olanlar adına bir belirginlik sınırının çizilmesi söz konusu olmuş, ancak yine VUK 8'nci maddesi çerçevesinde vergi kanunlarını doğrudan ilgilendiren haller dışında, mükellefiyet ve yasal vergi sorumluluğu açısından yapılmış özel anlaşmaların bu yaptırımların dışında olduğu yorumu yapılmıştır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 1999: 73-74). Vergi incelemesinde kimlerin muhatap kabul edilerek incelemenin başlatılacağı, vergi idaresine gelen ihbar ve bilgilerle somutlaşabileceği gibi, emsal kabul edilebilecek diğer mükellefler de aynı inceleme kapsamına dahil edilebileceklerdir (Smith, 1996: 1649).

VUK'da vergi denetimi ve incelemesinin 138. Madde kapsamında her zaman yapılabileceğinin altının çizilmesinin yanısıra, tarafsız ve hiçbir etki altında kalmadan yapılabilmesi için de önceden haber verme zorunluluğu kesinlikle kaldırılmıştır. Sonraki 139'uncu maddede ise, denetlemenin esas itibariyle denetlemeye tabi olanın işyerinde yapılması esası öncelikli kabul edilmiş, ancak böyle bir durumun imkansızlığına ilişkin unsurlar saptandığında incelemenin vergi dairesinde de yapılabileceğine yönelik mükellef bazında bir esneklik oluşturulması düşünülmüştür. Ancak dairede yapılmasına karar verilen incelemenin ilgili yükümlüye yazılı olarak tebliğ edilmesi ve gerekli hazırlık süresinin vergi mükellefine sağlanması, hedeflenen bu esnekliğin olumlu yaptırımlarına yönelik bir izlenim vermektedir (Poterba ve Rotemberg, 1990: 11).

VUK'nun 136 ve 140'ncü maddelerinde denetleme yetkisine haiz kişilerin kendi şahıslarına ait yetki belgelerinin mutlaka yanlarında bulundurulması ve ibraz etmeleri zorunluluğundan bahsetmiştik. Bununla birlikte denetim ve incelemeye yetkili olanlardan gerek mevzuata uygunluğu, açısından ve gerekse de denetime tabi olanlar açısından yapmaları ve uymaları beklenen bazı kurallarda vardır. Bu kural ve beklentileri aşağıdaki gibi sıralamak olanaklıdır.

İncelemeyi Yapan Yetkililer Açısından

a) İnceleme konusunun ve amacının incelemeye tabi olana gerekli tüm içeriği ile anlatılması ve izah edilmesi, yetkililerce gereklidir.

b) İnceleme sonucu tutanakların tutulması ve yazılması ile bunlara ilişkin tedbirlerin alınması dışında, nezninde inceleme yapılan mükellefin rıza ve muvafakatı olmadıkça, resmi çalışma saatleri dışında inceleme yetkisi olan

kişilerin denetim amacıyla inceleme yapmaları önemli ölçüde sınırlandırılmış ve engellenmiştir. Aslında iş yerinin faaliyetlerini aksatmayacak vergi denetimine yönelik her türlü incelemenin yapılabilmesi, etkin bir vergi denetiminin ön koşullarından biridir. Bu etkinliğin sağlanmasının vergi sistemi açısından öneminin büyük olmasına rağmen, böylesi bir zaman dilimiyle sınırlanması matrah unsurunu iktisadi değerlerin belgelenmesinde önemli istismlara olanak sağladığı gibi, denetim faaliyetlerini de göz ardı edilemeyecek derecede sekteye uğratmaktadır (Park, 1997: 28-29).

c) Ender olsa da, inceleme sonuçlandırıldığında buna ilişkin saptamaları gösteren bir vesika ve tutanağın inceleme ve denetimi yapılan mükellefe verilmediği görülmektedir. Oysaki VUK 140'ncı maddesine göre, bu tutanak veya vesikanın denetim yapılan kişi veya kuruma verilmesi zorunludur.

d) VUK'nun 5. Maddesi gereğince, vergi denetiminde bulunan denetim elemanları, incelemeleri sonucunda elde ettikleri ve saptadıkları gizli kalması gereken bilgi ve belgeleri mükellefin veya mükellef ile doğrudan ilgili vergi sorumlusu kişilerin şahıslarına, ticari işlemlerine, servet, meslek ve kariyerlerine zarar gelebileceği olasılığı ile açıklamaları yasaklanmıştır. Şahıs haklarının korunmasına yönelik bu olumlu yaptırımla, diğer taraftan üçüncü şahıslara ilişkin olumsuz bir durumun doğmasını önlemek istemiştir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 1999: 71-73).

e) Vergi denetimine ilişkin incelemelerde bulunan yetkili personelin tarafsızlığının bilincinde olması ve incelemenin her aşamasında tarafsızlığın gereği kesinlikle unutulmamalıdır.

İncelemeye Konu Olan Mükellefler Açısından

a) Vergi mükelleflerinin öncelikle denetimin ilk aşaması olan VUK'nun 220 ile 226'ncı maddeleri gereği tutmak ve tasdik ettirmekle yükümlü olduğu defterler ile denetimin ilk aşamasını başlattıklarını söylemek olanaklıdır. Ayrıca VUK'nun 171 ve 219'ncü maddeleri kapsamındaki esaslara uygun olarak tuttukları bu defterlere ilişkin kayıtları da VUK'nun 227'nci ve süregelen maddelerinde ifade edilen belgelerle belgelendirmek durumundadırlar.

b) VUK'nun 256'ncı maddesi gereği, defter tutma mecburiyeti olan bu yükümlüler defter ve belgelerini inceleme talebine yönelik, sunmak muhafaza ve ibraz etmekle yükümlüdürler.

c) Diğer taraftan yükümlüler, VUK'nun 253'ncü maddesi gereği tuttukları defter ve bu bağlamdaki belgeleri içinde buldukları yılın sonrasındaki takvim yılından başlamak üzere beş yıl muhafaza etmekle yükümlü tutulmuşlardır.

d) VUK'nun 257. Maddesi çerçevesinde ele alınabilecek ve vergi incelemesine başlandıktan sonraki aşamaları içeren diğer denetim

aşamalarının ilkinin ise, denetim ve inceleme yapan memurun rahatça çalışabilmesinin sağlanmasına yönelik olarak mükellefin bu ortamı sağlama yükümlülüğü oluşturmaktadır.

e) Yine bu ilgili madde kapsamında denetim ve incelemeye yönelik her türlü bilgi ve belgeyi vererek gerekli tüm açıklamaları yapmak; hatta gerekli durumlarda işyerinin her tarafını gezip inceleme ve denetim olanağını oluşturmak, denetime tabi olan mükelleflerin yükümlülükleri arasında sayılmıştır.

f) VUK'nun 134'ncü maddesi gereği envanter yapılmasının zorunluluk arzettiği durumlarda, tüm araç ve gerecin sayılmasına ilişkin ilgili personel, denetim memuruna her türlü yardım ve kolaylığı göstermekle yükümlü kılınmıştır.

VUK'nun 148. Maddesi çerçevesinde kamu idare ve kurumları da dahil mükellefiyet esası taşıyan tüm gerçek ve tüzel kişiler Maliye Bakanlığı nezrinde vergi incelemesi yapan ve yürütenlere ilgili bilgiyi vermekle yükümlü kılınmışlardır. Ancak bilgi istemek üzere ilgililerin zorla vergi dairesine getirilemeyecekleri belirtildikten sonra, 149. Madde ile de tüm kamu idare ve müesseseleri de dahil olmak üzere Maliye Bakanlığı veya bağlı bir vergi idaresi biriminin yazılı olarak isteyebileceği, istenilen belgelerin yazılı olarak ve devamlı olarak verilmesi zorunluluğuna dikkat çekilmiştir.

Vergi denetiminin fonksiyonel yapısına yönelik beklentilerin özellikle VUK'nun 142'nci Maddesi kapsamında yoğunlaştığı görülmektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 1999: 100-101). Bu madde kapsamında ihbar yada yapılan incelemelerden ötürü mükellefin vergi kaçırdığı netleşirse, bu yükümlünün veya ilgili kişinin (yada kişilerin) doğrudan üzerinde arama yapılabileceği hükme bağlanmıştır. Ancak, arama işleminin devamlılık kazanabilmesi için, olayın hukuki net bir içerik kazanması beklentisi her iki taraf için de zorunluluk olarak ortaya çıkmış ve vergi denetimini gerçekleştirenlerin gerekçeli bir yazı ile yetkili sulh ceza hakimliğinden bu devamlılık yetkisini isteme durumu kaçınılmaz olarak doğmuştur. Bu yetki belgesinin sadece istenilen yerlere yönelik işlerliğin yanısıra, yinede tek başına arama için yeterli bir gerekçe oluşturmadığı da izlenmektedir (Pehlivan, 2000: 115).

Arama yapan yetkili personel ilgili evraklardan gerekli nüsha ve kopyayı almakla da VUK'nun 143. Maddesi kapsamında yetkili kılınmış, gerekli belgelerin incelenmesiyle ilgili sınırlamalardan doğan zorlukların beklentiler doğrultusunda incelemeler yapan yetkililer lehine aşılması sağlanmıştır. Denetim ve incelemeye yetkili personelin arama sonucunda konuyla ilgili defter ve belgelere el koyması sonucu, VUK'nun 219. Maddesi gereğince deftere işlenmeyen tüm işlem ve kayıtlardan doğan şikayet ve beklentilerin aşılmasına yönelik düzenlemeler, VUK'nun 146'ncü Maddesi kapsamında

aşılmaya çalışılmıştır. Bu bağlamda, defter ve belgelerin iadesinden sonra vergi idaresi ve mükellef arasında karşılıklı kararlaştırılan bir süre saptanması yoluna gidildiği izlenmektedir. Daha önceki uygulamalarda sadece vergi idaresi tarafından tek taraflı belirlenen bu süre, beklentilere yeterli ölçüde cevap vermese de, bir aydan az olmamak koşuluyla her iki tarafında ortak olarak saptanmasıyla netlik kazanmakta ve kararlaştırılan bu süre kapsamında yapılamayan kayıtlar ayrıca ikmal edilmektedir (VUK 146).

SONUÇ

Vergi denetiminde fonksiyonel yapı, teşvik ve istisna uygulamalarının yanısıra mükellef ve işlevlerin tam olarak kavranabilmesinde vergi idaresi ve mükellefler arasındaki işlemlerin bütününden oluşmaktadır. Vergi Usul Kanunu'na (VUK) ilişkin mevzuatın birçok alanı kapsamı, teşvik ve uygulamalara yönelik yaptırım ve alanların çeşitliliği, VUK çerçevesinde vergi denetiminin fonksiyonel olarak anlaşılmasını zorlaştırmaktadır. VUK çerçevesinde ülkemiz vergi uygulamaları, her modern vergi sistemindeki uygulamalarda izlendiği gibi genellikle beyan esasına dayanmış olması, yükümlülerin vergi kaçırma eğilimini yükseltmektedir. Fonksiyonel yapısı yüksek bir verimlilikle uygulanabilirlik kazanmayan vergi denetim sistemimiz, denetim sonucu vergi sisteminin eksiklerine yönelik vergi kaçırma potansiyelini nedenleriyle birlikte somutlaştırmaktan ve hem vergi denetimcisi ve hem de yükümlü tarafından uygulamada karşılaşılan sorunların çözümünde etkin olabilecek beklentilerden uzaktır.

Özellikle VUK'nun 127 ve 133. Maddeleri çerçevesinde belirlenen vergi idaresi memurlarının denetim ve yetki konusunda görevlendirme esaslarının daha da netleştirilip, yükümlünün de hak ve beklentilerine cevap verecek şekilde ele alınmasına şiddetle ihtiyaç olduğu görülmektedir. Yetkililer nezninde vergi denetimi ve incelemesi türlerinin, ilgililerin yetki limitleriyle uyumlaştırılması, vergi denetim sistemimizdeki fonksiyonel yapının etkinliğine yönelik önemli bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır. Böylesi bir optimalitenin sağlanması, özellikle VUK'nun 142 ile 147. Maddeleri kapsamındaki ihbar nitelikli denetim ve aramalı vergi incelemelerini vergi mükellefleri tarafından daha anlaşılır kılmasının yanısıra (VUK 172, 173, 253 ve 256), VUK'nun 133 ve 135. Maddeleri içeriğinden doğan yetki sıkıntılarının giderilmesinde önemli katkılar sağlayacaktır.

VUK'nun 140. Maddesi çerçevesinde vergi denetim ve inceleme yapan yetkililerin uyması gereken hususlara ilişkin, mükelleflerce bazı önemli beklentilerin de uygulama esasında, denetimin kapsamı ve amacına ilişkin gerekli açıklamaların yükümlülere yapılmaması, denetimi daha ilk aşamada sekteye uğratmaktadır. Yapılan inceleme ve denetimin resmi çalışma saatleri dışında yapılmasında, yükümlünün muvaffakatının zaman zaman alınmaması

ve incelemenin yükümlü nezninde yapılmasına ilişkin bazı sorunların yaşanması incelemenin fonksiyonel yapısına yönelik etkinliği zayıflatmaktadır.

Yine VUK'nun 5. Maddesi gereği vergi denetim ve inceleme yetkisine haiz kişilerin, ilgili kurum ve kişilerin mükellefliklerine ilişkin, gizli kalması ,kişilik hakları ve meslek itibarları gereği zorunlu olan bazı hususların ifşa edilmesine tarafsızlıklarını yitirdikleri, yükümlüler nezninde aşılması beklenen önemli bir sorun olarak irdelenmektedir. Bu bağlamda denetim ve inceleme elemanlarının tam bir tarafsızlıkla kamu yararını gözeten, ancak incelenen yükümlünün kişilik haklarını da zedelemeyen bir uyum süreciyle görevlerini yapmaları kaçınılmaz olmaktadır. Diğer taraftan yine bu süreçte yetkili personelin eğitim amaçlı hareket etmeleri gereği de göz ardı edilmeyecek beklentiler arasındadır.

Vergi denetim ve inceleme elemanlarının VUK'nun 148. Maddesi gereğince yükümlülerden istediği belge, bilgi ve defterlerin ibrazında yetkililer sınırlı bir işleme tabi tutulmuşlardır. Bunları ibraz etmeyen yükümlüye karşı denetim elemanlarını yaptırımlarına yönelik yetkiler bürokratik işlemlerle zorlaştırılmış ve sınırlandırılmıştır. Oysa ki VUK'nun 151. Maddesi gereği kendilerinden bilgi istenenlerin böylesi bir avantajdan yararlanmalarının önüne geçilmesinin amaçlanmasına rağmen, Ceza Mahkemeleri Usulü Kanunu'nun (C.M.U.K.) 88. Maddesi gereğince önemli idari engellerin varlığı yadsınamaz ölçüde gerçektir. Etkin bir fonksiyonel yapıyı engelleyen bu tür mevzuat çelişkilerinden doğan engellerin daha uyumlu bir kapsam oluşturulması amacıyla gözden geçirilmesi, mevcut vergi denetim sistemimizin fonksiyonel etkinliğini şüphesiz önemli ölçüde arttıracak ve Avrupa Birliği uyum sürecimize de önemli bir katkı sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- ANDERSON, W., WALLACE, M. S. and WARNER, J. T. (1986) Government Spending and Taxation: What Causes What?, *Southern Economic Journal*, Vol.52, No.3, 630-639.
- BASANTI, R. K. (1990) Role of Public Expenditure Management in Structural Adjustment Programs, in A.Premchand (ed.), *Government Financial Management*, Washington D.C.: International Monetary Fund, 53-71.
- BLINDER, A. S. and SOLOW R. (1973) Does Fiscal Policy Matter?, *Journal of Public Economics*, No.2, 319-337.

- CREMER, H. and GAHVARI, F. (1993) Uncertainty, Optimal Taxation and The Direct Versus Indirect Tax Controversy, *The Economic Journal*, Vol.105, No.432, 1165-1179.
- DEVİRİM, F., TOSUNER M. ve ARIKAN Z. (1992) Vergi Sistemi, *Hak-İş Aylık Mesleki Eğitim Dergisi*, Sayı.19, 7-21.
- EDWARDS, S. and TABELLINI, G. (1991) Explaining Fiscal Policies and Inflation in Developing Countries, *Journal of International Money and Finance*, Vol.10, No.1, 16-48.
- ENGEL, E. and SKINNER, J. (1996) Taxation and Economic Growth, *National Tax Journal*, Vol.XLIX, No.4, 617-640.
- GOLEMBIEWSKI, R. T. and RABIN, J. (1983) *Public Budgeting and Finance: Behavioral, Theoretical and Technical Perspectives*, 3rd ed., Newyork: Decker Inc.
- KAY, J.A and KING, M.A. (1986) *The British Tax System*, Oxford University Press, Oxford.
- MAÇ, M. (2002) Sahte ve Yanıltıcı Belgeler, İle Vergi İadesi Alınması Halinde İşverenler ve Çalışanların Durumu, *Yaklaşım*, Sayı.111, 55-57.
- ÖNCEL, M., KUMRULU, A. ve ÇAĞAN, N. (1999) *Vergi Hukuku*, 7.b., Turhan Kitabevi, Ankara.
- PARK, S. (1997) The Relations Between Government Financial Condition and Expected Tax Rates Reflected in Municipal Bond Yields, *National Tax Journal*, Vol.L, No.1, 23-38.
- PEHLİVAN, O. (2000) *Vergi Hukuku*, Derya Kitabevi, Trabzon.
- PORTER, M. G. (1980) Aspects of Monetary Theory and Policy, *The Economic Record*, Vol. 56, No.152, 1-16.
- POTERBA, J. M. and ROTEMBERG, J. J. (1990) Inflation and Taxation With Optimizing Government, *Journal of Money, Credit and Banking*, Vol. 22, No.1, 1-18.
- SARAÇOĞLU, F. (2000) Vergi Erozyonu Açısından Gelir Vergisinde Yer Alan Müesseselerin Analizi, *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt.2, Sayı.2, 79-96.
- SCHMÖLDERS, G. (1976) *Genel Vergi Teorisi*, 4.b., Çev: Salih Turhan, Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- SMITH, W. T. (1996) Taxes, Uncertainty and Long-Term Growth, *Europe Economic Review*, Vol.40, No.8, 1647- 1664.
- ŞENYÜZ, D. (2001) *Türk Vergi Sistemi*, 7.b., Ezgi Kitabevi, Bursa.

UFUK, M.T. (2002) Vergi Hukukunda Sorumlulukla İlgili Düzenlemelerin Esasları, *Yaklaşım*, Sayı:1, 63-67.

ULUATAM, Ö. (1991) *Kamu Maliyesi*, 4.b., Savaş Yayınları, Ankara.