

TÜRKİYE'DEKİ VERGİ DENETİM YAPISI ile BAZI GELİŞMİŞ ÜLKELERDEKİ VERGİ DENETİM YAPILARININ KARŞILAŞTIRILMASI¹

COMPARISON OF TAX AUDIT STRUCTURES OF TURKEY AND SOME DEVELOPED COUNTRIES



Cemil RAKICI*



Okan ATAK**

ÖZ

Devletler, önemli bir gelir kaynağı olan vergilerin cebri olma özelliği nedeniyle vergileri toplarken az veya çok bir dirençle karşılaşmaktadırlar. Bu nedenle devletler yasal gücünü kullanarak denetim yapmaktadırlar. Bu açıdan vergilerin tam ve doğru toplanması için vergi denetimi de vergilerin temini kadar önem arz etmektedir. Bu çalışmada; Türkiye'nin siyasi, ekonomik ve kültürel ilişki içerisinde bulunduğu Amerika Birleşik Devletleri (ABD), İngiltere, Almanya ve Fransa gibi ülkelerin vergi denetim yapılarına bakılacak ve söz konusu ülkelerdeki vergi denetim yapıları değerlendirilerek Türkiye'deki durum ile karşılaştırma yapılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Denetimi, İnceleme, ABD Vergi Denetim Yapısı, Almanya Vergi Denetim Yapısı, İngiltere Vergi Denetim Yapısı.

JEL Sınıflandırması Kodları: H26, H29, K34.

ABSTRACT

Due to its very nature, states somehow encounter resistance while collecting their most important revenue sources, taxes. Therefore, states undertake audits by using their legal power. In this sense, for a just taxation system, tax audit is as crucial as tax collection. This study focuses on the US, German and British tax audit structures, and the Turkish system will be evaluated in the light of by this trio comparison.

Keywords: Tax audit, inspection, the US tax audit structure, the German tax audit structure, the British tax audit structure

JEL Classification Codes: H26, H29, K34

* Prof. Dr., Karadeniz Teknik Üni., İİBF, Maliye Bölümü, cemil.rakici@ktu.edu.tr, ORC-ID: 0000-0003-1053-0411.

** Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, okan.atak@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0003-4775-5366.

Rakıcı, C., Atak, O. (Kasım 2019). Türkiye'deki Vergi Denetim Yapısı ile Bazı Gelişmiş Ülkelerdeki Vergi Denetim Yapılarının Karşılaştırılması, *Vergi Raporu*, 242, (11-30).

¹ Bu çalışma; Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Tezli Yüksek Lisans Programında, Prof. Dr. Cemil RAKICI danışmanlığında, Okan ATAK'ın hazırlamış olduğu "Vergi Denetiminde Mükellef Hakları ve Türkiye'de Mükellef Haklarının Geliştirilmesine Yönelik Çözüm Önerileri" adlı yüksek lisans tezinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

GİRİŞ

Devletler, vergi kayıp ve kaçığını önlemek için denetim gücünü kullanmaktadırlar. Devletlerin vergi toplama sürecinde ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak bakımından en etkili mekanizması vergi denetimleri olup mükellef haklarının gözetilmesi açısından da en kritik süreç vergi denetimleri sürecidir.

Ülkelerin vergi sistemleri ve vergi denetim yapıları her ülkenin sosyal, ekonomik, siyasi ve hukuki düzeni ile ilgili olup değişen koşullara göre yenilenmekte ve bu durum vergi denetiminin ülkeden ülkeye farklılıklar göstermesine neden olmaktadır. Bu doğrultuda vergi denetiminin, bazı ülkelerde coğrafi yapıya göre, bazı ülkelerde mükellef gruplarına göre ve bazı ülkelerde ise vergi türlerine göre yapılandırıldığı görülmektedir. Öte yandan vergi denetim yapısı ülkelerde farklı olarak biçimlense de vergi denetiminin mutlaka gruplandırılmış bir yapıda ele alındığı görülmektedir.

Bu çalışmada ilk önce dünya ekonomisine yön veren ve vergi idaresi bağlamında örnek alınan ABD, İngiltere, Almanya ve Fransa gibi ülkelerdeki vergi denetim yapıları ve işleyişi irdelenecek; daha sonra genel bir değerlendirme yapılarak Türkiye'nin vergi denetim yapısı söz konusu ülkelerdeki uygulamalar ile karşılaştırılmaya çalışılacaktır.

1- TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİ

2011 yılına kadar olan süreçte Türkiye'de vergi denetimi; merkezde Maliye Bakanı'na bağlı olarak çalışan Maliye Teftiş Kurulu (MTK) Başkanlığı bünyesinde maliye müfettişleri, Hesap Uzmanları Kurulu (HUK) Başkanlığı bünyesinde hesap

uzmanları, merkezde Gelir İdaresi Başkanlığına (GİB) bağlı olarak çalışan Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı bünyesinde gelirler kontrolörleri ve taşrada ise Vergi Dairesi Başkanlıklarına bağlı olarak çalışan Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları bünyesinde vergi denetmenleri tarafından yürütülmüştür. Vergi denetimi görevi asıl olarak bunlarca yerine getirilmekle birlikte; ilin en büyük mal memuru, vergi dairesi müdürleri ve GİB'in müdür unvanlarında görev yapanlar da vergi inceleme yetkisine haizdi ve bunların içerisinde de vergi dairesi müdürleri az da olsa vergi denetimi yapmaktaydı.

2011 yılında ise Vergi Denetim Kurulu (VDK) Başkanlığı kurulmuş ve böylece Maliye Bakanlığının üç merkezi denetim birimi (MTK, HUK, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı) ile taşra denetim birimi (Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları), Maliye Bakanlığı bünyesinde VDK Başkanlığı altında ve doğrudan Bakana bağlı olarak "vergi müfettişi" unvanı ile tek çatı altında toplanmıştır. Şu an Türkiye'de vergi denetimleri, VDK Başkanlığı bünyesinde yer alan vergi müfettişleri tarafından yapılmaktadır.

VDK Başkanlığı; doğrudan Bakana bağlı olarak başkan, başkan yardımcıları, grup başkanları ve vergi müfettişleri (vergi başmüfettişi, vergi müfettişi, vergi müfettiş yrd.)'nden oluşmaktadır.¹

Merkezi Ankara'da bulunan VDK Başkanlığında, 31.12.2018 tarihi itibarıyla 220'si vergi başmüfettişi, 2.822'si vergi müfettişi ve 5.220'si vergi müfettiş yardımcısı olmak üzere toplam 8.263 denetim elemanı çalışmaktadır.²

Kurula verilen görevlerin etkin bir şekilde yerine getirilmesinde; uzmanlaşma, işbölümünün sağlanması ve işgücünün verimli kullanılması amacıyla gerekli yerlerde Bakan onayı ile doğru-

¹ 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, 2018, madde 228.

² VDK 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019, s. 11.

dan Başkanlığa bağlı olmak üzere grup başkanlıkları kurulmaktadır. Bu doğrultuda VDK,

- Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı (A Grubu)
- Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı (B Grubu)
- Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı (C Grubu)
- Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı (Ç Grubu)
- Katma Değer Vergisi İade İncelemeleri Grup Başkanlığı (D Grubu) şeklinde yapılandırılarak örgütlenmiştir.³

Türkiye’de vergi incelemeleri esasen Vergi Usul Kanunu’nun⁴ 134 ile 142’nci maddeleri arasında düzenlenmiştir. Ayrıca Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik⁵ ile de vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esaslar ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

Türkiye’de vergi incelemeleri esas itibarıyla mükellefin iş yerinde yapılır. İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması olanaksız olur veya mükellef isterse inceleme denetim elemanının dairesinde yapılabilir.⁶ Vergi incelemelerinin esas olarak mükellefin iş yerinde yapılacağı öngörülmüşse de; teknolojik gelişmeler dolayısıyla bazı incelemelerin iş yerinde yapılmasının gereksiz bir hal almış olması, denetim elemanlarının çok fazla mükellefi takip etmesi ve her mükellef için incelemenin iş yerinde yapılmasının zaman ve iş yükü maliyeti getirmesi gibi nedenlerle uygulamada denetimlerin bir çoğu inceleme

elemanının dairesinde yapılmaktadır. Ancak bazı durumlarda incelemenin mükellefin iş yerinin görülmesini gerektirmesi, incelemelerin hızını arttırması ve mükellefler hakkında daha gerçekçi bilgiler edinilmesini sağlaması gibi nedenlerle incelemenin mükellefin iş yerinde yapıldığı da görülmektedir.

Türkiye’de incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde en fazla altı ay, KDV iade incelemelerinde ise en fazla üç ay içinde incelemelerin bitirilmesi esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir. Tam ve sınırlı incelemelerde altı ayı, KDV iade incelemelerinde ise iki ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir.⁷

Vergi Usul Kanunu’nun 140’ıncı maddesine göre; Türkiye’de nezdinde inceleme yapılan mükellefin rızası olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapılamamakta veya incelemeye devam edilememektedir. Ancak tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hükmün dışında bulunmaktadır. Öte yandan bu gibi tedbirler, incelemelerin yapıldığı yerdeki faaliyeti sekteye uğratmayacak şekilde yapılmalıdır.

Öte yandan Türkiye’de vergi inceleme elemanları; vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler.⁸

VDK Başkanlığının yayımladığı en son verilere göre Türkiye’de 2018 yılında, 101.422 adet sınırlı ve 33.681 tam olmak üzere toplam 135.103 adet vergi incelemesi gerçekleştirilmiştir.⁹

³ 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, 2018, madde 228.

⁴ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (1961), T. C. Resmi Gazete, 10705, (10.01.1961).

⁵ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (2011), T. C. Resmi Gazete, 28101, (31.10.2011).

⁶ Vergi Usul Kanunu, 1961: madde 139.

⁷ Vergi Usul Kanunu, 1961: madde 140.

⁸ Vergi Usul Kanunu, 1961: madde 140.

⁹ VDK 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019, 44.

Yine VDK Başkanlığının yayımladığı en son verilere göre Türkiye’de 2018 yılında, faal gelir vergisi mükellef sayısı ile faal kurumlar vergisi mükellef sayısı toplamından oluşan 2.727.208 adet mükellefin 44.376 adedi incelenmiş ve bu doğrultuda vergi denetim oranı %1,63 olarak gerçekleşmiştir.¹⁰

Stratejik amacı “kayıtlı ekonomiyi büyütme ve mali suçları azaltmak” olarak belirlenen VDK tarafından 2018 yılında yapılan vergi denetimleri sonucunda; 8.475.702.032 TL tutarında vergi tahsi istenilmiş ve 18.939.813.359 TL tutarında da ceza kesilmesi önerilmiştir.¹¹

2- AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ’NDE VERGİ DENETİMİ

Amerika Birleşik Devletleri (ABD) vergi sistemi; federal yönetim, eyaletler ve mahalli idareler tarafından tahsil edilen vergilerden oluşmaktadır.¹² Dolaylı vergilerin bütçe içindeki payının az olduğu ABD’de vergilerin yönetiminden Hazine Bakanlığına bağlı olarak çalışan İç Gelir İdaresi (Internal Revenue Service-IRS) sorumludur.¹³ ABD İç Gelir İdaresi (IRS), vergilerin yönetiminin yanı sıra vergi kanunlarına uymayan mükelleflerin araştırılması, denetlenmesi ve soruşturulmasıyla da yetkili ve görevlidir.¹⁵

IRS, ABD Maliye Bakanlığına değil Hazine Bakanlığına bağlı olarak çalışan bir kurumdur.¹⁵ IRS Başkanı, doğrudan ABD Başkanı tarafından 5 yıl görev süresi ile atanmaktadır.¹⁶ Bu doğrultuda IRS’ye vergi yasalarının uygulanması noktasında özerklik sağlanmıştır.¹⁷ Fonksiyonel bir biçimde örgütlenmiş olan IRS; Ücret ve Yatırım Bölümü, Büyük ve Uluslararası İşletmeler Bölümü, Küçük İşletmeler ve Bağımsız Çalışanlar Bölümü ve Vergiden Muaf ve Kamu Kurumları Bölümü olmak üzere mükellef türlerine göre dört ana operasyon birimine ayrılmış bulunmaktadır.¹⁸

IRS, vergi incelemelerini ve soruşturmalarını Vergi Denetçileri (Vergi Uyum Görevlileri) (Tax Compliance Officer), Gelir Ajanları (Revenue Agent) ve Özel Ajanlar (Special Agents) aracılığıyla yapmaktadır.¹⁹

IRS bünyesindeki vergi denetçileri, beyan-nameleri kontrol ederek sınırlı konularda uyum incelemesi yapmaktadırlar. Tam anlamıyla vergi incelemesini ise gelir ajanları gerçekleştirmektedir. Gelir ajanları saha incelemesi adı verilen denetimleri yapmaktadırlar. Türkiye’deki vergi müfettişliği mesleğine benzeyen ve aynı görevleri yapan gelir ajanları, mükelleflerin iş yerindeki tüm defterlerini, kayıtlarını, banka hesaplarını, varlıklarını, her türlü gelir ve giderlerini inceleme

¹⁰ VDK 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019, 46

¹¹ VDK 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019, 48.

¹² Pehlivan, Osman ve Öz Ersan (2017), Uluslararası Vergilendirme, Celepler Matbaacılık, Trabzon, s. 47.

¹³ Öz, Ersan ve Akdemir, Tekin (2002), “ABD Vergi Sistemi”, Vergi Sorunları Dergisi, 168, s. 100.

¹⁴ Anderson, Kenneth E. vd. (2008), Federal Taxation, Corporations, Partnerships, Estates and Trusts, Prentice Hall, 22 Edition, s. 24.

¹⁵ Karyağdı, Nazmi (2006), Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi’nde Vergi İncelemesi, T. C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Yayın No: 2006/371, Ankara, s. 21.

¹⁶ Rettig, Charles (2013), “President Obama Nominates John Koskinen As Next IRS Commissioner”, IRS Watch Contributor Group, <https://www.forbes.com/sites/irswatch/2013/08/07/president-obama-to-nominate-john-koskinen-as-next-irs-commissioner/#40fc4da29d7> (23.02.2019).

¹⁷ Demir, İhsan Cemil (2008), “ABD Vergi Sistemi Ve Gelir İdaresi”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, 10(1), s. 278.

¹⁸ IRS (2018), Internal Revenue Service 2017 Data Book, Publication 55B, Washington, DC <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/17datbk.pdf> (30.01.2019).

¹⁹ IRS (2018), a.g.e., s. 2.

ve araştırma yetkisine sahip denetim elemanlarıdır.²⁰ Özel ajanlar ise hileli vergi işlemlerini araştırmakta ve vergi yasalarının ihlal edilmesi konusunda soruşturmalar yapmaktadırlar. Ayrıca özel ajanlar kara para aklama soruşturmalarında da görev almaktadırlar.²¹

Gelir ajanları, büyük ölçekli mükellefleri incelemekte ve denetimleri ağırlıklı olarak ekip halinde yapmaktadırlar. Ayrıca yaptıkları denetimlerin büyük kısmını mükelleflerin iş yerinde gerçekleştirmektedirler. Vergi denetçileri ise çoğunlukla kendi ofislerinde yazışmalarla denetimleri yapmaktadırlar.²² Öte yandan vergi denetçileri, görevlerinde yükselerek gelir ajansı olabilmektedirler.²³

Uyum denetiminin vergi denetçileri tarafından, saha denetiminin ise gelir ajanları tarafından yapıldığı ABD’de 2017 mali yılında vergi denetimlerinin % 70,8’i uyum denetimi şeklinde gerçekleştirilirken, % 29,2’si saha denetimi şeklinde gerçekleştirilmiştir.²⁴ Uyum denetimi sınırlı olarak bazı konularda yapılırken (örneğin, indirim kabul edilmeyen giderler gibi), saha denetimleri ise daha kapsamlı ve tüm hesaplar üzerinde yapılmaktadır.²⁵ Mart 2018 itibarıyla IRS’de 9.510 adet gelir ajansı, 7.936 adet vergi denetçisi ve 2.157 adet özel ajan olmak üzere toplam 19.603 adet denetim elemanı görev yapmaktadır.²⁶

ABD’de vergi incelemesi, IRS tarafından mükellefe inceleme yapılacağına ilişkin gönderilen

mektup ile başlamaktadır. ABD İç Gelir Kanunu’na göre incelemenin yapılacağı yeri ve zamanı mükellefler belirleyebilmektedirler. İnceleme eğer ofiste yapılacaksa mükellefin ikametgah adresine en yakın IRS ofisinde yapılmakta, iş yerinde yapılacaksa mükellefin bildirdiği iş yeri adresinde yapılmaktadır.²⁷ Ayrıca incelemeye başlamadan önce mükellef hakları ve IRS’nin yükümlülükleri konusunda mükellefe yazılı bir bilgi verme zorunluluğu da bulunmaktadır.²⁸

IRS’nin güncel olarak vergi denetim yöntemleri ise başlıklar halinde aşağıdaki gibidir:²⁹

- İndirilemeyecek Giderler Denetimi
- Mektupla Yapılan Denetim
- Dairede Yapılan Denetim
- Mükellefin İş Yeri Denetimi
- Araştırma İncelemesi
- Ekonomik Gerçeklik İncelemesi
- Çok Yıllı Denetim
- Endüstri Uzmanlaşma Programı
- Sektörel Uzmanlaşma Programı

Söz konusu denetim yöntemlerinin kapsamı, inceleme konusu açısından gittikçe artan bir yapıdadır. Yani indirilemeyecek giderler denetiminde mükelleflerin sadece indirilemeyecek giderleri beyanname üzerinden kontrol edilirken; sektörel uzmanlaşma programında mükellefler ilgili sektörde uzmanlaşmış denetçiler tarafından bütün ayrıntısına kadar incelenmektedir.³⁰

²⁰ Ünal, İlker ve Erdoğan, Y. Arif (2014), “Vergi İncelemesinde Ölçek Etkisi ve ABD Gelir İdaresi Uygulama Sonuçları”, Vergi Raporu Dergisi, 178, s. 8-9.

²¹ Karyağdı, 2006, a.g.e., s. 50

²² Kaya, M. Göktuğ vd. (2017), Uluslararası Vergi Sistemi ve Denetim: Türkiye, ABD, İngiltere ve Diğer Ülkeler, Nobel Bilimsel Eserler Yayınları, Ankara, s. 89.

²³ IRS, Tax Compliance Officer, <https://www.jobs.irs.gov/resources/job-descriptions/>

²⁴ IRS, 2018, a.g.e., s. 23.

²⁵ Kaya vd., 2017, a.g.e., s. 107

²⁶ IRS, 2018, a.g.e., s. 67

²⁷ Kaya vd., 2017, a.g.e., s. 104

²⁸ Karyağdı, 2006, a.g.e., s. 62

²⁹ Kol, Nazlı (2019), “Türkiye’deki Vergi İncelemelerinde Etkinliğin Sağlanması: ABD Örneği”, Vergi Raporu Dergisi, 232, 113-121, s. 115; Kaya vd., 2017, a.g.e., s. 106-114

³⁰ Kol, 2019, a.g.e., s. 115-116

Vergi denetimlerinin uzmanlaşmaya dayalı olarak yürütüldüğü ABD’de, IRS tarafından vergi inceleme elemanlarının denetimlerde kullanmaları için her bir sektör bazında denetim tekniği rehberleri hazırlanmaktadır. Bu noktada IRS tarafından sektörel bazda 53 adet vergi denetim tekniği rehberi hazırlanmış olup ayrıca rehberler, mükellefler ile de paylaşılmaktadır.³¹

IRS, kurmuş olduğu gelişmiş teknoloji, yazılım ve programlar aracılığıyla risk odaklı denetimler yaparak vergi denetiminde etkinlik sağlamaya çalışmaktadır. Söz konusu teknoloji ve yazılımlar yoluyla, kazancı ile beyanları uyumsuz olan riskli mükellefler sistem tarafından belirlenmekte ve incelemeye sevk edilmektedir.³² Bu doğrultuda, Beyan Edilmemiş Geliri Ayırt Edici Formül (Unreported Income Discriminant Formula), Bilgi Raporlama Programı (Information Reporting Program), Mükellef Uyumunu Ölçme Programı (Taxpayer Compliance Measurement Program) ve Ulusal Araştırma Programı (National Research Program) gibi programlar riskli olan ve incelenecek olan mükelleflerin seçiminde kullanılmaktadır.³³ Mükellef seçiminde kullanılan bu tür risk analiz programları ABD’de mükellef odaklı vergi denetim anlayışının olduğunu göstermekte olup, bu tür programlar aynı zamanda mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu da etkileyen çalışmalarındır.³⁴

ABD’de yapılan risk analizi çalışmaları sonucunda; vergi kaçaklığı işlemleri, vergi hileleri,

ödenmeyen vergi borçları ve boş verilen beyan-nameler riskli alanlar olarak belirlenmiştir.³⁵

Öte yandan ABD’de riskli mükellefler dışında, belirli ölçekteki ve belirli gelirin üzerindeki mükellefler herhangi bir risk unsuru dikkate alınmaksızın incelemeye sevk edilmekte ve denetlenmektedir. Örneğin aktif büyüklüğü 50 milyon doları aşan mükellefler herhangi bir risk unsuru olmaksızın incelemeye alınmaktadır.³⁶

IRS’nin yayımladığı raporlarda vergi denetim sonuçlarına bakıldığında, mükelleflerin büyüklükleri (ölçekleri) arttıkça yapılan inceleme oranlarının ve ek tarhiyat tutarlarının da arttığı görülmektedir. Örneğin 2017 yılında yapılan denetimlerde çok küçük işletmelerde denetim oranı %0,7 iken çok büyük işletmelerde denetim oranı %58,40 civarındadır. Ayrıca kazancı 10.000.000\$-50.000.000\$ arasında olan mükelleflerde incelenme oranı %4 ve yapılan ek tarhiyat tutarı 158.539.000\$ iken kazancı 20.000.000.000\$ üzerinde olan mükelleflerin incelenme oranı %58,40 ve yapılan ek tarhiyat tutarı ise 1.062.170.000 dolardır.³⁷ IRS’nin yayımlamış olduğu verilerden, IRS’nin vergi denetim gücünü küçük ölçekli mükellefler yerine büyük ölçekli mükellefler üzerinde kullanarak denetimde verimlilik elde etmeyi önemli oranda başarmış olduğu görülmektedir.

ABD’de vergi denetimlerini asıl olarak IRS yapmakla birlikte, IRS’nin denetimini (teftişini) ve genel mali denetimi Vergi İdaresi Genel Hazine Müfettişi örgütü (Treasury Inspector General for

³¹ Aykın, Hasan (2017), “IRS Vergi İnceleme Rehberleri: Rehber Dediğin Böyle Olur. Dedirtiyor.”, Vergi Dosyası, (<https://vergidosyasi.com/2017/03/29/irs-vergi-inceleme-rehberleri-rehber-dedigin-boyle-olur-dedirtiyor/>). Erişim tarihi: 23 Şubat 2019.

³² Kaya vd., 2017, a.g.e., s. 111

³³ Kaya vd., 2017, a.g.e., s. 109-115

³⁴ Bakar, Feride ve Gerçek, Adnan (2016), “Vergi Denetiminde Risk Analizinin Yeri: Bazı Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme”, International Journal of Public Finance, 1 (2), 168-193, s. 172.

³⁵ OECD (2015), Tax Administration 2015 Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, Centre For Tax Policy And Administration (CTPA), (https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2015_tax_admin-2015-en#page50). Erişim tarihi: 03 Nisan 2019.

³⁶ IRS, 2018, a.g.e., s. 55

³⁷ IRS, 2018, a.g.e., s. 55-57

Tax Administration-TIGTA) yapmaktadır.³⁸ TIGTA, IRS faaliyetlerinin bağımsız bir şekilde gözetimini sağlamak amacıyla IRS'yi Yeniden Yapılandırma ve Reform Yasası uyarınca kurulmuştur. Yeni yapılanma sonrasında TIGTA, IRS'nin eski denetim sorumluluklarının büyük kısmını üstlenmiştir.³⁹ TIGTA'nın misyonu; vergilerin yönetiminde bütünlüğü ve verimliliği teşvik eden kalite, profesyonel denetim, soruşturma ve değerlendirme hizmetleri sunmak olarak belirlenmiştir. Ayrıca TIGTA, IRS ve ilgili kurumlardaki dolandırıcılık, kötüye kullanımın önlenmesi gibi görevleri de üstlenmiştir.⁴⁰ Örgüt, teftiş ve soruşturma faaliyetlerini bünyesinde bulunan denetçi, soruşturmacı, avukat ve destek personeli suretiyle yürütmektedir. Denetim örgütü, organizasyon yapısı olarak Hazine Bakanlığının içerisinde bulunmasına rağmen Hazine Bakanlığından ve Bakanlığın bütün birimlerinden bağımsızdır.⁴¹

Yılda yaklaşık 3,4 trilyon dolar vergi tahsil eden ve yaklaşık 437 milyon dolar vergi iadesi yapan ABD vergi idaresi, karmaşık bir yapıyı bünyesinde barındırmaktadır.⁴² Karmaşık bir yönetim ve vergi sistemi bulunmasına rağmen; ABD'de vergi denetimlerinin verimli ve etkin olduğu söylenmektedir.⁴³

ABD'de vergi denetimlerinin verimli olmasını sağlayan faktörler ise vergi bilincinin gelişmiş

olması, mükellef haklarına önem verilmesi, teknolojik altyapının olması, denetim birimlerinde uzmanlaşmanın sektörel bazda yapılması, denetimlerin büyük ölçekli mükelleflere yoğunlaştırılması ve IRS'nin mükellefler nezdindeki değeri şeklinde sıralanabilir.³³

3- ALMANYA'DA VERGİ DENETİMİ

Alman vergi sistemi, birçok ülkeye örnek olmuş ve bu bağlamda da Türkiye'de Vergi Usul Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu oluştururken Alman vergi sisteminden yararlanılmıştır.⁴⁵

Federal bir siyasi yapıya sahip Almanya'nın vergi sistemi, federal ve federe vergilerden oluşmakta olup hem federal devlet hem de federe devletler vergi toplama yetkisine sahip bulunmaktadır.⁴⁶ Almanya'nın bu federal yapısına uygun olarak da maliye örgütü üç kademededen oluşmaktadır. Söz konusu mali yapıda en üst kademe Maliye Bakanlığı, orta kademe Yüksek Maliye Müdürlükleri ve alt kademe de yerel mali merciler olarak Vergi Daireleri bulunmaktadır.⁴⁷ Bu doğrultuda Almanya'da vergilerin uygulanmasından, yönetiminden ve denetiminden sorumlu olarak Federal Maliye Bakanlığı (Bundesministerium der Finanzen) ve Federal Merkez Vergi Dairesi (Bundeszentralamt für Steuern-BZSt) adında iki resmi kuruluş oluşturulmuştur.⁴⁸

³⁸ Treasury Inspector General for Tax Administration (TIGTA) (2018), TIGTA Semiannual Report to Congress, (https://www.treasury.gov/tigta/semiannual/semiannual_sept2018.pdf). Erişim tarihi: 30 Ocak 2019.

³⁹ IRS, 2018, a.g.e., s. 59

⁴⁰ TIGTA, 2018, a.g.e., s. 6

⁴¹ Duran, Metin (2004), "ABD'de Gelir İdaresi Ve Vergi Denetiminin Yapısı", Vergi Sorunları Dergisi, 192, 30-37, s. 31-32.

⁴² IRS, 2018, s. 16

⁴³ International Bureau of Fiscal Documentation (2003), Examination Handbook Strengthening the Examination Function in the Tax Administrations of Latin America and the Caribbean, Inter-American Center of Tax Administrations, (https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Ingles/2003_examination_handbook.pdf). Erişim tarihi: 10 Şubat 2019.

⁴⁴ Robert, E. McKenzie vd. (2004), Representing The Audited Taxpayer Before the IRS, Thomson-West, Thomson Reuters, USA, s. 5

⁴⁵ Kaya vd., 2017, a.g.e., s. 171

⁴⁶ Akçay, Ersin (2017), "Almaya, Fransa, İtalya Ve İspanya Gibi Avrupa Ülkelerinin Vergi Sistemi, Vergi İncelemeleri Ve Vergi Yargıları", Vergi Raporu Dergisi, 211, s. 28.

⁴⁷ Can, İsmail (2004), "Almanya'da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri", Maliye Dergisi, 147, s. 25

⁴⁸ Bundesministerium der Finanzen (2018), "Monatsbericht des BMF November 2018", Ergebnisse der Steuerlichen Betriebsprüfung 2017, (<https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2018/11/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-7-ergebnisse-betriebspruefung.html>). Erişim tarihi: 01 Şubat 2019.

Alman vergi sisteminde vergi denetimi, Alman Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olup söz konusu kanun hükümlerine göre yürütülmektedir.⁴⁹ Almanya'da vergi denetimleri esas olarak mahallelere kadar örgütlenmiş vergi idareleri tarafından yürütüldüğünden her mahalde bir vergi denetleyicisi bulunabilmektedir.⁵⁰ Almanya'da vergi denetim faaliyetleri; yoklama, işletme denetimi ve vergi takibatı olmak üzere üç yöntemle gerçekleştirilmektedir.⁵¹

Öte yandan denetim elemanlarının sektörel gruplara göre uzmanlaştığı Almanya'da Mali Polis, Maliye Bakanlığına bağlı olarak faaliyet göstermekte ve alanıyla ilgili konularda denetimler yapmaktadır.⁵² Diğer ülkelerle karşılaştırıldığında Almanya'da vergi suçu (vergi kaçakçılığı) alanında çok daha fazla soruşturmanın yapıldığı göze çarpmaktadır.⁵³

Almanya'da vergi denetimi belirli alanlarda Uzmanlaşmış Denetçiler (Prüfer) tarafından gerçekleştirilmektedir. Almanya'da iş bölümü ve uzmanlaşma vergi denetiminde etkin bir şekilde uygulanmaya çalışılmaktadır. Örneğin, otomotiv sektöründe veya inşaat sektöründe uzmanlaşmış denetim elemanları bu firmaları denetlemektedirler. Yani denetim elemanları uzmanlaş-

tığı alanlarda denetim yapmaktadırlar.⁵⁴ Ayrıca Almanya'da vergi türü bazında denetim yapmak amacıyla oluşturulmuş denetim birimleri de bulunmaktadır. Bu doğrultuda farklı vergi türü alanlarında uzmanlaşmış ve uzmanlaştığı vergi alanında denetim yapan denetçiler vardır. Örneğin KDV alanında uzmanlaşmış olan ve sadece KDV denetimi yapan veya sadece kişisel gelir vergisini denetleyen denetçiler bulunmaktadır.⁵⁵

Alman Federal Maliye Bakanlığının yayımlanmış olduğu raporlara göre, Almanya genelinde 2017 yılında vergi denetimlerinde 13.651 denetçi aktif olarak denetim gerçekleştirmiştir.⁵⁶

Almanya'da mükellefin iş yerinde denetim oldukça yaygın olarak kullanılmaktadır.⁵⁷ Vergi denetiminin teftiş nitelikli bölümü ise Sayıştay (Der Bundesrechnungshof) tarafından gerçekleştirilirken, genel vergi incelemesi vergi dairelerindeki denetim elemanlarınca yapılmaktadır.⁵⁸

Vergi denetiminde risk analizlerinin kullanıldığı Almanya'da denetime tabi tutulacak işletmeler küçük, orta ve büyük olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır.⁵⁹ Almanya Federal Maliye Bakanlığının yayımladığı verilere göre; en büyük işletmelerin her 4 yılda bir, orta işletmelerin her 15 yılda bir, küçük işletmelerin 30 yılda bir ve en

⁴⁹ Değirmendereli, Ali (2014), "Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi", 29. Türkiye Maliye Sempozyumu-Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, 17-36, 16-20 Mayıs 2014-Antalya, s. 17.

⁵⁰ Beşel, Furkan ve Gürdal, Temel (2017), "Almanya ve Fransa'da Vergi Denetimi", 2nd International Congress on Political, Economic and Social Studies (ICPESS), 19-22 May 2017, s. 192.

⁵¹ Merter, Mehmet Emin (2004), Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 128

⁵² Beşel ve Gürdal, 2017, a.g.m., s. 192

⁵³ Şin, Sevil (2005), Avrupa Birliği Ve Türkiye'de Vergi Yapısı, Denetimi Ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları, İTO Yayınları, Yayın No: 2005-17, İstanbul, s. 140.

⁵⁴ Akçay, 2017, a.g.m., s. 31

⁵⁵ Benlikol, Sabahattin ve Akgür, Muhsin (2002), Avrupa Birliği'nde Kayıtdışı Faaliyetlerin Kontrolü ve Denetimi, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, Yayın No: 2002/14, İstanbul, s. 45.

⁵⁶ Bundesministerium der Finanzen, 2018, a.g.e., s. 3

⁵⁷ Şin, 2005, a.g.e., s. 139

⁵⁸ Akçay, 2017, a.g.e., s. 32

⁵⁹ Doğan, Can ve Kapusuzoğlu, Tuncay (2005) "Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler", Vergi Dünyası Dergisi, 283, s. 24

küçük işletmelerin ise her 97 yılda bir incelendiği (denetime tabi tutulduğu) görülmektedir.⁶⁰

Alman Federal Maliye Bakanlığının Kasım 2018'de yayımlamış olduğu faaliyet raporlarına göre 2017 mali yılında 188.826 adet iş yeri denetimi ve 7.254 adet genel inceleme gerçekleştirilmiştir. Gerçekleştirilen vergi denetimlerinde yaklaşık 17,5 milyar Avro'luk ek vergi tarhiyatı bulunmuştur. Yapılan denetimlerde en fazla ek vergi geliri büyük şirketlerin yer aldığı kurumlar vergisinden (4,5 milyar Avro) ve ardından işletme vergisinden (3,8 milyar Avro) elde edilmiştir.⁶¹

Alman sisteminde vergi denetim elemanları; küçük ve orta büyüklükteki işletmeleri denetleyenler, büyük işletmelerden sorumlu olanlar ve vergi soruşturma (vergi kaçakçılığı) biriminde görevli olanlar olmak üzere sınıflandırılmıştır.⁶² Bütün denetim elemanları vergi ile bağlantılı kişilerden bilgi alma yetkisine haiz iken; belgelere el koyma ve bankalardan bilgi alma yetkisi sadece vergi soruşturma birimi denetim elemanlarına tanınmıştır.⁶³ Öte yandan Almanya'da denetlenen mükellefin yakınlarından bilgi istenememekte ve mükellef hakkında herhangi bir karar alınmadan önce, mükellefin dinlenilmesi koşulu gerekmektedir.⁶⁴

Almanya'da vergi denetimleri genellikle üç yıllık bir süreyi kapsamakta olup mükelleflerin yaklaşık olarak yarısı her yıl denetimden geç-

mektedir.⁶⁵ İşletmelerin büyük, orta, küçük ve çok küçük işletmeler şeklinde sınıflandırıldığı Alman vergi denetim sisteminde büyük işletmelerin hiçbir gerekçeye ihtiyaç duyulmaksızın yılda bir defa incelenmesi zorunludur. Özellikle büyük işletmelerin denetimine önem verilen Alman denetim sisteminde bu işletmelerin her vergilendirme döneminde denetlenmesi hedeflenmiştir.⁶⁶ Küçük işletmelerin ise bir yıl içerisinde yaklaşık olarak %4'ü denetlenmektedir.⁶⁷

Almanya'da vergi kaçırmanın ağır bir suç olduğu, vergi kaçırmaya yönelik bir işlem yapıldığında bunun ortaya çıkarılacağı ve vergi kaçırmanın mutlaka cezalandırılacağı anlayışı hâkimdir. Böyle bir anlayışın yerleşmiş olması, ülkede vergi kaçırmanın ne kadar hassas bir durum olduğunu ve vergi kaçırmama inancının ne kadar sağlam olduğunu göstermektedir.⁶⁸ Ayrıca yapılan denetimler sonucunda vergi kaçırıldığının tespiti halinde ağır cezalar uygulanmaktadır.⁶⁹ Vergi kaçırmama bilincinin yerleşmesinde, denetim yapısı (örgütü) ile denetim yönteminin etkin role sahip olduğu düşünülmektedir.

4- FRANSA'DA VERGİ DENETİMİ

KDV'nin mucidi olan Fransız vergi sistemi, dünya vergi yapısına yön veren sistemlerdendir. Fransa'da vergisel işlemlerden sorumlu olan te-

⁶⁰ Bundesministerium der Finanzen (2017), "Datensammlung zur Steuerpolitik Ausgabe 2016/2017", (https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2017-03-08-datensammlung-zur-steuerpolitik-2016-2017.pdf?__blob=publicationFile&v=6). Erişim tarihi: 8 Ocak 2019.

⁶¹ Bundesministerium der Finanzen, 2018, a.g.e., s. 2-3

⁶² Merter, 2004, a.g.e., s. 129

⁶³ Merter, 2004, a.g.e., s. 131

⁶⁴ Şin, 2005, a.g.e., s. 143

⁶⁵ Arslan, Mehmet ve Biniş, Mine (2014), "Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi", 29. Türkiye Maliye Sempozyumu-Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, 443-463, 16-20 Mayıs 2014-Antalya, s. 449.

⁶⁶ Değirmendereli, 2014, a.g.e., s. 26

⁶⁷ Loeprick, Jan ve Engelschalk, Michael (2011), "Simplified Risk Scoring for SMEs", Risk-Based Tax Audits Approaches and Country Experiences, The World Bank, Washington D.C., s. 45-46.

⁶⁸ Akçay, 2017, a.g.m., s. 29

⁶⁹ Yurteri, İsmet (2011), "AB ve ABD'deki Vergi Denetimi ve Uygulama Biçimleri 1-Almanya", Yaklaşım Dergisi, 226, s. 33.

mel birim Ekonomi ve Maliye Bakanlığına bağlı olarak çalışan Vergiler Genel İdaresi (Direction Générale des Impôts-DGI)'dir. DGI; vergilerin hesaplanması ve toplanması, vergi denetimlerinin gerçekleştirilmesi ve vergisel işlemlerin tedavisi görevlerinde bulunmaktadır.⁷⁰

Fransa'da vergi denetimleri (le controle fiscal), Vergiler Genel İdaresinin merkez ve taşra örgütleri tarafından yürütülmektedir. Merkez ve taşra örgütlerinde Vergiler Milli Okulu (Ecole Nationale des Impôts)'nda hukuk, işletme, muhasebe ve vergi alanlarında özel olarak yetiştirilen ve A sınıfı kamu görevlilerinden oluşan denetim elemanları (Inspecteur des Impôts) çalışmaktadır.⁷¹ Ayrıca vergi denetimleri, Vergi Genel Kanunu (Code General des Impots) ve Vergi Usul Yasasında (Livre des Procédures Fiscales) belirtilen kurallara göre yürütülmektedir.⁷²

Fransız vergi denetim elemanları; beyannameleri yükümlülerden alanlar, iller ve bölgeler arası denetim yapanlar, ulusal düzeyde denetim yapanlar ve tüm vergi ve harçları denetleyenler şeklinde sınıflandırılmaktadır.⁷³

Fransa'da coğrafi yapıya ve işletme büyüklüğüne bağlı olarak vergi denetimi yapan üç tür birim bulunmaktadır. Bu birimler:⁷⁴

- Mali Hizmetler Müdürlüğü (Direction des Services Financiers), il düzeyinde küçük işletmelerin denetimini yapan birimdir.

- Mali Kontrol Müdürlüğü (Département du Contrôle Financier), bölgesel düzeydeki orta büyüklükteki işletmelerin denetimini yapan birimdir.
- Ulusal ve Uluslararası Kontrol Müdürlüğü (Direction du Contrôle National et International), ulusal düzeydeki büyük işletmelerin denetimini yapan birimdir.

Denetimde risk analiz sisteminin uygulandığı⁷⁵ Fransa'da vergi denetimleri; şekli inceleme, belgeler üzerinde inceleme ve iş yerinde inceleme olmak üzere üç türde gerçekleştirilmekte ve ayrıca kişisel mali durum incelemesi adı verilen inceleme de yapılmaktadır.⁷⁶ İdare, denetim başlamadan önce mükellefi yapacağı denetimden haberdar etmekte, denetimin yapılacağı dönemleri ve vergileri mükellefe bildirmektedir.⁷⁷

Fransa'da kişisel mali durum incelemesi (examen de cas financiers personnels) adı verilen inceleme türünde, denetlenen mükellefin kişisel gelir vergisi beyanındaki gelirleri ile mal varlığı durumu, yaşayış biçimi ve harcamaları arasındaki bağlantı araştırılmaktadır. Denetim elemanı, kişisel mali durum incelemesinde mükellefin beyan ettiği geliri ile harcamalarının uygun olup olmadığına bakmakta ve mükellefin gerçek durumunu ortaya koymaya çalışmaktadır.⁷⁸

Fransa'da farklı bir süre öngörülmedikçe mükellef, denetim elemanının istediği bilgi, belge ve

⁷⁰ France Ministère de L'économie (2016), "Overview Of The French Tax System", (Public Finances Directorate General, Tax Policy Directorate), (https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/1_metier/5_international/french_tax_system.pdf). Erişim tarihi: 29 Ocak 2019.

⁷¹ Tokat, Yakup (2010), "Mükellef Hakları Yönünden Vergi İncelemesi Süreci: Fransa'nın Vergi Hukuku ve Uygulaması", Yaklaşım Dergisi, 208, s. 58.

⁷² Şin, 2005, a.g.e., s. 146

⁷³ Merter, 2004, a.g.e., s. 131-132

⁷⁴ Arslan ve Biniş, 2014, a.g.e., s. 450-451

⁷⁵ Bakar ve Gerçek, 2016, a.g.m., s. 173

⁷⁶ Aykın, Hasan (2018), "Fransa'da Vergi Denetimi", Vergi Dosyası, (<https://vergidosyasi.com/2018/01/11/fransadavergidenetimi/>). Erişim tarihi: 28 Ocak 2019.

⁷⁷ Şin, 2005, a.g.e., s. 151

⁷⁸ Şin, 2005, a.g.e., s. 152

açıklamaları 30 gün içerisinde denetim için sunmak durumundadır.⁷⁹

Fransa'da vergi denetimleri; profesyonellik, grup şirketlere odaklanma, uyumlaştırılmış yöntemler ve mükellef haklarında hassasiyet esasları dikkate alınarak gerçekleştirilmektedir.⁸⁰

Genel olarak iş yerinde vergi denetiminin yaygın olduğu Fransa'da vergi denetiminin zamanaşımı süresi 3 yıl olup, bir mükellefin daha önceden incelenmiş olan aynı vergi türü ve aynı vergi dönemi için tekrar denetim yapılamamaktadır.⁸¹

Öte yandan Fransız vergi denetim birimlerinin görev ve yetkileri; mükelleflerin büyüklükleri, bölgesel dağılımı, kazanç miktarları, vergi matrahları, yurt dışı kazançları ve sektörel kriterlerine göre sınıflandırılmıştır.⁸² Vergi denetim süresi ise büyük firmalarda 9 ay iken küçük firmalarda 3 ay olarak belirlenmiştir.⁸³ Fransa'da orta büyüklükteki işletmeler 4 yılda bir incelenirken ulusal düzeydeki çok büyük işletmeler 7 yılda bir incelenmektedir.⁸⁴ Fransa'da genel vergi inceleme oranları ise %3-4 dolaylarında seyretmektedir.⁸⁵

Öte yandan Fransa'da vergi denetimine başlamadan önce mükellef haklarını içeren yazılı bir bildirge mükellefe imzalatılmaktadır. Fransız vergi denetiminde mükellef haklarına önem verilmekte ve incelemeler titizlikle yapılmaktadır.

Ayrıca mükellefler isterlerse denetim konusunda müşavirlerden veya avukatlardan yardım alabilmektedirler.⁸⁶

Fransa'da 2013 yılından 2015 yılına kadar olan süreçte vergi denetimleri artmış, 2015 yılında yapılan vergi denetimleri sonucunda da 21 milyar Euro civarında ek vergi tarhiyatı yapılmış ve bu durum da denetimlerin caydırıcı bir unsur olarak algılanmasında önemli rol almıştır.⁸⁷

Fransa eski Maliye Bakanının danışmanı olan Av. Chaumont, Fransa'da 2011 yılında başlayan Vergi Polisi uygulaması ile vergi denetimlerinin daha gergin ve öngörülemez bir duruma geldiğini belirtmekte ve Vergi Polislerinin mükellefleri polis karakoluna götürme, sorgulayabilme, gözaltında tutabilme ve hatta mükelleflerin telefonlarını bile dinleyebilme yetkilerinin bulunduğunu söylemektedir.⁸⁸

Türkiye'nin sistem olarak örgütlenmesinde model aldığı Fransa'da teftiş ve soruşturmalar ise Bakanlıklar bünyesinde bulunan kurullar tarafından yapılmaktadır. Vergi idaresinin teftiş ve soruşturması ise Ekonomi ve Maliye Bakanlığında doğrudan Bakana bağlı olarak çalışan Maliye Teftiş Kurulu tarafından yapılmaktadır.⁸⁹ Kurul; teftiş, araştırma ve soruşturma yapma görevlerinin yanında maliye politikalarının oluşturulması

⁷⁹ Şin, 2005, a.g.e., s. 147

⁸⁰ Lambert, Thierry (1998), *Controle Fiscal-Droit et Pratique*, 2ème Édition, Presses Universitaires de France, France, s. 24

⁸¹ Karataş Durmuş, Neslihan (2016), "Türk ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 48, s. 115.

⁸² Konukcu Önal, Debi (2011), *Türkiye'de ve Avrupa Birliği'nde Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma, Vergi Denetimi ve Analizi*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 121.

⁸³ Tokat, 2010, a.g.m., s. 60

⁸⁴ Beşel ve Gürdal, 2017, a.g.m., s. 198

⁸⁵ Erçoban, Nida (2013), *Türk Vergi Sistemi'nde Vergi Kayıp Ve Kaçaklarını Azaltıcı Etkileri Bakımından Vergi Denetiminin Etkinliği*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.123.

⁸⁶ Public Finances Directorate General (2014), *Comment est sanctionnée la fraude fiscale?*, (https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/dgfp/controle_fiscal/organisation_fonctionnement/9_Comment_est_sanctionnee_la_fraude_fiscale.pdf). Erişim tarihi: 22 Ocak 2019.

⁸⁷ Kaya vd., 2017, a.g.e., s. 182-183

⁸⁸ Chaumont, Blaise Philippe (2014) "Çağdaş Vergi Sistemi ve Denetim Konulu Panel", *Vergi Dünyası Dergisi*, 397, s.151

⁸⁹ Aykın, 2018, a.g.m., s. 3

noktasında danışmanlık hizmeti de vermektedir. Türkiye’de Maliye Teftiş Kurulu’nun kurulmasında örnek alınan Fransız Maliye Teftiş Kurulu, maliye müfettişlerinden oluşmakta olup doğrudan Bakana bağlı olarak çalışmakta ve diğer Bakanlıklar üzerinde de denetim yapma yetkisine sahip bulunmaktadır.⁹⁰

5- İNGİLTERE’DE VERGİ DENETİMİ

İngiltere’nin vergi ve gümrük işlemlerinin uygulanması ve vergi kayıp ve kaçığının denetlenmesi ile görevli ve yetkili birimi, İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi Başkanlığı (Her Majesty’s Revenue and Customs-HMRC)’dır. HMRC, Gelir İdaresi (Inland Revenue) ve Gümrük ve Tüketim Vergileri İdaresi (HM Customs and Excise) olmak üzere iki farklı örgütün 2005 yılında birleştirilmesiyle oluşturulmuş olup Bakanlığa bağlı olmayan (bakanlık dışı) bir kurumdur.⁹¹

HMRC’nin vergi denetimi ile ilgili yapısına bakıldığında, mükellef büyüklükleri dikkate alınarak oluşturulmuş bir sınıflandırılma yapıldığı görülmektedir. Bu doğrultuda İngiltere’de vergi denetimi ile görevli 3 ana ofis bulunmaktadır. Söz konusu ofisler şunlardır:⁹²

- Özel Uyum Ofisi (Special Compliance Office)
- Yerel Uyum Ofisi (Local Compliance Office)
- Büyük Mükellefler Ofisi (Large Taxpayers Office)

Özel Uyum Ofisi; büyük vergi kaçakçılığı, dolandırıcılık ve sahtekârlıkla ilgili vergi olaylarını ve davalarını ele almak için görevlendirilmiştir. Yerel

Uyum Ofisi, büyük mükellefler bölümünün içerisine girmeyen mükellef türlerinin vergisel faaliyetlerinin birbirleriyle olan ilişkileri ile ilgilenmektedir. Büyük Mükellefler Ofisi ise İngiltere’nin büyük ve karmaşık mükellefleriyle ilgili vergiler üzerinde ve riskle mücadele alanında çalışmaktadır.⁹³

İngiltere’de vergi incelemesi, Vergi Müfettişi (Tax Inspector) denilen denetçiler tarafından yapılmaktadır.⁹⁴ Vergi müfettişi olabilmek için öncelikle 4 yıllık vergi uzmanlığı programının bitirilmiş olması şartı aranmaktadır.⁹⁵

İngiltere vergi müfettişleri, temelde vergi kaçakçılığını denetlemekle beraber vergi müfettişlerinin bireyler, işletmeler ve şirketlere ilişkin vergi yasalarının uygulanmasını sağlamak, ilgili hesapları incelemek, mükelleflere tavsiyede bulunmak gibi görevleri de vardır. Öte yandan İngiltere’deki vergi denetim elemanları incelemelerini yazışma yoluyla, iş yerine giderek veya görüşme yoluyla yapmaktadırlar.⁹⁶

İngiltere’de denetim elemanları, vergi incelemesinin en başında mükellefe mektup göndermekte ve incelemeyi bu mektupla başlatmaktadırlar. Mükellefe gönderilen mektupta incelemenin hangi konuda ve hangi dönemle ilgili olarak yapılacağı belirtilmektedir. Denetim elemanı incelemede mükellefin beyannamesinin tamamını, beyannamenin belirli bir alanını veya beyannamedeki unsurlardan sadece birini inceleyebilmektedir. Bu doğrultuda İngiltere’de tam inceleme ve yüzeysel inceleme olmak üzere iki tür inceleme kapsamı bulunmaktadır.⁹⁷

⁹⁰ Beşel ve Gürdal, 2017, a.g.m., s. 195

⁹¹ HMRC, <https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/>.

⁹² Kaya vd., 2017, a.g.e., s. 120-122

⁹³ Kaya vd., 2017, a.g.e., s. 122-123

⁹⁴ Şin, 2005, a.g.e., s. 153

⁹⁵ Gelir Uzmanları Stratejik Araştırma Merkezi (GUSAM) (2019), “Yabancı Ülkelerde Gelir İdaresi ve Vergi Uzmanlığı”, (<http://www.vergiyorumlari.com/?Syf=26&Syz=516769&/Yabanc%C4%B1-%C3%9Clkelerde-Gelir-%C4%B0daresi-ve-Vergi-Uzman%C4%B1%C4%9F%C4%B1>). Erişim tarihi: 21 Şubat 2019.

⁹⁶ Şin, 2005, a.g.e., s. 154

⁹⁷ Şin, 2005, a.g.e., s. 158

Öte yandan İngiltere’de denetim elemanları, inceleme devam ederken mükellefler ile inceleme sürecinde gereken bilgi ve belgeleri almak için toplantı düzenleyebilmektedirler. Yapılan toplantılarda idare tarafından notlar tutulmakta ve tutulan notların fotokopileri ayrıca mükelleflere de verilmektedir.⁹⁸

İngiltere’de vergi incelemeleri, denetçiler eliyle yapılmanın yanı sıra bilgisayar ve ekonometrik analiz programları aracılığıyla oluşturulan risk analiz sistemleri tarafından da yapılmaktadır. Risk analiz sistemleri vasıtasıyla mükelleflerin beyan-nameleri ve harici veriler kıyaslanmakta ve mükelleflerin gerçek durumları denetlenmektedir.⁹⁹

İngiltere’de mükellefler; çok küçük, küçük, büyük ve çok büyük işletmeler, vergi suçları, belirli bir tutarın üzerindeki zenginlik ve pazar kriterlerine göre ayrıştırılmakta daha sonra bunlar risk alanlarına göre sınıflandırılmaktadır. Riskli ve gri alanlar incelemeye sevk edilerek daha ayrıntılı olarak araştırılmakta ve denetlenmektedir.¹⁰⁰ İlk başlarda yerel düzeyde uygulanan risk analizi sistemi, başarılı olduktan sonra 2005 yılından itibaren ülke düzeyinde uygulanmaya başlanmıştır.¹⁰¹

Ayrıca İngiliz Gelir ve Gümrük İdaresi, “Connect” olarak isimlendirilen bir sistem geliştirmiş

olup, bu yeni sistem sayesinde İngiltere’deki şahıslara ve işletmelere ait mali işlemlere daha kolay ulaşıldığı ve bu sistem dolayısıyla denetimlerin yoğunlaştırıldığı söylenmektedir.¹⁰²

Öte yandan İngiliz vergi idaresi HMRC, belirlediği politika gereği vergi denetim sonuçlarını kamuoyu ile paylaşmamakta; sunduğu mükellef odaklı hizmet anlayışı doğrultusunda denetimlere değil, gönüllü uyumu artırmaya odaklanmaktadır.¹⁰³

6- ABD, ALMANYA, FRANSA ve İNGİLTERE VERGİ DENETİM YAPILARININ DEĞERLENDİRİLMESİ, TÜRKİYE ile KARŞILAŞTIRMA ve SONUÇ

Çalışmanın bu kısmında ABD, Almanya, Fransa ve İngiltere gibi gelişmiş ülkelerdeki vergi denetim yapıları özetlenerek, ilgili ülkelerdeki vergi denetim yapılarının işleyişi değerlendirilecek ve Türkiye ile karşılaştırma yapılmaya çalışılacaktır.

Çalışmanın önceki bölümlerindeki bazı ülkeler ile ilgili kısımda yer verilen açıklamalar ve söz konusu ülkelerin resmi internet sayfalarından alınan veriler doğrultusunda; ABD, Almanya, Fransa, İngiltere ve Türkiye’deki vergi denetimi ile görevli olan birimler ve denetim elemanlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibi tablolastırılabilir.

⁹⁸ Şin, 2005, a.g.e., s. 160

⁹⁹ Kaya vd., 2017, a.g.e., s. 124

¹⁰⁰ Bakar ve Gerçek, 2016, a.g.m., s. 177

¹⁰¹ Hainey, Michael (2011), “Building and Integrating Databases for Risk Profiles in the United States”, Risk Based Tax Audits (Approaches and Country Experiences), The World Bank, Washington D.C., s. 66

¹⁰² Accounting Direct Mali Müşavirlik ve Muhasebe (2014), “İşyeri sahiplerine vergi denetimi uyarısı!”, <http://www.eurovizyon.co.uk/londra/isyeri-sahiplerine-vergi-denetimi-uyarisi-h31718.html> (21.02.2019).

¹⁰³ Her Majesty’s Revenue and Customs (HMRC) (2015), Annual Report and Accounts 2014-15, (https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/449343/HMRC_Annual_Report_and_Accounts_201415__Web_accessible_version_.pdf). Erişim tarihi: 28 Mart 2019. s. 13-15

Tablo 1: ABD, Almanya, Fransa ve İngiltere’de Vergi Denetim Birimleri ve Denetim Elemanları

Ülke	Vergi Denetim Birimi	Vergi Denetim Elemanı
ABD	İç Gelir İdaresi (Internal Revenue Service) (IRS)	Vergi Denetçileri/Vergi Uyum Görevlileri (Tax Compliance Officer) Gelir Ajanları (Revenue Agent) Özel Ajanlar (Special Agents)
Almanya	Federal Merkez Vergi Dairesi (Bundeszentralamt für Steuern) (BZSt)	Uzmanlaşmış Denetçiler (Prüfer)
Fransa	Vergiler Genel İdaresi (Direction Générale des Impôts) (DGI)	Vergi Denetim Elemanları (Inspecteur des Impôts)
İngiltere	Gelir ve Gümrük İdaresi Başkanlığı (Her Majesty’s Revenue & Customs) (HMRC)	Vergi Müfettişleri (Tax Inspector)

Kaynak: Veriler, ilgili ülkelerin resmi internet sitelerinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

İlgili ülkelerin resmi internet adresleri: <https://www.irs.gov/>, <https://www.bzst.de/>,

<https://www.economie.gouv.fr/>, <https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs>

ABD, Almanya, Fransa ve İngiltere gibi ülkelerin vergi denetim yapılarına ilişkin olarak çalışmanın daha önceki bölümlerinde yer alan açıklamalar değerlendirildiğinde; söz konusu ülkelerdeki gelir idareleri hem vergileri toplamakta hem de vergi gelirlerinin denetimini yapmaktadırlar. Türkiye’deki duruma bakıldığında ise vergiler GİB tarafından toplanırken, vergilerin denetimi ise VDK Başkanlığı tarafından yapılmaktadır. Bu noktada bazı gelişmiş ülke uygulamalarından farklı olarak Türkiye’de vergileri tahsil eden birim

ile vergileri denetleyen birim farklı yapıda oluşturulmuştur. Yani vergi gelirlerinin tahsili ile görevli olan idare vergi gelirlerinin denetimi ile (Vergi dairesi müdürleri hariç-ki müdürlerin asıl görevleri vergi dairelerini yönetmek olarak belirlenmiştir.) görevlendirilmemiştir.

Öte yandan OECD’nin 2004 ve 2013 yıllarında ülkelerin vergi idarelerine ilişkin olarak yayımlanmış olduğu raporlarda, çalışmada dikkate alınan bazı ülkelerin vergi idarelerine ilişkin organizasyon yapısı hakkında yer alan bilgiler aşağıdaki gibidir.

Tablo 2: ABD, Almanya, Fransa ve İngiltere’de Vergi İdarelerinin Organizasyon Yapısı

Ülke	Organizasyon Yapısı	Büyük Mükellefler Organizasyonu
ABD	Mükellef Odaklı, Yarı Özerk Yapı	Var
Almanya	Fonksiyonel, Bakanlığa Bağlı Yapı	Var
Fransa	Mükellef Odaklı, Bakanlığa Bağlı Yapı	Var
İngiltere	Karma, Yarı Özerk Yapı	Var

Kaynak: OECD, (2004), Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series, Centre For Tax Policy And Administration (CTPA), <https://www.oecd.org/ctp/administration/CIS-2004.pdf> (19.03.2019) s. 31-33; OECD, (2013), Tax Administration 2013 Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, Centre For Tax Policy And Administration (CTPA), https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2013_9789264200814-en#page1, Erişim tarihi: 19 Mart 2019, s. 26-27.

ABD, Almanya, Fransa ve İngiltere gibi ülkelerin vergi idarelerinin yapısına bakıldığında; ABD ve Fransa’da mükellef odaklı yani mükellef haklarına önem veren bir yapı, Almanya’da ise fonksiyonel bir yapı yer almaktadır. ABD ve İngiltere’deki vergi idareleri yarı özerk bir organizasyon yapısı içerisinde yer almakta iken, Almanya ve Fransa’da ise ilgili Bakanlıklara bağlı durumda yer almaktadır. Öte yandan Türkiye’de ise vergi idaresi birimi olan GİB, Maliye Bakanlığına bağlı olarak ve fonksiyonel yapıda çalışmaktadır.

Gelişmiş ülkelerden ABD’nin gelir idaresi olan IRS’nin yapısına bakıldığında, IRS Başkanının 5 yıllığına doğrudan ABD Başkanı tarafından atanması, gelir idaresinin özerk bir yapıya sahip olduğunu göstermektedir. Öte yandan İngiltere’deki uygulamaya bakıldığında ise İngiltere gelir idaresi olan HMRC, hiçbir bakanlığa bağlı olmayıp bakanlık dışı bir kurum olarak örgütlenmiştir.

Yine ABD, Almanya, Fransa ve İngiltere gibi ülkelerin vergi denetim yapılarına bakıldığında; ilgili ülkelerde vergi denetiminde uzmanlaşmaya gidildiği ve denetimde sektörel bazda uzmanlaşma anlayışının hâkim olduğu görülmektedir. Bu doğrultuda örneğin, inşaat sektörü denetimini inşaat sektöründe uzmanlaşmış olan denetim elemanı gerçekleştirmektedir. Türkiye’de ise bir vergi denetim elemanı büyük-küçük mükellef ayrımı dışında her sektörü denetleyebilmekte; bu

nedenle de tam anlamıyla uzmanlaşma sağlanamamaktadır.

Ayrıca ABD, Almanya, Fransa ve İngiltere gibi ülkelerde denetim yapılacak mükelleflerin küçük-orta-büyük-çok büyük şeklinde sınıflandırıldığı (kademelendirildiği) görülmektedir. Türkiye’de de benzer olarak küçük ve orta ölçekli mükellefler ve büyük ölçekli mükellefler şeklinde bir sınıflandırma yapılmıştır.

Yine ABD, Almanya, Fransa ve İngiltere gibi ülkelerin vergi denetim uygulamalarına bakıldığında, ilgili ülkelerin hepsinde risk analiz sistemlerinin denetimde kullanıldığı görülmektedir. ABD ve Almanya’da ise belirli bir ciroyu veya aktif büyüklüğü aşan işletmelerin riskli olup olmadığına bakılmaksızın doğrudan denetime tabi tutulduğu da görülmektedir. Türkiye’de de vergi denetiminde VDK’nın kurulmasıyla birlikte denetimde risk analiz sistemine geçilmiş olup, risk analiz sistemi yaygın olarak kullanılmaktadır. Ancak Türkiye’de belli bir ciroyu aşan işletmelerin doğrudan incelenmesi şeklinde bir uygulama bulunmamaktadır.

Öte yandan ABD, Almanya, Fransa ve İngiltere gibi ülkelerin vergi denetim uygulamalarında mükellef haklarını önemsedikleri görülmektedir. Örneğin Fransa’da vergi denetimine başlamadan önce mükellef haklarını içeren yazılı bir bildirge mükellefe imzalatılmaktadır. Yine ABD’de incele-

meye başlamadan önce mükellef hakları ve idarenin yükümlülükleri konusunda mükellefe yazılı bir bilgi verme zorunluluğu bulunmaktadır.

OECD'nin 2004 yılında vergi idarelerinin ya-

pısına ilişkin olarak yayımlamış olduğu raporda, çalışmada dikkate alınan bazı ülkelerin, vergi denetimi ile ilgili usul şartlarına ilişkin bilgiler ise aşağıdaki gibidir.

Tablo 3: ABD, Almanya, Fransa ve İngiltere'de Vergi Denetimi İle İlgili Usul Şartlarına İlişkin Bilgiler

Ülke	Denetimin Başlatılması Durumunda Bilgi Verme	Denetim Süresinin Sınırlandırılması	Denetim Yapma Zamanı	Denetim Sonucu Vergi Ve Cezadan Önce Bilgi Verme
ABD	Yazılı Veya Sözlü Olarak	--	Herhangi Bir Makul Zamanda	Denetim Raporu İle
Almanya	Yazılı Olarak	--	Belli Bir Zaman Yok	Denetim Raporu İle
Fransa	Değerlendirme Programı Verilmekte	Küçük İşletmelerin Denetiminde 3 Ay	Çalışma Saatleri İçerisinde	Mektup İle
İngiltere	Yazılı Olarak	--	Herhangi Bir Makul Zamanda	Denetim Raporu İle

Kaynak: OECD, (2004), Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series, Centre For Tax Policy And Administration (CTPA), <https://www.oecd.org/ctp/administration/CIS-2004.pdf> (19.03.2019) s. 58-60.

Çalışmanın önceki bölümlerinde yer alan açıklamalar ve değerlendirilmeler doğrultusunda ABD, Almanya, Fransa ve İngiltere gibi gelişmiş

ülkelerdeki vergi denetim uygulamalarına ilişkin özet bilgiler aşağıdaki gibi tablolştırılabilir.

Tablo 4: ABD, Almanya, Fransa ve İngiltere'deki Vergi Denetim Uygulamalarına İlişkin Özet Bilgiler

Uygulamalar	Ülkeler			
	ABD	Almanya	Fransa	İngiltere
Denetim Türleri	Uyum Denetimi, Saha Denetimi	Yoklama, İşletme Denetimi, Vergi Takibatı	Şekli Denetim, İşyerinde Denetim	Yüzeysel Denetim, Tam Denetim
Denetimin Kapsadığı Dönem (Zamanaşımı)	--	3 yıl	3 yıl	--
Denetimde Büyük-Küçük Mükellef Ayrımı Var mı?	Var	Var	Var	Var
Uzmanlaşmaya Dayalı Denetim Var mı?	Var	Var	Var	Var
Risk Analiz Sistemi Var mı?	Var	Var	Var	Var
Büyük Mükelleflerin Doğrudan Denetlenme Durumu?	Var	Var	Yok	Yok
Mükellef Hakları İle İlgili Bilgi Veriliyor mu?	Veriliyor	Veriliyor	Veriliyor	--

Kaynak: Tabloda yer alan veriler, ilgili ülkelerin denetim uygulamalarının açıklandığı kısımlardan yararlanılarak ve özetlenerek oluşturulmuştur.

Bu çalışmada; Türkiye'nin siyasi, ekonomik ve kültürel ilişki içerisinde bulunduğu ABD, İngiltere, Almanya ve Fransa gibi gelişmiş ülkelerin vergi denetim yapılarına bakılarak söz konusu ülkelerdeki vergi denetim yapıları değerlendirildi ve Türkiye'deki durum ile karşılaştırma yapılmaya çalışıldı. Sonuç olarak bu çalışmada; ABD, İngiltere, Almanya ve Fransa gibi gelişmiş ülkelerde mükellef haklarına önem verildiği, denetimlerde risk analizlerinin yapıldığı, denetimlerde uzmanlaşmaya gidildiği, denetimlerde büyük-küçük mükellef ayrımı yapıldığı, denetimlerin ağırlıklı olarak büyük ölçekli mükellef nezdinde yürütüldüğü ve bu durumda denetimlerden elde edilen verimliliği artırdığı gibi hususlara ulaşılmıştır.

KAYNAKÇA

- Accounting Direct Mali Müşavirlik ve Muhasebe (2014), "İşyeri sahiplerine vergi

denetimi uyarısı!", (<http://www.eurovizyon.co.uk/londra/isyeri-sahiplerine-vergi-denetimi-uyarisi-h31718.html>). Erişim tarihi: 21 Şubat 2019.

- Akçay, E. (2017). "Almaya, Fransa, İtalya Ve İspanya Gibi Avrupa Ülkelerinin Vergi Sistemi, Vergi İncelemeleri Ve Vergi Yargıları", Vergi Raporu Dergisi, 211, 27-44.
- Anderson, Kenneth E. vd. (2008). Federal Taxation, Corporations, Partnerships, Estates and Trusts, Prentice Hall, 22 Edition.
- Arslan, M. ve Biniş, M. (2014). "Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi", 29. Türkiye Maliye Sempozyumu-Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, 443-463, 16-20 Mayıs 2014-Antalya.
- Aykın, H. (2017). "IRS Vergi İnceleme Rehberleri: Rehber Dedişin Böyle Olur. Dediriyor.", Vergi Dosyası, <https://vergidosyasi.com>.

- com/2017/03/29/irs-vergi-inceleme-rehberleri-rehber-dedigin-boyle-olur-dedirtiyor/). Erişim tarihi: 23 Şubat 2019.
- Aykın, H. (2018). "Fransa'da Vergi Denetimi", Vergi Dosyası, (<https://vergidosyasi.com/2018/01/11/fransadavergidenetimi/>). Erişim tarihi: 28 Ocak 2019.
 - Bakar, F. ve Gerçek, A. (2016). "Vergi Denetiminde Risk Analizinin Yeri: Bazı Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme", International Journal of Public Finance, 1 (2), 168-193.
 - Benlikol, S. ve Akgür, M. (2002). Avrupa Birliği'nde Kayıtdışı Faaliyetlerin Kontrolü ve Denetimi, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, Yayın No: 2002/14, İstanbul.
 - Beşel, F. ve Gürdal, T. (2017). "Almanya ve Fransa'da Vergi Denetimi", 2nd International Congress on Political, Economic and Social Studies (ICPESS), 19-22 May 2017, 190-200.
 - Bundesministerium der Finanzen (2017). "Datensammlung zur Steuerpolitik Ausgabe 2016/2017", (https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2017-03-08-datensammlung-zur-steuerpolitik-2016-2017.pdf?__blob=publicationFile&v=6). Erişim tarihi: 28 Ocak 2019.
 - Bundesministerium der Finanzen (2018). "Monatsbericht des BMF November 2018", Ergebnisse der Steuerlichen Betriebsprüfung 2017, (<https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2018/11/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-7-ergebnis-se-betriebspruefung.html>). Erişim tarihi: 01 Şubat 2019.
 - Can, İ. (2004). "Almanya'da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri", Maliye Dergisi, 147, 1-60.
 - Chaumont, Blaisse Philippe (2014). "Çağdaş Vergi Sistemi ve Denetim Konulu Panel", Vergi Dünyası Dergisi, 397, 148-156.
 - Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (2018), T. C. Resmi Gazete, 30474, (10.07.2018).
 - Değirmendereli, A. (2014). "Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi", 29. Türkiye Maliye Sempozyumu-Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, 17-36, 16-20 Mayıs 2014-Antalya.
 - Demir, İ. C. (2008), "ABD Vergi Sistemi Ve Gelir İdaresi", Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, 10(1), 275-297.
 - Doğan, C. ve Kapusuzoğlu, T. (2005). "Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler", Vergi Dünyası Dergisi, 283, 22-31.
 - Duran, M. (2004). "ABD'de Gelir İdaresi Ve Vergi Denetiminin Yapısı", Vergi Sorunları Dergisi, 192, 30-37.
 - Erçoban, N. (2013). Türk Vergi Sistemi'nde Vergi Kayıp Ve Kaçaklarını Azaltıcı Etkileri Bakımından Vergi Denetiminin Etkinliği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü.
 - France Ministère de L'économie (2016), "Overview Of The French Tax System", (Public Finances Directorate General, Tax Policy Directorate), (https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/1_metier/5_international/french_tax_system.pdf). Erişim tarihi: 29 Ocak 2019.
 - Gelir Uzmanları Stratejik Araştırma Merkezi (GUSAM) (2019), "Yabancı Ülkelerde Gelir İdaresi ve Vergi Uzmanlığı", (<http://www.vergiyorumlari.com/?Syf=26&Syz=516769&Yabanc%C4%B1-%C3%9C-lkelerde-Gelir-%C4%B0daresi-ve-Vergi-Uzmanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1>). Erişim tarihi: 21 Şubat 2019.
 - Hainey, Michael (2011), "Building and Integrating Databases for Risk Profiles in the United States", Risk Based Tax Audits (Ap-

- proaches and Country Experiences), The World Bank, Washington D.C.
- Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC) (2015). Annual Report and Accounts 2014-15, (https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/449343/HMRC_Annual_Report_and_Accounts_201415__Web_accessible_version_.pdf). Erişim tarihi: 28 Mart 2019.
 - HMRC, (<https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/>).
 - International Bureau of Fiscal Documentation (2003). Examination Handbook Strengthening the Examination Function in the Tax Administrations of Latin America and the Caribbean, Inter-American Center of Tax Administrations, (https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Ingles/2003_examination_handbook.pdf). Erişim tarihi: 10 Şubat 2019.
 - IRS (2018). Internal Revenue Service 2017 Data Book, Publication 55B, Washington, DC (<https://www.irs.gov/pub/irs-soi/17data-book.pdf>). Erişim tarihi: 30 Ocak 2019.
 - Karataş Durmuş, N. (2016). "Türk ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması", Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 48, 99-122.
 - Karyağdı, N. (2006). Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi, T. C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Yayın No: 2006/371, Ankara.
 - Kaya, M. G. vd. (2017). Uluslararası Vergi Sistemi ve Denetim: Türkiye, ABD, İngiltere ve Diğer Ülkeler, Nobel Bilimsel Eserler Yayınları, Ankara.
 - Kol, N. (2019). "Türkiye'deki Vergi İncelemelerinde Etkinliğin Sağlanması: ABD Örneği", Vergi Raporu Dergisi, 232, 113-121.
 - Konukcu Önal, D. (2011). Türkiye'de ve Avrupa Birliği'nde Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma, Vergi Denetimi ve Analizi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
 - Merter, M. E. (2004). Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü.
 - Lambert, Thierry (1998). Controle Fiscal-Droit et Pratique, 2ème Édition, Presses Universitaires de France, France.
 - Loeprick, Jan ve Engelschalk, Michael (2011). "Simplified Risk Scoring for SMEs", Risk-Based Tax Audits Approaches and Country Experiences, The World Bank, Washington D.C.
 - OECD, (2004), Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series, Centre For Tax Policy And Administration (CTPA), (<https://www.oecd.org/ctp/administration/CIS-2004.pdf>). Erişim tarihi: 19 Mart 2019.
 - OECD, (2013), Tax Administration 2013 Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, Centre For Tax Policy And Administration (CTPA), (https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2013_9789264200814-en#page1). Erişim tarihi: 19 Mart 2019.
 - OECD (2015), Tax Administration 2015 Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, Centre For Tax Policy And Administration (CTPA), (https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2015_tax_admin-2015-en#page50). Erişim tarihi: 03 Nisan 2019.
 - Öz, E. ve Akdemir, T. (2002). "ABD Vergi Sistemi", Vergi Sorunları Dergisi, 168, 86-103.

- Pehlivan, O. ve Öz E. (2017). Uluslararası Vergilendirme, Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- Public Finances Directorate General (2014). Comment est sanctionnée la fraude fiscale?, (https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/dgfip/contrôle_fiscal/organisation_fonctionnement/9_Comment_est_sanctionnee_la_fraude_fiscale.pdf). Erişim tarihi: 22 Şubat 2019.
- Rettig, Charles (2013). "President Obama Nominates John Koskinen As Next IRS Commissioner", IRS Watch Contributor Group, (<https://www.forbes.com/sites/irswatch/2013/08/07/president-obama-to-nominate-john-koskinen-as-next-irs-commissioner/#40fcf4da29d7>) Erişim tarihi: 23 Şubat 2019.
- Robert, E. McKenzie vd. (2004), Representing The Audited Taxpayer Before the IRS, Thomson-West, Thomson Reuters, USA.
- Şin, S. (2005). Avrupa Birliği Ve Türkiye'de Vergi Yapısı, Denetimi Ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları, İTO Yayınları, Yayın No: 2005-17, İstanbul.
- Treasury Inspector General for Tax Administration (TIGTA) (2018). TIGTA Semiannual Report to Congress, (https://www.treasury.gov/tigta/semiannual/semiannual_sept2018.pdf). Erişim tarihi: 30 Ocak 2019.
- Ünal, İ. ve Erdoğan, Y. A. (2014). "Vergi İncelemesinde Ölçek Etkisi ve ABD Gelir İdaresi Uygulama Sonuçları", Vergi Raporu Dergisi, 178, 7-12.
- Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (2011), T. C. Resmi Gazete, 28101, Erişim tarihi: 31 Ekim 2011.
- Vergi Usul Kanunu (1961), T. C. Resmi Gazete, 10705, (10.01.1961).
- Yurteri, İsmet (2011), "AB ve ABD'deki Vergi Denetimi ve Uygulanış Biçimleri 1-Almanya", Yaklaşım Dergisi, 226, 24-33.
- Vergi Denetim Kurulu, 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019, Ankara.
- <https://www.irs.gov/>.
- <https://www.bzst.de/>.
- <https://www.economie.gouv.fr/>.
- <https://www.gov.uk/government/organizations/hm-revenue-customs/>.