

TÜRK VERGİ DENETİMİNİ ÜÇ BOYUTU ile TARTIŞMAK: TEORİ, UYGULAMA ve YARGI

DISCUSSING THREE DIMENSIONS OF TURKISH TAX AUDIT:
THEORY, PRACTICE AND JUDICIARY



Recep YÜCEDOĞRU*



Osman SARIASLAN**



Abdulkadir KUŞTEPE***

ÖZ

Vergi denetimi literatürü, denetime tek boyutlu bakan araştırmaların yoğunlukta olduğu bir literatürdür. Bu nedenle de vergi denetiminin tüm taraflarının ortaya koyulduğu çalışmalara literatürümüzde rastlanamamaktadır. Bu sebeple araştırma Türk vergi denetiminin sorunlarını ve bunlara çözüm önerilerinin tartışıldığı bütüncül bir akademik görüş ortaya koymak üzere yazılmıştır. Diğer bir anlatımla bu çalışma; akademisyen, denetim ile görevli bürokrasi ve yargı mensubu araştırmacıların ortaklaşa ürettiği ve karşılıklı görüşlerin ortaya konularak çok boyutlu olan vergi denetiminin tartışıldığı literatürümüzdeki ender çalışmalardan biridir. Bu nedenle de vergi denetimi üzerine çalışacaklara, uygulayıcılara ve kanun yapıcıya yön gösterecek bir kolektif perspektifi ortaya koymaktadır. Ayrıca vergi denetiminde karşılaşılan sorunların teoriden başlayarak, uygulama ve yargı aşamalarında detaylı bir

ABSTRACT

The tax audit has a single dimension research literature. As a result, there are no studies which involve multisided approaches on tax audit. This academic study, therefore, has been written in an effort to discuss the problems of Turkish tax audit and suggest solutions in a holistic view. This study, in other words, is a rare one in the tax audit literature because it discusses all the issues by taking into account academic, administrative and judiciary views. Therefore, it provides a collective perspective for those who would study on tax audit, for practitioners and lawmakers. Furthermore, it discusses thoroughly the issues beginning from theory, then continuing the discussion with practice and judiciary phases, and finally proposes some solutions.

Keywords: Tax audit, examination, tax administration, tax judiciary

JEL Classification Codes: K34, M42, H29

* Dr. Öğ. Üyesi, Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi, recep.yucedogru@beun.edu.tr

** Dr., Zonguldak Vergi Mahkemesi Başkanı, sariaslanosman@yahoo.com, Orcid ID: 0000-0002-5485-6280

*** Abdulkadir Kuştepe, Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, abdulcadir.kustepe@vdk.gov.tr, Orcid ID: 0000-0002-0548-3625
Yücedoğru, R., Sariaslan, O., Kuştepe, A. (Ocak 2019). Türk Vergi Denetimini Üç Boyutu ile Tartışmak: Teori, Uygulama ve Yargı, *Vergi Raporu*, 232, (312-331).

M.G.T.: 28.12.2018 / M.K.T.: 30.12.2018

tartışması yürütülerek görülen sorunlara çözüm önerileri sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Vergi Denetimi, İnceleme, Vergi İdaresi, Vergi Yargısı

JEL Sınıflandırması Kodları: K34, M42, H29

GİRİŞ

Beyan esaslı vergilendirmenin geçerli olduğu vergi sistemine sahip olan her ülkede olduğu gibi mükellefler ve devlet arasında kurulan gönüllülük temelli ilişkinin devamının sağlanabilmesi için vergi kayıplarının takibinin yapılması gerekir.¹ Bu nedenle de vergi denetimi özü itibari aslında mükellef ve devlet arasındaki güven ilişkisinin savunulma mekanizmasıdır.² Dolayısı ile vergi denetimi; bahsedilen ilişkinin boyutları gereği sadece mevzuat ile sınırlı bir konu olmanın ötesinde mükellef, vergi yargısı, vergi idaresi, vergi yardımcılarını,³ kanun yapıcı ve akademinin aktör olarak yer aldığı bir düzlemde değerlendirilmelidir. Bu kapsamda vergi ilişkisi göz önünde tutulduğunda Türkiye’de vergi denetimi, birçok açıdan tartışılan ancak çok boyutlu bir sosyal olgu olması nedeni ile bütüncül bir bakışla ele alınması mevcut literatür bakımından şu zamana kadar gerçekleşmemiştir.

Türk vergi sisteminde denetim 2011 senesinde Vergi Denetim Kurulu’nun (VDK) kurulması ile günümüzdeki idari yapısına kavuşmakla birlikte, tarihsel olarak çok başlı bir idari yapıya sahip olduğu bir gerçektir. Bu nedenle yukarıda bahsedilen vergi denetimine bütüncül bir bakış vergi idaresinde de kendine yer bulmakta zorlanmıştır. Vergi denetiminin idari yapısındaki karmaşıklığın vergi denetimini etkinliğini olumsuz etkilediği

tartışmaları literatürde kendine yer bulsa da bu konuda yapılmış ampirik çalışmalar henüz limitli sayıda olduğundan etkinin boyutlarını tam olarak bilememekteyiz. Bu nedenle vergi denetimi ile ilgili bürokratik yapıda ortaya çıkan değişikliklerin etkilerinin de tam manada ölçüldüğünü iddia etmek doğru olmayacaktır.

Yukarıda bahsedilen hususlar göz önüne alındığında vergi denetimi ile ilgili literatürün de olması gerektiği gibi bir derinlik taşıdığını iddia etmek güçtür. İlgili literatüre genel olarak bakıldığında, mevcut çalışmaların üç temel grup etrafında yoğunlaştığını görebiliyoruz. Bunlardan ilki ve nisbi olarak daha geniş bir çalışmalar bütünü olan vergi denetimi içerisinde yer alan kamu görevlilerinin ve vergi yardımcılarının vergi denetiminde karışımıza çıkan daha çok teknik konular üzerinde yazdıkları yarı akademik makalelerdir. Bu külliyat vergi denetimine pratik bir yaklaşımı içermekle beraber uygulayıcılara tartışmalı alanlarda ışık tutmayı hedeflemekte olduğunu söyleyebiliriz. Literatürün içerisinde yer alan ikinci grup çalışmalar hukuk çalışmaları olup, bunların mevzuat ve dava (case) temelli tartışma yürüten doktrinel araştırmalar olduklarını söyleyebiliriz. Bu grup çalışmalarda ise daha çok yargı ve hukukçu akademisyenlerin yayınladıkları ilmi yayınlar oldukları söyleyebiliriz. Vergi denetimi literatürünün son grubu ise daha çok ampirik çalış-

¹ Jeffrey L. Hoopes, Devan Mescall, ve Jeffrey A. Pittman (2012) Do IRS Audits Deter Corporate Tax Avoidance?. The Accounting Review: September 2012, Vol. 87, No. 5, pp. 1603-1639.

² Tekin, Fazıl, Ali Çelikkaya, Vergi denetimi. Seçkin Yayıncılık, 2016, s.25

³ Vergi yardımcılarını kavramı literatürümüzde çok yer bulmasa da burada 3568 sayılı kanun kapsamındaki Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler kastedilmektedir. Bu kavramın kullanıldığı literatür için bkz: Tunçer, M. (2005). Vergi yardımcılarının vergi uyumuna etkisi. Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 7(1). s.221

malardan oluşan ve vergi denetiminin sosyal bir olgu olarak ele alındığı, etkilerinin tartışıldığı akademik çalışmalar olarak özetlemek mümkündür. Bu tür çalışmalar üniversite kaynaklı çalışmalar olmak ile birlikte vergi denetimi literatürü içerisinde sayılarının da çok oluşunu söylemek doğru olmayacaktır. Bahsedilen bu üç grubun birleşiminden oluşan vergi denetimi literatürü ise vergi denetimine farklı odaklardan bakmaları nedeni ile araştırmacılarına ve uygulayıcılara bütüncül bir bakış açısı sunmakta başarılı olamamaktadırlar. Bu nedenle çalışmamız vergi denetimine bilebildiğimiz kadarı ile üç yönüyle bakabilen ilk çalışma olma özelliğini taşımaktadır. Bu yönüyle de vergi denetiminin tüm taraflarına, Türk vergi denetiminin sorunlarını ve bunlara çözüm önerilerinin tartışıldığı bütüncül bir akademik metin ortaya koymak hedeflenmiştir. Daha detaylı bir anlatımla okumakta olduğunuz çalışma akademi, yargı ve denetim bürokrasinin mensuplardan oluşan yazarların ortaklaşa ürettiği ve karşılıklı görüşlerin ortaya konularak çok boyutlu olan vergi denetiminin tartışıldığı literatürümüzdeki ilk ve tek çalışmadır. Bu nedenle de vergi denetimi üzerine çalışacaklara, uygulayıcılara ve kanun yapıcıya yön gösterecek bir kolektif perspektifi ortaya koymaktadır.

Çalışmamız üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde akademinin denetim kavramına yaklaşımı ve literatürde ve kanunda olan farklı iki tanım; denetim ve inceleme kavramlarına değinilecektir. Daha sonra denetim ilişkisine taraf olan paydaşlar açıklanacaktır. İkinci bölümde uygulamada vergi denetimin problemleri ile vergi denetimi teşkilatının karşılaştığı sorunlar anlatılacak ve çözüm önerileri tartışılacaktır. Üçüncü bölüm-

de ise bölümde yargısal perspektiften denetim açıklanacak ve inceleme raporlarında karşı açılan davaların esas incelemesindeki odak noktaları tartışılacak ve öneriler getirilecektir. Son olarak sonuç bölümünde ise vergi denetimi ile ilgili öneriler ve değerlendirme yapılacaktır.

1- VERGİ DENETİMİNE TEORİK BİR BAKIŞ

1.1- Denetim ve İnceleme Kavramları

Literatürümüzde denetim çok farklı tanımları ile yer almakla birlikte "bir işlem, prosedür veya raporun her bir yönünü doğrulayacak şekilde ve sonradan yapılan her türlü incelemedir" şeklinde tanımlanmıştır.⁴ Literatürümüzde de denetimin birçok tanımı yapılmakla birlikte en geniş tanımın "yapılan bir işlemin önceden belirlenmiş birtakım kurallara ve düzenlemelere (kanun tüzük yönetmelik gibi) uygun olup olmadığını araştırmak ve söz konusu işlemin gerçek durumunu ortaya çıkarmak amacıyla yapılan değerlendirme faaliyeti"⁵ olduğunu söyleyebiliriz. Fakat her ne kadar vergi denetimi kavramı literatürümüzde biraz da uluslararası literatürde kullanılan *audit* kelimesinin çevirisi olarak kullanılsa da mevzuatımızda tam karşılığını bulamadığını söyleyebiliriz. Vergi Usul Kanunumuzun (VUK) 127. maddesinde "Yoklama ve denetimde görevli memurların ..." ifadesi içinde ilk olarak yer bulan denetim kelimesi toplamda da VUK da yedi defa geçmektedir. Her ne kadar literatürümüz içerisinde bazı yazarlar vergi denetimini yoklama, yaygın ve yoğun vergi denetimi, vergi incelemesi ve arama sonucu yapılan vergi incelemesi kavramlarının tamamını kapsayan bir olgu olarak⁶ tartışsalar da VUK'un yoklamayı denetimden ayrı bir husus olarak sayması bu genel algıyı haksız çıkarmaktadır. Bu nedenle OECD'nin de *audit*⁷

⁴ Fuat Uzun, "İç Denetim ve Fransa Uygulaması", Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi, Cilt:12, Sayı:9, Ankara, Eylül 2007, s.1.

⁵ Tekin, Fazıl, Ali Çelikkaya, a.g.e. s. 27

⁶ A. Somuncu, (2015). Yaygın Ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapı Ve Uygulamanın Değerlendirilmesi. Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 0 (43), s. 134. DOI: 10.18070/euiibfd.12825

⁷ OECD 2017. Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit. s.59 DOI:https://dx.doi.org/10.1787/9789264282186-en

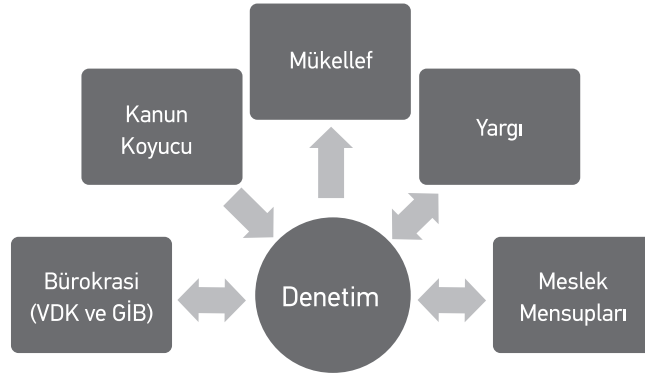
tanımından devşirilen kapsayıcı bir tanımın kullanılması hukuk sistematigimize uymamaktadır. İlginç bir şekilde VUK'da belirtilen vergi incelemesini yapmakla yükümlü olan kurumumuzun ismi de 2011 yılında VDK⁸ olarak belirlenmiştir. Bu açıdan da bakıldığında vergi denetimi ve vergi incelemesi kavramlarında bir geçişlilik olduğu farz edilmekle birlikte aslında kanunen böyle bir çifte (eşdeğer) kullanımın söz konusu olmadığını belirtmek gerekir. Bu nedenle vergi incelemesi (tax inspection) kavramı ile ifade edilmesini daha

doğru bulsak da makalede inceleme ve denetim kavramları yukarıda bahsettiğimiz ayırım gözetilerek kullanılacaktır.

1.2- Vergi Denetiminde Etkili Taraflar

Hukuki olarak vergi denetimi mükellef ve vergi idaresi arasında gerçekleşen bir ilişki olmasına rağmen sosyal olgu olarak denetimin tarafları ve etkilediği/etkilendiği sosyal gruplar açısından çok daha karmaşık bir alanı ifade etmektedir. Şekil 1 denetimin etkili taraflarını ifade etmektedir.

Şekil 1: Vergi Denetiminde Etkili Taraflar



Vergi denetiminin öncelikli tarafı ve muhatabı mükelleftir. Mükellef daha çok edilgen bir taraf olsa da vergi denetiminin en dinamik ve sürecin sonucundan en çok etkilenen grubudur. Mükelleflere ilave olarak vergi denetimini ortaya çıkan sürece etki eden birçok grup bulunmaktadır. Bunlardan ilki kanun koyucudur ve vergilendirme yetkisini elinde bulundurması vergi denetiminde direkt etkide bulunmasının sonucunu doğurur.⁹ Ancak kanun koyucunun denetim üzerinde diğer gruplar gibi dinamik bir etkisi yoktur. Mevzuat her ne kadar sık değişse de her denetlenen mü-

kellef için farklı mevzuat oluşturulmadığı için diğer süreçlere göre statik bir duruma sahiptir. Diğer grup ise meslek mensuplarıdır. Meslek mensupları VUK'un mükerrer 227. maddesine göre, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağı olan belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyanına bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmaktadır. Ayrıca 3568 sayılı kanun 12. maddesi gereğince

⁸ Kurulun isminin İngilizce çevirisi de tax inspection board'dur ki burada audit kelimesinin kullanılmaması da aslında yapılan işlemin denetimden ziyade inceleme olduğunu vurgulamak olduğunu düşünüyoruz. Bkz. <https://www.vdk.gov.tr/en-US/Pages/Entrance-to-Tax-Inspection-Board>

⁹ N. Çağan, (1982). Vergilendirme yetkisi. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, s.21-29

de “doğruluk sorumlulukları” bulunmaktadır.¹⁰ Kanuni sorumlulukları yanında mükellefe sağladıkları danışmanlık sebebiyle de denetim sürecinde ve sonrasında olabilecek yargı aşamasında etkili bir grup olarak yer almaktadırlar. Bu açıdan bakıldığında denetim ile çift yönlü bir ilişkisi olduğunu söyleyebiliriz. Vergi idaresi ve bürokrasisi denetim sürecinin en etkili aktörlerinden biridir. Bürokratik süreçlerinin yönetilmesi, mükellefle olan ilişkilerin yürütülmesi, denetim sürecinin başlatılması ve sonlandırılmasında her aşamada karar verici konumdadır.¹¹ Karar verici konumu nedeni ile vergi idaresi bürokrasisinin gerek Gelir İdaresi Başkanlığı gerekse de VDK Başkanlığı seviyesinde denetim sürecinde belirleyici rolü vardır. Ayrıca bürokrasinin de denetimle çift yönlü bir etkileşime sahip olduğunu söyleyebiliriz. Son olarak da vergi yargısının sürecin hukuka uygunluk denetimini gerçekleştirerek denetim sürecine yön verdiklerini bir vakıadır. Ayrıca denetim de vergi yargısının kararlarında önemli donelerden birini oluşturur. Bu nedenle denetim ile çift yönlü bir etkileşime sahiptir.

Yukarıda bahsedilen tarafların vergi denetimi üzerinde etkisini farklı alanlarda ve ağırlıkta olmasına rağmen her birinin etkisi yadsınamayacak düzeyde olduğundan politika yapıcının bu gruplar ile koordinasyon halinde denetimi organize etmesi denetim maliyetlerini azaltacak ve daha de önemlisi etkinliğini arttıracaktır.

Bu çalışmada denetimin taraflarından uygulama (Bürokrasi olarak modelde belirtilmiştir.) ve yargıya değinilmiştir. Bu grupların denetim sürecinde karar verici yönü dikkate alınarak kapsam içine alınmış ve bunların denetim ile ilgili karşılaştığı problemler ve bunlara getirilen çö-

züm önerileri takip eden iki bölümde ele alınmıştır. Her çalışmada olduğu gibi konun sınırlarının belirlenmesinin elzemiyeti dikkate alındığında denetimde diğer etkili gruplardan kanun koyucu, mükellef ve meslek mensupları ise çalışmanın fiziki kısıtları (sayfa sayısı vb.) ve akademik kısıtları (diğer boyutlardan hakkından derinlemesine araştırma yapılması) nedeni ile bu çalışmada değinilmemiştir. Ayrıca denetimde etkili olan gruplardan kanun koyucu, mükellef ve meslek mensupları daha sonraki akademik çalışmalarımızda değinilmesi hedeflenmektedir.

2- VERGİ DENETİMİNDE UYGULAMA

VUK'un 134. maddesine göre vergi incelemesinden maksat; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır. Kanun maddesinden anlaşılacağı üzere idare, vergilerin doğruluğunun araştırılması ve eksikliklerinin tespiti ile yükümlü kılınmıştır. Bunun yanında doğru ve gönüllü beyanın sağlanması, beyannamelerin güvenilir hale getirilmesi, vergi kayıp ve kaçığının ortadan kaldırılması gibi amaçları da mevcuttur.

Çalışmanın bu kısmında birinci elden meslek tecrübesine sahip olmanın verdiği yatkınlık ve tecrübe birikiminin de yardımı ile vergi incelemelerinin büyük çoğunluğunu icra eden Vergi denetiminin fonksiyonel sorunları ve insan kaynaklarına ilişkin sorunları üzerinden önerileri tartışılacaktır.

2.1- Vergi Denetim Elemanlarının Performansını Etkileyen Sorunlar 2.1.1- Özlük Hakları Problemleri

Ülkemizde vergi denetiminin büyük bir bölümünün de 29 ilde örgütlenmiş, vergi inceleme

¹⁰ A. Gerçek, (2005). “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 54(3), s. 162.

¹¹ Funda Başaran Yavaşlar, (2010), “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, iç. Bahri ÖZTÜRK ve Funda Başaran Yavaşlar (Ed.), Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi, Sempozyum Kitabı, 26-27 Nisan 2010, İstanbul: İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi, ss.394-425.

yetkisine haiz vergi müfettişleri tarafından yapılmaktadır. VDK'nın 2018 yılı çalışma planına göre 01.01.2018 yılı itibarıyla 8.243 vergi müfettişi (baş vergi müfettişi, vergi müfettişi, yetkili-yetkisiz vergi müfettişi) görev yapmaktadır. 8.243 vergi müfettişinin 4.589' u yetkili vergi müfettiş yardımcısıdır. Yetkili vergi müfettiş yardımcılarının büyük çoğunluğu Türk Bürokrasisinin en zor sınavı olan Mesleki yeterlilik sınavının yazılı ve mülakatından başarılı olmuş üç, dört seneden beri vergi müfettişliğine atanmayı beklemektedir.¹² Atamamanın maddi ve manevi boyutuna bakacak olursak aylık yaklaşık 1.000,00 TL'den mahrum kalma, atanamayanların büyük çoğunluğunun A grubu yetkili müfettiş yardımcısı olması hasebiyle çalıştığı sürenin yer değiştirme yönetmeliği kapsamında değerlendirmede dikkate alınmaması, vergi müfettişliğine atanmayı hak etmesine rağmen yazışmalarda yetkili vergi müfettiş yardımcısı ibaresinin yer alması gibi sorunlar inceleme elemanlarının iş barışını ve huzurunu engelleyebilecek nitelikte sorunları sayabiliriz. Bu hususta hak sahiplerinin yapılması gereken atamalarının bir an önce yapılması, zamanında yapılmayan atamadan dolayı hak mahrumiyetleri giderilmeye çalışılması gereklidir.

Özlük haklarına ilişkin bir diğer husus da, VDK Performans Değerlendirme Sistemi Yönetmeliği'ni 26. Maddesine göre vergi müfettişleri veya vergi müfettiş yardımcılarının, yapılan performans değerlendirme sonuçlarına göre başarılı sayılabilmesi için, genel performans değerlendirme puanlarının 100 tam puan üzerinden en az 70 puan olması şarttır. Performans şartını sağlamış A grubu başkanlıklarında görev yapan vergi müfettişleri başmüfettişlik unvanına atanması yapılmamıştır. Hak edilmiş bir şeyin verilmemesinin motivasyonu olumsuz etkileyeceği tabidir.

Yine Vergi inceleme elemanları meslekte deneyim kazanarak daha da verimli olmaya başla-

dıkları dönemlerde kamudan ayrılarak özel sektöre geçmektedir. Özel sektöre geçenlerin büyük çoğunluğu meslekte on yılını tamamlamış, Yeminli Mali Müşavirlik mesleğini icra etmek üzere ayrılan meslek mensuplarıdır. Bunu önlemek için de Vergi İnceleme Elemanlarının özlük haklarının iyileştirilmesi yetmişmiş meslek mensuplarını kamudan ayrılmasının önüne geçmeye yardımcı olabilir.

2.1.2- Grup Sayısı ve Grup Ayrımı

Vergi denetiminde yeniden yapılanma sonrasında vergi inceleme tek elden yapılandırılmış gibi addedilse de merkez-taşra ayrımının defakto olarak devam ettiği gözlemlenmektedir. Yapılanma öncesinde unvanları vergi denetmeni olan denetim elemanları 'Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı' adı altında yirmi dokuz ilde örgütlenmeye devam etmektedir ve Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı'nda görev yapan vergi müfettişleri bu yirmi dokuz ilde zorunlu yer değiştirmeye tabi iken, yeniden yapılanma öncesi unvanları maliye müfettişi, hesap uzmanı ve gelirler kontrolörü olan denetim birimleri büyük ölçekli mükellefler grup başkanlığı, organize vergi kaçakçılığı ile mücadele grup başkanlığı, örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması ve yurtdışı kazançlar grup başkanlığı şeklinde Ankara, İstanbul ve İzmir illerinde örgütlenmeye devam etmişlerdir ve bu gruplarda görev yapan vergi müfettişlerinde zorunlu yer değiştirme uygulanmamaktadır.

Vergi müfettişleri arasında her yıl bahar ve güz dönemi olmak üzere turne görevlendirilmesi yapılmaktadır. Yaklaşık üç ay süren turnelerin hem zaman hem de etkinlik bakımından daha verimli olduğu yadsınamaz. İncelemenin turne süresinde bitmesi mükellefler tarafından da olumlu karşılanan bir durumdur. Turne görevlen-

¹² Vergi müfettişlerinin atanmaması, grup sayısı ve grup ayrımı makalenin yazım tarihinde henüz çözülmemiş arzi bir sorundur.

dirilmesi gibi bir imkân varken iş yükü bakımında daha az mükelleften sorumlu olan grup başkanlıklarının (Zonguldak, Şanlıurfa vb.) daha büyük grup başkanlıkları ile birleştirilmesi denetimde etkinliği ve çalışan memnuniyetini arttıracak bir etkiye sahip olabilir.

Ayrıca denetim birimleri arasında homojenliğin sağlanması, denetim birimleri arasındaki ayırımın sona erdirilmesi, A,B,C ve Ç grup başkanlıklarının kaldırılması tüm denetim elemanlarının aynı unvanda olmaları yirmi dokuz ilde değil de bölge düzeyinde örgütlenmesi bölge sayısının da coğrafi olarak belirlenmesi bölge içinde turne çalışmaları yapılarak etkin ve verimli bir örgütlenme türüne geçilmesi gerekmektedir. Fakat teftiş-tahkikat gibi denetimden farklı ve ayrı uzmanlık gerektiren faaliyetler için ayrı bir teftiş biriminin kurulması gerektiği görüşünderiz. Bu konuda yapılacak olan yasal düzenlemelerde bahsedilen hususların dikkate alınması önem arz etmektedir.

2.2- Vergi Denetiminin Uygulama

Sorunları

2.2.1- Görevlendirmelerin Niteliği

VDK Başkanlığı kuruluşundan bu yana elektronik uygulamalara ve eğitime büyük önem vermiştir. Vergi denetim faaliyetlerinin gelişen teknolojilere uygun bir şekilde yürütülebilmesi için elektronik denetim altyapısının oluşturulması ve gerçekleştirilen incelemelerde bilgisayar destekli denetim teknikleri kullanımı arttırılmıştır. Vergi müfettişleri belli dönemler içerisinde Ankara Eğitim Merkezi Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı (Eğitim Grup Başkanlığı) tarafından verilen hizmet içi eğitimler; müfettişlerin hem mevzuat bilgilerinin pekiştirilmesi ve hem de vergi incelemelerinde karşılaşılan sorunlar ile ilgili çözümler üretilmesi bakımından faydalı olmaktadır.

Vergi incelemesi kapsamına Türk vergi hukukundaki birçok vergi türü girmekle birlikte, incelenen vergilerin esasını gelir, kurumlar ve katma

değer vergisi (KDV) teşkil etmektedir. Grup başkanlıklarının inceleme havuzundaki iş emirlerinin (devam eden-havuz) yaklaşık % 63'ü sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge (SMİYB) kullanma, %37' si de sahte belge düzenleme, ihbar, iade ve genel incelemeden oluşmaktadır. Devam eden ve havuzdaki görevlerin yaklaşık %63'ünü oluşturan sahte belge kullanma görevlerinin irdelenmesinin gerekli olduğu kanaatindeyiz. Sahte belge kullanma incelemelerinin yoğunluğu müfettişler üzerinde iş yükü stresini ve zaman baskısını arttıran dolayısıyla inceleme kalitesini düşüren en önemli sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Her grup başkanlığında kurulan ihbar incelemeleri talepleri değerlendirme komisyonları ve en son uygulamaya alınan izaha davet komisyonları ile gruplarda oluşan sahte belge kullanma yoğunluğunun azaltılması hedeflenmektedir.

Ancak;

- Mükellefleri sahte belge kullanmaya iten asıl sebepler ile,
- Sahte belge kullanma bağımlılık oranları ve nedenleri (kronik sahte belge kullanıcılarının analizi),
 - Mükellef bazlı sahte belge kullanma bağımlılığı,
 - Sektörel bağımlılık,
 - Bölgesel bağımlılık,

tespit edilerek bu sorunları ortadan kaldıracak ve tekrarını önleyecek yasal düzenlemeler yapılması kalıcı çözüm için daha yararlı olacaktır.

Yine sahte belge kullanma incelemeleri sonucunda, genellikle sadece KDV tarhiyatı önerilmektedir. SMİYB kullanma dolayısıyla yol açılan vergi kaybının Vergi Dairesi Müdürlüklerinde bünyesinde izaha davet, pişmanlık vb. şekilde düzeltilerek telafisi yoluna gidilmesinde fayda görülmektedir.

Verilen/verilecek eğitimlerle daha donanımlı hale gelen/gelecek vergi müfettişlerinin bu incelemeler için harcadığı zamanı daha nitelikli görevlere ayırması verimlilik ve etkinlik baki-

mından daha faydalı olacağı izahatın varestedir. Nitelikli görevden kast edilen ise sınırlı zaman ve kaynakların en uygun düzeyde kullanılarak denetim faaliyetlerinin verimliliğini artırılmasını sağlamak, veri ambarında bulunan mevcut verilerin daha etkin bir şekilde analizlerde kullanılarak veri ambarının işlevselliğini arttırmaktır. Risk analiz sistemi ile incelenecek mükelleflerin seçiminde öncelikli olarak vergi kayıp ya da kaçığı riski yüksek olan mükelleflerin ve/veya sektörlerin belirlenmesi gerekmektedir. Vergi müfettişinin nitelikli inceleme alanına yönlendirilmesi ile birlikte eğitim programlarında mevzuatta güncel değişiklikler, nitelikli inceleme ve denetim teknikleri, mali tablo okuma ve analizleri gibi konulara daha fazla yer verilmesi inceleme kalitesinin artırılmasına doğrudan katkı sağlayacaktır. Konunun uzmanları tarafından verilecek kişisel gelişim ve benzeri sosyal içerikli seminerler ile desteklenen vergi müfettişleri kendilerinden beklenen yeterliliğe ulaşmakta daha hevesli olacaklardır. Eğitimlerin verileceği fiziksel ortamların çeşitlendirilmesinin de önemli bir katkı unsuru olduğu düşünülmektedir.

İnceleme görevlerinin niteliğinin artırılması ile ilgili bir diğer önerimiz ise vergi kayıp ve kaçakçılığının önlenmesi bakımından İhbar müessesesine ilişkin 1905 sayılı “Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Hakları ve Daimi Vergilerin Mektumatı Muhbirlerine Verilecek İkramiye Hakkında Kanun’un” güncellenmesi ve ihbarı teşvik edici düzenlemelerin yapılmasını elzem olarak görüyoruz. Çünkü 31.12.1931 tarihinden beri uygulanmakta olan bu kanunun günümüzün gereksinimlerini karşılamaktan uzaktır. Bu durum mükellef arası iç kontrolü arttıracığı gibi nitelikli incelemelerinde sayısını arttıracaktır. Türkiye’de 2017 yılı vergi inceleme oranı

%1.68’dir.¹³ Yine vergi incelemesinin 2013, 2014, 2015 ve 2016 yıllarındaki oran ise %2-3 arasıdır. Her ne kadar denetimin gücü sayısı arttırılsa da bu oran çok değişmemektedir. Bu nedenle nitelikli inceleme görevlerinin verilerek etkinlik ve verimlilik bağlamında maksimum fayda elde edilmesi mümkün hale gelecektir.

2.2.2- İş Bölümü ve Uzmanlaşma

6009 sayılı Kanun ile vergi denetiminde başlayan dönüşüm süreci, 646 sayılı KHK ile vergi inceleme yetkisi bulunan tüm Hazine ve Maliye Bakanlığı denetim elemanlarının tek çatı altına toplanarak iş bölümü ve uzmanlaşmaya dayalı ve vergi denetiminin tek bir merkezden yönetildiği VDK Başkanlığı kurulmuş, *Bakan onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere aşağıdaki grup başkanlıkları kurulmuştur;*

- a) *Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı.*
- b) *Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı.*
- c) *Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı.*
- ç) *Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı. İkinci fıkrada belirtilen grup başkanlıkları, uygun görülen yerlerde ihtiyaca göre birden fazla sayıda kurulabilir.*

Ancak iş bölümü ve uzmanlaşmadan beklenmesi gereken grup ayrımı değil, 213 sayılı VUK ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yürüten vergi müfettişleri arasında iş bölümü ve uzmanlaşmanın olmasıdır. Sektör veya inceleme türünde ihtisaslaşmaya gidilmesidir. Belirli süreli ve dönüşümlü olmak kaydıyla ihtisaslaşmaya gidilmesi yapılacak incelemelerde bilgi ve tecrübenin artmasına pratikliğe ve in-

¹³ VDK 2017 Faaliyet raporu, s.47, https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fVDK_Faaliyet_Raporu_2017.pdf

celeme kalitesinin artmasına yardımcı olacaktır. Gruplar arası geçişlerde kısa süreli ihtisas içerikli eğitimlerin verilmesi de destekleyici olacaktır. Bu iş bölümü ve uzmanlaşmanın uygulamadaki en güzel örneği ise, mükelleflerin vergi iade taleplerine ilişkin olarak gerçekleştirilen iade incelemelerinin en kısa sürede ve etkin bir inceleme süreci sonucunda gerçekleştirilmesini ve grup başkanlıklarında iade incelemelerinin Kurul Başkanlığı'nca belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde yürütülmesini sağlamak amacıyla iade ekiplerinin kurulmasıdır. 2018 yılı itibari ile bütün gruplardaki iade ekibindeki müfettiş sayısı yaklaşık 270'dir. İade ekipleri arasındaki uzmanlaşma sayesinde iade incelemelerinin büyük bir kısmı kısa sürede nihayete erdirilmiş, mükellefler nezdinde de bu uygulama büyük teveccüh görmüştür.

2.2.3- Mevzuat, Vergi Afları

VUK ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yürüten vergi müfettişlerinin inceleme esnasında karşılaştıkları sorunlardan birisi de mevzuatın açık ve anlaşılır olmamasıdır. Ülkemizde kanun, tebliğ, sirküler ve özelgeleri içeren bir vergi sisteminden bahsetmek mümkündür. Bu durum vergi kanunlarının hem vergi inceleme elemanları hem de mükellefler tarafından anlaşılmasını zorlaştırmaktadır. Yani mevzuatın açık ve anlaşılır olmaması, belirsizlikler içermesi vergi denetiminin etkinliğini olumsuz etkilemektedir. Yapılması gereken sade, anlaşılır, günümüz şartlarına uyumlu bir mevzuatın oluşturulmasıdır.

Türkiye' de Cumhuriyet döneminden günümüze kadar gerek ekonomik gerekse de siyasi nedenlerden dolayı vergi affı-yapılandırma adı altında 35 adet yasa çıkarılmıştır.¹⁴ Yani bu ortalama her 2,5 yılda bir vergi affı adı altında yasa

çıkması demektir. Bunun mükellef nezdindeki karşılığı "nasıl olsa af çıkar diye bir beklentiye" girmesidir. Mükelleflerin af beklentisi, vergi incelemelerinde etkinliği, caydırıcılığı ortadan kaldırmaktadır. Bu da vergi müfettişlerinin, mükellefler tarafından dikkate alınmaması sorununu ortaya çıkarmaktadır.

2.2.4- Vergi Yargısı ile İletişim Problemi

Vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasında vergi hukuku uygulamalarına ilişkin olarak ortaya çıkan anlayış farklılığına ve/ya da aynı konuda tarafların aynı yönde düşünmemeleri hâline vergi anlaşmazlığı denilmektedir.

İdari çözüm yollarına (uzlaşma, hata düzeltme, cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah, izaha davet) başvurulmasına rağmen, anlaşmazlığın sona erdirilmesi mümkün olmadığı takdirde, mükellefler süre hükümlerine uymak kaydıyla, hukuka aykırı olduğunu düşündüğü işlem ve/ ya da eylemi vergi yargısı organları nezdinde dava konusu yapabilmektedir. Bu yargılamalarda esas inceleme çoğunlukla denetim elemanlarının hazırladığı rapor üzerinden yapılmaktadır. Ancak buna mukabil dava konusu edilen işlemin dayanağı raporlar hakkında ne idarenin ne de raporu tanzim eden inceleme elemanının haberi olmaktadır. Dolayısıyla hangi raporun hangi gerekçeyle hukuka aykırı olduğu veya hukuka uygun olduğu konusu hakkında bilgi sahibi olunamamaktadır.

İnceleme elemanları tarafından emek ve zaman harcanarak incelemeye başlama tutanağından incelemenin nihayete erdirilmesine kadar meşakkatli bir süreç geçirilmektedir. Ancak aylarca üzerinde çalışılarak ciddi emek ve zaman ayırarak tanzim edilen raporların basit gerekçelerle hukuka aykırı bulunması inceleme elemanlarının motivasyonları üzerinde olumsuz etki ya-

¹⁴ R. Yucedogru, İ. Sarısoy, CEsifo, 2018, Is tax amnesties good for us all? Understanding influence of tax amnesties on between beneficiaries and non-beneficiaries, New Perspectives on Tax Administration Research Munich, 2-3 November 2018, s. 4 www.cesifo-group.de/dms/ifodoc/docs/Akad_Conf/vCFP.../es18_Yucedogru.pdf

pacağı aşıkardır. Ya da aylarca üzerinde çalışılarak ciddi emek ve zaman ayırarak tanzim edilen raporların hukuka uygun bulunmasının inceleme elemanlarının motivasyonları üzerinde olumlu etki yapacağı da aşıkardır. Buradaki gayemiz dava konusu edilen raporların hangi gerekçeyle hukuka aykırı olduğu veya hukuka uygun olduğu hakkındaki mahkeme kararlarının Grup Başkanlıklarına gönderilmesidir. Gelen mahkeme kararları doğrultusunda inceleme elemanlarının bilgilendirilmesi ve böylece vergi incelemesinin hem etkin hem verimli olmasına önemli bir katkı sağlanmış olacaktır. Bu çalışmanın yapılmasında ana sebeplerden birisi de budur.

Dava konusu edilen raporların daha iyi anlaşılması ve anlatılması için bazı önerilerde bulunmak konunun bir diğer boyutudur. Bunlardan ilki, vergi inceleme elemanının duruşmada kendi raporunu savunması durumudur. Vergi Usul Kanunu mükerrer 378. Maddesinde inceleme elemanının dinlenme talebi düzenlenmişse de bunun yeterli olmadığı, fazla uygulama alanı bulmadığı görülmektedir. Raporun savunması ile ilgili yasal bir düzenlemeye gidilmesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir. Yapılacak bu düzenlemeyle vergi inceleme elemanı rapor tanzim ederken daha dikkatli olacaktır. Ancak mükellef nezdinde konunun açıklığa kavuşturulması ve bu konuda bilgilendirme yapılması yapılan denetimin tarafsızlığına gölge düşürmesini engelleyecektir. Diğer bir öneri de hazine avukatlarıyla birlikte kıdemli bir inceleme elemanının da bulunduğu bir komisyon oluşturularak raporun yargı aşaması takip edilebilir. Böylece mahkemeler tarafından dava konusu edilen raporlarla ilgili istenen bilgi veya belgelerin bu komisyon tarafından incelenip, buna uygun cevabi yazıların gönderilmesi sağlanmış olacaktır.

3- VERGİ YARGISI PERSPEKTİFİYLE VERGİ DENETİMİ

3.1- Yargısal Açından Denetim Sürecinin Mahiyeti

Vergi yargısının vergi denetimine ilişkin icra ettiği yargılama genelde vergi denetiminin sonucunda hazırlanan inceleme raporlarının değerlendirilmesi şeklinde gerçekleşmektedir. Bu nedenle çalışmanın bu kısmında “inceleme” odaklı analizler yapılacaktır. Bu kapsamda vergi incelemesi en genel tanımı ile mükellef hesaplarının gerçeği yansıtmadığının araştırılmasıdır,¹⁵ denilebilir. Ayrıca vergi sistemimizde beyan esası benimsendiğinden kişinin (mükellefin) vergiye konu edilecek matrahını doğru beyan edip etmediğinin belirli süre ve şekillere göre idarece denetlenmesi olarak da tanımlanabilir. Ancak ifade etmek gerekir ki vergi incelemesi, sadece kayıtlı mükelleflerin denetlenmesinden ibaret değildir. Zira vergi incelemesi aynı zamanda kayıtlı olmayan mükelleflerin ortaya çıkarılıp bunların vergi sistemine dâhil edilmesini ve şayet verginin konusuna giren faaliyetleri varsa ve bu faaliyetlerden ötürü matrah oluşmuşsa, bunların vergilendirilmesi amacına da hizmet eder. Öyle ki vergiyi doğuran olay kanunlarla yasaklanmış bir faaliyete ilişkin olsa dahi bunların ortaya çıkarılması ve vergilendirilmesinin sağlanması yine vergi inceleme müessesesi ile mümkün olabilmektedir. Ancak kayıt dışılık dâhil tüm incelemeler vergi denetimine temas eden idari süreçlerdir.

Öte yandan vergi incelemesi, doğası gereği, idarenin mükellef üzerinde kullandığı ya da kullanması muhtemel idari bir baskı aracına dönüşme eğilimi taşımaktadır. Bu nedenle vergi incelemesi sıkı Kanuni kurallara bağlanmıştır. Kimlerin vergi incelenmesi yapmaya yetkili olduğundan incelemenin amacına, incelemenin nerede ve ne

¹⁵ Ahmet Erol, Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları, İstanbul SMMM Odası, İstanbul, 2010, s. 20

şekilde yapılmasından inceleme başlanmadan yapılması gerekenler ile bitirilince yapılması gerekenlere birçok konu Kanunla düzenlenmiştir.

Nitekim vergi incelemesi, 213 sayılı VUK'un 134 ve 147. maddeleri arasında ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. 01.08.2010 tarihinde yürürlüğe giren 6009 sayılı Kanunla mükellefler haklarını gözetir nitelikte bazı düzenlemeler yapılmıştır. Böylece söz konusu hükümlerde yer alan bazı belirsizlikler giderilmeye çalışılmıştır. Ayrıca 10.07.2011 gün ve 27990 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin (KHK) 1. maddesi uyarınca, vergi denetimi tek çatı altında toplanmıştır. Anılan KHK'nın 4/a. maddesi ile de 213 Sayılı Kanununun 135. maddesinin 1. fıkrası, "*Vergi incelemesi; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru ve vergi dairesi müdürleri tarafından yapılacağı şeklinde; 2. fıkrası ise Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.*" şeklinde değiştirilmiştir.

Vergi incelemesi kural olarak bir rapor ile sonlandırılır. Yani incelemenin sonunda elde edilen bilgi ve bulgular ile varılan sonuç veya sonuçlar bir rapor ile tespit edilir. Bu raporlar mali idarenin ilgili birimlerine (ve tabii incelenen mükellefin vergi dairesine) gönderilir. İlgili vergi dairesi rapor doğrultusunda gerekli işlemleri yapar. İşte bu rapor ya da rapor doğrultusunda idarece yapılan işlemler, ilgilileri nezdinde bir hoşnutsuzluk yaratabilir. Bu durumda ilgilisi tarafından idari yargıda vergi mahkemelerine idari dava açılabilir.

3.2- Denetim Raporlarının Hukuki Niteliği ve Dava Konusu Edilebilirliği

31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanıp yürürlüğü giren "VDK Yönetmeli-

ği"nin 56/1. maddesinde, vergi müfettişleri çalışmalarının sonuçlarını, işlerin özelliğine göre yönetmelikte sayılan rapor türlerinden bir veya yazı ile tespit edecekleri hüküm altına alınmıştır. Anılan Yönetmeliğe göre vergi müfettişleri tarafından hazırlanacak raporlar şunlardır: Vergi inceleme raporu, vergi suçu raporu, görüş ve öneri raporu, cevaplı rapor, genel kuruluş raporu, genel durum raporu, ön inceleme raporu, soruşturma raporu, disiplin soruşturması raporu ve bilim raporudur.¹⁶

Söz konusu raporların neleri kapsadığı ve ne tür bir inceleme gerektirdiği hususları da anılan Yönetmelikte düzenlenmiştir. Burada çalışmanın kapsamı da dikkate alınarak raporların türü ve detaylarına girilmeksizin uygulamada sıkça karşılaşılan raporlara kısaca değinilecek; böylece yapılacak analizler için bir zemin oluşturulacaktır.

3.2.1- Vergi İnceleme Raporları

Yukarıda ifade edilen raporlar içinde incelenen konu bakımından mükellefler açısından sık karşılaşılan ve yaptıkları iş ve işlemlerinin vergi mevzuatına uygunluğunun denetlendiği vergi inceleme raporlarıdır. Bunlar VDK Yönetmeliğinin 57. maddesinde düzenlenmiştir. Anılan maddeye göre, vergi inceleme raporlarının, Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunlarına göre yapılan vergi incelemeleri sonucunda mükellef veya vergi sorumlusu hakkında; vergi türü ve vergilendirme dönemi itibarıyla ayrı ayrı ve yeterli sayıda düzenleneceği belirtilmiştir.

Bu raporlarda, incelenen mükellefin cari vergi mevzuatı karşısında durumu tespit edilmektedir. Şayet vergi mevzuatıyla uyumsuzluk tespit edilirse bunun bertaraf edilmesi ve uyumsuzluk yaparak lehine mevzuat hilafına avantaj yaratan mükellefin gerçek vergisel yükümlülüğü ortaya konulmaya çalışılmaktadır. Böylece vergilendir-

¹⁶ Bu raporların yanı sıra yine vergi müfettişlerinin hazırlayacağı "yazı" da bir rapor türü olarak Yönetmeliğin 56/1-ı maddesinde sayılmıştır.

mede adalet ilkesinin tecellisinde fevkalade bir rol üstlenilmektedir.

3.2.2- Vergi Tekniği Raporları

VDK Yönetmeliğinin 57. maddesinin 3. fıkrasında, yürütülmekte olan incelemelerde birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla “Vergi Tekniği Raporu” düzenlenebileceği; bu raporların, sonrasında düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluşturacağı düzenlenmiştir.¹⁷ Ancak uygulamada genelde kendilerine ulaşılmayan mükellefler için hazırlanan bir rapor türü olarak işlev görmektedirler.

3.2.3- Vergi Suçu Raporları

VDK Yönetmeliğinin 58. maddesinde Vergi Suçu Raporu düzenlenmiştir. Buna göre 213 sayılı Kanunun 359. maddesi kapsamındaki fiillerin tespiti durumunda aynı Kanunun 367. maddesi uyarınca yeterli sayıda vergi suçu raporu düzenlenecektir. Böylece yapılan bir vergi incelemesi esnasında, inceleme elemanının 213 sayılı Kanunun 359. maddede sayılan suçlarla sınırlı olmak kaydıyla bu suçların varlığına kani olursa, bu konuda bir rapor hazırlayıp olayın soruşturulması için ilgili yer Cumhuriyet Başsavcılığı'na gönderilecektir. Bir yönüyle suç duyurusu niteliğindedir. Dolayısıyla bu raporun adli niteliği, idari niteliğinin önündedir. Kural olarak vergi suçu raporları, kişilerin vergisel yükümlülüklerinde artış ve azalışa ilişkin hüküm veya sonuç ihtiva etmezler.

Yönetmeliğin 56. maddesinde belirtilen diğer rapor türleri ise daha çok idarenin diğer faaliyet alanlarına ilişkin olup, kural olarak bunlar da vergi mükelleflerinin vergisel yükümlülüklerini artıran hükümler ihtiva etmezler. İlgilisinin vergisel sorumluluğuna işaret eden raporlar yukarıda değinilen vergi inceleme raporu ile nispeten vergi tekniği raporlarıdır.

3.3- Raporlarının Dava Konusu Edilebilirliği

İdarenin genel denetim ve inceleme yetkisi çerçevesinde veya ortada ikmalen ve re'sen tarh işlemini gerekli kılacak koşullar varsa, mükellefin veya ilgilinin hesaplarını incelenir ve incelemenin sonunda hazırlanan rapora göre de işlem tesis edilir. Başka bir anlatımla inceleme raporunda; inceleme elamanı, inceleme neticesinde ortada ikmalen ve/veya re'sen tarh koşullarının bulunduğu iddiasıyla tespit ettiği matrah farkı üzerinden ilgiliye re'sen veya ikmalen tarhiyat yapılmasını önerir. Bunun üzerine ilgili idare, vergi inceleme raporunda belirtilen matrahlar üzerinden gerekli tarhiyat işlemlerini yapar ve ilgisine tebliğ eder.

Bu nedenle vergi inceleme raporları, “hazırlayıcı” işlem niteliğindedirler ve kural olarak kesin ve yürütülebilir nitelikte olmadıklarından iptal davasının konusu olmazlar. Benzer şekilde vergi suçu raporları da yine vergisel bir yükümlülük içermediklerinden ve suçun tespiti ve adli yargı sürecinin başlatılarak ilgililerin cezalandırılması maksadına haiz olduklarından bu raporlar da idari davaya konu edilmeleri mümkün değildir.¹⁸

¹⁷ Bununla birlikte vergi tekniği raporu ile alakalı benzer bir düzenleme 08.07.1970 gün ve 13542 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Yönetmeliği’nin 105. maddesinde bulunmaktaydı. Burada vergi tekniği, bir rapor türü olarak değil bir inceleme türü olarak ifade edilmiştir. Buna göre vergi beyanname inceleme raporunun dışında yapılacak incelemelerin dışında kalan kayıt nizamı incelemeleri, sınırlı incelemeler, karşılık, seçim ve ayıklama incelemeleri, ilk madde indirimi, vergi ve stopaj idareleri, servet beyanı, özel hesap dönemi, kayıt serbestliği, defter sistemleri gibi incelemeler için vergi tekniği inceleme raporunun düzenleneceği ifade edilmiştir.

¹⁸ Dava konusu edilmeleri halinde vergi mahkemelerince incelenmeksizin ret kararı verilecektir.

Ancak bazı raporlar, doğrudan matrah ya da vergi farkına işaret eder nitelikte sonuç ihtiva etmeyebilir. Örneğin bir katma değer vergisi incelemesinde, mükellefin devreden katma değer vergisi oranlarının yüksek olması nedeniyle inceleme neticesinde bulunan matrah farkı, bu tutar içerisinde yok edilip tarhiyata dönüşmeyebilir. Ancak bu halde dahi ilgilinin devreden katma değer vergisi, bulunan matrah farkı kadar azaltılır. Benzer bir durum gelir veya kurumlar vergisi incelemesi neticesinde de meydana gelebilir: İncelemede, eleştirilen bir konu nedeni ile vergi matrahı oluşması gerektiği halde, yararlanılan yatırım indirimi veya devreden zarar mahsubu gibi haklar nedeni ile matrah oluşmayabilir. Bu gibi durumlarda kişi hakkında oluşan pozitif bir matrah farkı olmasa da devreden haklarını etkileyen negatif matrah farkları söz konusu olmaktadır. Bu takdirde, bulunan negatif matrah farkları kadar, mükellef yasal haklardan fazladan yararlandırılması cihetine gidilmekte ve inceleme raporları bu sonuçları doğuracak şekilde hazırlanmaktadır.

Görüldüğü üzere bu tür durumlarda, inceleme sonucu hazırlanan rapora dayalı olarak ilgili hakkında tarh işlemi yapılmamakta; raporun öngördüğü biçimde, ilgilinin incelenen dönemi için değil gelecek dönemleri için vergi yükümlülüğü artırılmaktadır. Bu nedenle bu tür inceleme raporları da bir vergi tarh işlemi ile sonuçlanmasa da ilgilinin vergi yükümlülüğü üzerinde değişiklik yapan, dolayısıyla mülkiyet hakkını doğrudan ilgilendiren idari işlem niteliğindedirler. Bu da ilgilinin vergi kanunları karşısında, yakın gelecekte muhtemel bir vergi matrahı ile karşılaşması sonucunu doğuracağından bu işlemlere (inceleme raporlarına) karşı idari dava açılabilir.¹⁹

¹⁹ İstanbul 2. Vergi Mahkemesinin 20.3.2012 gün ve E:2010/1006 K:2012/685 sayılı kararı, doğrudan vergi inceleme raporunun iptali istemine ilişkindir.

²⁰ Ancak burada şunu belirtmek gerekir ki eğer inceleme raporunda önerilen tarhiyat ile ilgili ait olduğu dönem itibari ile tarh (tebliğ) zamaşımı söz konusu ise, idare söz konusu tarh işlemi yasal engel nedeniyle yapmayabilir.

3.4- İnceleme Raporuna Dayalı Tarhiyatlara Karşı Açılan Davalar

Vergi incelenmesi yapmaya yetkili kişilerin 213 sayılı Kanununun 30/1. maddesinde belirtilen koşulların varlığı halinde veya genel denetim görevi çerçevesinde yaptıkları vergi incelemesi neticesinde hazırlanan vergi inceleme raporları, incelenen mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi müdürlüğüne gönderilmektedir. İnceleme raporu şayet belirli bir matrah farkının tespitinden dolayı tarhiyat öneriyorsa vergi dairesi, raporda belirtilen hususlara göre işlem yapıp yapmama noktasında takdir hakkına sahip değildir. Raporda önerilen tarhiyat işlemi yapar ve bunu ilgisine tebliğ eder.²⁰

Mükellef, kendisine tebliğ edilen vergiler için 2577 sayılı İYUK'un 7/1. maddesine göre 30 gün içerisinde ilgili vergi mahkemesine idari dava açma yoluna gidebilir. Bu davalar, idari yargılama çerçevesinde ele alındığında iptal davası niteliğinde olup; söz konusu tarh işlemi tüm etki ve sonuçları itibari ile düzenlendiği tarihten geçerli olmak üzere yani geçmişe yürütülecek şekilde hukuk âleminde silinmesi maksadına yöneliktir.

Vergi davalarının azımsanamayacak bir kısmını incelemeye dayalı tarhiyat işlemlerine karşı açılan davalar oluşturmaktadır. Zira beyan esasının geçerli olduğu vergi sistemimizde, idarenin proaktif olduğu bir sürecin sonunda tesis edilen bu işlemler çoğu kez mükellefler tarafından tatmin edici bulunmamaktadır. Bu nedenle uygulamada incelemeye dayalı tarh işlemleri sıklıkla dava konusu edilmektedir.

3.5- Yargı Aşaması: İnceleme Raporlarında Karşı Açılan Davaların Esas İncelemesindeki Odak Noktaları

Türk Vergi Hukuku'nda, vergi incelemesi usu-

li güvencelere bağlanmıştır. Vergi incelemesi ne kadar gerekli ise bu incelemede Kanun'da belirlenmiş usuli güvencelere riayet edilmesi de o kadar gereklidir. İncelemenin sıkı kurallara bağlanmasıyla kamusal yarar ile bireysel hak arasında bir denge gözetilmiştir. Böylece devlet hakkı olan verginin denetimini, yine kendi koyduğu nizam ve ölçülere göre yapmayı taahhüt etmektedir. Dolayısıyla sınırları kanunla belirlenmiş vergi incelemesi hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkelerinin en doğal görünüşlerinden biridir. Daha önce de ifade edildiği üzere inceleme bitirildikten sonra gerekli idari işlemler yapıp ilgisine tebliğ edilen vergilendirme işlemleri dava konusu edilmektedir. Vergilendirme işlemlerinin hukuka uygun olup olmadığını denetleyen yargı merci ise ülkemizde idari yargı içinde örgütlenen vergi yargısıdır. Vergi yargısının inceleme raporlarına dayalı tesis edilen vergisel işlemlerde verdiği karar ve inceleme biçimi şüphesiz inceleme ve denetim süreçlerinin daha etkin ve adil olmasını sağlamak bakımından fevkalade önemlidir. Bu nedenle çalışmanın bu kısmında yargısal perspektifle vergi incelemelerinde dikkate alınması gereken noktalara vurgu yapılacaktır.

3.5.1- İnceleme Raporunun Varsa Başka Rapor ve Ekleri ile Birlikte Tebliğ Edilip Edilmediği

Vergi denetim işlevinin icrası için yapılan incelemenin bir sonuca bağlanması yukarıda ifade edildiği gibi bir rapor ile olmaktadır. Bu rapor ilgili idare için yapılması gereken iş ve işlemleri göstermesi bakımından bir rehber; mükellef için ise hakkında yapılacak iş ve işlemlerin gerekçesi ve dayanak belgesi hüviyetindedir. Bu nedenle

mükellefin kendisi hakkında yapılan iş ve işlemlerin hukuki dayanağının gerekçesini ve dayanağını bilmesi, sonradan kullanması muhtemel hak arama süreçlerinin hangisinin (ya da hangilerini) takip edileceğinin belirlenmesi bakımından gereklidir. Nitekim 213 sayılı VUK'un 34. maddesi bu raporların tebliğini zorunlu kılmaktadır.

Her rapor esasında idari bir yorumdur. Bu yorum ise inceleme elemanının hukuki muhakemesi ve anlam dünyasında olayına özgü bir biçimde inşa edilmektedir. Ancak bunun olayın ve mevzuatın tüm gerekliliklerine uygun olup olmadığının ise denetlenmesi gerekir. Bunun için hukuk sistemimizin öngördüğü en etkili denetim yolu yargıdır. Öte yandan mükellef, hakkında tesis edilen işleme (ki bu çoğu zaman tarh olmaktadır) karşı idari yargı yoluna gitmeden erken ödeme, uzlaşma gibi müesseseler ile de idare ile anlaşma yoluna gidebilir. Bunun için de yine raporun mükellefe tebliği önemlidir. Öyle ki vergi yargısı yapılan bir tarh işleminin dayanağı raporun tebliğ edilememiş olmasını, kullanılmasını muhtemel hakların tercih sürecini zorlaştıran esasa müessir şekil noksanlığı sayarak iptal kararları vermektedir.²¹

3.5.2- İncelemenin İş Emri ile Uyumlu ve Belirtilen Kapsamla Sınırlı Olup Olmadığı

Vergi incelemeleri, vergi adaletinin sağlanması bakımından önemli bir kamu yararına hizmet etmektedirler. Bunun yanı sıra mükellefler nezdinde az ya da çok bir huzursuzluk oluşturdukları is bir gerçektir. Bu yönüyledir ki vergi incelemesi başlangıcından son anına kadar yasal ölçülere bağlanarak mükelleflere hukuksal güvenceler verilmiştir. Bunun en önemlilerinden

²¹ Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 10.10.2018 gün ve E: 2016/5887 K:2018/6116 sayılı kararı. Ayrıca Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 09.10.2018 gün ve E:2016/5277 K:2018/6097 sayılı kararı ile de vergi inceleme raporlarının dayanağı olan vergi tekniği raporlarının da ihbarnamelerle tebliğ edilmesi gerektiğine hükmetmiştir. Ancak her iki kararın aksi yönünde verilmiş Danıştay kararları da bulunmaktadır. Ancak mükellef haklarını genişleten Danıştay Dokuzuncu Dairenin yukarıdaki kararları özellikle dikkate şayandır.

biri de incelemenin başlangıç aşamasıyla ilgili olarak vergi incelemesinin, incelemeye yapacak kişinin iş emri ile sınırlandırılmış olmasıdır. Yani inceleme elemanı, incelemelerini kendisine gelen iş emrinde ifade edilen konu ile sınırlı yapmak zorundadır. Kendisi re'sen incelemenin kapsamını genişletemez. Ancak gerekli hallerde konu ilgili merciye iletilerek inceleme onayı istenebilir.

Nitekim vergi yargısı, inceleme yetkisinin dışına çıkılarak yapılan incelemeleri ve bu inceleme uyarınca yapılan tarhiyatlara iptal eder nitelikte kararlar verebilmektedir.²²

3.5.3- İnceleme İçin Gerekli Harici Bilgilerin Usulüne Göre Temin Edilip Edilmediği

Vergi incelemesinde, incelemenin niteliğine göre harici donelerin doğru ve objektifliği verecek şekilde ilgili yerlerden temin edilmesi, incelemenin sıhhati açısından fevkalade önemlidir. Örneğin transfer fiyatlandırmasına ilişkin incelemelerde dış emsal kullanılmışsa bunun mümkün olduğu kadar aynılığı verecek şekilde belirlenmesi, maliyet analizlerinde sektör kuruluşlarından gerekli bilgi ve belgelerin temininde her hangi bir hata ve noksana düşülmemesi, üretimi belirli bir uzmanlık isteyen işlerde üretim süreçlerinin tüm noktalarını ortaya koyacak bilgilerin -gerektiğinde bilirkişi görüş ve incelemelerinin- temin edilmesi suretiyle raporlar oluşturulmalıdır. Aynı şekilde aramalı incelemelerde yasal süreçlerin usulüne göre işletilmesine özen gösterilmelidir.

Yalnızca incelemenin maddi konularına odaklanılarak kişilere güvenceler sunan usuli noksanlıklardan ve hatalı uygulamalardan sakınılmalıdır.

3.5.4- İnceleme Sürecinin Mükellefle Birlikte Yürütülüp Yürütülmediği

Vergi incelemesinin, incelenen mükellef ile iletişim halinde ve gerektiği hallerde farklı görü-

len uygulamaların nedenleri anlık sorulmak ve kayıt altına alınmak suretiyle karşılıklı yürütülmelidir. Bu gereklilik sadece işin yapılış şekline ilişkin değildir. Bu iletişimde elde edilen bilgi ve bulguların rapora yansıtılacak şekilde tutanağa bağlanması da gerekir. Böylece hem incelemenin ilgilisi nezdindeki şeffaflığı hem de dayandığı fiili gerçeklik yargı merciinin önüne daha net taşınması sağlanmış olacaktır.

Vergi yargısının yazılı yargılama ilkelerine göre yargılama yaptığı dikkate alındığında, incelemede fiilen karşılaşılan bir durum veya bir yorum yahut bir uygulama şayet inceleme için veri olarak kabul edilecekse bunun tutanakla tespit edilmesi, raporun hem mükellef hem de dava konusu olması halinde ispat kalitesini artıracaktır.

3.5.5- İncelemede İlgili Mevzuatın Olaya Doğru Uygulanıp Uygulanmadığı

Yukarıda da ifade edildiği üzere her vergi inceleme raporu bir yorumdur. Bu yorum maddi olay ve mevzuat ekseninde yapılmaktadır. Dolayısıyla maddi olayın tüm boyutları ortaya konulmalıdır. Olayda eleştirilen hususların, vergi mevzuatı açısından durumu açık ve anlaşılır bir şekilde ortaya konularak ilgili mevzuatın olaya doğru bir biçimde uygulanması ve bulunacak matrah farkının ilgilisi için ihtiva eden lehe ve aleyhe olan hükümleri dikkate alınmalıdır. Diğer bir ifadeyle mükellefin bir olaydan ötürü matrah farkını tespit ederken, bu mevzuat ekseninde doğru bir şekilde hareket edilerek şayet lehine olan hükümler varsa (indirim, istisna, gider vs.) bunlar da dikkate alınarak rapor tanzim edilmelidir.

3.5.6- İncelemede Usulüne Uygun Tutanak Düzenlenip Varsa İtirazların Tutanağa Doğru Bir Şekilde Alınması

Her vergi incelemesinin sonunda VUK 141. maddesi gereğince tutanak düzenlenmektedir.

²² İstanbul 5. Vergi Mahkemesinin 26.3.2014 gün ve E2013/1573 K:2014/541 sayılı kararı.

Bu tutanak mükellefin konuya ilişkin incelemenin başından beri yaptığı beyanları kapsadığı gibi incelemenin yapılaş ve yaklaşımına dair itirazlarını da içerecek şekilde hazırlanmalıdır. Zira yargılama aşamasında davacılar (incelemede mükellefler), dava dilekçesinde, incelemenin yöntemine veya yaklaşımına olan itirazlarının bulunduğu halde bunların tutanağa yansıtılmadığı, kendilerine daha önceden hazırlanmış tutanağın imzalatılmaya çalışıldığına ilişkin argümanlar sunmaları oldukça yaygındır. Bu nedenle incelemedeki objektifliğin sağlanması bakımından inceleme tutanağının incelenen mükellefle birlikte ve tüm hususların tümü tutanağa geçirilecek şekilde hazırlanmasına dikkat edilmelidir. Zira bu yaklaşımı yargı mercileri sergilerken denetim mercileri de bu yaklaşıma gerekirse mevzuat değişikliği ile kavuşturulmalıdır.

3.5.7- Sahte Fatura Kullanımı Nedeniyle Yapılan İncelemede İlk Tespit Ekseninden Çıkamama Sorunu

Sahte fatura kullanma nedenine dayalı incelemeler çoğunlukla Ba-Bs analizlerine göre karar verilerek yapılmaktadır. Bir mükellef hakkında şayet daha önce sahte fatura düzenleyicisi olduğu yönünde rapor varsa bu kişiden mal/hizmet aldığını bildiren her mükellef incelenmektedir. Bu incelemeler ise ilk tespitin vardığı sonucun çizgisinden çıkmamaktadır. Her alıcı da sahte fatura kullanıcısı olarak kabul edilerek işlem yapılmakta ve vergi farkı çıkarılmaktadır.

Ancak sahte fatura düzenleyen mükellef, sadece bu işe özgü bir faaliyet alanı geliştirmemiş olabilir. Yani kişinin hem gerçek faaliyeti hem de sahte fatura düzenleme gibi bir durumu söz konusu olabilir. Bu takdirde bu kişiden mal aldığını beyan eden kişilerin tümünün indirimlerinin reddedilmek yerine bu faaliyetin gerçekliği araştırılmalıdır. Gerektiğinde sahte fatura düzenleyicisi kişiden mal alan kişi, şayet mutad ve normal kabul edilecek işlemler silsilesi ile ticari ilişki

kurulduğu saptanmış ve faturada gösterilen KDV tutarının alıcısına ödendiği noktasında tereddüt edilmiyorsa, burada alıcı kişi yönünden hakkaniyet gereği indirimlerin reddi müessesesi uygulanmamalıdır. Vergi kaybı vergiyi uhdesinde bulundurandan takip edilmelidir.

3.5.8- İncelemenin Başından Varılan Sonuca Kadar Benzer Mükellefler Nezdinde Adil Davranılması Gereği

Bir kısım vergi incelemelerinin görülen lüzum üzerine sektör esaslı yapıldığı bir vakiadır. Sektör esaslı incelemeler, ilgili sektörde yaşanan bazı uyumsuzluklardan ve/veya tekrar eden hatalı uygulamalardan ya da benimsenen maliye politikasından veyahut ta vergi güvenliğinin test edilerek aksayan noktaların tahkimi için yapılabilmektedir. Doğal olarak sektör esaslı incelemeler, birden fazla ilde, birden fazla denetim elemanı ile yürütülmektedir. Böylece bir iş kolunda, birden fazla mükellef incelenmektedir. Şüphesiz bu incelemeyi yapan kişiler kadar incelemeye konu olan mükellefler de bir birlerinden farklıdır. Bu farklılık da incelemenin sonunda varılacak sonucun farklı farklı olmasına neden olmaktadır. Lakin bu farklılık kadar benzerlik de doğal olarak mümkün olabilmektedir. Zira sektör esaslı incelemelerde, ilgili sektörde faaliyet gösteren mükelleflerin sermaye yapısından işlem tür ve hacimlerine kadar benzerlikler söz konusu olabilmektedir.

Farklı durumlar nedeniyle inceleme raporlarının farklı sonuçlar içermesi elbette ki beklenen bir durumdur. Hatta aralarında ne kadar aynılık olsa da bulunan matrah ya da vergi farklarının bir birlerinden farklı olması doğaldır. Aynı olması beklenemez. Olması ise tesadüftür. Lakin bulunan matrah (ya da vergi) farkı üzerinden salınacak vergiye uygulanacak cezanın tayini, dikkat edilmesi gereken asıl noktayı oluşturmaktadır. Şöyle ki birkaç mükellefin incelendiği bir denetim sürecinde maddi olay ve olgular aynı oldu-

ğu halde; diğer bir ifadeyle inceleme raporunda eleştiri konusu edilip bulunan matrah farkına dayanak yapılan maddi vakıa ve mevzuat hükümleri benzerlik/aynılık içerdiği halde, teklif edilen vergi ziyai cezaları farklılık arz edebilmektedir. İşte tam olarak bu durum incelemenin objektifliğine halel getirmesinin yanı sıra mükelleflerin dava yolunun tercih etmelerinde de yegane argüman olarak karşımıza çıkmaktadır. Matrah farkının tespiti kadar bulunan matrah farkına isabet edecek vergiye uygulanacak ceza da benzer durumda olanlar da dikkate alınarak adil bir biçimde tayin edilmelidir. Daha önce ifade edildiği üzere her rapor bir yorumdur. Ancak tabidir ki bu yorumun hangisinin daha adil, daha objektif ve daha doğru olduğu, raporların tanzimi aşamasında belirlenemez. Hatta raporlar veya dayanak oluşturdukları işlemlere karşı açılan davalarda vergi mahkemelerince de değişik kararlar verilebilmektedir. Nitekim her mahkeme kararı da bir yorumdur. Aynı konuda farklı yargı kararlarının verilmesi şüphesiz başka bir incelemenin konusudur. Burada vurgulanmak istenen özellikle sektör esasına dayalı birden çok mükellefin aynı anda incelendiği durumlarda benzer ve/veya aynı olgularla farklı cezalara muhatap kılınmasındaki sakıncadır.

Öte yandan 213 sayılı Kanununun 140. maddesinin 6. fıkrasının 2. bendine 6009 sayılı Kanunla 2010 yılında eklenip, 2011 yılında 646 sayılı KHK'nın 4. maddesi ile değiştirilen hükme²³ göre hem taşrada hem de belli ölçüklerin üzerinde olan incelemeler için merkezde "rapor değerlendirme komisyonları" kurulmuştur. Bu komisyonlar yukarıda ifade edilen farklı cezalandırmadan kaynaklı sakıncayı giderecek şekilde yeniden tanzim edilebilir. Bu kapsamda söz konusu Komisyonlar, eşitlik ve adalet ilkesi ekseninde, incelemede objektifliğin sağlanması maksadına yönelik kendisine gelen raporların değerlendirilmesinde belli ilke ve standartlara göre hareket etme işleviyle donatılabilirler. Bu aynı durumda olan kişilerin farklı muameleye muhatap olmaları ve hukuk devleti ilkesini hayata geçirmek bakımında fevkalade önemlidir. Bu konuda son olarak Anayasa Mahkemesi'nin yakın zamanda verdiği bir ihlal kararından söz etmek konunun önemini vurgulamak bakımından faydalı olacaktır.

Yüksek mahkeme 1/2/2018 tarih ve 2015/6728 başvuru numaralı *Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş.* kararında, sektör incelemesi kapsamında yapılan çoklu denetimlerde, mükelleflerin büyük bir kısmına tek kat ceza kesilmişken az bir kısmına aynı sebepler ekseninde üç

²³ 213 sayılı VUK'un 140/6-2.2 maddesi: "(Değişik fıkra: 07/07/2011-646 s.K.H.K./4. md.) Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Müfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanla komisyon arasında uyumsuzluk oluşması halinde uyumsuzluğa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, VDK Başkanlığı bünyesinde bir Başkan Yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin Cumhurbaşkanlığı karar, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler."

kat ceza kesilmesini ayrımcılık yasağı kapsamında mülkiyet hakkının ihlali saymıştır.²⁴

SONUÇ

Türk vergi denetimine bütüncül bir bakış açısıyla yaklaşarak sorunların tespiti ve önerdiği çözüm önerileri ile politika yapıcılara, akademisyenlere ve konunun her seviyeden uygulayıcılarına yol gösterecek çalışmaların azlığı yadsınamaz bir gerçektir. Bu açıdan bakıldığında bu çalışma böyle bir boşluğu doldurmaya yardımcı bir metin olduğunu savunabilir. Bu bakış açısıyla vergi denetimine getirilen üç boyut açısından da tavsiye niteliğinde getirilen öneri/tespitler aşağıda ayrı ayrı belirtilmiştir.

Teori açısından;

- Vergi denetimi ve vergi incelemesi kavramlarında bir geçişlilik olduğu farz edilmekle birlikte, kanunen eşdeğer bir kullanımın

söz konusu olmadığından karmaşanın mevzuat açısından giderilmesi yerinde olacaktır.

- Vergi denetiminde etkili tarafların göz önünde bulundurularak vergi denetime ilişkin politikanın geliştirilmesi ve bunun ilan edilmesi, vergi denetimine duyulan güveni arttıracaktır.
- Amerikan vergi idaresi (IRS) ya da İngiliz vergi idaresi (HMRC) gibi VDK ve GİB'in de vergi denetimi ile ilgili daha detaylı istatistikleri açıklaması ve denetimle ilgili verileri paylaşması bağımsız araştırmacıların ve akademisyenlerin de vergi denetimi süreçlerinin iyileştirilmesine yönelik daha fazla çalışma yapmalarını sağlayacaktır. Böylece süreçlerin etkinliği sağlanabilir ve denetimin sorunlarına daha geniş bir bakış açısıyla çözüm önerileri sunulabilir.

²⁴ Kararın bazı kısımları şöyledir:

"84. Somut olay bağlamında ilk tespit edilmesi gereken husus, aynı vergi incelemesinde üç kat vergi ziyaı cezası uygulanan başvuru Şirket ile aynı sektörde faaliyet gösterip aynı işi yapan fakat bir kat vergi ziyaı cezası uygulanan şirketlerin kıyaslanabilir ve benzer durumda olup olmadığıdır.

(...)

86. Bununla birlikte başvuru, aynı sektörde faaliyet gösteren diğer şirketler hakkında aynı vergi incelemesi kapsamında yalnızca bir kat vergi ziyaı cezası uygulandığını ileri sürmüştür. Vergi idaresince düzenlenen 17/3/2015 tarihli Görüş ve Öneri Raporu'ndaki tespitler başvuru Şirketin bu iddiasını doğrulamaktadır. Bu raporda da tespit edildiği üzere başvuru konusu olayda aynı sektörü kapsayan indirimli ÖTV uygulaması hakkındaki belirli bir döneme ilişkin olarak üç yüz üç şirket incelemeye sevk edilmiştir. Ancak vergi incelemesinde riskli görülerek tarhiyata konu edilen işlemler aynı veya benzer olmasına rağmen sonuçta bu şirketlerden sadece başvuru Şirketin yer aldığı gruba ait iki şirket hakkında işlem yapıldığı gözönüne alınmalıdır.

(...)

90. Aynı vergi incelemesi kapsamında başvuru Şirketinin da aralarında olduğu on iki şirket hakkında üç kat vergi ziyaı cezası kesilerek vergi suçu raporu düzenlenmiş, bu yüzden cezai soruşturma ve kovuşturmayaya tabi tutulmuştur. Ayrıca uzlaşma imkânından yararlandırılmayan ve böylece tarhiyata karşı dava açmak zorunda kalan bu şirketlerin daha fazla ceza ve vergi ödeme riskiyle karşı karşıya kalmaları söz konusu olmuştur. Yine söz konusu vergi incelemesi sonucunda incelemeye tabi olan diğer iki yüz seksen şirket hakkında ya hiç vergi ziyaı cezası uygulanmamış ya da tek kat cezalı vergi tarh edilmiş, tek kat vergi ziyaı cezası kesilen bu şirketler ise böylece uzlaşma ve dolayısıyla daha az vergi ve ceza ödeme imkânına sahip olmuştur.

(...)

111. Sonuç olarak her ne kadar kamu makamlarının vergisel müdahaleler bakımından geniş bir takdir yetkisi bulunmakla birlikte somut olayın koşulları altında vergi incelemesinin konusu, ilişkin olduğu dönem ve kapsadığı mükellef grubunun açık bir şekilde sınırlı olduğu dikkate alındığında mülkiyet hakkına yapılan ayrımcı müdahale yönünden bu takdir yetkisinin daha belirgin sınırlarının mevcut olduğu kuşkusuzdur. Buna göre olayda objektif ve makul bir gerekçesi gösterilmeden mülkiyet hakkına yapılan ayrımcı müdahalenin sonuçları giderilmemiş, müdahalenin boyutu ve sonuçlarının ağırlığı ile bu sonuçlara yol açan idarenin işlemleri başvurucuya aşırı bir külfet yüklenmesine yol açmıştır. Dolayısıyla başvuru konusu olayda mülkiyet hakkı bağlamında ayrımcılık yasağının ihlal edildiği sonucuna varılmıştır."

Uygulama Açısından;

- Yetkili vergi müfettiş yardımcılarının büyük çoğunluğunun uzun süreden beri vergi müfettişliğine atanmaması, performans şartını sağlamış A grubu başkanlıklarında görev yapan vergi müfettişleri başmüfettişlik unvanına atanmaması vergi müfettişlerinin motivasyonunu olumsuz etkilediği/ etkileyeceği tabidir. Bu nedenle yapılması gereken atamalarının bir an önce yapılması, zamanında yapılmayan atamadan dolayı hak mahrumiyetleri giderilmeye çalışılmaktadır. Yine vergi inceleme elemanları meslekte deneyim kazanarak daha da verimli olmaya başladıkları dönemlerde kamudan ayrılarak özel sektöre geçmektedir. Vergi inceleme elemanlarının özlük haklarının iyileştirilmesi yetişmiş meslek mensuplarını kaybetmenin önüne geçmeye yardımcı olabileceği kanaatindeyiz.
- Vergi denetiminde yeniden yapılanma sonrasında vergi incelemesi tek elden yapılandırılmış gibi addedilse de merkez-taşra ayrımının defakto olarak devam ettiğinin gözlemlenmesidir. Denetim birimleri arasında homojenliğin sağlanması, denetim birimleri arasındaki ayrımın sona erdirilmesi, A,-B,C ve Ç grup başkanlıklarının kaldırılması tüm denetim elemanlarının aynı unvanda olmaları, bölge düzeyinde örgütlenme, bölge sayısının da coğrafi olarak belirlenmesi, bölge içinde turne çalışmaları yapılarak etkin ve verimli bir örgütlenme türüne geçilebilir.
- Vergi müfettişlerine verilen/verilecek eğitimlerle daha donanımlı hale gelen/gelecek vergi müfettişlerinin sahte belge incelemeleri için harcadığı zamanı daha nitelikli görevlere ayırması, 213 sayılı VUK ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yürüten vergi müfettişleri arasında iş bölümü ve uzmanlaşmanın olması, sek-

tör veya inceleme türünde ihtisaslaşmaya gidilmesi, mevzuatın sade, anlaşılır olması, vergi affı-yapılandırmaya çok sık başvurulmaması ve vergi yargısıyla iletişim probleminin giderilmesinin verimlilik ve etkinlik bakımından daha faydalı olacağı değerlendirilmektedir.

Yargısal açıdan;

- Denetim raporları hazırlayıcı işlemdir ancak bazı durumlarda idari davaya konu edilmektedir.
 - İnceleme raporunun varsa başka rapor ve ekleri ile birlikte tebliğ edilmelidir.
 - İnceleme için gerekli harici bilgilerin usulüne göre temin edilmelidir.
 - İncelemenin iş emri ile uyumlu ve belirtilen kapsamla sınırlı yapılmasına dikkat edilmelidir.
 - İncelemede ilgili mevzuatın olaya doğru uygulanmasına dikkat edilmelidir.
 - İnceleme süreci mükellefle birlikte yürütülmelidir.
 - İncelemede usulüne uygun tutanak düzenlenip varsa itirazların tutanağa doğru bir şekilde bağlanması gerekir.
 - Sahte fatura kullanımı nedeniyle yapılan incelemelerde verginin kimin uhdesinde kaldığına dikkat edilmelidir.
 - İncelemenin başından varılan sonuca kadar benzer mükellefler nezdinde adil davranılmalıdır.
- İleride ortaya konacak araştırmalar açısından;
- Çalışmada açıklanan denetimin taraflarının dışında kalan etkili taraflar özellikle mükellef ve meslek mensuplarının denetim süreçlerinde karşılaştıkları problemler ve bunlara getirilecek çözüm önerileri sonraki çalışmalarda incelenmelidir.
 - Üniversitelerin vergi denetiminin tarafları dolaylı olarak etkilediği bir gerçek olmakla birlikte gerek vergi müfettişlerinin gerekse de vergi mahkemesi hakimlerinin yetiştiril-

melerinde rollerinin nasıl geliştirilebileceği tartışılmalıdır. Takip eden araştırmalar, vergi denetiminde üniversitelerin nasıl daha yapıcı ve tarafları bilinçlendirici-egitici rol oynaması gerektiği hususunda denetimin tüm taraflarının da katkı sunduğu araştırmalara muhtaçtır.

KAYNAKÇA

- Anayasa Mahkemesinin 1/2/2018 tarih ve 2015/6728 başvuru numaralı *Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş.* kararı
- BAŞARAN YAVAŞLAR, F. (2010), "Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi", iç. Bahri ÖZTÜRK ve Funda Başaran Yavaşlar (Ed.),- Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi,
- ÇAĞAN, N. (1982). *Vergilendirme yetkisi*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları
- Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 09.10.2018 gün ve E:2016/5277 K:2018/6097 sayılı kararı
- Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 10.10.2018 gün ve E: 2016/5887 K:2018/6116 sayılı kararı.
- EROL, A. Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları, İstanbul SMMM Odası, İstanbul, 2010, s. 20
- FAZIL T., ÇELİKKAYA, A. Vergi denetimi. Seçkin Yayıncılık, 2016
- GERÇEK, A. (2005). "Türk Vergi hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi". Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 54(3), s. 162.
- İstanbul 2. Vergi Mahkemesinin 20.3.2012 gün ve E:2010/1006 K:2012/685 sayılı kararı
- İstanbul 5. Vergi Mahkemesinin 26.3.2014 gün ve E2013/1573 K:2014/541 sayılı kararı
- Jeffrey L. Hoopes, Devan Mescall, ve Jeffrey A. Pittman (2012) Do IRS Audits Deter Corporate Tax Avoidance?. The Accounting Review: September 2012, Vol. 87, No. 5, pp. 1603-1639.
- Munich, 2-3 November 2018, s. 4 www.cesifo-group.de/dms/ifodoc/docs/Akad_Conf/CFP.../es18_Yucedogru.pdf
- OECD 2017. *Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit*. s.59 DOI:https://dx.doi.org/10.1787/9789264282186-en
- Sempozyum Kitabı, 26-27 Nisan 2010, İstanbul: İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi, ss.394-425.
- SOMUNCU, A . (2015). Yaygın Ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapı Ve Uygulamanın Değerlendirilmesi. Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 0 (43), s. 134. DOI: 10.18070/euiibfd.12825
- TUNÇER, M. (2005). Vergi yarımcılarının vergi uyumuna etkisi. Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 7(1). s.221
- UZUN, F. (2007), "İç Denetim ve Fransa Uygulaması", Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi, cilt 12, sayı 9.
- VDK 2017 Faaliyet raporu, https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fVDK_Faaliyet_Raporu_2017.pdf
- YUCEDOGRU, R., SARISOY İ. CEsifo, 2018, Is tax amnesties good for us all? Understanding influence of tax amnesties on between benefiteres and non-benefiteres, New Perspectives on Tax Administration Research