

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

MALİYE PROGRAMI

**VERGİ DENETİMİNDE MÜKELLEF HAKLARI VE TÜRKİYE'DE MÜKELLEF
HAKLARININ GELİŞTİRİLMESİNE YÖNELİK ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Okan ATAK

MAYIS-2019

TRABZON

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

MALİYE PROGRAMI

**VERGİ DENETİMİNDE MÜKELLEF HAKLARI VE TÜRKİYE'DE MÜKELLEF
HAKLARININ GELİŞTİRİLMESİNE YÖNELİK ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Okan ATAK

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Cemil RAKICI

MAYIS-2019

TRABZON

ONAY

Okan ATAK tarafından hazırlanan “Vergi Denetiminde Mükellef Hakları Ve Türkiye’de Mükellef Haklarının Geliştirilmesine Yönelik Çözüm Önerileri” adlı bu Çalışma 27/06/2019 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği / ~~oyçokluğu~~ ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalı Maliye Tezli Yüksek Lisans Programı’nda yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyesi		Karar		İmza
Unvanı - Adı Ve Soyadı	Görevi	Kabul	Ret	
Prof. Dr. Cemil RAKICI	Başkan	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Prof. Dr. Tarık VURAL	Üye	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Dr. Öğr. Üyesi Tayyip YAVUZ	Üye	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylım.

Prof. Dr. Yusuf SÜRMEŒEN
Enstitü Müdürü

BİLDİRİM

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca KTÜ - Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kılavuzu'na uygun olarak hazırlanan bu Çalışmada yararlanılan kaynakların tümüne eksiksiz atıf yapıldığını, aksinin ortaya çıkması durumunda her tür yasal sonucu kabul edeceğimi beyan ederim.

Okan ATAĞ

16.05.2019

ÖNSÖZ

“Vergi Denetiminde Mükellef Hakları Ve Türkiye’de Mükellef Haklarının Geliştirilmesine Yönelik Çözüm Önerileri” adlı bu çalışmada, mükellef haklarının vergi denetimindeki yeri/önemi vurgulanarak, Türkiye’de mükellef haklarına hem genel olarak hem de vergi denetimi özelinde bakılacak ve bazı gelişmiş ülkelerdeki mükellef haklarına ilişkin uygulamalar araştırılarak Türkiye’ye yönelik öneriler sunulmaya çalışılacaktır.

Tez çalışma sürecinin sonuna kadar yardımlarını esirgemeyen, fikirleriyle yolumu aydınlatan ve günün her anında kendisine rahatça ulaşabildiğim değerli danışman hocam Sayın Prof. Dr. Cemil RAKICI’ya teşekkürlerimi borç bilirim. Ayrıca fikirleriyle yardımcı olan ve tez çalışmasının daha güzel hale gelmesine katkı sağlayan değerli jüri üyesi hocalarım da teşekkürlerimi sunarım. Öte yandan en güzel zamanlarında vakit geçiremediğim ve ilgilenemediğim canım kızım Yaren Zümra’ma ve hayatıma anlam katan ve bütün başarılarımın en büyük kaynağı olan kıymetli eşim Neslihan’a da müteşekkirim.

Mayıs, 2019

Okan ATAK

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	IV
İÇİNDEKİLER	V
ÖZET	IX
ABSTRACT	X
TABLolar LİSTESİ.....	XI
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	XIII
GRAFİKLER LİSTESİ.....	XIV
KISALTMALAR LİSTESİ.....	XV
GİRİŞ	1-2

BİRİNCİ BÖLÜM

1. VERGİ DENETİMİ VE MÜKELLEF HAKLARI İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR VE TEORİK AÇIKLAMALAR.....	3-40
1.1. Vergi Denetimi.....	3
1.1.1. Vergi Denetimi Kavramı ve Tanımı	3
1.1.2. Vergi Denetiminin Özellikleri.....	5
1.1.2.1. Hukuki (Yasal) Olması.....	6
1.1.2.2. Tarafsız Olması	6
1.1.2.3. Yaptırımcı Olması	6
1.1.2.4. Dış Denetim Olması	6
1.1.2.5. Kapsamlı Bir Denetim Olması	7
1.1.3. Vergi Denetiminin Amaçları.....	7
1.1.3.1. Vergi Denetiminin Mali Amacı.....	7
1.1.3.2. Vergi Denetiminin Ekonomik Amacı.....	8
1.1.3.3. Vergi Denetiminin Sosyal Amacı.....	8
1.1.3.4. Vergi Denetiminin Hukuki Amacı	8
1.1.4. Vergi Denetiminin Fonksiyonları (İşlevleri).....	9
1.1.4.1. Vergi Denetiminin Araştırma Fonksiyonu	9
1.1.4.2. Vergi Denetiminin Önleme (Caydırma) Fonksiyonu	9
1.1.4.3. Vergi Denetiminin Eğitim Fonksiyonu	10
1.1.5. Vergi Denetiminin Yolları	10
1.1.5.1. Yoklama Yoluyla Vergi Denetimi	11

1.1.5.2. Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi.....	15
1.1.5.3. Vergi İncelemesi Yoluyla Vergi Denetimi.....	17
1.1.5.4. Arama Yoluyla Vergi Denetimi	24
1.1.5.5. Bilgi Toplama Yoluyla Vergi Denetimi	26
1.1.5.6. Teftiş (İç Denetim) Yoluyla Vergi Denetimi	28
1.2. Mükellef Hakları	30
1.2.1. Mükellef Hakları Kavramı ve Tanımı	30
1.2.2. Mükellef Haklarının Gelişimi	31
1.2.3. Mükellef Haklarının Önemi	34
1.2.4. Mükellef Haklarının Sınıflandırılması	35
1.2.4.1. Genel (Temel) Mükellef Hakları.....	36
1.2.4.1.1. Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı	36
1.2.4.1.2. Bilgi Alma Hakkı	37
1.2.4.1.3. Başvuru Hakkı.....	37
1.2.4.1.4. Vergilemede Belirlilik Hakkı	37
1.2.4.1.5. Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı.....	38
1.2.4.1.6. Temsilci Kullanma Hakkı	38
1.2.4.1.7. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı.....	38
1.2.4.2. Özel (İkincil) Mükellef Hakları.....	38
1.2.4.2.1. Verginin Tarh ve Tahsili Sırasındaki Haklar	39
1.2.4.2.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü Sırasındaki Haklar.....	39
1.2.4.2.3. Vergi Denetimi Sırasındaki Haklar	40

İKİNCİ BÖLÜM

2. TÜRKİYE’DE VE BAZI ÜLKELERDE VERGİ DENETİMİ	41-85
2.1. Türkiye’de Vergi Denetiminin Tarihçesi	41
2.1.1. Osmanlı Devleti Döneminde Vergi Denetimi	41
2.1.2. Cumhuriyet Sonrası Dönemde Vergi Denetimi	42
2.2. VDK Öncesi Türkiye’de Vergi Denetimi	46
2.2.1. Merkez Teşkilatı Denetim Birimleri	48
2.2.1.1. Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı.....	48
2.2.1.2. Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı.....	49
2.2.1.3. Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı	49
2.2.2. Taşra Teşkilatı Denetim Birimleri	49
2.2.2.1. Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları.....	50
2.2.2.2. Vergi Dairesi Müdürleri	50
2.2.2.3. İlin En Büyük Mal Memurları (Defterdar/Vergi Dairesi Başkanı)	51
2.3. VDK Sonrası Türkiye’de Vergi Denetimi	52

2.3.1. VDK Başkanlığının Kurulma Süreci ve Yasal Düzenlemeler	53
2.3.2. VDK Başkanlığının Yapısı ve İşleyişi	55
2.3.2.1. VDK Başkanlığının Görev ve Yetkileri	57
2.3.2.2. VDK Başkanlığının Amaç ve Hedefleri.....	58
2.3.2.3. Vergi Müfettişlerinin Görev, Yetki ve Sorumlulukları	59
2.3.3. VDK Öncesi-Sonrası Karşılaştırma	62
2.3.3.1. Denetim Elemanları Yönünden Karşılaştırma.....	62
2.3.3.2. Denetim Sonuçları Yönünden Karşılaştırma.....	63
2.3.4. VDK Sonrası Duruma İlişkin Olumlu Görüşler.....	67
2.3.5. VDK Sonrası Duruma İlişkin Olumsuz Görüşler	67
2.4. Bazı Ülkelerde Vergi Denetimi.....	69
2.4.1. ABD’de Vergi Denetimi	69
2.4.2. Almanya’da Vergi Denetimi	72
2.4.3. Fransa’da Vergi Denetimi	75
2.4.4. İngiltere’de Vergi Denetimi	77
2.4.5. Rusya’da Vergi Denetimi.....	79
2.4.6. Bazı Ülkelerdeki Vergi Denetim Yapısının Değerlendirilmesi	81

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. MÜKELLEF HAKLARININ VERGİ DENETİMİNDE ÖNEMİ, TÜRKİYE’DE VE BAZI ÜLKELERDE MÜKELLEF HAKLARINA İLİŞKİN UYGULAMALARIN DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÖNERİLER.....	86-127
3.1. Mükellef Haklarının Vergi Denetiminde Önemi	86
3.2. Türkiye’de Mükellef Haklarının Gelişimi	87
3.3. Türkiye’de Genel-Özel Mükellef Hakları.....	89
3.4. Türkiye’de Vergi Denetiminde Mükellef Hakları ve Mükellef Haklarına İlişkin Uygulamalar	91
3.4.1. VDK Öncesi Dönemde Vergi Denetiminde Mükellef Hakları	91
3.4.2. VDK Sonrası Dönemde Vergi Denetiminde Mükellef Hakları	95
3.4.2.1. Vergi Denetiminde Mükelleflerin Yeni Hakları.....	96
3.4.2.2. Vergi Müfettişlerinin Mükellef Haklarına İlişkin İlke ve Kuralları.....	98
3.4.2.3. VDK Başkanlığının Mükellef Portalı ve Sosyal Medya Uygulamaları	100
3.4.3. VDK Başkanlığının Mükellef Haklarındaki Rolü/Yeri	101
3.5. Bazı Ülkelerde Mükellef Haklarına İlişkin Uygulamalar	103
3.5.1. İngiltere’de Mükellef Hakları	104
3.5.2. ABD’de Mükellef Hakları.....	107
3.5.3. Fransa’da Mükellef Hakları	112
3.5.4. Almanya’da Mükellef Hakları	115

3.5.5. Rusya’da Mükellef Hakları	116
3.5.6. Bazı Ülkelerdeki Mükellef Haklarına İlişkin Uygulamaların Değerlendirilmesi	117
3.6. Türkiye’de Mükellef Haklarına Yaklaşımın Değerlendirilmesi, Eleştiriler ve Öneriler.....	124

SONUÇ.....	128
-------------------	------------

YARARLANILAN KAYNAKLAR.....	133
------------------------------------	------------

ÖZGEÇMİŞ.....	149
----------------------	------------



ÖZET

Vergiler, kamu harcamalarının finansmanı açısından devletlerin en önemli gelir kaynağıdır. Devletler bu önemli gelir kaynağını toplarken, vergi ödeyenler tarafından eksik ödeme veya hiç ödememe durumları ortaya çıkabilmektedir. Bu noktada devletler, vergi kayıp ve kaçacağını 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. Bu doğrultuda vergilendirme aşamasında aktif tarafta bulunan devletin, vergi denetimleri sırasında kanundan aldığı gücü kullanması, pasif tarafta bulunan mükelleflere yasal olarak bir takım hakların verilmesini ortaya çıkarmakta ve denetimde mükellef haklarını gündeme getirmektedir. Devletlerin mükellefler üzerindeki denetim gücünü kullanırken vergi ödemek zorunda olan mükelleflerin haklarını korumaları, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu açısından da önem arz etmektedir.

Bu çalışmada, genel olarak vergi denetimi ve mükellef hakları üzerinde durularak; vergi denetim yapısının mükellef haklarına etkisi ve mükellef haklarının vergi denetimindeki önemi ele alınmıştır. Bu doğrultuda Türkiye'deki vergi denetim yapısı ve mükellef hakları uygulamaları açıklanmış ve ABD, İngiltere, Fransa, Almanya ve Rusya gibi bazı gelişmiş ülkelerdeki vergi denetim yapısının işleyişi ve mükellef hakları uygulamaları irdelenmiştir. Sonuç olarak ise mükellef haklarına Türkiye'deki yaklaşım değerlendirilmiş ve eksik yönler eleştirilerek iyi ülke uygulamaları bağlamında çözüm önerileri sunulmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Vergi Denetimi, Mükellef Hakları, Vergi Denetim Kurulu.

ABSTRACT

Taxes are the most important source of income for states in terms of financing public expenditures. While states are collecting this important source of income, situations in which taxpayers short-change or not pay at all might arise. At this point, states are using power of audit to prevent tax loss and tax evasion. The most effective mechanism for investigating, identifying and ensuring the accuracy of the taxes to be paid in tax collection process is tax audits. Tax audit process is also the most critical process in protection of the taxpayer rights. In this regard, the state, which is on the active side in taxation stage, using the power obtained from the law during tax audits brings out granting some legal rights to taxpayers, which are on the passive side, and also brings forward the taxpayer rights in audits. State protection of the rights of the taxpayers who have to pay taxes, while exercising states audit power on taxpayers is also important for the taxpayers' voluntary compliance with taxes.

In this study, with the emphasis on tax audit and taxpayer rights in general; the impact of tax audit structure on taxpayer rights and the importance of taxpayer rights in tax audit are discussed. In this regard, the structure of tax audits and taxpayer rights practices in Turkey are explained and functioning of tax audit structures and taxpayer rights practices in some developed countries like USA, Great Britain, France and Germany have been examined. As a result, if the assessed taxpayer rights approach to Turkey and weaknesses are criticized solutions in the context of best practice countries have attempted to present.

Key Words: Audit, Tax Audit, Taxpayer Rights, The Board of Tax Audit.

TABLolar LİSTESİ

Tablo Nr.	Tablo Adı	Sayfa Nr.
1	Türkiye’de Yapılan Yoklama Çalışmaları.....	14
2	Türkiye’de Yapılan e-Yoklama Çalışmaları.....	14
3	Türkiye’de Yapılan Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi Çalışmaları.....	16
4	VDK Başkanlığı Vergi Müfettişlerinin Dağılımı	18
5	Gelir İdaresi Başkanlığında Vergi İnceleme Yetkisine Haiz Olanların Dağılımı.....	19
6	Türkiye’de İncelenen Mükellef Sayısı ve İnceleme Oranları.....	19
7	Denetimin Kapsamına Göre Türkiye’de Vergi İnceleme Sayıları.....	21
8	Türkiye’de Yapılan Vergi İncelemelerine Göre Tarhı İstenilen Vergi ve Kesilmesi Önerilen Ceza Tutarları.....	23
9	Türkiye’de Teftiş Edilen Birimlerin Dağılımı.....	29
10	Türkiye’de e-Teftiş Faaliyeti Kapsamında Yapılan Çalışmalara İlişkin Rakamsal Sonuçlar.....	29
11	Osmanlı Devletinden Günümüze Kadar Olan Süreçte Türkiye’deki Vergi Denetim Birimleri.....	45
12	Osmanlı Devletinden Günümüze Kadar Olan Süreçte Türkiye’deki Vergi Denetim Elemanları.....	46
13	2018 Yılında Türkiye’de Vergi Dairesi Müdürleri Tarafından Gerçekleştirilen Vergi Denetim Sonuçları.....	51
14	VDK Başkanlığının Mevcut Kadro Durumu.....	55
15	Vergi Müfettişlerinin Çalıştıkları Grup Başkanlıklarına Göre Dağılımı.....	56
16	VDK Öncesi Dönemde Denetim Elemanlarının Dağılımı.....	62
17	VDK Öncesi Dönemde Denetim Birimlerinin Vergi İnceleme Sonuçları (2009).....	64
18	VDK Öncesi Dönemde Denetim Birimlerinin Vergi İnceleme Sonuçları (2008).....	64
19	VDK Öncesi Dönemde Denetim Birimlerinin Vergi İnceleme Sonuçları (2007).....	65
20	VDK Sonrası Dönemde Vergi İnceleme Sonuçları.....	66
21	Türkiye’de VDK Sonrası Dönemde Mükelleflerin İncelenme Oranları.....	66
22	ABD, Almanya, Fransa, İngiltere ve Rusya’da Vergi Denetim Birimleri ve Denetim Elemanları.....	82
23	ABD, Almanya, Fransa, İngiltere ve Rusya’da Vergi İdarelerinin Organizasyon Yapısı.....	83

24	ABD, Almanya, Fransa, İngiltere ve Rusya'da Vergi Denetimi İle İlgili Usul Şartlarına İlişkin Bilgiler.....	84
25	ABD, Almanya, Fransa, İngiltere ve Rusya'daki Vergi Denetim Uygulamalarına İlişkin Özet Bilgiler.....	85
26	İngiltere, ABD, Fransa, Almanya, Rusya ve Türkiye'de Mükellef Haklarıyla İlgili Temel Düzenlemeler.....	118
27	İngiltere, ABD, Fransa, Almanya ve Rusya'da Mükellef Bildirgelerinde Yer Alan Mükellef Hakları.....	119
28	İngiltere, ABD, Fransa, Almanya, Rusya ve Türkiye'de Mükelleflerin Bilgiye Erişim/Yardım Alma Hakkı Durumu.....	120
29	İngiltere, ABD, Fransa, Almanya, Rusya ve Türkiye'de Vergi Mükelleflerinin Şikâyetleri İle İlgili İlgilenen Yapıların Durumu.....	121



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil Nr.	Şekil Adı	Şekil Nr.
1	VDK Öncesi Dönemde Türkiye'deki Vergi Denetim Yapısının Şekli.....	47
2	VDK Öncesi Dönemde Türkiye'deki Vergi Denetim Yapısının İçeriği.....	48
3	VDK Sonrası Dönemde Türkiye'de Vergi Denetim Yapısı.....	53
4	İngiltere'de Mükelleflerin İtiraz/Şikâyet Süreci.....	106



GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik Nr.	Grafik Adı	Grafik Nr.
1	Vergi Müfettişlerinin Unvanlara Göre Dağılımı.....	57
2	VDK Öncesi Dönemde Vergi Denetim Elemanlarının Dağılımı.....	63



KISALTMALAR LİSTESİ

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
BSMV	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
BZSt	: Bundeszentralamt für Steuern (Almanya Federal Merkez Vergi Dairesi)
CİMER	: Cumhurbaşkanlığı İletişim Merkezi
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
DGI	: Direction Générale des Impôts (Fransız Vergiler Genel İdaresi)
DV	: Damga Vergisi
FTS	: Federal Tax Service (Rusya Federal Vergi İdaresi)
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GMSİ	: Gayrimenkul Sermaye İradı
GUSAM	: Gelir Uzmanları Stratejik Araştırma Merkezi
GV	: Gelir Vergisi
HMRC	: Her Majesty's Revenue and Customs (İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi Başkanlığı)
HUD	: Hesap Uzmanları Derneği
HUK	: Hesap Uzmanları Kurulu
IRS	: Internal Revenue Service (ABD İç Gelir İdaresi)
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KV	: Kurumlar Vergisi
MTK	: Maliye Teftiş Kurulu
MÜHAK	: Vergi Mükellefinin Haklarını Koruma Derneği
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development-Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Teşkilatı
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
TDK	: Türk Dil Kurumu
TIGTA	: Treasury Inspector General for Tax Administration (ABD Vergi İdaresi Genel Hazine Müfettişi)
TL	: Türk Lirası
vb.	: ve benzeri
vd.	: ve diğerleri
VDK	: Vergi Denetim Kurulu

VERSAV : Vergi Mükellefi Savunucuları Derneği
VİV : Veraset ve İntikal Vergisi
VUK : Vergi Usul Kanunu



GİRİŞ

Devletler, önemli bir gelir kaynağı olan vergilerin cebri olma özelliği nedeniyle vergi gelirlerini toplarken az veya çok bir dirençle karşılaşmaktadırlar. Bu nedenle devletler yasal gücünü kullanarak denetim yapmaktadırlar. Bu açıdan vergi gelirlerinin tam ve doğru toplanması için vergi denetimi de vergilerin temini kadar önem arz etmektedir.

Mali, ekonomik, sosyal, hukuki ve siyasi amaçlarla gerçekleştirilen vergi denetimleri, mükellef haklarının korunması açısından önem arz etmektedir. Bu noktada mükellef hakları, mükelleflere olumlu veya olumsuz talepte bulunma yetkisi veren ve ihlal edildiğinde hukuki koruma sağlayan haklardır. Gerek insan hakları ile olan bağı nedeniyle gerekse vergi psikolojisi çalışmalarıyla vergi bilincinin oluşturulması ve gönüllü uyumun temin edilmesi açısından gittikçe değer gören mükellef hakları, özellikle son yirmi yılda önem taşıyan konu haline gelmiştir.

Verginin tarihinin devlet olgusunun tarihi kadar eski olduğu düşünüldüğünde, mükellef ve haklarının da eskiye dayandığı ortaya çıkmaktadır. Mükellef haklarının devlet kavramının tarihi kadar eski oluşuna dayanak olarak da vergi alanında hak arayışına girilen ve İngiltere’de 1215 yılında kralın vergilendirme yetkisine karşı verilen demokrasi mücadelesi gösterilmektedir. Bu doğrultuda 1215 yılında İngiltere’de imzalanan ve kralın vergilendirme yetkisini sınırlandıran Magna Carta Libertatum, mükellefleri koruma altına alan ilkeleriyle mükellef haklarının başlangıç noktası olarak kabul edilmektedir.

Küreselleşmenin etkisi ile gittikçe yaygınlaşan mükellef hakları, vergiye gönüllü uyumun sağlanması açısından vergi denetiminde en çok dikkat edilmesi gereken konulardan birisi haline gelmiştir. Çünkü vergi denetimi, devletin yetkilerinin oldukça fazla olduğu ve mükellefin özel alanına en çok müdahalenin olduğu süreçlerden birisidir. Öte yandan vergi denetimlerinde mükelleflerin bir takım haklarının olması yeterli olmayıp, mükelleflere haklarının duyurulması ve mükelleflerin de söz konusu hakları konusunda bilinçli olmaları gerekmektedir.

Vergi denetim yapısının mükellef haklarındaki önemini/yerini ortaya koymak ve bazı gelişmiş ülkelerdeki uygulamalar ile Türkiye’deki uygulamaları karşılaştırıp öneriler sunmak amacıyla hazırlanan bu çalışma üç ana bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde; vergi denetiminin tanımı yapılarak vergi denetiminin özellikleri, amaçları, işlevleri ve yolları irdelenmiştir. Ayrıca mükellef hakları kavramı üzerinde durulmuş, mükellef haklarının gelişimi ve önemi açıklanmış ve mükellef haklarının sınıflandırılması yapılmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise Türkiye'deki vergi denetim yapısı, VDK öncesi ve sonrası dönem dikkate alınarak irdelenmiş ve açıklanmıştır. Ayrıca Türkiye'nin siyasi ve ekonomik olarak ilişki içerisinde olduğu ABD, İngiltere, Almanya, Fransa ve Rusya gibi gelişmiş ülkelerdeki vergi denetim yapısı araştırılarak çalışmaya işlenmiştir.

Çalışmanın son bölümü olarak üçüncü bölümde ise vergi denetiminde mükellef haklarının önemi üzerinde durularak, Türkiye'de 2011'de köklü değişikliklerle kurulan VDK'nın mükellef haklarına etkisi ve yaklaşımı ortaya konulmaya çalışılmıştır. Ayrıca ABD, İngiltere, Almanya, Fransa ve Rusya gibi bazı ülkelerdeki mükellef haklarına ilişkin uygulamalar araştırılmış ve Türkiye'de mükellef haklarının geliştirilmesi yönünden mevcut duruma ilişkin tespitler ve eleştiriler yapılarak, Türkiye için iyi ülke uygulamalarına benzer yapılar önerilmiştir.

Yapılan bilimsel çalışmalara bakıldığında, mükellef hakları üzerinde genel olarak durulmuş; ancak vergi denetimi yönünden mükellef hakları pek fazla irdelenmemiştir. Kaynak sorunu da dikkate alınarak bu çalışmada vergi denetimi özelinde mükellef hakları üzerinde durulmaya çalışılmış ve gelişmiş ülke uygulamalarına da bakılarak Türkiye'ye yönelik öneriler sunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. VERGİ DENETİMİ VE MÜKELLEF HAKLARI İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR VE TEORİK AÇIKLAMALAR

1.1. Vergi Denetimi

Çalışmanın bu kısmında; vergi, denetim, vergi denetimi gibi kavramların tanımları ve açıklamaları yapılarak vergi denetiminin özellikleri, vergi denetiminin türleri, vergi denetiminin amaçları ve fonksiyonları belirtilecektir.

1.1.1. Vergi Denetimi Kavramı ve Tanımı

Vergi: Türkçe bir kavram olup, köken itibariyle anlamı; hediye edilen, karşılıksız verilen bir değeri belirtmektedir (Akdoğan, 2003: 115).

Bütün toplumlarda önemli bir yer tutan verginin tanımı ile ilgili olarak mali literatürde tam bir görüş birliği olmayıp, verginin tanımı günün koşullarına ve tanımı yapan kişinin görüşüne bağlı olarak farklılık göstermektedir. Günümüzdeki amaçları ve işlevleri göz önünde bulundurulmak suretiyle vergi; devletin, yüklendiği görevleri gerçekleştirebilmek amacıyla, gerçek ve tüzel kişilerden zorunlu ve karşılıksız olarak, egemenlik gücüne dayanarak aldığı ekonomik değerlerdir şeklinde tanımlanabilir (Akdoğan, 2003: 117).

Öte yandan modernleşme ile birlikte verginin tanımının da değişmesi gerektiğini vurgulayan yazarlar bulunmaktadır. Karyağdı (2001: 22)'ya göre modern çağda verginin tanımının şu şekilde olması gerektiği vurgulanmaktadır: "Vergi, devletin etkinliği sağlanmış ve şeffaf kamu giderlerini sağlamada -ki bunlar adalet, eğitim, sağlık, iç ve dış güvenlik ve altyapı harcamalarıdır- ekonomik faaliyetleri en az etkileyerek adalet, eşitlik ve yasallık ilkeleri çerçevesinde, toplumsal uzlaşmayı sağlamak koşuluyla almış olduğu parasal değerlerdir."

Vergi kavramı, devletin sadece vergi adı altında topladığı gelirlere ibaret olmayıp; adı vergi olmayan ancak, devlet tarafından alınan harç, resim ve benzeri mali yükümlülükleri de kapsamaktadır (Pehlivan, 2014: 22).

Devletlerin kamu harcamalarını finanse etmek için başvurduğu en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Vergilerin cebri olma özelliği dolayısıyla devletler vergi gelirlerini toplarken az veya çok bir dirençle karşılaşmaktadırlar. Bu nedenle devletler yasal gücünü kullanarak denetim yapmaktadırlar. Bu açıdan vergi gelirlerinin tam ve doğru toplanması için vergi denetimi de vergilerin temini kadar önem arz etmektedir (Oğuztürk, 2015: 209).

Türk Dil Kurumu'nun (TDK) sözlüğünde denetim için; "bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek" ifadeleri kullanılmaktadır (Türk Dil Kurumu [TDK], <http://www.tdk.gov.tr/denetim/>).

Denetimle ilişkili olarak pek çok kavram bulunmaktadır. Araştırma, kovuşturma, soruşturma, inceleme, revizyon, kontrol, teftiş, murakabe, vb. kavramlar bunlardan bazılarıdır.

Genel anlamda denetim, iş ve işlemlerin ulaşılmak istenen hedeflere ulaşmayı mümkün kılacak biçimde yürütülmesini ve buna aykırı durumların yoluna konulmasını sağlayan bir fonksiyondur (Rakıcı, 2011: 346).

Günlük yaşamda birçok alanda kullanılan denetim kavramı; faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunu araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek amacıyla, kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir (Hesap Uzmanları Derneği [HUD], 2017: 8).

Sanayi devrimi sonrasında iktisadi olayların gelişmesi, büyük endüstri şirketlerinin ortaya çıkması, iktisadi faaliyetlerin ve ilişkilerin giderek karmaşıklaşması, halka açık şirketlerin ortaya çıkışı gibi etkenler denetim ihtiyacını ortaya çıkarmış ve denetim ihtiyacı herkesin ilgi alanına girmiştir (HUD, 2017: 12).

Denetim olgusu; iktisadi faaliyetlerin (olayların) denetimi olarak başlayıp, günümüzde işletme-muhasebe denetimi ile özdeşleşmiş ve yeni bir anlam kazanmıştır (HUD, 2017: 13). Hatta bilgi teknolojilerindeki hızlı gelişmelere paralel olarak, elektronik veriler üzerinde bilgisayar teknolojilerinden yararlanılarak yapılan denetim süreci olarak tanımlanan e-denetim kavramı bile ortaya çıkmıştır (Çağlar, 2011: 4).

Devletlerin; mali (fiskal), hukuki, ekonomik, siyasal ve sosyal nedenlerle vergi toplaması gerekmektedir (Sağbaşı, 2008: 28). Vergi mükellefleri ise ekonomik, sosyal, psikolojik, vb. nedenlerle genellikle vergi vermeme eğilimi içerisindedirler (Akdağ ve Kütük, 2016: 11).

Vergi mevzuatının geniş olması, vergi mevzuatının karışık olması, vergi idaresinin etkin ve verimli çalışmaması ve modern vergi sistemlerinin beyan esasına dayanıyor olması toplumlarda vergi kaçırma eğilimini artırmaktadır. Bunların yanında mükelleflerin hata ile ya da hile ile vergi kaçırma eğilimleri de bulunmaktadır. Tüm bu nedenler vergi denetimi ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır (Akdağ ve Kütük, 2016: 12).

Vergi denetimi, kamu hukuku içinde kamusal denetim kapsamında gerçekleştirilen bir denetimdir. Vergi denetimi, yapısı itibariyle bir tür kamusal dış denetimdir (Erol, 2004: 68). Vergi denetimi en genel ifadesiyle, mükelleflerin vergilendirme işlemlerinde yasalara uyup uymadığının denetlenmesi olarak tanımlanabilir (Aykın, 2018a: 1). Geniş anlamıyla ise vergi mükelleflerinin ödemesi gereken vergilerin doğruluğunun incelenmesini ve vergi idaresinin iç denetime tabi tutulması (teftişi) ile vergi idaresi personelinin gerektiğinde soruşturulmalarının yapılmasını kapsayan bir süreçtir (Şeker, 1994: 7).

Vergi denetimi; vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin zamanında ve tam olarak ödenmesini temin etmek amacıyla, devletin yetkili ve uzman organlarınca gerçekleştirilen, çeşitli teknikleri kapsayan ve devamlılığı olan bir uygulama olarak da tanımlanmaktadır (Savaşan vd., 2014: 38).

Vergi denetimi; mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak, tespit etmek ve ödenmesi gereken vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin doğruluğunu sağlamaktır.

Başka bir tanıma göre ise vergi denetimi; objektif bir şekilde, mükellef haklarının gözetilmesi suretiyle, alanında uzman kişilerce gerçekleştirilen ve vergi borçlusu olarak adlandırılan yükümlülerin, ülkede uygulanmakta olan vergi yasalarına göre davranışlarının ve eylemlerinin belirlenmesi amacıyla vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümüdür (Günay, 2017: 5).

Elektronik vergi denetimi ise; yükümlülerin vergisel ödevlerine ilişkin olarak, elektronik ortam üzerinden yürütülen faaliyetlerinin denetiminin tümünü kapsayan bir süreçtir. Elektronik vergi denetiminin gerçekleştirilmesi elektronik kayıtlar, belgeler ve defterler vasıtasıyla olmaktadır (Çağlar, 2011: 67).

1.1.2. Vergi Denetiminin Özellikleri

Vergi denetimi, kendine özgü özellikler içermektedir. Vergi denetiminin hukuki (yasal) olması, tarafsız olması, yaptırımcı olması, dış denetim olması ve kapsamlı bir denetim olması gibi özellikleri bulunmaktadır.

1.1.2.1. Hukuki (Yasal) Olması

Yasal bir yetkiye dayanılarak kanunlarda belirtilen esas ve usuller çerçevesinde uygulamaya konulan vergiler gibi verginin denetiminin de yasal olması gerekmektedir. Vergi denetimi, kanunun vermiş olduğu yetkiler doğrultusunda yetkili ve uzman kişiler tarafından yapılmaktadır. Kanuni yetkiye dayanılarak kanuni usul ve esaslara göre yürütülen ve mali sonuçları olan vergi denetiminin en temel özelliği hukuki nitelik taşımasıdır. Bu bağlamda hukuk devleti denetimsiz olamayacağı gibi vergi denetimi de hukuksuz olamaz (Beşel, 2017: 21).

1.1.2.2. Tarafsız Olması

Vergi denetimine ilişkin uygulamaların hiçbir sosyal veya siyasi etkiye maruz kalınmadan kanunlar çerçevesinde uygulanması, denetim personelinin objektif, tarafsız ve yansız olması vergi denetiminin en önemli unsurlarından birisidir. Vergi denetimi, her ne kadar kamu (devlet) adına yapılırsa da denetim tarafsız olmalı ve denetimde vergiyi doğuran olayın gerçek durumu ortaya çıkarılmalıdır (Bakır, 2009: 17).

1.1.2.3. Yaptırımcı Olması

Mükelleflerin vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket etmeleri neticesinde ve yapılan denetimler sonucunda; adli ve idari cezalar ile cezalandırılmaları kanunlarla hüküm altına alınmıştır. Yükümlülüklerini yerine getirmedeği tespit edilen mükelleflere kanunlar çerçevesinde vergi ziyaı cezası, genel ve özel usulsüzlük cezası ve hürriyeti bağlayıcı cezalar gibi yaptırımların uygulanması, denetim sonucunda kayıp ve kaçakların tespiti halinde ödenmesi gereken vergi ve cezaların gerektiğinde cebren (zorla) tahsil edilebilmesi denetimin yaptırımcı olması özelliği ile ilgilidir (Beşel, 2017: 21).

1.1.2.4. Dış Denetim Olması

Kamu veya özel bir kuruluşun hesap ve işlemlerinin kuruluş bünyesi dışındaki yetkililerce denetlenmesi dış denetimdir. Vergi denetimi de mükellefin işletmesinde çalışan görevlileri tarafından değil, devletin istihdam ettiği inceleme elemanları eliyle yapılmaktadır. Bu özelliği nedeni ile vergi denetimi dış denetim olma işlevini yerine getirmektedir (Akkaya, 2017: 36).

1.1.2.5. Kapsamlı Bir Denetim Olması

Vergi denetiminin diğerk bir özelliği de hesapların ve gerçekleştirilen işlemlerin gerçek duruma uygun olup olmadığının şekil, usul ve esas yönleriyle denetlenmesi olup; bu denetimin sadece hesap denetimi ile sınırlı olmadığıdır. Vergi denetimi hesap denetimini de kapsayan geniş bir denetim sürecidir.

1.1.3. Vergi Denetiminin Amaçları

Vergi denetiminden beklenen hedeflerin gerçekleştirilebilmesi için denetimin amaçlarının iyi belirlenmesi gerekmektedir. Genel anlamda vergi denetiminin amacı, vergi sisteminin etkin bir şekilde çalışmasını ve vergilendirmenin adil bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlamaktır (Timur, 1998, 10).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 134'üncü maddesinde vergi incelemesinden maksadın, "ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak" olduğu düzenlenmiş ve hükme bağlanmıştır. Vergi denetimi, vergi incelemesini de kapsayan vergi güvenliğini sağlayıcı tüm önlemleri içermektedir. VUK'da vergi denetiminin mali amacı vurgulanmış olsa da maliye alanında vergi denetiminin mali amacının yanında ekonomik, sosyal ve hukuki amaçlarının da olduğu kabul görmektedir.

1.1.3.1. Vergi Denetiminin Mali Amacı

Vergi denetiminin mali amacı, kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli olan vergi gelirlerindeki kayıp ve kaçakların ortadan kaldırılmasıdır.

Devletlerin kamu harcamalarını finanse edebilmesi için en önemli gelirleri vergilerdir. Devletin görevleri karşısında gelir ihtiyacı yeni vergilerin konması, vergilerin tabana yayılması veya oranının artırılması ile karşılanabileceği gibi etkin denetim mekanizması ile vergi kaçakçılığı ile mücadele edilerek kayba uğratılan verginin minimum düzeye indirilmesi ile de sağlanabilir. Bu anlamda vergi denetimi ile vergi oranları arttırılmadan, yeni vergiler konulmadan da vergi gelirlerinde artış sağlanabileceği izah edilebilir (Somuncu, 2014: 137).

Devletler, kamu hizmetlerini yerine getirebilmeleri için sürekli ve düzenli gelir kaynaklarına sahip olmalıdırlar. Bu bağlamda en önemli finansman kaynağı olan vergi gelirlerindeki kayıp ve kaçakların en aza indirilmesi gerekmektedir. Bu da etkin bir vergi denetimi ile mümkün olacak ve sağlanacaktır. Vergi denetimi ile devlet hem alacaklarını elde edecek hem de zamanında alınamayan vergilerin cezaları ile ek gelir elde edecektir (Gez, 2011: 43).

1.1.3.2. Vergi Denetiminin Ekonomik Amacı

Devletin maliye politikası aracılığıyla hedeflediği ekonomik istikrara, ekonomik büyüme ve kalkınmaya ulaşmasını sağlamak vergi denetiminin ekonomik amacıdır.

Vergi gelirlerinin bütçe gelirleri içinde en yüksek paya sahip gelir türü olduğu düşünüldüğünde; vergi kayıp ve kaçaklarını en aza indiren etkin bir denetim ile bütçe açıklarının kapanması, devletin borçlanma zorunluluğunun azaltılması ve bu sayede faiz külfetinden kurtulması sağlanabilir (Aytekin, 2007: 31).

Vergi denetiminin etkin olması halinde, vergi gelirleri zamanında ve düzenli toplanacak böylece devlet hedeflediği ekonomi politikalarını gerçekleştirebilecektir. Devlet hedeflediği gelirleri elde edemediğinde ise ileride borçlanma, enflasyon, faiz ödemeleri, daha ağır vergi oranları veya ek vergiler koyma ile sonuçlanabilecek yöntemlere başvuracaktır. Ekonomi üzerinde olumsuz etkileri olabilecek bu gelir gider dengesizliğinin önüne geçebilmek için devlet vergi gelirlerini denetleyerek vergi gelirlerini kayıp ve kaçak olmaksızın toplamalıdır (Beşel, 2017: 13).

1.1.3.3. Vergi Denetiminin Sosyal Amacı

Vergi adaletini sağlamanın ön koşulu, vergi kayıp ve kaçaklarını önlemektir ki bu da etkin bir vergi denetimi ile gerçekleşecektir. Sosyal devlet anlayışının bir sonucu olarak sosyal adalet ve adil gelir dağılımının sağlanması da vergi denetiminin sosyal amacıdır.

Etkin bir vergi denetim sistemi ile vergi kayıp ve kaçaklarının gerçekleştiği gelir grupları daha verimli bir şekilde denetlenerek kayıp ve kaçaklar minimize edilecek, vergi yükü yüksek ve düşük gelir grupları arasında dengeli dağıtılacaktır. Böylece toplum içinde gelir dağılımı daha adil olacak ve sosyal adalet sağlanabilecektir (Beşel, 2017: 15).

Vergilendirmenin sosyal amacı olan gelir dağılımında adaletin sağlanması vergi kayıp ve kaçakları sebebiyle gerçekleştirilememektedir. Vergi denetimleri sayesinde vergi ödemeyen veya vergi kaçıran mükellefler belirlenerek bu mükelleflerin de vergi ödemeleri sağlanır. Böylece mükellefler arasında haksız rekabet oluşturabilecek vergi kaçırma durumunun önüne geçilerek gelir dağılımının bozulması önlenir.

1.1.3.4. Vergi Denetiminin Hukuki Amacı

Vergi denetiminin hukuki amacı, yasalarla konulmuş vergilerin yine yasalarla belirlenmiş kurullarla toplanmasının sağlanması ve vergi idaresini mevzuata uygun bir biçimde çalışmaya yönlendirmektir.

Gücünü anayasadan alan vergi kanunlarının uygulanmasında en önemli desteklerden biri vergi denetimidir. Devlet, yükümlülük haline getirdiği vergi kanunlarının uygulanmasını sağlamak zorundadır. Devlet bu alanda saygınlığını ve etkinliğini pekiştirebilmek için vergi yasalarına uyumu, mümkün olabilen en yüksek seviyede sağlamak zorundadır. Mükelleflerin kanunlara uyumunda da kullanılacak en etkili araç olan vergi denetimi, her mükellefe aynı kanun hükümlerinin uygulanmasına yardımcı olacağından mükelleflerin kanun önünde eşitliği bir ölçüde sağlanmış olacaktır (Yıldırım, 2011: 44).

Kamusal düzenlemeler bir bütün olarak ele alındığında vergi denetimi, kanunlara aykırı hareket eden mükellefler için caydırıcılık etkisi oluşturmasının yanı sıra mükelleflerin diğer yasal düzenlemelere uyumunu da arttıracaktır. Vergi ile ilgili yürürlüğe girmiş mevzuatın gerektiği gibi uygulanması devletin otoritesini ve saygınlığını göstermektedir. Başka hiçbir neden bulunmasa dahi vergi kanunlarının adil ve eşit şekilde uygulanması için denetim gereklidir (Konukcu Önal, 2011: 20).

1.1.4. Vergi Denetiminin Fonksiyonları (İşlevleri)

Vergi denetimi hedeflenen amaçlar doğrultusunda araştırma, önleme (caydırma) ve eğitime gibi fonksiyonları yerine getirmektedir.

1.1.4.1. Vergi Denetiminin Araştırma Fonksiyonu

Vergi denetimi öncelikle ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırır. Araştırma esas olarak mükellefin defter, belge ve kayıtlarında yapılan hata ve hilelerin dolayısıyla ödenecek vergilerin doğruluğunun saptanmasına yönelik olup defter, belge, kayıtlar üzerinde ve bunların dışında da veri toplanması anlamına gelmektedir.

Araştırma işlevi ile vergi beyan sisteminin tamamlayıcı rolü gerçekleştirilmiş olur. Dedektif işlevi olarak da adlandırılan araştırma işlevi, denetimin etkin çalışmasının en önemli göstergesi olup vergi kayıp ve kaçığına neden olanlar araştırılıp tespit edilemiyor ve gereken cezalar verilemiyorsa denetimin diğer işlevleri yerine getirilse dahi denetimin etkinliğinden söz edilemeyecektir (Beşel, 2017: 18).

1.1.4.2. Vergi Denetiminin Önleme (Caydırma) Fonksiyonu

Sürekli ve etkin olarak yapılan vergi denetimi vergi kayıp-kaçaklarını ve vergi hata-hilelerini önlemeyi sağlar.

Önleyici-caydırıcı işlevden söz edebilmek için denetimin belli aralıklarla ve sürekli olarak yapılması gerekir. Böylece vergi mükelleflerinde oluşacak her an denetlenebilme düşüncesi mükellefleri doğru ve gerçek beyanda bulunmaya zorlar. Bu durum vergi denetiminin önleme-caydırma fonksiyonudur (Binbirkaya, 2006: 15).

Ayrıca vergi denetiminin mükelleflerin incelenme riski ve incelenme sonrasında ortaya çıkabilecek ek vergi ve cezalara muhatap kalma güdüsüyle mükelleflerin vergi yasalarına uyumunu arttırma özelliği de denetimin önleyici-caydırıcı fonksiyonun gereğidir (Karyağdı, 2006: 86).

1.1.4.3. Vergi Denetiminin Eğitime Fonksiyonu

Günümüzde vergi denetimlerinin sadece araştırma ve önleme işlevleri söz konusu değildir. Artık denetimler sırasında mükelleflerin eğitildikleri de bir gerçektir.

Denetim elemanı mükellefi potansiyel bir vergi suçlusu gibi görmek yerine mükellef ile görüş alış-verişinde bulunarak, gerektiğinde mükellefi uyararak ve aydınlatarak mükellefin daha dikkatli ve düzenli davranmasını sağlayabilir ve mükellefin denetimden sonraki süreçte hatasız durumlarla ilgili nasıl davranması gerektiği noktasında eğitici olabilir (Beşel, 2017: 20).

Denetimin eğitici işlevi, denetim personelinin davranış ve görev anlayışına göre değişebilir. Denetim personelinin sadece kayıp ve kaçak tespit etme yaklaşımının yanı sıra mükellefe bilgi veren, uyarıcı, aydınlatan ve yol gösteren yaklaşımı denetimin daha etkili olmasını sağlayacaktır.

Esasında denetim süreci, başından sonuna kadar mükellefler için aynı zamanda bir eğitim süreci olarak da değerlendirilebilir. Denetim personelinin denetimin eğitici fonksiyonunu verimli bir şekilde uygulaması ile mükelleflerin vergi bilinci, vergi ahlakı ve vergiye gönüllü uyumu arttırılmak suretiyle de vergi kayıp ve kaçakları azaltılabilecektir.

1.1.5. Vergi Denetiminin Yolları

Vergi mevzuatının var olması ve bu mevzuatın oluşturduğu mükellefiyetlerin varlığı vergilerin sağlıklı toplanması için yeterli olmamaktadır. Mükelleflerin kanunların koyduğu yükümlülüklerle gerektiği şekilde uyup uymadığının denetlenmesi/kontrol edilmesi gerekmektedir (Bilici, 2009: 78). Vergi denetiminin en önemli ve en geniş kısmını vergi incelemeleri oluşturmakla birlikte; yoklama, arama, bilgi toplama ve iç denetim (teftiş) gibi araçlar da vergi denetiminin türlerindedir.

Türk vergi hukukunda “Vergi Denetimi” veya “Vergi İdaresinin Mükellefi Denetleme Yolları” başlıklı bir düzenleme yoktur. Bu durum VUK’un birinci kitabının yedinci kısmında “*Yoklama ve İnceleme*” şeklinde düzenlenmiş ve söz konusu kısım *Yoklama, Vergi İncelemeleri, Arama ve Bilgi Toplama* olmak üzere dört alt bölüm başlığında toplanmıştır. Öte yandan Kanun’da açıklanmamasına rağmen *Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi* ile *İç Denetim (Teftiş)* de vergi denetim yolu olarak vergi idaresinin uygulamalarında karşımıza çıkmaktadır (Aykın, 2018a: 3).

Denetim türlerinden birinin başarısı diğerinden faydalanılmasına bağlı olduğundan, denetim türleri arasında sağlanacak koordinasyon vergi denetiminin başarısını artıracak ve etkinlik sağlayacaktır.

1.1.5.1. Yoklama Yoluyla Vergi Denetimi

Yoklama, VUK’un 127 ile 133’üncü maddeleri arasında ve denetim türleri içerisinde birinci sırada düzenlenmiştir.

VUK’da yoklama; “mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek” olarak açıklanmıştır (Vergi Usul Kanunu [VUK], 1961: madde 127).

Yoklama; yetkili memurlar tarafından vergi dairesi adına mükellef hakkındaki bir durumu, mükellefiyetle ilgili maddi olayları ve kayıtları tespit etmeyi amaçlayan bir bilgi edinme ve denetim yoludur (Kaya, 2010: 158).

Yoklama ile vergilendirme sürecine etkisi olan ve vergi idaresinin bilgisi dışında olan durumlar ortaya çıkarılarak, kayıt dışılığın önlenmesi yoluyla vergi adaletinin sağlanması ve hazineye ek gelir getirilmesi amaçlanmakta olup, vergiyi doğuran olayla ilgili de birçok husus tespit edilebilmektedir (Beşel, 2017: 38).

Yoklamaya yetkili memurlar, VUK’un 127’inci maddesine göre vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak aşağıda belirtilen yetkilere haizdirler:

- Günlük hâsılatı tespit etmek,
- Ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını tespit etmek,
- Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını ve usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığını tespit etmek,
- Vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını tespit etmek,

- Faturasız mal bulunup bulunmadığını tespit etmek,
- Levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek,
- Kanunî defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,
- Nakil vasıtalarını özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek,
- Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak.

Yoklama yapmaya yetkili olanlar ise VUK'un 128'inci maddesinde sayılmış olup, söz konusu maddeye göre yoklama:

- Vergi dairesi müdürleri,
 - Yoklama memurları,
 - Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler,
 - Vergi incelenmesine yetkili olanlar,
 - Gelir uzmanları,
- tarafından yapılır.

Yoklama yapanların yoklama yetkilerini gösteren belgeyi, kendilerinden sorulmasa bile, yoklama yapılan kimseye göstermeleri gerekir. Toplu yoklamalarda ekip başının ilgili belgeyi göstermesi yeterlidir (VUK, 1961: madde 129).

Yoklama müessesesini mükellefe ilişkin vergisel faaliyetlerin resminin çekilmesi şeklinde tanımlarsak, çekilen resmin net olması resimcinin işinin ustası olmasını gerektirmektedir (Gürboğa, 2004: 8).

Kanunda yoklamanın zamanı için herhangi bir sınırlandırma öngörülmemiştir. VUK'un 130'uncu maddesine göre; "yoklama her zaman yapılabilir ve yoklamanın ne zaman yapılacağı ilgiliye haber verilmez."

Yetkili memurlarca, yoklama amaçları doğrultusunda yapılan çalışmalar sonucunda tespit edilen hususlar, tutanak mahiyetinde olan yoklama fişi ya da toplu yoklama listelerine geçirilir (Bayram, 2016: 37). Bu tespitlere göre yapılacak işlemlerin sağlıklı ve geçerli olabilmesi için düzenlenen tutanaklarda yer alan hususların objektif olması gerekmektedir. Yani yoklamaya yetkililer, mevcut fiili duruma göre tespit yapmalıdırlar. Bu konuda yargıya gelen bir olayda, Danıştay; "Normal ve mutad olmayan bir durumun yoklama fişiyle tespit edilmiş olması, ona itibar

edilmesini gerektirmez. ” şeklinde karar vermiş olup, Danıştay söz konusu kararında yoklama fişiiyle düzenlenen her duruma doğrudan itibar edilmemesi gerektiğini, tespit edilen durumun alışılmamış farklı bir durum olsa bile objektif kriterlere göre ortaya konulması gerektiğini vurgulamaktadır (T.C. Danıştay, 4.D. 22.10.1984, T. E.1984/929, K.1984/3768).

VUK'un 131'inci maddesine göre yoklama tutanakları en az iki nüsha olarak düzenlenir. Yoklama fişlerinin en az iki nüsha düzenlenmesinin nedeni, birinin mükellefe veya yetkilisine diğerinin ise vergi dairesine verilmesidir. Esas olarak yoklama tutanağı mükellef/sorumlu tarafından imzalanır. Mükellefin bulunmadığı durumlarda, mükellefin yetkilisi tarafından da imzalanabilir. Tutanağın mutlaka nezdinde yoklama yapılanca imzalanması gerekmez. Nezdinde yoklama yapılan mükellefin yetkili adamı da tutanağı imzalayabilir. Nezdinde yoklama yapılanların kanuni temsilcileri, işçileri, memurları, işletmede çalışan eş, çocuk ve muhasebecileri yetkili adamlara örnek olarak gösterilebilir (Takas, 1993: 13).

Yoklamanın geçerli olması için mevzuatta öngörülen koşullara uygun olarak yapılması gerekir. Aksi halde, yoklama tutanaklarına (fişlerine) istinaden yapılan işlemler vergi yargısında iptal edilmektedir. Hukuki zemine tam olarak oturmayan yoklama işlemleri idarenin emek, zaman ve maddi kayıplarına yol açacağı gibi, mükelleflerle de yeni bir uyumsuzluk alanı meydana getirecektir (Söyler, 2011: 64).

07.04.2015 tarihinde VUK'a eklenen 132/A maddesi ile elektronik yoklama müessesesi yürürlüğe girmiştir. Söz konusu düzenleme; yoklama faaliyetlerinin etkinliğinin artırılması için gelişen bilgi teknolojilerinin kullanılması, bu faaliyetlerin dinamik ve koordineli bir yapıda yürütülmesi ve gelişen teknolojiye uygun yeni usul ve esasların belirlenmesi amaçlarıyla uygulamaya konulmuştur.

Elektronik yoklama sistemi ile yoklama talebinin oluşturulması, talebin yoklamaya yetkililere iletilmesi, yoklama fişinin düzenlenmesi, kayıt altına alınması ve onaylanması ile yoklama fişinin ilgisine iletilmesi işlemleri elektronik ortamda gerçekleştirilir (Arslan, 2016: 153).

Yoklamanın vergi denetimindeki etkisi ve önemi açısından, Türkiye genelinde son dönemlerde gerçekleştirilen yoklama ve e-yoklama çalışmalarına ilişkin veriler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 1: Türkiye’de Yapılan Yoklama Çalışmaları

İşin Nevi		Yoklama Sayısı	
		2014	2015
Yoklama	İşe Başlama Yoklaması	543.872	561.498
	İşi Bırakma Yoklaması	325.873	326.316
	Adres Tespiti Yoklaması	99.261	66.532
	Şubeler Nezdinde Yapılan Yoklama	196.508	188.193
	Mükellef Durum Tespiti Yoklaması	548.680	375.880
	Diğer	39.013	74.046
Toplam		1.753.207	1.592.465

Kaynak: GİB 2014 Yılı Faaliyet Raporu, 2015: 91; GİB 2015 Yılı Faaliyet Raporu, 2016: 85.

Tablo 1’den de görüleceği üzere gerçekleştirilen normal yoklama çalışmaları içerisinde en çok yapılan yoklama türü olarak işe başlama gelmekte olup, yoklamaların büyük bir kısmı işe başlama, işi bırakma ve mükellef durum tespiti işlemlerinden oluşmaktadır.

Tablo 2: Türkiye’de Yapılan e-Yoklama Çalışmaları

Görev Türü		e-Yoklama Sayısı		
		2016	2017	2018
e-Yoklama	İlk İşe Başlama Yoklaması	518.781	450.613	431.184
	Nakil İşe Başlama Yoklaması	89.587	97.636	85.719
	Adres Değişikliği Yoklaması	149.640	157.908	167.844
	Faal Mükellef Kontrol Yoklaması	222.027	161.625	137.408
	İşi Bırakma Yoklaması	330.446	315.023	341.952
	Nakil İşi Bırakma Yoklaması	30.812	31.150	31.122
	Nakil Vasıtaları Yoklaması	18.297	17.276	13.355
	Diğer Ücretli Çalışan Yoklaması	14.700	18.454	20.147
	Kayıt Dışı Faaliyet Yoklaması	5.912	4.135	3.187
	E-Tüzel Kişilik İşe Başlama Yoklaması	13.907	101.780	117.016
	Ek İşi Bırakma Yoklaması	4.142	7.359	7.245
	Resen Terk Yoklaması	253.312	161.260	173.897
	GMSİ Yoklaması	103.893	87.305	81.043
	Serbest Yoklama	165.920	178.797	155.376
	Şube Açılış Yoklaması	132.274	152.353	137.382
	Ek İşe Başlama Yoklaması	48.499	57.369	57.231
	Şube Kapanış Yoklaması	82.813	77.445	102.530
	Nakil Vasıta Terk Yoklaması	6.856	6.160	5.744
	KDV İade (İmalatçı) Yoklaması	1.681	3.697	5.812
	KDV İade (İmalatçı Olmayan) Yoklaması	3.521	7.586	10.677
	KDV İade (İhraç Kayıtlı Teslim) Yoklaması	653	1.051	1.314
	Diğer Ücretli Terk Yoklaması	9.808	10.494	12.434
	Özel Esas Yoklaması	-	10.532	15.997
	Anlaşmalı Matbaa Yoklaması	-	1.308	2.393
	Atık Madeni Yağ Tesisi Tespit Yoklaması	-	50	-
	Toplam		2.207.481	2.118.366

Kaynak: GİB 2016 Yılı Faaliyet Raporu, 2017: 105; GİB 2017 Yılı Faaliyet Raporu, 2018: 89; GİB 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019: 95.

Tablo 1 ve tablo 2'nin karşılaştırılması neticesinde görüleceği üzere, e-yoklamaya geçilmesi ile birlikte yapılan yoklama sayısında gözle görülür şekilde artış yaşanmıştır. Ayrıca e-yoklamaya geçilmesi ile birlikte sadece yoklama sayısında değil, yoklama yapılan işlem türünde de artış gerçekleşmiştir.

Kayıt dışı ekonominin azaltılması ve sağlıklı belge düzeninin sağlanması hususlarında uygulamaya konulan elektronik yoklama sistemi, hem vergi idaresinin işlemlerini kolaylaştıracak hem de kayıt dışı ekonomiyle mücadelede katkı sağlayacaktır.

Yoklama, vergilendirmeyi etkileyen ve vergi idaresinin bilgisi dışında kalan olayları ortaya çıkarmak suretiyle yanlış yola sapan (mevzuat dışına çıkan) mükelleflerin bu durumlarına baştan engel olmayı sağlamalıdır. Böyle bir sistem sayesinde; kamu gelirlerinin artmasının yanı sıra mükellefler açısından daha adil ve eşitlikçi bir ortam da oluşacaktır.

Yasal olarak sağlam bir altyapıya sahip olan ancak etkin işlemeyen yoklama sistemi; yoklama memurlarının nitelik ve nicelik yönünden sayısının artırılması, yoklama memurlarının gerçek fonksiyonları dışında (tebliğ, evrak memuru gibi) çalıştırılmaması, yoklama memurlarının özlük haklarının iyileştirilmesi, bireysel yoklamalar yerine toplu yoklamalara ağırlık verilmesi ve bazı işlerde kolluk güçlerinden yeterli destek alınması gibi durumların sağlanması halinde etkin ve verimli çalışacaktır (Özmen, 2015: 108).

1.1.5.2. Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi

Vergi denetiminin farklı bir yolu olan ve yoklama kapsamında değerlendirilen yaygın ve yoğun vergi denetimi kavramı, kanunda tanımlanmamış ancak yoklama yapmaya yetkili olanlara verilen ilave yetkiler şeklinde düzenlenmiştir. Yani yaygın ve yoğun vergi denetimi ayrı bir kanun maddesi olarak değil, yoklama başlığı altında yoklamaya yetkili olanlara verilen ilave yetkiler şeklinde düzenlenmiştir.

1985 yılında uygulanmaya başlayan yaygın ve yoğun vergi denetimi, bir değişikliğe uğramamış ve geçen yaklaşık otuz üç yılda uygulanmaya devam etmiştir. Yaygın ve yoğun vergi denetimi ile ilgili yapılan düzenlemelerin, katma değer vergisinin (KDV) 1985 yılında uygulanmaya başlaması ile ilişkili olduğu söylenebilir (Somuncu, 2014: 151).

Yaygın ve yoğun vergi denetimi, vergi ziyayı ve vergi suçu oluşturacak fiillerin anında tespit edilmesi ve anında cezanın kesilmesi esasına dayanan fiili bir denetim şeklidir (Yurteri, 2012: 26).

Yaygın ve yoğun vergi denetiminin amacı; vergi ziyayı ile ilgili deliller ortadan kalkmadan anında yapılacak denetimlerle, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetiyle bağlantı kurularak vergi kayıp ve kaçığına neden olacak fiillerin zamanında önlenmesidir. Bir başka ifadeyle yaygın ve yoğun vergi denetimleri; vergiyle ilgili olayların zamanında kavranması, belge düzeninin oturması, belge düzeninin sağlıklı bir şekilde işlemesi ve mükelleflerin eğitilerek yapılabilecek hata ve hilelerin önüne geçilmesi amacıyla yapılmaktadır (Yurteri, 2012: 264).

Yaygın ve yoğun vergi denetimleri; uygulamaya başlandığı ilk yıllarda tüm Türkiye’de iş yerlerine baskınlar, defterlere el koyma, fiş-fatura denetimi, gece-gündüz yol denetimleri şeklinde yapılmıştır. Vergi dairelerinde kurulan denetim ekipleri aracılığıyla günlük olarak, planlı ya da plansız olarak bu denetimler yürütülmüştür. Ancak denetimlerin mükellefler üzerinde psikolojik baskı oluşturduğu ve idare ile mükellef ilişkilerini olumsuz etkilediği söylenmektedir (Somuncu, 2014: 152).

Vergi denetimlerinin birçok amaçları olsa da, yaygın ve yoğun vergi denetiminde amacın ağırlıklı olarak kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına almak ve belge düzenini sağlamak olduğu uygulamalardan görülmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığının (GİB) yayımladığı verilere göre, son üç yılda Türkiye genelinde yapılan yaygın ve yoğun vergi denetimi uygulamalarına ilişkin bilgiler aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 3: Türkiye’de Yapılan Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi Çalışmaları

İşlem/Yıllar	2016	2017	2018
Mükellefler Nezdinde Yapılan Denetim Sayısı	376.600	210.691	205.684
Yeni Mükellefiyet Tesis Ettirilen Kişi Sayısı	16.266	28.071	29.516
Yapılan Fiili Hasılat Denetim Sayısı	3.180	4.408	2.128
Fiili Denetim Yapılan Nakliye Aracı Sayısı	40.206	17.359	22.692
Toplam Denetim Sayısı	436.252	260.529	260.020
Kesilen Ceza Tutarı (TL)	58.226.570	77.969.055	75.738.130

Kaynak: GİB 2016 Yılı Faaliyet Raporu, 2017: 117; 2017 Yılı Faaliyet Raporu, 2018: 101; 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019: 107.

2016 yılından 2018 yılına doğru gelindiğinde toplam denetim sayısında düşüş olduğu göze çarpmaktadır. Söz konusu düşüşün nedenleri araştırıldığında, 2017 yılında önceki yıllarda uygulanan 24 saat denetim uygulamasından normal denetim uygulamasına geçilmesi, 2017 yılında yürürlüğe giren denetim planı doğrultusunda sektörel denetimlere ağırlık verilmesi ve ilgili yıllarda gelir idaresinin merkez ve taşra birimlerinde hizmet içi eğitimlerin yapılması dolayısıyla toplam denetim sayısında düşüşün gerçekleştiği görülmektedir (GİB 2017 Yılı Faaliyet Raporu, 2018: 126; GİB 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019: 131).

GİB tarafından açıklanan istatistiki rakamlar sadece denetim sayısı, denetim türü ve kesilen ceza miktarlarını göstermektedir. Bu cezaların tahsilat ve yargıya intikal etme durumları ise bilinmemektedir. Bu durum, yaygın ve yoğun vergi denetiminin etkin olup olmadığının ölçülmesini güçleştirmektedir.

Bilgi teknolojilerinin arttığı günümüz çağında, yaygın ve yoğun vergi denetimlerinin elektronik belge düzenine ilişkin olarak ve daha kapsamlı bir şekilde yapılması durumunda vergi denetimlerinin etkinliğinin artacağı düşünülmektedir.

Yapılacak yaygın ve yoğun vergi denetimleri, mükelleflerin eğitimine ve vergiye gönüllü uyuma katkı sağlayacak şekilde; ancak kayıt yaptırmamış mükellefleri ve kayıt dışı istihdamı da caydırıcı olacak şekilde yeniden plânlanmalı ve uygulanmalıdır (Somuncu, 2014: 169).

1.1.5.3. Vergi İncelemesi Yoluyla Vergi Denetimi

Vergi denetiminin yolları arasında en önemli ve kapsamlı olanı vergi incelemesidir. Vergi incelemesi, denetim türleri içindeki bu öneminden dolayı genellikle vergi denetimi ile aynı anda ve aynı anlamda kullanılmaktadır. Ancak vergi incelemesi vergi denetim türlerinden yalnızca birisidir.

Vergi incelemesi diğer denetim türlerinden farklı olarak mükellef nezdinde derinlemesine yapılan bir araştırma ve tespit etme faaliyetidir. Vergi incelemelerinde defter, belge, kayıt ve hesapların tetkikinin yanı sıra gerektiğinde tanık ifadesi, istihbarat arşiv bilgileri, maddi kontroller, karşıt tespitler, çapraz kontroller gibi her türlü delillerden yararlanılarak araştırma yapılabilmektedir.

Vergi incelemesi, esasen VUK'un 134 ile 142'nci maddeleri arasında düzenlenmiştir. Ayrıca, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ile de vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esaslar ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

VUK'da vergi incelemesinin tanımı yapılmamış olup amaç yönünden bir belirleme yapılarak vergi incelemesinden maksadın, "*ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak*" olduğu hüküm altına alınmıştır (VUK, 1961: madde 134). Ancak vergi incelemesinin tanımı yapılmaya çalışılırken genellikle kanunun lafzından hareket edilmektedir. Nitekim Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te vergi incelemesi; "*inceleme yapmaya yetkili olanlar tarafından, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılan faaliyet*" şeklinde tanımlanmıştır (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2011: madde 3).

GİB tarafından yapılan tanıma göre ise vergi incelemesi, “Gerekli görüldüğünde fiali envanter, yoklama veya arama sonucu el konulacak defter ve vesikalar ile araştırma sonucu elde edilecek bilgi ve bulgular da dahil olmak üzere, mükellefin bütün defter, belge, hesap ve kayıtlarının incelenmesi yoluyla ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun saptanmasıdır.” (GİB, 2007b: 8)

Maliye doktrinine göre ise vergi incelemesi; şekli denetimden ziyade defter, kayıt ve belgelerin gerçeğe uygunluğunun araştırıldığı kamu dış denetimi olup kanunun üzerinden vergi alınmasını emrettiği gerçek mali gücü tespit etmeyi amaçlayan idari bir ön işlemdir (Yavaşlar, 2010: 88).

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar ise VUK’un 135’inci maddesinde belirtilmiştir. Türkiye çapında, bölge çapında ve il çapında inceleme yetkisine sahip olan inceleme elemanlarından oluşan yapıda, 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile değişiklik yapılmış ve vergi inceleme birimleri Vergi Denetim Kurulu (VDK) adıyla tek çatıda birleştirilmiştir. Maliye müfettişleri, hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenleri “vergi müfettişi” unvanını almış, bunların tamamının yetkisi Türkiye düzeyi olarak belirlenmiştir. Son hali ile vergi incelemeleri, VUK’un 135’inci maddesine göre vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi dairesi müdürleri ile GİB’in merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar tarafından yapılmaktadır.

31.12.2018 tarihi itibarıyla VDK Başkanlığının verilerine göre Türkiye’deki vergi müfettişlerinin kadro dağılımı aşağıdaki gibidir.

Tablo 4: VDK Başkanlığı Vergi Müfettişlerinin Dağılımı

Unvanı	Sayı		
	Dolu Kadro	Boş Kadro	Toplam
Vergi Başmüfettişi	220	1.669	1.889
Vergi Müfettişi	2.822	3.672	6.494
Vergi Müfettiş Yrd.	5.220	1.635	6.855
Toplam	8.262	6.976	15.238

Kaynak: VDK 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019: 11.

Tablo 4’e bakıldığında vergi müfettişlerine ilişkin olarak toplam 15.238 kişilik bir kadronun bulunduğu, toplam kadronun 8.262 adedinin dolu olduğu, 6.976 adedinin ise boş olduğu görülmektedir. Bu noktada toplam kadronun % 54,21’inin dolu olduğu anlaşılmaktadır.

31.12.2018 tarihi itibarıyla GİB verilerine göre Türkiye’de GİB bünyesindeki inceleme yetkisine haiz olanların dağılımı ise aşağıdaki gibidir.

Tablo 5: Gelir İdaresi Başkanlığında Vergi İnceleme Yetkisine Haiz Olanların Dağılımı

Merkez		Taşra	
Unvanı	Sayı	Unvanı	Sayı
Müdür	8	Vergi Dairesi Başkanı	20
-	-	Gelir İdaresi Grup Müdürü	55
-	-	Vergi Dairesi Müdürü	506
-	-	Müdür	30
Toplam	8	Toplam	611

Kaynak: GİB 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019: 27.

İnceleme elemanının inceleme yapma yetkisine sahip olması tek başına yeterli olmayıp aynı zamanda görevlendirme yazısıyla görevlendirilmiş olması da gerekir. Aksi halde inceleme yetkisine sahip olanların istediği her mükellefi incelemesi hukuk devleti ilkesi ve tarafsızlık ilkesi ile bağdaşmaz (Orcan, 2012: 122). Nitekim vergi müfettişlerinin görev ve yetkilerinin belirlendiği VDK Yönetmeliğinin 38'inci maddesinde; usulüne uygun görevlendirme yapılmadıkça, vergi müfettişlerinin re'sen vergi incelemesi, teftiş, denetim ve soruşturma yapamayacakları belirtilmiştir.

Vergi kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidirler (VUK, 1961: madde 137). Bir vergi mükellefinin vergi incelemesine tabi olabilmesi için bahsedilen ödevlerin hepsinden sorumlu olması gerekmemektedir. Bir mükellefin sadece evrakları muhafaza etme ödevi de olsa vergi incelemesine tabi olmaktadır (Taşdelen, 2004: 495).

VDK Başkanlığı verilerine göre 2014-2018 yılları arasında Türkiye'de faal olan mükellef ve incelenen mükellef sayılarına aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Tablo 6: Türkiye'de İncelenen Mükellef Sayısı ve İnceleme Oranları

Yıllar	Mükellef Sayısı ¹	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı
2014	2.472.658	55.284	% 2,24
2015	2.527.084	58.676	% 2,32
2016	2.541.016	49.817	% 1,96
2017	2.636.370	44.182	% 1,68
2018	2.727.208	44.376	% 1,63

Kaynak: VDK 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019: 46

¹ İlgili mükellef sayıları GİB'in resmi sayfasındaki verilerden alınmış olup, faal gelir vergisi mükellef sayısı ile faal kurumlar vergisi mükellef sayısı toplamından oluşmaktadır.

Tablo 6'ya bakıldığında 2014 yılından 2018 yılına kadarki süreçte mükellef sayısında fazla bir değişiklik olmamasına rağmen, incelenen mükellef sayısında ve inceleme oranlarında düşüş olduğu görülmektedir. Söz konusu düşüşte, 6736 sayılı Kanun ve 7143 sayılı Kanun kapsamında matrah ve vergi artırımını (vergi affı) başvurusunda bulunan mükellefler nezdinde yürütülen vergi incelemelerine devam edilememesinin etkili olduğu düşünülmektedir (Göktaş, 2019: 4).

Mükelleflerin vergi incelemesine alınması için özel bir nedene ihtiyaç olup olmadığına dair Türk Hukuku'nda ayrı bir düzenleme bulunmamakta; ancak hem yargı kararlarında hem de uygulamada bütün mükelleflerin herhangi bir özel neden aranmaksızın her zaman denetlenebileceği yaklaşımı bulunmaktadır. Nitekim Danıştay'ın şu kararı da bu yaklaşımı destekler niteliktedir. *“İdare, her zaman vergi kanunları ile kendisine tanınan inceleme yetkisini kullanabilme ve vergilendirilmemiş bir işlem veya gelirin tespiti durumunda yeni bir tarhiyat yapma olanağına sahip bulunmaktadır.”* (T.C. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, T.13.06.2003, E.2002/592, K.2003/333)

Vergi incelemeleri, esas itibariyle 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 (VUK, 1961: madde 139). 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 büyük 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.

Vergi incelemeleri belli kriterlerden hareketle çeşitli türlere (tam-sınırlı, olağan-olağandışı, normal-aramalı gibi) ayrılabilir. Ancak vergi incelemeleri genellikle tam ve sınırlı olmak üzere iki farklı şekilde yapılmaktadır. Tam inceleme, bir mükellef hakkında bir veya daha fazla vergi türü itibariyle bir veya daha fazla vergi dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün vergisel unsurları içerecek şekilde yapılan vergi incelemesi iken; sınırlı inceleme, tam incelemeler dışında kalan vergi incelemelerini ifade etmektedir (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2011: madde 3).

VDK Başkanlığı verilerine göre Türkiye'de son beş yılda gerçekleştirilen vergi denetimlerine ilişkin sayılar aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 7: Denetimin Kapsamına Göre Türkiye’de Vergi İnceleme Sayıları

Yıllar	Sınırlı İnceleme Sayısı	Tam İnceleme Sayısı	Toplam İnceleme Sayısı
2014	111.692	37.355	149.047
2015	129.209	30.291	159.500
2016	144.820	40.642	185.462
2017	92.034	26.992	119.026
2018	101.422	33.681	135.103

Kaynak: VDK 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019: 44.

Tablo 7’deki verilere bakıldığında sınırlı inceleme tam incelemeye göre daha fazla yapılmaktadır. 2014 yılında toplam incelemelerin yaklaşık % 25’i, 2015 yılında yaklaşık % 19’u, 2016 yılında yaklaşık % 22’si, 2017 yılında yaklaşık % 23’ü tam inceleme iken 2018 yılında yapılan incelemelerin yaklaşık % 25’i tam incelemelerden oluşmaktadır (VDK 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019: 44). Bu oranlar vergi incelemelerinin büyük kısmının sınırlı incelemelerden oluştuğunu göstermektedir.

İncelemeye 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. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir, tam ve sınırlı incelemelerde altı ayı, KDV iade incelemelerinde ise iki ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir (VUK, 1961: madde 140). İncelemelerin süresinin kanunla belirlenmesi ile mükellefler açısından bir belirsizlik ortadan kaldırılmış ve sınırlı incelemenin en fazla 12 ayda, tam incelemenin en fazla 18 ayda ve KDV iade incelemelerinin ise en fazla 5 ayda tamamlanması gerektiği belirtilmiştir.

Vergi incelemesi, neticesi alınmamış dönem de dâhil olmak üzere tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir ve vergi incelemesinin ne zaman yapılacağından önceden haber verilmesi zorunlu değildir. Evvelce inceleme yapılmış olması da yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel değildir. Bu bakımdan vergi incelemesi, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği yılı takip eden beşinci yılın sonunda ortaya çıkan tahakkuk zamanaşımı ile ceza kesme zamanaşımı süreleri (usulsüzlük cezalarında iki yıl, özel usulsüzlük ve vergi ziyayı cezalarında 5 yıl) içerisinde her zaman kullanılabilir bir denetim yoludur (Yavaşlar, 2010: 91).

Zamanaşımı süresinin dikkate alınarak vergi incelemelerinin zamanaşımına yakın tarihlere bırakılması denetimde etkinliği ve adaleti bozmaktadır. Denetimde etkinlik için cari denetimlerin dikkate alınması gerekmektedir. Ayrıca geçmiş vergilendirme dönemlerine yönelik incelemeler yapılması; sağlıklı inceleme yapmanın zor olması, olumsuz bir durum tespit edilmesi halinde uygulanacak faiz, ceza, zam gibi müeyyidelerin ödenemeyecek boyutlara ulaşması ve bu tip

uygulamalar nedeniyle vergiye gönüllü uyumun olumsuz etkilenmesi durumlarını ortaya çıkaracaktır (Güçlü, 2004: 17).

VUK'un 140'ıncı maddesine göre; 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.

Vergi inceleme elemanları; vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler (VUK, 1961: madde 140).

Vergi inceleme elemanları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları; işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine gönderilmeden önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç kişilik rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluk yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanla komisyon arasında uyuşmazlık oluşması halinde uyuşmazlığa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluk yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler (VUK, 1961: madde 140).

Vergi inceleme raporlarının ilgili vergi dairesine gönderilmeden önce iç denetime tabi tutulması ve raporların hukuka uygunluğunun sağlanması açısından rapor değerlendirme komisyonlarının oluşturulması hukuk devleti açısından olumlu ve gerekli bir adımdır (Tuncer ve Yaralı, 2011: 23).

İdare hukuku açısından bir nevi hazırlık işlemi olan vergi incelemeleri, icrai nitelikte olmadığından tek başına bu işlemlere karşı yani doğrudan vergi inceleme raporlarına karşı dava açılmaz. Ancak vergi inceleme raporlarına istinaden tarh edilen vergi ve kesilen cezalara karşı dava açılabilir (Yıldız, 2013: 133).

VDK Başkanlığı verilerine göre Türkiye'de 2014-2018 yıllarında yapılan vergi incelemeleri sonucu vergi müfettişlerince düzenlenen raporlara istinaden tarh edilmesi önerilen vergi ve kesilmesi istenilen ceza tutarları aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 8: Türkiye’de Yapılan Vergi İncelemelerine Göre Tarhı İstenilen Vergi ve Kesilmesi Önerilen Ceza Tutarları

Yıllar	Tarhı İstenilen Vergi (TL)	Kesilmesi Önerilen Ceza ² (TL)
2014	5.837.405.619	12.280.112.880
2015	7.100.141.177	14.380.455.845
2016	6.280.676.143	13.235.397.665
2017	4.785.257.590	11.043.992.114
2018	8.475.702.032	18.939.813.359

Kaynak: VDK 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019: 48.

Tablo 8’deki rakamlara bakıldığında, 2014 yılından 2017 yılına kadarki süreçte tarhı istenilen vergi ve önerilen ceza tutarlarında fazla bir artış-azalış (değişiklik) olmadığı, 2018 yılında ise tarhı istenilen vergi ve önerilen ceza tutarlarında gözle görülür bir artış gerçekleştiği görülmektedir.

Vergi denetim yolları içerisinde aramadan sonra en etkili yöntem olan vergi incelemesinin risk analizlerine göre yapılması ve riskli mükelleflerin denetlenmesi vergi incelemelerinin verimliliğinin ve etkinliğinin artmasına katkı sağlayacaktır. Ancak risk kriterlerinin doğru belirlenmesi ve analiz yöntemlerinin iyi seçilmesi bu aşamada büyük önem taşımaktadır (Karaboyacı, 2014: 227).

Vergi incelemesinin klasik işlevleri dışında; vergi bilincini artırma, vergi konularında mükellefleri eğitme, haksız rekabeti önleme ve kayıt dışılığı azaltma gibi işlevleri de bulunmaktadır (Arıkan, 2013: 45).

Vergi denetimlerinin adil ve etkili olması için cari dönemleri kapsamaması gerekmektedir. Vergi denetimlerinin cari dönemden ziyade geçmiş dönemleri kapsamaması denetimin caydırıcı olma işlevine zarar vermektedir. İş işten geçtikten sonra yapılan denetimler sonucunda mükellefler ağır cezalarla karşı karşıya kalmakta ve bu durum mükelleflerde denetimin önleme ve yol gösterme amacıyla değil ceza kesme amacıyla yapıldığı algısını oluşturmaktadır (Uğur, 2016: 3-4).

Vergi incelemeleri, vergi mahremiyeti ilkesi esas alınarak gerçekleştirilmelidir. Ayrıca vergi incelemeleri sırasında mükellef haklarına dikkat edilmeli ve vergi incelemeleri tarafsız ve hukuka uygun bir zeminde gerçekleştirilmelidir.

Vergi incelemesinin asıl amacı olarak belirtilen ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu temin etmek, sadece kamu lehine olan durumların araştırılması olarak algılanmamalıdır. Amaç doğruluğu araştırmak ve sağlamak olduğuna göre vergi incelemelerinde mükellefin lehine olan hususların da araştırılıp sağlanması gerekmektedir (Kızılot vd., 2008: 123-124).

² Kesilmesi önerilen cezalar, VUK uyarınca kesilmesi istenilen vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının toplamından oluşmaktadır.

1.1.5.4. Arama Yoluyla Vergi Denetimi

Vergi kaçakçılığının olduğu durumlarda başvuru ve vergi denetiminin bir başka yolu olan arama, VUK ile VUK'un yollama yaptığı 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nda (CMK) düzenlenmiştir.

VUK'un 142'nci maddesine göre; ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabileceği belirtilmiştir. Buna göre arama; bir ihbar veya inceleme sonucu vergi kaçırdığı yolunda belirtiler bulunan mükellefin ve olayla ilgili üçüncü kişilerin nezdinde ve üzerlerinde vergi kaybı ve vergi suçuna ilişkin delillerin toplanması için yapılan bir araştırma faaliyetidir.

Her ne kadar VUK'da arama kavramı kullanılmışsa da bunun "aramalı inceleme" olduğu kabul edilmelidir. Çünkü VUK'a göre aramanın temel nedeni, bulunacak belgelerde inceleme yapılmasının sağlanmasıdır. Bu açıdan aramayı inceleme amaçlı bir vergisel işlem olarak kabul etmek, aramalı inceleme olarak nitelendirmek doğru bir yaklaşım olacaktır (Nas, 2011: 22).

Kaçakçılık suçuna konu olan ve diğer denetim yöntemleri ile elde edilmesi mümkün olmayan suç unsurlarının elde edilebilmesi amacıyla başvuru arama (aramalı inceleme); vergi hukuku yanında ceza usul hukuku, anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ile yakından ilgilidir. Arama müessesesi sadece vergi hukuku ile ilgili bir konu olmayıp, aynı zamanda anayasa ile güvenceye bağlanmış birçok hak ve özgürlük ile de bağlantılı bir müessesedir. Bu hak ve özgürlüklerin başında kişi dokunulmazlığı, konut dokunulmazlığı, özel hayatın gizliliği ve dokunulmazlığı gelmektedir (Nas, 2011: 23).

VUK'un 142'nci maddesindeki "vergi kaçırıldığına delalet eden emareler bulunursa" hükmü gereği, arama yoluna sadece VUK'un 359'ncü maddesindeki kaçakçılık fiillerin varlığına ilişkin kuvvetli belirtilerin bulunması halinde gidilebilir. Bu madde kapsamına girmeyen diğer vergi ziyanına yol açan (vergi ziyaı cezası, usulsüzlük cezası ile yaptırımlanan) fiiller için aramalı inceleme yoluna gidilmemesi gerekir.

Arama yapmaya vergi inceleme elemanları yetkilidir; ancak arama bunlar tarafından doğrudan uygulanabilir bir yöntem değildir. VUK'un 142'nci maddesine göre; vergi incelemesine yetkili olanların aramaya gerek duyması ile başlatılan süreç, gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından istenmeli ve sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi gerekmektedir. VUK'un 147'nci maddesine bakıldığında, VUK'da arama ile ilgili olarak açıkça yazılı olmayan hallerde CMK'nın ilgili hükümlerine atıf yapıldığından yargıçtan anlaşılması gereken "sulh ceza yargıç"ıdır. Nitekim uygulama da bu yöndedir (Akdemir ve Baş, 2014: 128).

Sulh ceza yargıcının arama kararının bulunmadığı durumlarda aramanın gerçekleştirilmesi hukuka aykırı olur. Bu şekilde bir arama sonucunda el konulan delillere dayanılarak karar verilip inceleme yapılamaz. Aksi halde anayasaya ve kanuna aykırılık oluşur. Usulüne uygun olarak sulh ceza hâkimliğince verilen bir karar olmaksızın, yalnızca arama yapılacak kişinin rızası da aramayı hukuka uygun hale getirmez (Akdemir ve Baş, 2014: 128).

Mükellefin vergi kaçırdığına ilişkin belirtiler (deliller), vergi inceleme elemanlarının çapraz kontrolleri sırasında ortaya çıkabileceği gibi üçüncü kişiler tarafından yapılan ihbarlar neticesinde de ortaya çıkabilir. Öte yandan ihbar için herhangi bir şekil şartı öngörülmemiştir. İhbarlar yazılı yapılabileceği gibi sözlü de olabilirler (Özyer, 2014: 303).

İhbar üzerine yapılan aramada, ihbarın asılsız olduğu sonradan anlaşılırsa muhbirin kimliği ihbar edilenin isteği üzerine açıklanır. Bu hüküm, ihbar üzerine arama yapılması halinde muhbirin isminin açıklanmasına izin vermektedir. Dolayısıyla arama yapılmaksızın gerçekleştirilecek incelemelerde (normal vergi incelemeleri gibi) ihbarın asılsız çıktığı durumlarda muhbirin isminin açıklanması zorunluluğu bulunmamaktadır (Özyer, 2014: 304).

VDK Başkanlığının yayımladığı son verilere göre, VDK bünyesinde oluşturulan İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonlarına 2018 yılında Türkiye genelinde vergisel durumlarla ilgili olarak 7.022 adet ihbar yapılmıştır (VDK 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019: 65). GİB'in yayımladığı son verilere göre ise vergisel durumlarla ilgili olarak Türkiye genelinde 2018 yılında alınan toplam ihbar sayısı 41.391'dir (GİB 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019: 84). VDK ve GİB'e yapılan ihbar sayıları değerlendirildiğinde, VDK'ya kıyasla GİB'e daha çok ihbar yapıldığı görülmektedir.

Aramada bulunan ve incelenmesine lüzum görülen defter ve belgeler müfredatlı olarak bir tutanakla tespit olunur. VUK'un 144'üncü ve 145'inci maddelerine göre; arama yapılan hallerde inceleme çabukça ve her işten önce yapılmalı ve arama neticesinde el konulan defter ve vesikalar üzerindeki incelemeler en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilmelidir. İncelemelerin haklı sebeplere binaen üç ay içinde bitirilmesine imkân olmayan hallerde sulh yargıcının vereceği karar üzerine bu süre uzatılabilir. Aramalı incelemedeki süre kısıtı, mükellef üzerindeki olumsuz etkinin bir an önce sonlandırılması amacının bir sonucu olarak değerlendirilmektedir (Karaboyacı, 2014, 233).

VUK'un 145'inci maddesine göre; arama sonucu elde edilen defter ve vesikaların incelenmesi sırasında kanuna aykırı görülen olaylar ve hesap durumları tutanakla tespit olunur. Mükellef bu tutanakları imzadan çekindiği takdirde, defter veya vesikalar aramanın mevzuu ile ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar kendisine geri verilmez. İlgililer tutanaklara diledikleri itiraz ve

mülâhazaları kaydedebilirler. İlgililer bu tutanakları her zaman imzalayarak defter ve vesikalarını geri alabilirler; ancak bu defter ve vesikaların suç delili teşkil etmemesi şarttır.

Yapılan arama sonucunda vergi kaçakçılığına yönelik elde edilebilecek delillerden tarh edilecek bir vergi ve suç teşkil edecek bir fiil bulunduğu takdirde; aramalı vergi incelemesi, ilgili kişiler hakkında düzenlenen vergi inceleme tutanağı, vergi inceleme raporu ve vergi suçu raporu ile bitirilecektir.

Arama istisnai olarak başvuru olan bir usuldür. Mükelleflerin çeşitli temel hak ve özgürlüklerine onların onayı olmaksızın müdahale etme imkânına sahip olan arama müessesesi, bu özelliği nedeniyle diğer denetim araçlarından ayrılmaktadır (Karaboyacı, 2014: 234).

Sulh ceza yargıcının kararı üzerine yapılan arama, ölçsüz ve orantısız bir şekilde gerçekleştirilmemelidir. CMK'nın 141'inci maddesine göre; arama kararı üzerine yapılan haksız aramanın ölçsüz bir şekilde gerçekleştirildiği durumda, kişilerin uğradıkları tüm maddi ve manevi zararları devletten isteme hakları bulunmaktadır. Bu durumdaysa devlet, ödediği tazminattan dolayı görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle görevini kötüye kullanan hâkim ve savcılara rücu edebilmektedir (Akdemir ve Baş, 2014: 129).

Mükellefin hakları, ticari itibarı ve aramanın oluşturabileceği tedirginlik göz önüne alınarak arama yöntemi uygulanırken arama talebinde bulunan denetim elemanı ve arama kararını verecek olan mahkeme sağlıklı bir araştırma ve değerlendirme yaparak aramaya karar vermelidir (Dursun ve Kahraman, 2017: 84).

1.1.5.5. Bilgi Toplama Yoluyla Vergi Denetimi

Bilgi toplama müessesesi, başlı başına bir vergi denetim müessesesini oluşturmaktan çok diğer denetim müesseselerinin tamamlayıcısı fonksiyonuna sahiptir. Zira bilgi toplama işleminin mükellef ve sorumlularla ilişki kuranlara yöneltilebilmesi, vergi denetiminin uygulama alanını önemli ölçüde artırmaktadır (Koç, 2011: 118).

Vergilendirmede ispatı sağlayacak en önemli unsurlardan biri de vergisel olayın taraflarından bilgi toplanmasıdır. Sağlıklı bir vergilendirme için bilgi toplama, vergi istihbaratı oluşturma ve bu yolla vergiyi doğuran olayın ispatı büyük bir öneme sahiptir (Güngör, 2016: 81). Bilgi toplama müessesesi bu öneminden dolayı ayrı bir bölüm olarak VUK'un 148 ile 152/A maddeleri arasında düzenlenmiştir.

Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Ancak memleket dışı imtiyazlarından faydalanan yabancı Devlet memurları bilgi verme mecburiyetine tabi olamazlar (VUK, 1961: madde 148).

Mezkûr Kanunu'nun 148'inci madde metninden de anlaşılacağı üzere, bilgi vermekle sadece mükellefler değil, mükelleflerle muamelede bulunan tüm gerçek ve tüzel kişiler yükümlü kılınmıştır. Ayrıca herhangi bir istisna olmaksızın, tüm kamu kurum ve kuruluşları da bilgi vermekle yükümlü tutulmuşlardır.

Bilgiler yazıyla veya sözle istenilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile yenilenir ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Öte yandan bilgi istenmek üzere ilgililer zorla getirilemez (VUK, 1961: madde 148).

VUK'un 151'inci maddesine göre; bilgi vermek zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek bilgi vermekten kaçınamazlar. Bunun istisnası aynı maddede belirtilmiştir. Anılan maddede bilgi toplama yetkisi belli ölçüde kısıtlanmıştır. Ancak bu kısıtlama, vergi ve mükellefiyet ile ilgili hususları doğrudan doğruya kapsamamaktadır. Daha çok belirli kişiler ve bazı özel durumlar hakkında bilgi istenilmesi, diplomatik ilişkilere zarar vereceği, özel hayatın gizliliğini ihlal edeceği gibi değişik sakıncalar nedeniyle kanun koyucu tarafından bilgi istemenin kapsamı dışında bırakılmış veya sınırlandırılmıştır (Koç, 2011: 120).

Öte yandan yine VUK ile belli konularda; sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları, yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar, muhtarlar, bankalar, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler gibi bazı kişi ve kurumlar ise devamlı bilgi verme mecburiyetine tabi tutulmuşlardır (Güngör, 2016: 88).

Eğer herhangi bir kanun ile ilgililere getirilen yükümlülükler aykırı davranışlar, kanunlarla cezai bir müeyyideye bağlanmazsa bu hükümlere uyulması mümkün olmayacağı gibi getirilen yasakların caydırıcılığında söz edilemez. VUK'da yazılı bilgi verme yükümlülüğünün yerine getirilmemesi halinde özel usulsüzlük cezasının uygulanacağı, aynı Kanun'un mükerrer 355'inci maddesinde belirtilmiştir. Ayrıca aynı maddeye göre; ceza müeyyidesinin uygulanması için, bilgi ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi durumunda haklarında Kanun'un ceza uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır. Ancak, bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici idari işlemlerle (tebliğlerle) duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmaz. Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek

bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır.

Beyana dayalı vergi sisteminde, bilgi toplamanın ikili bir işlevi vardır. Vergiye gönüllü uyumu sağlama ve beyan dışı bırakılan verginin tespit edilmesine imkân sağlama. Vergisel olaylar hakkında devamlı surette ve gerektiğinde bilgi alınacağını bilen mükellefler, dikkatli olma zorunluluğu hissederler. Diğer taraftan bilgi toplama, gerek vergi incelemesi gerekse vergi idaresi tarafından yapılan çalışmalar sırasında beyan dışı bırakılan verginin tespit edilmesine de imkân verir. Bu bakımdan bilgi toplama faaliyeti vergi güvenliği açısından büyük öneme sahiptir (Karaboyacı, 2014: 235).

1.1.5.6. Teftiş (İç Denetim) Yoluyla Vergi Denetimi

Doğrudan bir vergi denetim türü olmasa da dolaylı yönden vergi denetim türü olan teftiş (iç denetim), genel ifadesiyle; kanun, Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ, vb. mevzuat hükümlerinin uygulanışının denetimidir.

Geniş kapsamı ile teftiş; tarafsız bir şekilde araştırma, denetim, değerlendirme ve danışmanlık yapmaktır (Can ve Şengöz, 2014: 86).

Teftiş kavramı ile iç denetim kavramı genellikle birbirinin yerine kullanılmakta olup, teftiş; vergi idaresi çalışanlarının belirlenen kurallara uygun davranıp davranmadıklarını saptamaya yönelik ve uygulamada yapılan yanlışlıkların düzeltilmesini ve bu yanlışlıkları ortaya çıkaran etkenlerin engellenmesini hedefleyen bir süreçtir (Ünal, 2014: 68).

Teftiş; mali denetim, performans denetimi ve sistem denetimi gibi denetim türlerinden oluşmaktadır. Teftiş faaliyetinin ana amaçları; kamu yararının sağlanması, mükellef haklarının gözetilip gözetilmediğinin denetlenmesi, işlemlerin mevzuat hükümlerine uygunluğunun kontrolü, eğiticilik ve caydırıcılıktır (Aslan ve Emektar, 2014: 1-3).

Teftiş esas olarak idareye dönük olmakla beraber, vergisel işlemleri yapan birimlerin kontrolü suretiyle doğrudan mükelleflerin denetimine de olanak vermektedir. Maliye Bakanlığı bünyesinde teftiş yapmaya yetkili olanlar VDK bünyesinde çalışan vergi başmüfettişleri, vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcılarıdır.

VDK Yönetmeliği'ne göre; teftiş işlemi yapıldıktan sonra, teftişe yetkili olanlar tarafından denetim yapılan birimle ilgili olarak cevaplı rapor, genel kuruluş raporu, genel durum raporu ve görüş ve öneri raporu düzenlenir (Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, 2011: madde 59, 60, 61).

Günümüzde teftiştten beklenen amaçların tam olarak sağlanması amacıyla elektronik teftiş uygulamaları da yapılmaktadır. Klasik teftişin fonksiyonlarını elektronik ortamda (bilgisayar ortamında) gerçekleştiren e-teftiş uygulaması ile geleneksel teftişlerde yapılandan çok daha fazla kontrol, çok daha hızlı bir süreçte teftiş edilebilmektedir.

VDK Başkanlığının yayımladığı verilere göre, son üç yıl içinde Türkiye genelinde teftiş edilen birimlerin dağılımına ilişkin sayılara aşağıda yer verilmiştir.

Tablo 9: Türkiye’de Teftiş Edilen Birimlerin Dağılımı

Teftiş Edilen Birimler	Yıllar		
	2016	2017	2018
Mal Müdürlükleri	151	187	23
Milli Emlak Müdürlüğü	8	15	2
Muhakemat Müdürlüğü	7	-	-
Muhasebe Müdürlüğü	5	9	-
Personel Müdürlüğü	3	-	-
Vergi Dairesi Başkanlığı	-	-	-
Vergi Dairesi Müdürlüğü	33	69	35
YMM/SMMM Odaları	-	-	6
VDK Grup Başkanlıkları	-	-	-
Döner Sermaye Saymanlığı	2	-	-
Toplam	209	280	66

Kaynak: VDK 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019: 54.

Tablo 9’den da görüleceği üzere son üç yılda en çok teftişin yapıldığı yerler, mal müdürlükleri ve vergi dairesi müdürlükleri olmuştur. Öte yandan son üç yıl içerisinde VDK grup başkanlıklarında ve vergi dairesi başkanlıklarında ise hiç teftiş yapılmadığı görülmektedir. Ayrıca Türkiye’de son üç yılda gerçekleştirilen teftiş sayılarına bakıldığında, 2018 yılında teftiş sayısında diğer yıllara nazaran fazlaca bir düşüklük göze çarpmaktadır.

Türkiye’de 2018 yılında gerçekleştirilen çapraz kontroller ve e-teftiş çalışmaları neticesinde aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir.

Tablo 10: Türkiye’de e-Teftiş Faaliyeti Kapsamında Yapılan Çalışmalara İlişkin Sonuçlar

Gerçekleştirilen İşlem	Tutar (TL)
Tarh Edilmesi İstenilen Vergi	8.544.236
Kesilmesi Önerilen Ceza	49.792.384
Ortaya Çıkarılan Kamu Zararı	90.457
Teftiş Kapsamında Hazineye İntikali Sağlanan Toplam Gelir	58.427.077

Kaynak: VDK 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019: 56.

2018 yılında yapılan e-teftiş çalışmaları sonucunda hazineye toplam 58.427.077 TL gelir sağlanmış olup, söz konusu rakam yapılan teftişlerin önemini ortaya koymaktadır.

Genellikle uygulamadan sonra yanlışlıkların düzeltilmesi ve sorumluların araştırılması amacıyla yapılan teftişin, vergi denetiminde önemli bir yeri vardır (Şeker, 1994: 29). Esas olarak idarenin iç işleyişine yönelik gibi gözüken teftiş etkin vergi denetimi için önem arz etmektedir. Teftiş sayesinde yasaların mükelleflere eşit olarak uygulanması ve personelin işlemlerini doğru yapmaya yönlendirilmesi sağlanır. Etkin bir teftiş, kurum çalışanlarının gelişim ve yeterlilikleri ile de doğrudan ilgilidir. Bu noktada vergi ahlakı ve etik ilkeler sadece vergi mükellefleri açısından değil kuralları uygulayan personel açısından da önem arz etmektedir (Beşel, 2017: 68).

1.2. Mükellef Hakları

Çalışmanın bu bölümünde; mükellef, hak gibi kavramların açıklamaları yapılarak mükellef haklarının tanımı, gelişimi, önemi ve sınıflandırılması açıklanmaya çalışılacaktır.

1.2.1. Mükellef Hakları Kavramı ve Tanımı

Mükellef hakları kavramının unsurları olan mükellef ve hak kavramlarının açıklanması, mükellef hakları kavramını anlamak açısından önem taşımaktadır.

Mükellef, Arapça külfet kökünden gelen bir kavramdır. Mükellef bir şeyi yapmaya, ödemeye mecbur olan anlamına gelmektedir (Özyer, 2014: 39). TDK'ya göre ise mükellef, “vergi vermekle yükümlü olan kimse veya kuruluş” olarak tanımlanmıştır (TDK, <http://www.tdk.gov.tr/mukellef/>). Kanuni tanıma göre mükellef ise “Vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir.” şeklinde tanımlanmıştır (VUK, 1961: madde 8).

Literatürde hak kavramını açıklamaya çalışan pek çok teori bulunmaktadır. Genel ifadesiyle hak, hukuk düzeninin kişilere tanıdığı yetkililerdir (Şenyüz ve Taş, 2006: 129). Hakkın başka bir tanımı ise hukukta kişilere tanınan, bir şeyi yapmak veya başkalarından belirli ölçüde davranmayı veya birşeyi yapmayı isteme yetkisidir (Bakar, 2011: 10). Başka bir deyişle bir haktan bahsedebilmek için hukuk düzeni tarafından tanınmış bir yetki ve korunan bir menfaat (yarar) olması gerekmektedir (Emiroğlu, 2011: 40).

Mükellef hakları kavramına bakıldığında, VUK'da mükellef haklarının tanımı yapılmamıştır. Bununla birlikte mükellef haklarının tanımının çeşitli doktrin ve kaynaklarda yapıldığı görülmektedir. Kısaca mükellef hakları, vergilendirme ilişkisinden dolayı devlet ile vergi mükellefi arasındaki ilişkide vergi mükellefine tanınan yetki ve menfaatlerdir (Bakar, 2011: 3). Başka bir ifadeyle mükellef hakları, mükelleflere olumlu veya olumsuz istekte bulunma yetkisi veren ve ihlal

edildiğinde hukuki koruma sağlayan haklardır (Egeli ve Dağ, 2012: 132). Başka bir tanıma göre ise mükellef hakları; anayasa, uluslararası sözleşme, kanun, idari düzenleyici işlemler gibi kaynaklar aracılığıyla hukukun mükellefe tanıdığı, mükellefin devletten vergi hukuku kurallarını uygularken bir şey yapmasını veya yapmamasını talep edebileceği yetkililerdir (Yaltı, 2006: 3).

Mükellef hakları denildiğinde, sadece bu konu özelinde düzenlenmiş olan birtakım haklar değil aynı zamanda kişinin genel hukuk alanında var olan temel insan haklarının vergi alanına yansımaları da anlaşılmaktadır (Bakar, 2011: 3). Maliye ve hukuk literatüründe mükellef hakları kavramı yerine vergi ödeyicisinin hakları, vergi ödevlisinin hakları ve vergi yükümlülerinin korunması gibi terimler de kullanılmaktadır.

Mükellef haklarının kaynaklarına bakıldığında, dayanakları ve nerelerde düzenlediklerine göre ikili bir gruba ayrılmaktadır. Birinci grup kaynaklar, temel düzenleme olarak nitelendirilen anayasa, uluslararası anlaşmalar ve kanunlardır. İkinci grup kaynaklar ise idari düzenlemeler olarak nitelendirilen ve daha çok mükellef hakları imtiyazları veya mükellef hakları bildirgesi şeklinde yapılan düzenlemelerdir (Koşar, 2007: 9).

Gerek genel insan haklarıyla olan bağı nedeniyle gerekse mükellef bilincinin oluşturulması ve gönüllü uyumun temin edilmesi açısından gittikçe değer kazanan mükellef hakları, özellikle son yirmi yılda önem taşıyan bir konu haline gelmiştir. Mükellef hakları olarak adlandırılan ve devletin vergilendirme yetkisi karşısında vergi ödemekle yükümlü olan kişilere hukuki bir güven sağlayan haklar, çeşitli ülkelerde farklı şekillerde kabul görse de artık günümüzde küreselleşmenin etkisiyle genel kabul gören bir anlayış içerisinde uygulanmaktadır (Tepe, 2014: 10-11).

1.2.2. Mükellef Haklarının Gelişimi

Mükellef hakları tarihsel süreçte anayasal hareketler, demokrasinin gelişimi ve vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması paralelinde ve insan hakları temelinde gelişmiştir (Bakar, 2011: 41).

Vergi ve vergiyi ödemekle yükümlü olan mükellefin tarihi geçmişi, devlet olgusunun ortaya çıkışına kadar gitmektedir (McNeill, 2005: 44). Verginin tarihinin bu kadar eski oluşu, mükellef ve haklarının da eskiye dayandığını göstermektedir (Demirci, 2015: 48). Mükellef haklarının devlet olgusunun tarihi kadar eski oluşuna dayanak olarak, vergi alanında hak arayışına girilen ve İngiltere’de 1215 yılında kralın (iktidarın) vergilendirme yetkisine karşı verilen demokrasi mücadelesi gösterilmektedir (Giray, 2006: 61-62).

Vergi alanı, tarihte hak arayışına ilişkin önemli mücadelelerin verildiği alanlardan birisi olmuştur. Vergi alanında hak arayışına ilişkin mücadelelerin ilki ise 1215 tarihli Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlükler Sözleşmesi)’dur (Giray, 2006: 62). Bu doğrultuda 1215 yılında

İngiltere’de imzalanan ve kralın vergilendirme yetkisini sınırlandıran Magna Carta Libertatum, mükellefleri koruma altına alan ilkeleriyle mükellef haklarının başlangıç noktası olarak değerlendirilmekte ve kabul edilmektedir (Günay, 2017: 34).

Haklar alanında yaşanan gelişmelerin sonucu olarak Magna Carta Libertatum’dan sonra (Magna Carta’dan esinlenilerek) hak belgeleri içinde kronolojik açıdan ikinci önemli belge olarak Haklar Dilekçesi (Petition of Rights-1628) ve üçüncü önemli belge olarak Haklar Bildirgesi (Bill Of Rights-1689) yine İngiltere’de yayımlanmıştır. Bu belgelerde de Büyük Özgürlükler Sözleşmesi’nde olduğu gibi vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması konusunda düzenlemeler yer almaktadır (Mutlu, 2012: 15).

İngiltere’deki haklar konusunda yaşanan gelişmeleri Fransa’daki gelişmeler takip etmiş ve 1789 yılında Fransız İhtilali ortaya çıkmıştır. Fransız İhtilali ile İngiltere’de olduğu gibi kralın vergilendirme alanındaki yetkileri sınırlanmış ve ardından da “İnsan Hakları Bildirgesi” yayımlanarak vergileme alanında (mükellef haklarında) önemli düzenlemeler getirilmiştir (Demirci, 2015: 49).

İngiltere’de başlayan vergi alanındaki hak arayışı, Fransa ile birlikte diğer ülkelerde de devam etmiş ve hak arayışı olaylarından sonra çeşitli bildireler ve belgeler yayımlanmıştır. Yayımlanan söz konusu bildire ve belgelerin, devletlerin vergileme alanını sınırlamayı ve mükellef haklarının önemini vurgulamayı amaçlayan belgeler olduğu söylenmektedir (Demirci, 2015: 49).

Modern anlamda mükellef hakları ile ilgili gelişmeler ise mükellef hakları bildirelerinin veya mükellef hakları imtiyazlarının duyurulması ve mükellef haklarının korunmasına yönelik düzenlemelerin yapılması ile gündeme gelmiştir. Vergi idarelerinin mükellef haklarına ilişkin düzenlemeler yapması ise 1990’lı yıllarda olmuştur (Er, 2011: 8).

Öte yandan 1990 yılında OECD (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü) tarafından “Mükellefin Hak ve Yükümlülükleri (Taxpayers’ Rights and Obligations)” isimli bir rapor hazırlanmıştır. Anket çalışmalarına dayalı olarak hazırlanan söz konusu raporda OECD üyesi ülkelerin iç hukukunda mükelleflerin haklarına yönelik düzenlemelerin yer almasına rağmen, söz konusu üye ülkelerin çok azında mükellef hakları bildireği veya imtiyazlarının açıklandığı belirtilmiştir (Organisation for Economic Cooperation and Development [OECD], 1990: 3-5). Bu doğrultuda OECD üyesi olan ülkelerin mükellef hakları bildireğini veya mükellef hakları imtiyazını açıklamaları istenmiş ve bu raporun ardından ülkeler yavaş yavaş mükellef hakları ile ilgili açıklamalar yapmaya başlamışlardır (Öz, 2015: 4).

Mükellef haklarının açıklanması (bildirge ve imtiyazlar) ile ilgili çalışmalar yürüten ülkelerin başında İngiltere, ABD, Avustralya, Fransa ve Kanada gelmiştir. Daha sonra, birçok ülke bu yönde çalışmalar yapmıştır (Öz, 2015: 4). Bu doğrultuda mükellef haklarının açıklanması ve duyurulması konusunda ilk girişim ise İngiliz Vergi İdaresi tarafından 1986'da "Mükellef Hakları İmtiyazı"nın yayımlanması ile başlamıştır. ABD'de ise mükellef haklarının açıklanması ve duyurulması diğer ülkelerden farklı olarak kanun şeklinde yapılmıştır (Tepe, 2014: 12-13).

Dünyada mükellef haklarının duyurulması, korunması ve bu durumun yaygınlaştırılmasına yönelik faaliyetler İngiltere, ABD, Fransa ve Avustralya'da başlayıp diğer ülkelere doğru yayılmıştır. Bunun etkisi olarak da mükellef hakları konusunda pek çok sivil toplum kuruluşları kurulmuştur. Günümüzde dünyada 45 ülkeden oluşan "Dünya Mükellefler Birliği" ve Avrupa'da ise 29 ülkenin üye olduğu "Avrupa Mükellefler Birliği" bulunmaktadır. Faaliyetlerini sürdüren söz konusu bu birlikler, mükellef haklarının duyurulmasına, mükellef haklarının korunmasına ve vergi bilincinin arttırılmasına yönelik faaliyetler yapmakta ve etkinliklerini gün geçtikçe arttırmaktadırlar (Türkey, 2018: 5-6).

Öte yandan dünyada mükellef haklarının geliştirilmesi ve duyurulması noktasında, Uluslararası Mükellef Hakları Kongresi ilk olarak 2015 yılında Washington'da yapılmış ve en son dördüncüsünde Mayıs 2019'da ABD'de gerçekleştirilmiştir (National Taxpayer Advocate, <https://taxpayerightsconference.com/>).

Mükellef haklarına ilişkin yayımlanan bildirgeler ve imtiyazlar, yayımlandıkları ülkenin sosyal, ekonomik, siyasi, hukuki gibi birçok etkenlerinden etkilenerek ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Türk vergi kanunlarında mükellef hakları ile ilgili ayrı ve sistematik bir düzenleme yapılmamış olup, kanunlarda genel hükümler şeklinde yer verilmiştir. Mükellef hakları, Türkiye'de ayrı bir kavram olarak ilk kez GİB'in kuruluşuna ilişkin kanunda yer almıştır. Bu noktada Türkiye'de mükellef hakları bildirgesi, 2006 yılında Maliye Bakanlığı tarafından halka duyurulmuş ve Maliye Bakanlığına bağlı GİB'in resmi internet sitesinde de ilan edilmiştir. Ayrıca 2007 yılında GİB "Vergi İncelemelerinde Mükellefin Hakları İdarenin Yükümlülükleri" adında, 2014 yılında "Mükelleflerin Hakları Ve Ödevleri" adında ve VDK ise 2016 yılında "Vergi İncelemelerinde Mükellef Hak ve Yükümlülükleri" adında kitapçık ve broşürler yayımlamıştır (Günay, 2017: 35).

Yapılan açıklamalar doğrultusunda mükellef haklarının gelişimini, iktidarların vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmaya başladığı dönemden (Magna Carta Libertatum'dan) itibaren ele alabiliriz; çünkü Magna Carta Libertatum ile birlikte mükellef hakları açısından temeller atılmıştır. Bu nedenle mükellef haklarının gelişiminden bahsederken mükellef haklarının temellerinin atıldığı ilk ülke olan İngiltere'den başlanılmalı ve önemli gelişmelerin olduğu ABD, Fransa, Almanya, Avustralya, Kanada gibi ülkelerde yapılan düzenlemeler de açıklanmalıdır (Bakar, 2011: 44).

Mükellef hakları, iktidarın vergilendirme yetkisini sınırlandırma hareketlerin temeline dayanmakta ve insan haklarının gelişimiyle şekillenerek günümüze kadar ulaşmaktadır. Mükellef haklarının insan haklarının ortaya çıkmasına paralel olarak ele alınmasının yanı sıra, vergi sistemlerinin değişen toplumsal ve ekonomik yapılara ayak uydurması çerçevesinde kullanılan araçlardan birisi olarak da irdelenmesi mümkündür.

Öte yandan mükellef haklarındaki gelişime bakıldığında; mükelleflere sağlanmış olan haklar ilk başta daha az ve belirli konulara odaklı iken vergi sistemlerinin karmaşık hale gelmesi, hızlı teknolojik gelişmelerin yaşanması ve uluslararası alanda gelişmelerin olması gibi nedenlerle değişim gösterdiği görülmektedir (Demirci, 2015: 46).

1.2.3. Mükellef Haklarının Önemi

Devletler vergilendirme yetkisini kullanırken nasıl hukuki gücü nedeniyle üstün konumdaysa, bu noktada mükelleflerin de çıkar alanını koruyacak hakların olması gerekir (Çağan, 1982: 5). Vergi ilişkisi tarihsel olarak devletin vergilendirme gücünün yanında, mükellefin haklarının da korunduğu bir süreçten geçmiştir. Bu ilişkide bir tarafta vergilendirme yetkisini kullanan devlet varsa, diğer tarafta da bu yetkiyi kullanırken haklarını korumak zorunda olduğu yükümlüler vardır. Bu nedenle nasıl mükelleflerin ödevleri açıkça düzenleniyorsa, haklarının da açık bir biçimde düzenlenmesi gerekir (Bakar, 2011: 4-5).

Mükellef haklarının kanunlarla veya idari düzenlemelerle belirlenmesi, mükelleflerin vergi idaresiyle ilişkilerinde güvenle hareket etmelerine yardımcı olacaktır. Ayrıca mükellefler açısından haklarının düzenlenmesinin en önemli sonucu, idarelerin ellerindeki gücü art niyetli kullanmalarına karşın mükelleflerin kendilerini koruyacakları hakların olması ve bu hakları hukuken öğrenebilmeleridir (Üzeltürk, 2005: 135).

Öte yandan mükellef haklarına yönelik olarak Çetin (2010: 139) tarafından mükellef hakları ve vergiye gönüllü uyum ilişkisini ortaya koymak amacıyla yapılan “Vergi İdaresine Karşı Mükelleflerin Bir Takım Haklarının Olması Gerektiği Düşüncesi” sorulu anket çalışmasında, ankete katılan mükelleflerin % 58,5’i bir takım haklarının olması gerektiği düşüncesine tamamen katılırken, % 34,9’u bu ifadeye katıldığını bildirmiştir. Ankette mükellef haklarının olmasına katılmayan hiç kimsenin olmaması mükelleflere verilecek hakların mükellefler ve idare açısından önemini göstermektedir (Gerger, 2011: 127). Bu doğrultuda Çetin (2010) tarafından yapılan çalışmada mükelleflerin haklarının olması gerektiği düşüncesinin hâkim olduğu anlaşılmaktadır.

Öte yandan mükellef haklarının gözetilmesi aynı zamanda vergi idarelerinin yapılandırılması ve vergi sisteminin günün koşullarına göre düzenlenmesi açısından da gerekli görülmektedir (Egeli ve Dağ, 2012: 130).

Mükellef hakları esasen yeni bir kavram olmamakla birlikte, bu hakların devletler tarafından benimsenerek öneminin farkına varılması yakın geçmişte tekabül etmektedir. Ülkelerin gelişmişlik, sosyal, kültürel ve ekonomik düzeylerine bağlı olarak bu hakların gözetilmesi ülkeden ülkeye değişmekle birlikte, bu haklar gün geçtikçe gereken önemi görmeye başlamıştır (Günay, 2017: 64).

Özellikle son yıllarda vergi hukuku alanında çeşitli araştırmalara konu olan mükellef hakları gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin vergi yönetiminde gün geçtikçe daha ayrıntılı olarak tartışılmakta ve öneriler sunulmaya çalışılmaktadır (Egeli ve Dağ, 2012: 130). Bunun çeşitli sebepleri vardır ve bu sebepleri başlıklar halinde şöyle sıralayabiliriz (Bakar, 2011: 5-10):

- İdarelerin mükelleflere bakış açılarını değiştirmiş olmaları,
- Vergi sistemlerinin gittikçe daha karmaşık bir hal almış olması,
- Küreselleşmenin artmış olması,
- Teknolojik gelişmeler olması,
- Mükelleflerin bir seçmen olarak görülüyor olması.

1.2.4. Mükellef Haklarının Sınıflandırılması

Akademik çalışmalar incelendiğinde ve mükellef haklarının araştırması yapıldığında mükellef haklarının genel haklar (temel haklar) ve özel haklar (ikincil haklar) olmak üzere ikiye ayrıldığı görülmektedir.

Genel haklar, tüm mükelleflerin sahip oldukları haklardır. Temel haklar arasında herhangi bir öncelik ve sıralama olmayıp tüm mükelleflere vergi kanunlarının uygunluğu, işleyişi ve geçerliliği sırasında güvence sağlayan haklardır. Genel kabul görmüş çalışmalarda bu haklar; adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı, bilgi alma hakkı, başvuru hakkı, vergilemede belirlilik hakkı, mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı, temsilci kullanma hakkı ve özel hayatın gizliliği hakkı olarak sayılmaktadır (Tepe, 2014: 13).

Özel haklar, vergilendirme ilişkisinde mükelleflerin sahip olduğu ve özellikli durumlara ilişkin olan haklardır. Bu hakların kapsamı, temel haklar gibi geniş kapsamlı olarak değerlendirilmemektedir. Yapılan çalışmalarda hangi hakların bu kapsamda değerlendirileceğine ilişkin olarak bir fikir birliği olmamakla birlikte bu hakları verginin tarh ve tahsili sırasındaki haklar, idari yollar sırasındaki haklar, yargılama sırasındaki haklar ve vergi denetimi sırasındaki haklar şeklinde sıralamak mümkün bulunmaktadır (Bakar, 2011: 100).

Öte yandan OECD'nin 1990 yılında OECD'ye üye olan ülkelerdeki mükellef haklarının yasal durumu konusunda yayımlanmış olduğu raporda, mükellef hak ve yükümlülüklerinin ülkelerdeki vergi idarelerinin karşı karşıya oldukları çevresel ve küresel etkenler nedeniyle farklılıklar gösterdiği; ancak yine de hak ve yükümlülükler konusunda ortak noktaların bulunduğu ifade edilmektedir. Söz konusu raporda, yapılan çalışmalar sonucunda üye ülkelerde ortak kabul gören mükellef haklarının şunlar olduğu belirtilmiştir (OECD, 1990: 3):

- Doğru Bilgilendirilme, Dinlenilme Ve Yardım Alma Hakkı
- İtiraz (Başvuru) Hakkı
- Vergiyi Doğru Miktardan Fazla Ödememe Hakkı
- Kesinlik Hakkı
- Mahremiyet Hakkı
- Gizlilik Ve Sır Saklama Hakkı

Çalışmanın bu kısmında mükellef haklarının sınıflandırılması, genel hatlarıyla ve teorik kapsamda yapılacaktır. Çalışmanın temel konusu vergi denetiminde mükellef haklarının önemi (mükellef haklarına ilişkin uygulamalar) olduğundan mükellef haklarının genel sınıflandırılması üzerinde fazla durulmayacaktır. Ayrıca Türkiye'deki ve diğer bazı ülkelerdeki mükellef haklarına ve vergi denetimindeki mükellef haklarına ilişkin açıklamalara çalışmanın üçüncü bölümünde yer verilecektir.

1.2.4.1. Genel (Temel) Mükellef Hakları

Daha öncede belirtildiği üzere genel haklar; tüm mükelleflere vergi kanunlarının uygulanışı, işleyişi ve geçerliliği sırasında güvence sağlayan haklardır. Söz konusu haklar aşağıda genel bilgilerle açıklanmıştır.

1.2.4.1.1. Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı

Bu hak vergi idaresi çalışanlarının mükelleflere karşı davranışlarını şekillendiren bir özelliktir. Buna göre bir mükellefin vergisel işlemleri sırasında kendisine adil, eşit ve saygılı davranılmasını arama ve isteme hakkı vardır (Internal Revenue Service [IRS], 2017: 1).

Bu hak ayrıca vergi idaresinin mükelleflere saygı ve nezaket kuralları içerisinde davranmasını, yetkisini eşit ve adil bir şekilde kullanması gerekliliğini ifade eder. Mükelleflerin karşılaştıkları sorunların çözümü için yardım istemeleri veya şikâyetlerini dile getirmeleri durumunda, sorunların belirlenen hizmet standartları çerçevesinde hızlı ve adil bir şekilde çözümlenmesi gerekmektedir (Egeli ve Dağ, 2012: 133).

1.2.4.1.2. Bilgi Alma Hakkı

Mükelleflerin bilgi alma hakkı vergileme ile ilgili işlemlerden mükelleflerin haberdar edilmesi ve mükelleflerin isteği üzerine bilgi verilmesi olmak üzere iki yolla gerçekleşir. Vergileme ile ilgili işlem ve düzenlemelerden mükelleflerin haberdar edilmesi için öncelikle vergileme açısından kaynak oluşturan yasal mevzuatın yayımlanması gerekir. Bunun yanında mükelleflerin yararlı bilgilere güncel olarak ve kolaylıkla ulaşabilmesi bu hakkın kullanımı açısından önemlidir. Bunu gerçekleştirmek için de vergi mevzuatı hakkında rehberler, kitapçıklar, kılavuzlar, broşürler, afişler ve bilgi almak için telefon hatları, iletişim merkezleri, internet siteleri gibi argümanlar oluşturulmalıdır (Bakar, 2011: 76).

1.2.4.1.3. Başvuru Hakkı

Vergileme işlemleriyle ilgili veya vergi idarelerince yapılan özel işlemlere ve alınan kararlara karşı tüm mükelleflerin başvuru hakkı vardır. Başvuru hakkı genellikle üç farklı şekilde kullanılmaktadır. Bunlardan birincisi, mükelleflerin kendileri için vergileme açısından sonuç doğuran bir işlemin yapılmasını veya durumun tespit edilmesini istemesi. İkincisi, mükelleflerin vergisel uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesi için itiraz veya şikâyet yollarına başvurması. Üçüncüsü ise mükelleflerin uyuşmazlıkların çözümlenmesi için yargı yoluna başvurmasıdır (Egeli ve Dağ, 2012: 133).

1.2.4.1.4. Vergilemede Belirlilik Hakkı

Belirlilik hakkı, vergilendirme yetkisini kullanan gelir idaresinin uyması gereken kuralların ve ilkelerin belirgin olmasını ve vergi sisteminin istikrarlı olmasını ifade etmektedir. Bu durum vergi ödemek ve ödevlerini yerine getirmek mecburiyetinde olan mükelleflerin uymaları gereken kuralların ve gelir idaresi uygulamalarının açık, net ve bilinebilir olmasını gerekli kılmaktadır. Bu hakkın uygulaması üç türlü olmaktadır: Vergi kanunları ile ilgili mevzuatın yayımlanarak mükelleflerin bilgisine sunulması, yayımlanan kanunların geriye yürümemesi, vergilerin kanuniliği prensibi gereği vergileme ile ilgili düzenlemelerin ancak yasama organı tarafından yapılması ve idareye sadece belirli konularda ve sınırlı olarak yetki devrinin olması (Tepe, 2014: 13).

OECD'nin 1990 yılında birçok ülkenin mükellef hakları bildirelerine yönelik yaptığı bir çalışmada, mükellef hakları bildirelerinin ortak yönlerinden birinin belirlilik hakkı olduğu görülmüştür. Ülkeler bu hakka yönelik düzenlemeyle mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin sonuçları önceden bilmesini amaçlamışlardır (OECD, 1990: 4).

1.2.4.1.5. Mükelleflere İlişkin Bilgilerin Gizliliği Hakkı

Mükelleflere ilişkin bilgilerin gizliliği hakkı, vergi idaresinin kanunen sahip olduğu yetkiler çerçevesinde elde ettiği bilgileri gizli tutmasını ve bunların sadece kanunlarda öngörölmüş amaçlar için kullanılmasını ifade etmektedir.

Vergi kanunlarının uygulanması sırasında görevliler, verginin tarh ve tahsili sırasında ya da denetim sırasında mükellefler hakkında çeşitli bilgi ve verilere sahip olmaktadır. Bu bilgilerin üçüncü kişilere bir menfaat karşılığı ya da menfaat olmadan aktarılması kamu düzenine (kamu güvenine) zarar verecektir. Bu nedenle mesleği ve görevi itibariyle mükelleflerin bilgilerini elde eden kişilerin bu bilgileri ifşa etmemeleri ve kendi veya başkalarının yararına kullanmamaları gerekir (Ünal, 2004: 100).

1.2.4.1.6. Temsilci Kullanma Hakkı

Mükelleflerin kanunlarda kendilerine yüklenen ödevleri tam olarak yerine getirebilmesi için ya da tanınan haklardan yararlanabilmesi için temsilci kullanabilmeleri gerekir (Kırbaş, 1991: 54). Bu nedenle de mükellefler, vergi idaresi ile ilişkilerinde kendilerini temsil etmeleri için temsilci kullanma (bulundurma) hakkına sahiptirler (IRS, 2017: 1).

1.2.4.1.7. Özel Hayatın Gizliliği Hakkı

Mükellef haklarının uluslararası kaynaklarından olan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne göre; herkes özel ve aile hayatına, yaşam alanına ve yazışmasına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir.

Özel hayatın gizliliği hakkı, idare tarafından mükellefin evine ve iş yerine girilerek özel hayatına müdahale edilmesini bazı katı kurallara bağlamaktadır. Mükellefler, idarenin özel hayatlarına müdahale edilmemesini isteme hakkına sahip olup; uygulamada bu durum, mükelleflerin evlerinin/iş yerlerinin/üzerlerinin makul olmayan ve şüphe uyandırmayan sebeplerle aranmaktan ve yerinde olmayan bilgi isteme taleplerinde bulunmaktan kaçınmak olarak yorumlanmaktadır (Gerçek, 2006: 7).

1.2.4.2. Özel (İkincil) Mükellef Hakları

Özel haklar, vergi kanunlarının uygulanması sırasında ortaya çıkan özel durum ve işlemler nedeniyle sahip olunan haklardır. Söz konusu haklar aşağıda genel bilgilerle açıklanmıştır.

1.2.4.2.1. Verginin Tarh ve Tahsili Sırasındaki Haklar

Vergilendirme sürecinde (verginin tarh edilip tahsil edilmesine kadar olan süreçte) vergi sisteminin adil, etkin ve verimli çalışabilmesi için mükelleflerin kamu borcunu ödemesinin yanında kendilerine tanınan bir takım hakları da bulunmalıdır.

Mükelleflerin tarh ve tahsil sırasındaki haklarını genel olarak şu başlıklar altında sıralayabiliriz (Bakar, 2011: 102-106):

- Mahsup
- Takas
- İhtirazi Kayıtlı Beyan (Çekinçe Kayıtlı Beyan)
- Pişmanlık Ve Islah
- İzaha Davet
- Tecil (Taksitlendirme)
- Terkin (Silme)
- Zamanaşımı
- Düzeltme
- Cezalarda İndirim
- Uzlaşma

1.2.4.2.2. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü Sırasındaki Haklar

Vergi kanunlarının uygulanmasında mükellef ile gelir idaresi arasında çeşitli ihtilaflar/uyuşmazlıklar oluşabilir. Bu uyuşmazlıklar, vergiyi doğuran olay veya hukuki durumun oluşması gibi özellikli konular ile ilgili olabileceği gibi bunların vergi kanunları yönünden gerektirdiği sonuçlar konusundaki farklılıklardan da kaynaklanabilir (Özbalcı, 2012: 1043). Mükelleflerin vergi ihtilafları ile ilgili olarak başvurabilecekleri yollar, idari aşamada çözüm veya yargı aşamasında çözüm şeklinde olmaktadır.

Mükelleflerin vergi uyuşmazlıklarına karşı idari başvuru yolları bir nevi mükelleflerin idari yollar sırasındaki hakları olarak nitelendirilmektedir. Uygulamaya bakıldığında vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümü noktasında mükelleflerin hakları; itiraz etme, vergi hatalarının düzeltilmesini isteme, pişmanlık ve ıslaha başvurma, izaha davetten yararlanma, uzlaşma isteme, indirim isteme ve ombudsmana (kamu denetçisine) başvurma şeklindedir. Mükellefler idari aşamadan bir sonuç alamazsa yargı yoluna başvurarak uyuşmazlığın çözülmesini talep edebilirler (Bayraklı, 2011: 103). Öte yandan başvuru kanallarının yeterince açık nitelikte olması mükellefler açısından oldukça önemlidir. Yargı aşamasında mükelleflerin hakları, ülkelerin vergi yargılama usulünde kullandığı ilkelere kaynaklanmaktadır.

1.2.4.2.3. Vergi Denetimi Sırasındaki Haklar

Vergi denetimi, mükelleflerin mevcut vergi sisteminde yer alan yasal mevzuata uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik olarak vergi idaresi tarafından yapılan işlemleri içermektedir. Bu bakımdan, idarenin denetim gücünün yanı sıra mükelleflerin de denetim sırasında bir takım haklarının gözetilmesi karşılıklı menfaatlerin korunması açısından önemlilik taşımaktadır. Bu nedenle de mükelleflere denetim sırasında bazı hakların tanınması gerekmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2005: 71).

Birçok ülkede denetim sırasında mükelleflerin haklarının korunması daha çok önem taşımaktadır. Nitekim mükellef haklarının duyurulmasının geçmişine bakıldığında Fransa'daki ilk düzenlemelerin mükelleflerin denetim sırasındaki haklarını korumaya yönelik olduğu görülmektedir (Bakar, 2011: 113).

Vergi denetimi sırasında mükelleflere tanınan haklar ülkeden ülkeye değişmekle birlikte, uygulamada genel kabul görmüş temel bazı haklar bulunmaktadır. Bu hakları şu şekilde sayabiliriz (Erol, 2011: 5-7):

- Kimlik gösterilmesini isteme hakkı
- Denetimin konusunun bildirilmesini isteme hakkı
- Denetimin iş yerindeki faaliyeti aksatmamasını isteme hakkı
- Denetim tutanaklarının bir örneğini isteme hakkı
- Denetimin yasal süreler içinde tamamlanmasını isteme hakkı
- Denetim sırasında danışman, müşavir, muhasebeci veya avukat bulundurabilme hakkı
- Denetim sırasında ve sonrasında vergi mahremiyetini isteme hakkı
- Denetim sırasında özel hayatın gizliliğine saygı gösterilmesini isteme hakkı
- Denetim sürecinde mükellefin karşılaşılabileceği durumlar hakkında bilgilendirilmesi hakkı
- Denetim sonrasında ulaşılan sonuçlara karşı idari veya yargısal yollara başvuru hakkı

Gerçekleştirilen vergi denetimlerinin temel amacı ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması ve sağlanması olmakla birlikte, aynı zamanda mükelleflerin hakkını korumak da yine vergi denetimlerinin amaçları arasında yer almaktadır. Mükellef haklarının korunmadığı bir vergi denetimi gerçek ve adil olmayacağı gibi hukuk kurallarına da aykırılık teşkil edecektir (Günay, 2017: 48).

İKİNCİ BÖLÜM

2. TÜRKİYE’DE VE BAZI ÜLKELERDE VERGİ DENETİMİ

2.1. Türkiye’de Vergi Denetiminin Tarihçesi

Yapılan araştırmalarda verginin ortaya çıkışı ile birlikte vergi denetiminin de ortaya çıktığı (doğduğu) görülmektedir (Baykara, 2007: 26). Milattan önce 2400’lü yıllarda Sümerlerde vergi uygulamalarının yanında denetçilerin varlığı (Kramer, 2002: 70), Babil’de Kral Hammurabi’nin vergi denetimiyle bizzat ilgilendiği tarihsel kaynaklardan tespit edilmiştir (Baykara, 2007: 26). Ayrıca eski Mısırda tarım mahsülleri üzerinden alınan vergilerin denetimi için firavunların özel yetişmiş uzmanları denetçi olarak görevlendirdiği de görülmektedir (Baykara, 2007: 26). Öte yandan Roma İmparatorluğunda ise devlet maliyesinin kontrolünün Kester adı verilen denetçiler tarafından yapıldığı görülmektedir (Binbirkaya, 2006: 2). Modern anlamda vergi denetiminin ise Sanayi Devrimi sonrasında ekonomik yapıdaki gelişmeler ve değişmeler neticesinde 19. yüzyılın başlarında uygulanmaya başladığı söylenebilir (Beşel, 2017: 60).

Türkiye’de ise sanayileşmenin gecikmesi vergi denetiminin gelişme sürecini de geciktirmiştir. Özellikle Tanzimat Döneminden itibaren devletin yeniden organize edilmesi çalışmaları ile birlikte denetim işlemlerini yapacak özel birimlerin kurulması ihtiyacı ortaya çıkmış ve bu süreç vergi denetim yapısını da etkilemiştir (Binbirkaya, 2006: 3).

Çalışmanın bu kısmında Türkiye’de vergi denetiminin tarihçesi, Osmanlı Devleti dönemi ve Cumhuriyet dönemi itibarıyla ele alınacak ve ilerleyen kısımlarda da günümüzde Türkiye’de yer alan vergi denetim yapısı anlatılacaktır.

2.1.1. Osmanlı Devleti Döneminde Vergi Denetimi

Osmanlı İmparatorluğunun devlet muhasebesine dayalı mali yapısında, devlet hazinesine giren ve çıkan malların ve paraların hesabı düzenli bir şekilde tutulmuş ve mali denetimi sağlamak üzere “**Baki Kullar**” adında bir denetim birimi oluşturulmuştur (Tezcan, 2003: 127). Oluşturulan denetim yapısında, merkezdeki defterdarlıklarla eyalet defterdarlıkları emrinde çalışan “**Başbakikulu**” denilen görevli bulunmaktaydı (Can ve Şengöz, 2014: 120-121).

Başbakikulu, gecikmiş vergi borcunun tahsilini sağlamakla görevli idi. Defterdarlıklarda Başbakikulu'nun bir dairesi olup, Başbakikulu'nun emri altında "**Bakikulu**" adıyla görevliler vardı. Bunlar hazinenin alacaklarını takip ederler, borcu olup vermeyenleri hapis ve tazyik ile tahsilat yaparlardı. Başbakikulu, söz konusu görevi yanında devlet alacağını tahsil edebilmek veya yolsuzlukların üzerine gidebilmek için teftiş ve gerektiğinde mali soruşturma görevlerini de yapardı. Bu yönüyle Bakikulu, yoklama memuru ve müfettiş; Başbakikulu da yoklamacı ve müfettişlerin amiri demektir (Can ve Şengöz, 2014: 120-121).

1455 yılında Fatih Sultan Mehmet Han tarafından kurulan Baki Kulu birimi, Tanzimat'ın ilanından önce kaldırılarak, Meşrutiyet Döneminde yerini "**Heyet-i Teftiş-i Maliye (Maliye Teftiş Kurulu)**" yapısına bırakmıştır (Beşel, 2017: 62).

Heyet-i Teftiş-i Maliye, 1879 yılında devrin Maliye Nazırı (Bakanı) tarafından hazırlanan ve devrin padişahı II. Abdülhamit tarafından uygun görülen İrade-i Seniye'ye dayanılarak çıkarılan Teftiş Muamelaatı Maliye Nizamnamesi ile kurulmuştur. Böylece Cumhuriyet dönemine kadar vergi denetimi Maliye Teftiş Kurulu (MTK) bünyesindeki "**Maliye Müfettişleri**"nce yürütülmüştür (Maliye Müfettişleri Derneği, 2011: 1).

MTK'nın yetkileri zamanla genişletilerek kurul, devletin gelir ve giderlerinin bulunduğu her yerde ve kurumda denetleme, inceleme, teftiş ve soruşturma yetkilerine de sahip olmuştur. Bu nedenle Türkiye'de vergi denetiminin 1879'da MTK'nın kurulmasıyla başladığı kabul edilmektedir (Sarılı, 2003: 101).

2.1.2. Cumhuriyet Sonrası Dönemde Vergi Denetimi

Türkiye'de vergi denetimi Cumhuriyet dönemine kadar MTK bünyesindeki maliye müfettişlerince yürütülmüştür. Türkiye Cumhuriyeti kurulur kurulmaz hemen yeni bir vergi sistemi ve vergi denetim sistemi oluşturulmamış değişiklikler gerçekleşinceye kadar Osmanlı'da var olan sistem devam ettirilmiştir (Beşel, 2017: 63).

Cumhuriyet döneminde vergi denetimi müessesesine ilişkin ilk düzenleme 1926 yılında Kazanç Vergisi Kanunu ile yapılmıştır. Kazanç vergisinden önce vergi, tahrir ve karine usulüne dayandığından (beyanname usulü uygulanmadığından) vergi incelemesi (beyanname denetimi) yönünde bir denetime ihtiyaç duyulmamıştır. Kazanç Vergisi Kanunu ile vergi beyannamelerinin nasıl inceleneceği hükme bağlanmış ve bu amaçla vergi beyannamelerinin incelenmesi ile görevli olmak üzere "**Tahakkuk Teftiş Memurluğu (Tahakkuk Müfettişliği)**" adı altında yeni bir kadro ihdas edilmiştir (Can ve Şengöz, 2014: 121-122). Böylece Türkiye'de Cumhuriyetin ilk yıllarında maliye müfettişleri yanında denetim ile görevlendirilmiş ilk inceleme elemanları tahakkuk teftiş memurlarıdır. Osmanlı Devleti zamanında kurulmuş olan maliye müfettişleri bir kenara bırakılırsa,

Türkiye’de vergi denetimi ile görevlendirilmiş ilk denetim elemanları tahakkuk teftiş memurlarıdır (Özdemir, 2017: 228).

1929 yılında Devlet Memurları Maaşatının Tevhit ve Teadülüne Dair Kanun’la Maliye Vekâletinin merkez ve taşra teşkilatı yeniden düzenlenmiş ve bu kanunla Maliye Vekâleti merkez memurları arasında “**Pul Tahakkuk Müfettişi (Pul Müfettişi)**” kadrosuna yer verilmiştir. 1933 yılında da Devlet Memurları Maaşatının Tevhit ve Teadülüne Dair Kanun’a ek cetvellerde değişiklikler yapılarak “**Müfettiş**” ve “**Tahsilat Müfettişi**” gibi kadrolar ayrıca ihdas edilmiştir (Can ve Şengöz, 2014: 121-122).

Maliye Bakanlığı 1923 yılında kurulsa da ilk olarak 1936 yılında yayımlanan Maliye Vekâleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanun ile düzenlenmiştir. Bu kanunla, maliye müfettişlerinin yanı sıra bir kısım genel müdürlüklere kendi birimlerini denetlemek üzere ilk defa ayrı ayrı kontrolör kadroları tahsis edilmiştir. Böylece değişik derecelerden “**Varidat Kontrolörü**” kadrosu ihdas edilmiştir. Öte yandan Maliye Bakanlığı merkez teşkilatı içinde yer alan ve Varidat Umum Müdürlüğü (Gelir İdaresi) kadroları içinde bulunan müfettiş, pul tahakkuk müfettişi ve tahsilat müfettişi gibi unvanları taşıyan denetim elemanları, Maliye Vekâleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkındaki Kanun’da yapılan değişiklikle kaldırılmış ve söz konusu unvanların yerine Varidat Umum Müdürlüğü Kadrosuna dâhil olarak “**Varidat Kontrol Memurluğu**” kadrosu oluşturulmuştur. Daha sonra da 1942 yılında Varidat Umum Müdürlüğü, Vasıtasız Vergiler Umum Müdürlüğü ve Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlüğü olarak ikiye ayrılmış, ayrıca Tahsilat Umum Müdürlüğü kurulmuştur. Maliye Vekâleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkındaki Kanun’da yapılan yeni bir değişiklikle varidat kontrolörlüğü unvanı aynen bırakılırken bir de “**Tahsilat Kontrolörlüğü**” kadrosu oluşturulmuştur (Can ve Şengöz, 2014: 122).

Daha sonraları ise umumi istihlak vergisi ve hususi istihlak vergisi getirilmiş ve bunlar sonradan muamele vergisine dönüştürülmüştür. Beyana dayanan bu vergilerde de, kazanç vergisinde olduğu gibi yeni inceleme elemanlarına ihtiyaç duyulmuştur. Bu ihtiyaç da “**Hesap Mütchassısı**” unvanıyla piyasadan sağlanan ve serbest olarak çalışan sözleşmeli muhasebecilerle giderilmeye çalışılmıştır. Hesap Mütchassısılığına ait statü, bazı değişikliklerle 1945 yılına kadar Hesap Uzmanları Kurulu (HUK) kurulmasına kadar devam etmiştir (Can ve Şengöz, 2014: 122). Beyana dayalı vergi sistemine geçiş sürecinde başlatılan reformların başarılı bir şekilde gerçekleşmesi ve vergi denetiminin etkin ve verimli bir şekilde organize edilmesi için 1945 yılında Maliye Bakanına bağlı olarak HUK kurulmuştur. HUK’un kurulmasıyla birlikte vergi denetiminde “**Hesap Uzmanları**” görevlendirilmiştir (Beşel, 2017: 64).

1946 yılına gelindiğinde ise Vasıtalı ve Vasıtasız Vergiler Umum Müdürlükleri, Gelirler Umum Müdürlüğü olarak birleştirilmiş; Tahsilat Umum Müdürlüğü ise aynen muhafaza edilmiştir. Aynı yıl “**Gelirler Kontrolörü**” kadroları ayrıca ihdas edilmiştir. 1950 yılında da Tahsilat Umum

Müdürlüğü ve Gelirler Umum Müdürlüğü birleştirilerek, Gelirler Genel Müdürlüğüne dönüştürülmüş; mevcut olan varidat kontrolörleri ve tahsilat kontrolörleri ise gelirler kontrolörü kadrolarına aktarılmıştır. Aynı yıl varidat kontrol memurları da “**Vergi Kontrol Memuru**” adını almıştır. Daha sonra 1994 yılında da vergi kontrol memuru unvanı “**Vergi Denetmeni**” olarak değiştirilmiştir (Özdemir, 2017: 302-332).

2005 yılında ise Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile Gelirler Genel Müdürlüğü yeniden yapılandırılarak GİB kurulmuştur. Yeni yapılanmada Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı, GİB’in tek merkez denetim birimi olarak örgütlenmiştir. Yine 2005 yılında GİB’in kurulmasıyla vergi denetmenleri, Vergi Dairesi Başkanlıkları çatısı altında Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıklarında görev yürütmüşlerdir (Can ve Şengöz, 2014: 123).

2011 yılına kadar olan süreçte ise Türkiye’de vergi denetimi; merkezde Maliye Bakanına bağlı olarak çalışan MTK Başkanlığı bünyesinde maliye müfettişleri, HUK Başkanlığı bünyesinde hesap uzmanları; merkezde GİB’e 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 VDK 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 çatıda altında toplanmıştır. Şuan Türkiye’de vergi denetimleri, VDK Başkanlığı bünyesinde yer alan vergi müfettişleri tarafından yapılmaktadır.

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda, Osmanlı Devletinden Cumhuriyete kadar ve Cumhuriyet döneminden de günümüze kadar olan süreçte Türkiye’de vergi denetimi ile görevli olan birimler aşağıdaki tablo gösterilmiştir.

Tablo 11: Osmanlı Devletinden Günümüze Kadar Olan Süreçte Türkiye’deki Vergi Denetim Birimleri

Osmanlı Devleti Dönemi	
Görev Yapan Denetim Birimleri	Görev Yapılan Tarih
Baki Kullar	1455-1879
Heyet-i Teftişiye-i Maliye (Maliye Teftiş Kurulu)	1879-1923
Cumhuriyet ve Sonrası Dönem	
Görev Yapan Denetim Birimleri	Görev Yapılan Tarih
Heyet-i Teftişiye-i Maliye (Maliye Teftiş Kurulu)	1923-2011
Varidat Umum Müdürlüğü	1926-1942
Tahsilat Umum Müdürlüğü	1942-1950
Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı	1945-2011
Gelirler Umum Müdürlüğü	1946-1950
Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı	1946-2011
Gelirler Genel Müdürlüğü	1950-2005
Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları	2005-2011
Gelir İdaresi Başkanlığı	2005 -
Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı	2011 -

Kaynak: Özdemir, 2017: 51-401.

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda, Osmanlı Devletinden Cumhuriyete kadar ve Cumhuriyet döneminden günümüze kadar olan süreçte Türkiye’de vergi denetiminde görev alan denetim elemanlarına ise aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Tablo 12: Osmanlı Devletinden Günümüze Kadar Olan Süreçte Türkiye’deki Vergi Denetim Elemanları

Osmanlı Devleti Dönemi	
Görev Yapan Denetim Elemanları	Görev Yapılan Tarih
Başbakikulu, Bakikulu	1455-1879
Maliye Müfettişleri	1879-1923
Cumhuriyet ve Sonrası Dönem	
Görev Yapan Denetim Elemanları	Görev Yapılan Tarih
Maliye Müfettişleri	1923-2011
Tahakkuk Teftiş Memurları (Tahakkuk Müfettişleri)	1926-1936
Pul Tahakkuk Müfettişleri (Pul Müfettişleri)	1929-1936
Müfettişler	1933-1936
Tahsilat Müfettişleri	1933-1936
Varidat Kontrolörleri	1936-1946
Varidat Kontrol Memurları	1936-1946
Tahsilat Kontrolörleri	1942-1946
Hesap Mütihazları	1942-1945
Hesap Uzmanları	1945-2011
Gelirler Kontrolörleri	1946-2011
Vergi Kontrol Memurları	1946-1994
Vergi Denetmenleri	1994-2011
Vergi Müfettişleri	2011 -

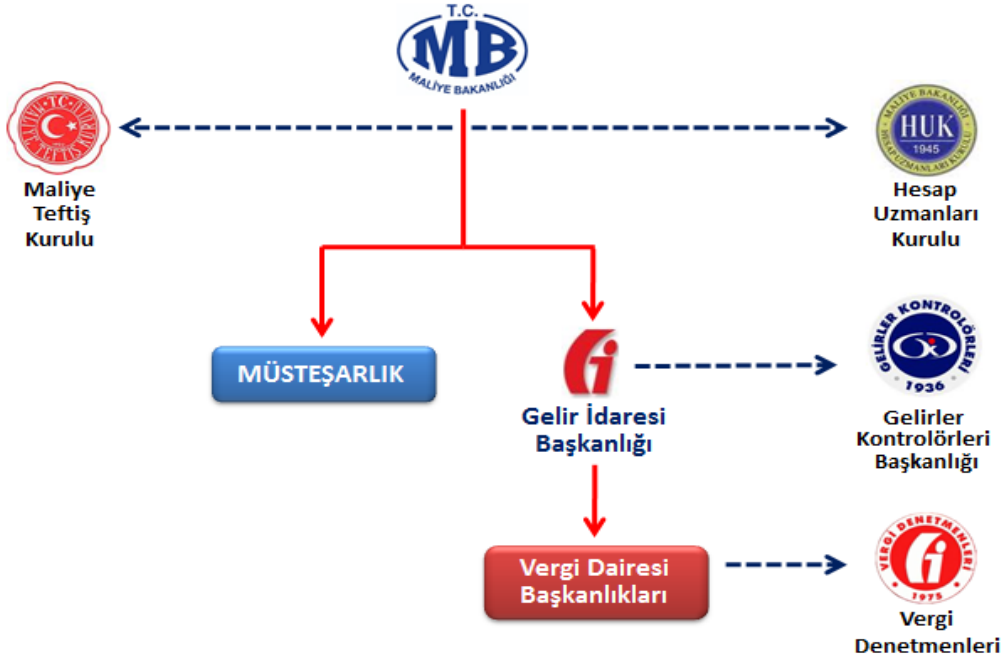
Kaynak: Özdemir, 2017: 51-401.

2.2. VDK Öncesi Türkiye’de Vergi Denetimi

Türkiye’de 646 sayılı KHK ile kurulan ve Maliye Bakanlığı çatısı altında Bakan adına denetim yapan VDK Başkanlığından önce vergi denetimi, Maliye Bakanlığına bağlı olarak görev yapan MTK Başkanlığı (maliye müfettişleri ve maliye müfettiş yardımcıları), HUK Başkanlığı (hesap uzmanları ve hesap uzman yardımcıları); GİB’e bağlı olarak görev yapan Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı (gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri); Vergi Dairesi Başkanlıklarına bağlı olarak görev yapan Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları (vergi denetmenleri ve vergi denetmen yardımcıları) tarafından gerçekleştirilmekteydi. Vergi denetimi asıl olarak bunlarca gerçekleştirilmekle birlikte; ilin en büyük mal memuru (defterdar/vergi dairesi başkanı), vergi dairesi müdürleri ve GİB’in müdür unvanlarında görev yapanlar da vergi inceleme yetkisine haizdi.

VDK öncesi dönemde Türkiye’deki vergi denetim yapısı aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.

Şekil 1: VDK Öncesi Dönemde Türkiye’deki Vergi Denetim Yapısının Şekli

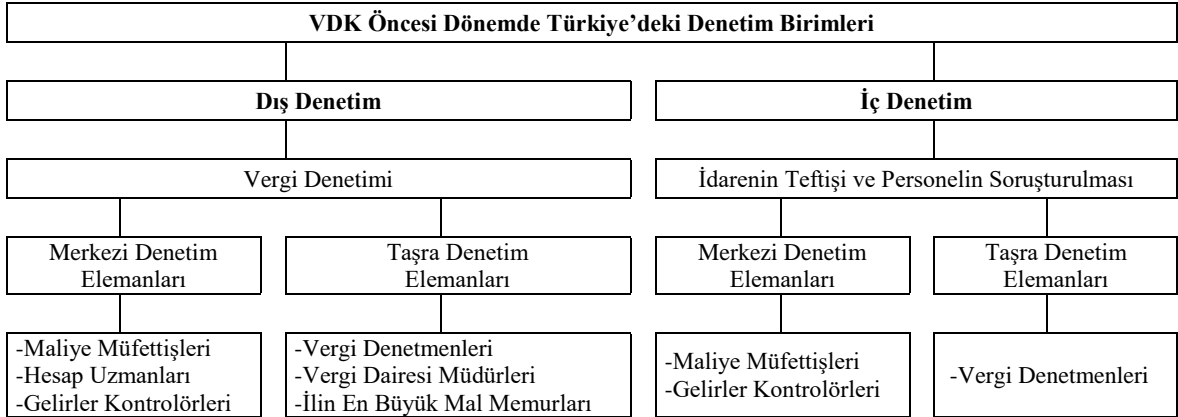


Kaynak: Eski Maliye Bakanı Mehmet Şimşek’in 13 Şubat 2014 tarihli “Vergi Denetiminde Yeni Dönem ve Kazanımlar” başlıklı sunumunun 8. sayfasından yararlanılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde açıklandığı üzere; vergi denetimi, hem iç denetim olarak adlandırılan gelir idaresinin teftiş edilmesini hem de dış denetim olarak bilinen vergi mükelleflerinin incelenmesini kapsamaktadır. Merkezi denetim elemanı olan maliye müfettişleri ve gelirler kontrolörleri, dış denetim (vergi denetimi) görevinin yanı sıra Maliye Bakanlığının iç denetim (teftiş ve soruşturma) görevlerini de yerine getirmekteydiler. Yine merkezi denetim elemanlarından olan hesap uzmanları ise sadece dış denetim (vergi denetimi) yapmaktaydılar. Taşra teşkilatında yer alan vergi denetmenleri ise yetkili oldukları sınırlar içerisinde hem vergi denetimi hem de teftiş ve soruşturma görevlerini yürüterek taşrada hem dış denetim hem de iç denetim yapmaktaydılar. Ayrıca taşrada yine vergi dairesi müdürleri de buldukları yerlerde vergi denetimi yapmışlardır (Ertürk, 2007: 20-21).

VDK öncesi dönemde Türkiye’de vergi denetim birimleri çeşitlilik göstermekteydi ve çok başlı bir denetim yapısı mevcuttu. VDK öncesi dönemde Türkiye’deki vergi denetim yapısının başka bir açıdan (iç-dış denetim yönünden) şekillendirilmesi ise aşağıda gösterilmiştir.

Şekil 2: VDK Öncesi Dönemde Türkiye’deki Vergi Denetim Yapısının İçeriği



Kaynak: Türk, 2010: 7-9.

VDK öncesi dönemde Türkiye’de vergi denetim yapısı içerisinde yer alan ve şekil 2’de gösterilen merkez ve taşra teşkilatı denetim birimleri aşağıda başlıklar halinde kısaca açıklanmıştır.

2.2.1. Merkez Teşkilatı Denetim Birimleri

VDK öncesi dönemde Türkiye’de Maliye Bakanlığının merkez teşkilatı içerisinde MTK Başkanlığı, HUK Başkanlığı ve Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı olmak üzere üç farklı denetim birimi görev yapmıştır.

2.2.1.1. Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı

Maliye Bakanlığının en eski denetim birimi olan MTK Başkanlığı, Cumhuriyet öncesinde 1879 yılında devrin Maliye Nazırı tarafından hazırlanan ve devrin padişahı II. Abdülhamit tarafından uygun görülen İrade-i Seniye’ye dayanılarak çıkarılan Teftiş Muamematı Maliye Nizamnamesi ile kurulmuştu. MTK Başkanlığı, Heyet-i Teftiş-i Maliye adıyla kurulmuş olup doğrudan zamanın Maliye Nazırına bağlı olarak ihdas edilmiş bir kuruluştur. İlk maliye müfettişleri de aynı tarihte atanarak görev yapmışlardı (Ertürk, 2007: 21).

MTK Başkanlığı, idari açıdan Maliye Bakanlığına bağlı olsa da yerine getirdiği görevler ve bünyesinde barındırdığı yetkiler dikkate alındığında “devlet müfettişi” gibi istihdam edilmekteydi. Bu yönüyle Maliye Bakanlığının en üst düzey denetim organı vasfına sahipti (Organ, 2008: 107).

MTK Başkanlığı; maliye başmüfettişi, maliye müfettişi ve maliye müfettiş yardımcılarında oluşmaktaydı ve Bakanın emri veya onayı üzerine Bakan adına teftiş, soruşturma, vergi incelemesi ve danışmanlık gibi görevleri yürütmekteydi. Kurul, kamu harcamaları ve gelirleri ile kamu malları üzerinde teftiş, vergi, aklama suçu ve yükümlülük ihlal incelemeleri ile memur ve diğer kamu

görevlileri hakkında araştırma ve soruşturmalar yapmaktaydı. Ancak maliye müfettişlerinin vergi incelemesi yapma yetkileri öncelikli görev olarak kullanılmamaktaydı. Bu durumu GİB'in ve Maliye Bakanlığının yayımladığı faaliyet raporlarından da anlamak mümkündür (Türk, 2010: 19).

2.2.1.2. Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı

Baş hesap uzmanları, hesap uzmanları ve hesap uzman yardımcılarında oluşan HUK Başkanlığı, çağdaş bir vergi sisteminin oluşturulması ve bu vergi sisteminin etkin bir şekilde denetlenmesi için Maliye Bakanlığında üst düzey denetim, araştırma ve danışma birimi olarak 1945 yılında 4709 sayılı özel bir Kanun ile kurulmuştu (Ertürk, 2007: 22).

HUK Başkanlığı, büyük ölçekli mükelleflere yönelik vergi denetimleri ile ihtisas gerektiren alanlarda özellikle incelemeler yapan bir denetim birimidir (Ekici, 2011: 4). HUK Başkanlığı, vergi denetimi konusunda en uzmanlaşmış ve etkin kurum olarak ve doğrudan Maliye Bakanına bağlı olarak faaliyet göstermiştir. Öte yandan HUK Başkanlığı, vergi denetimlerinin yanında kara para aklama incelemeleri ve bilirkişilik gibi işlerde de yetkili ve görevli olup; teftiş ve soruşturma işleri ise yapmamaktaydı (Türk, 2010: 18).

2.2.1.3. Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı

1946 yılında Vasıtalı ve Vasıtasız Vergiler Umum Müdürlükleri, Gelirler Umum Müdürlüğü olarak birleştirilmiş ve aynı yıl gelirler kontrolörü kadroları ihdas edilmişti. 1950 yılında ise 5655 sayılı Kanun ile Tahsilât ve Gelirler Umum Müdürlükleri, Gelirler Genel Müdürlüğü adı altında birleştirilmiş ve varidat kontrolörleri ile tahsilât kontrolörleri, gelirler kontrolörleri kadrolarına aktarılmıştı (Ertürk, 2007: 22-23). 2005 yılında ise Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile Gelirler Genel Müdürlüğü yeniden yapılandırılarak GİB kurulmuş, yeni yapılanmada Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı, GİB'in tek merkez denetim birimi olarak örgütlenmişti (Can ve Şengöz, 2014: 123).

Başkontrolör, kontrolör ve stajyer kontrolörlerden oluşan Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı, uzun süre gelir idaresinin merkez ve taşra teşkilatının teftişi ve personelin soruşturması ile ilgilenmiştir. İlk zamanlar sayıları az olan gelirler kontrolörleri, 1970 yılından sonra sayılarının artırılması ile birlikte vergi incelemesi de yapmaya başlamışlardı (Ertürk, 2007: 23).

2.2.2. Taşra Teşkilatı Denetim Birimleri

VDK öncesi dönemde Türkiye'de Maliye Bakanlığının taşra teşkilatı içerisinde vergi denetmenleri, vergi dairesi müdürleri ve ilin en büyük mal memurları olmak üzere üç farklı denetim birimi görev yapmıştır.

2.2.2.1. Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları

Vergi denetmenleri ilk olarak 1936 yılında 2996 sayılı Kanun ile illerde defterdarlıkların emrinde gelir idaresinin teftişi ile görevli olmak üzere varidat kontrol memuru unvanı ile görev yapmışlardır (Akkaya, 2017: 78). Akabinde varidat kontrol memuru unvanı 1950 yılında 5655 sayılı Kanun ile vergi kontrol memuru, 1994 yılında ise 543 sayılı KHK ile vergi denetmeni unvanı ile değiştirilmiştir (Mutlu, 1998: 4).

VDK Başkanlığından önce vergi dairesi başkanlıklarına bağlı olarak çalışan vergi denetmenleri ve vergi denetmen yardımcıları, vergi dairesi başkanlıkları teşkilatı içerisinde grup müdürlükleri çatısı altındaki Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıklarında görev yapıyorlardı (Akkaya, 2017: 79).

Vergi denetmenleri taşrada il ve bölge düzeyinde örgütlenmiş olup görevli oldukları yerlerde vergi incelemesi, teftiş ve tahkikat gibi görevleri yapmışlardır. Öte yandan vergi denetmenlerinin diğer denetim elemanlarına göre sayıları fazla olduğundan vergi denetiminin büyük bir çoğunluğu bunlar tarafından gerçekleştirilmiştir.

2.2.2.2. Vergi Dairesi Müdürleri

VUK'un 135'inci maddesine göre vergi dairesi müdürleri, VDK kurulmadan önce ve kurulduktan sonra da vergi incelemesi ile yetkili kılınmışlardır. Vergi dairesi müdürleri; mükellefi tespit eden, vergiyi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden vergi dairelerinin idarecisi olan kişilerdir. Vergi dairesi müdürleri bu bakımdan hem denetim fonksiyonu ile hem de yönetim fonksiyonu ile yetkili ve görevli olmuşlardır.

Vergi denetimine yetkili olan vergi dairesi müdürleri, uygulamada bu yetkilerini geçmişte olduğu gibi günümüzde de iş yoğunluğu nedeniyle fazla kullanmamaktadırlar. Ancak fazla zaman almayan vergi beyannameleri tetkik işlerini yaparak denetim raporları düzenlemektedirler. Öte yandan derinlemesine inceleme ve araştırma gerektiren özellikli konularda durumu merkez denetim elemanlarına iletmektedirler (Ertürk, 2007: 25).

GİB, asıl denetim gücü olan kontrolörlerini ve denetmenlerini VDK kurulduktan sonra kaybettiğinden GİB'in denetim gücü sadece vergi dairesi müdürlerinden oluşur vaziyete geldi. Böylece hem bir zorunluluk hem de bir ihtiyaç olarak vergi dairesi müdürleri tarafından bazı vergi denetimleri yapıldı (Yumuşak ve Karyağdı, 2014: 2).

GİB'in yayımlanmış olduğu son verilere göre Türkiye'de 506 tane vergi dairesi müdürü görev yapmaktadır (GİB 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019: 27). Söz konusu vergi dairesi müdürlerince 2018 yılında vergi denetimi ile ilgili olarak toplam 6.746 adet rapor düzenlenmiştir. 2018 yılı içerisinde

yapılan vergi incelemeleri sonucunda; 4.085 mükellef incelenmiş, incelenen 3.967.057.728 TL matrah üzerinden 1.139.396.507 TL matrah farkı bulunmuş ve bulunan matrah farkı üzerinden de 100.384.007 TL vergi tarh edilmiştir (GİB 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019: 103).

GİB'in yayımlanmış olduğu verilere göre Türkiye'de vergi dairesi müdürleri tarafından 2018 yılında yapılan vergi denetiminin sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 13: 2018 Yılında Türkiye'de Vergi Dairesi Müdürleri Tarafından Gerçekleştirilen Vergi Denetim Sonuçları

Vergi Türü	İncelenen Mükellef Sayısı	Bulunan Matrah Farkı (TL)	Bulunan Vergi Farkı (TL)	Tarh Edilen Vergi (TL)	Kesilen		
					Usulsüzlük Cezası (TL)	Özel Usulsüzlük Cezası (TL)	Vergi Ziyatı Cezası (TL)
GV	1.186	58.145.509	13.172.340	13.634.601	4.210	2.979.456	13.635.234
KV	214	8.644.401	1.782.245	1.792.854	24.806	2.179.720	2.203.846
KDV	928	128.881.947	57.271.984	55.721.437	34.395	8.571.335	143.233.022
ÖTV	136	1.617.974	2.410.290	2.308.818	2.285	102.739	3.861.671
BSMV	3	3.039	152	397	-	16.424	397
VİV	6	655.986	57.766	57.766	-	-	5.369
DV	39	9.188.723	2.343.331	2.343.638	-	350	2.420.401
Geçici V.	221	27.441.570	2.531.185	3.140.358	924	735.602	3.904.391
Diğerleri	1.352	904.817.358	21.424.287	21.384.139	22.363	4.609.413	8.275.331
TOPLAM	4.085	1.139.396.507	100.993.580	100.384.008	23.287	5.345.365	177.539.662

Kaynak: GİB 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019: 104.

2.2.2.3. İlin En Büyük Mal Memurları (Defterdar/Vergi Dairesi Başkanı)

VUK'un 135'inci maddesine göre ilin en büyük mal memurları, VDK kurulmadan önce ve kurulduktan sonra da vergi incelemesi ile yetkili kılınmışlardır. Maliye literatüründe aslen ilin en büyük mal memuru defterdardır. Ancak, Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 33'üncü madde hükmünün de göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Anılan Kanun'un 33'üncü maddesinde ilin en büyük mal memuruna, defterdara ve defterdarlığa yapılmış atıflar ilgisine göre vergi dairesi başkanı ve başkanlığına yapılmış sayılı hükümüne yer verilmiştir (Aykın, 2017a: 2).

Öte yandan 2005 yılında çıkarılan söz konusu Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile defterdarlık bünyesinde bulunan vergi daireleri ve vergi inceleme birimleri, illerde oluşturulan vergi dairesi başkanlıklarına devredilmiş ve Türkiye'de 29 ilde vergi dairesi başkanlığı kurulmuş ve söz konusu başkanlıklar tarafından vergisel işlemler yürütülmüştür. 52 ilde ise defterdarlık bulunmakta olup ilgili defterdarlıklar vergisel işlemleri yerine getirmektedir.

Vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde vergi dairesi başkanı ilin en büyük mal memuru iken, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde ise defterdar ilin en büyük mal memuru konumundadır. Bu durumda, vergi dairesi başkanlığı bulunan illerde en büyük mal memuru olan defterdarların vergi inceleme yetkisi bulunmamaktadır. Bu illerde, Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 33'üncü maddesindeki atıf nedeniyle vergi dairesi başkanları vergi inceleme yetkisine haiz olmaktadır. Vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde ise defterdarların vergi inceleme yetkisi bulunmaktadır. Ancak, vergi dairesi başkanları ve defterdarlar buldukları yerlerde asıl olan yönetici işlevini yerine getirdiğinden ve yoğun iş yükünden dolayı bu görevlerini uygulamada kullanmamaktadırlar.

2.3. VDK Sonrası Türkiye'de Vergi Denetimi

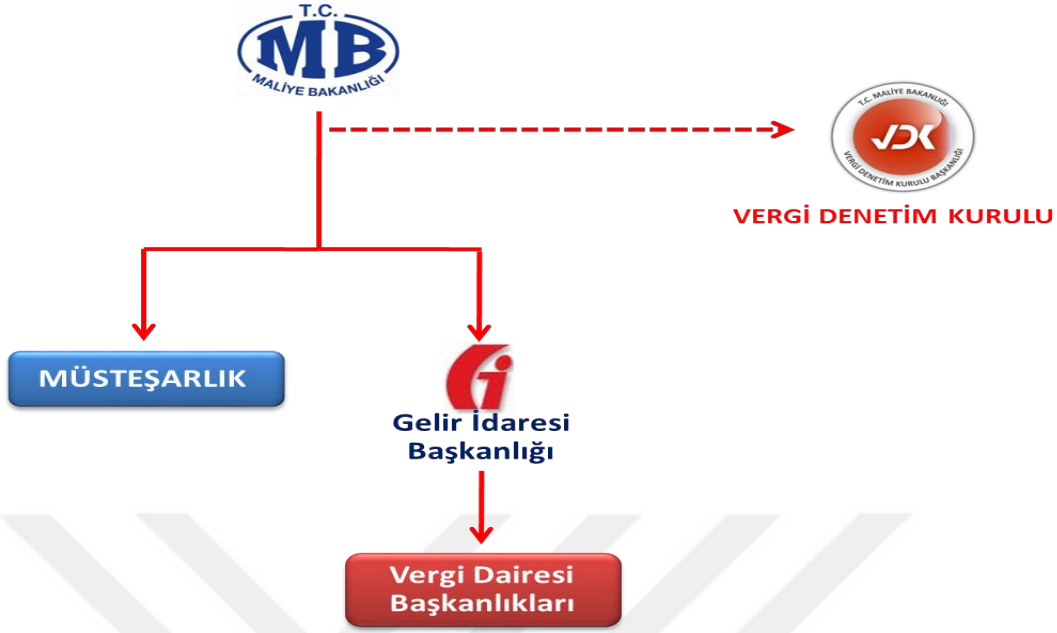
Türkiye'de vergi denetimi ile görevli olan farklı birimler; vergi denetiminde çok başlılığı önlemek, uzmanlaşmayı sağlamak, denetim ihtiyacını karşılamak, etkin ve standart denetim yapmak, risk analiz sistemine ve performans sistemine dayalı denetim yapmak amacıyla kaldırılmıştır. Farklı denetim birimlerinin yerine ise 646 sayılı KHK ile VDK Başkanlığı ihdas edilmiştir.

10.07.2011 tarihinde 646 sayılı KHK ile VDK Başkanlığı kurulmuş ve böylece Maliye Bakanlığının üç merkezi inceleme birimi (MTK Başkanlığı, HUK Başkanlığı, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı) ile taşrada Vergi Dairesi Başkanlıkları bünyesinde bulunan Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları, Maliye Bakanlığı bünyesinde doğrudan Bakana bağlı olarak VDK Başkanlığı altında tek çatıda toplanmıştır.

Vergi denetimleri, kuruluş tarihinden itibaren doğrudan Maliye Bakanına bağlı olarak bu Kurul bünyesindeki vergi müfettişleri tarafından yerine getirilmektedir. Vergi denetimi görevi asıl olarak vergi müfettişlerince yerine getirilmekle birlikte; VUK'un 135'inci maddesine göre ilin en büyük mal memuru, vergi dairesi müdürleri ve GİB'in merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar da vergi inceleme yetkisine haizdir. Ancak pratikte bunlar bu yetkilerini geçmişte olduğu gibi günümüzde de iş yoğunluğu nedeniyle pek kullanamamaktadırlar.

VDK sonrası dönemde Türkiye'deki vergi denetim yapısı aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.

Şekil 3: VDK Sonrası Dönemde Türkiye’deki Vergi Denetim Yapısı



Kaynak: Eski Maliye Bakanı Mehmet Şimşek’in 13 Şubat 2014 tarihli “Vergi Denetiminde Yeni Dönem ve Kazanımlar” başlıklı sunumunun 9. sayfasından yararlanılmıştır.

Çalışmanın bu kısmında Türkiye’de vergi denetim yapısının yeniden düzenlenerek denetimin tek çatı altında toplandığı VDK Başkanlığının kurulma süreci, yapısı, görevleri, sorumlulukları ve işleyişi açıklanacak ve VDK hakkındaki olumlu ve olumsuz görüşlere yer verilecektir.

2.3.1. VDK Başkanlığının Kurulma Süreci ve Yasal Düzenlemeler

VDK öncesi dönemde vergi denetiminin etkinliğine ve verimliliğine ilişkin sorunların başında denetim birimlerinin dağınık ve çok başlı olması, denetim birimlerinin planlı ve koordineli çalışmıyor olması, mükelleflerin farklı birimlerce birden fazla türde denetime tabi tutuluyor olması gibi hususlar gelmekteydi (Beşel, 2017: 100). Bu minvalde farklı vergi denetim birimleri arasındaki uyum ve koordinasyonu sağlamak amacıyla 01.08.2010 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 6009 sayılı Kanunla, Maliye Bakanlığı içerisinde Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu oluşturulmuş ve kurulun çalışma esasları, yıllık vergi inceleme ve denetim planının hazırlanması, uygulanması ve sonuçlarının izlenmesine ilişkin olarak 2010 yılı sonuna kadar dört adet yönetmelik çıkarılmış ve Maliye Bakanlığınca yayımlanmıştır (Öztürk, 2011: 5). Vergi denetim yetkisi bulunan ve benzer işler yapan farklı birimler arasındaki görev dağılımına maliye bürokrasisinin teşkilat şemasında yer almayan, farklı birimlerin üst düzey yöneticilerinden oluşan Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu karar vermekteydi ve bu düzenlemeyle yıl içinde yapılacak vergi denetimleri ile ilgili uyum, koordinasyon ve uygulama birliği sağlanmaya çalışılmaktaydı (Bakır, 2012: 86). Ancak aradan daha bir yıl geçmeden 10.07.2011 tarihinde 646 sayılı KHK ile Vergi

İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu ve dört farklı denetim birimi kaldırılmış ve yerine VDK Başkanlığı ihdas edilmiştir.

VDK Başkanlığının kurulması 06.04.2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulu'nca 07.07.2011 tarihinde kararlaştırılmış ve böylece VDK Başkanlığı, 10.07.2011 tarih ve 27990 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname ile kurulmuştur.

178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 19'uncu ve 20'nci maddelerinde 646 sayılı KHK ile değişiklikler yapılarak VDK Başkanlığı, Maliye Bakanlığının merkez teşkilatında "Danışma ve Denetim Birimi" arasına alınıp doğrudan Maliye Bakanına bağlı olarak oluşturulmuştur. Daha sonra ise Türkiye'nin Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçmesi ve Bakanlar Kurulu'nun kaldırılması doğrultusunda, 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname yürürlükten kaldırılmış ve yerine 1 Nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle Hazine ve Maliye Bakanlığı kurulmuş ve 1 Nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinde VDK'nın yapısı Hazine ve Maliye Bakanlığı içerisinde aynen devam ettirilmiştir. Bu noktada son hali ile VDK'nın yapısı, 1 Nolu Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 228'inci maddesinde yer almaktadır.

Vergi denetim yapısında gerçekleştirilen köklü değişiklik ile vergi denetimindeki dağınıklık, farklı birimler arasındaki çekişmeler (rekabet), yetki karmaşıklığı, planlama-koordinasyon alanında yaşanan aksaklıklar, denetim elemanlarının kamudan özel sektöre geçişleri gibi sorunların çözülmesi hedeflenmiştir (Savaşan vd., 2014: 38).

Yeni düzenleme ile maliye müfettişi, hesap uzmanı, gelirler kontrolörü ve vergi denetmeni unvanları ile çalışan denetim elemanları vergi müfettişi unvanı adı altında birleştirilerek tek tipleştirilmiştir. 10.07.2011 tarihi itibari ile maliye başmüfettişi, baş hesap uzmanı ve gelirler başkontrolörü kadrolarında bulunanlar vergi başmüfettişi kadrolarına; maliye müfettişi, hesap uzmanı ve gelirler kontrolörü ile vergi denetmeni kadrolarında bulunanlar vergi müfettişi kadrolarına; maliye müfettiş yardımcısı, hesap uzman yardımcısı ve stajyer gelirler kontrolörü ile vergi denetmen yardımcısı kadrolarında bulunanlar da vergi müfettiş yardımcısı kadrolarına atanarak Kurulun yapısı oluşturulmaya çalışılmıştır.

2.3.2. VDK Başkanlığının Yapısı ve İşleyişi

VDK Başkanlığı; doğrudan Bakana bağlı olarak başkan, başkan yardımcıları, grup başkanları ve vergi müfettişleri (vergi başmüfettişi, vergi müfettişi, vergi müfettiş yrd.)'den oluşmaktadır (1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, 2018: madde 228).

Merkezi Ankara'da bulunan VDK Başkanlığının, 31.12.2018 tarihi itibarıyla unvan ve doluluk bazında kadro durumuna ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Tablo 14: VDK Başkanlığının Mevcut Kadro Durumu

Unvan	Toplam Kadro	Dolu Kadro	Boş Kadro
Başkan	1	1	-
Başkan Yrd. ³	6	-	6
Vergi Başmüfettişi	1.889	220	1.669
Vergi Müfettişi	6.494	2.822	3.672
Vergi Müfettiş Yrd.	6.855	5.220	1.635
Toplam	15.245	8.263	6.982

Kaynak: VDK 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019: 11.

Kurula verilen görevlerin etkin bir şekilde yerine getirilmesinde; uzmanlaşma, işbölümünün sağlanması ve işgücünün verimli kullanılması amacıyla gerekli yerlerde Bakan onayı ile doğrudan 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 (1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, 2018: madde 228).

31.12.2018 tarihi itibarıyla grup başkanlıklarının dağılımı ise aşağıdaki gibidir (VDK 2018 Faaliyet Raporu, 2019: 3):

- 29 ilde 37 Küçük Ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı
- İstanbul, Ankara ve İzmir illerinde olmak üzere 3 Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı

³ VDK Başkan Yardımcıları görevlerini vekâleten yürütmekte olup, söz konusu unvan kadro yönünden boş durmaktadır.

- İstanbul ve Ankara illerinde olmak üzere 2 Organize Vergi Kaçakçılığı İle Mücadele Grup Başkanlığı

- İstanbul, Ankara ve İzmir illerinde olmak üzere 3 Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması Ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı

- Ankara’da 1 Eğitim Grup Başkanlığı

olmak üzere toplamda 46 adet grup başkanlığı kurulmuş bulunmaktadır.

31.12.2018 itibarıyla vergi müfettişlerinin görev yaptıkları yerlere göre dağılımı ise aşağıdaki gibidir.

Tablo 15: Vergi Müfettişlerinin Çalıştıkları Grup Başkanlıklarına Göre Dağılımı

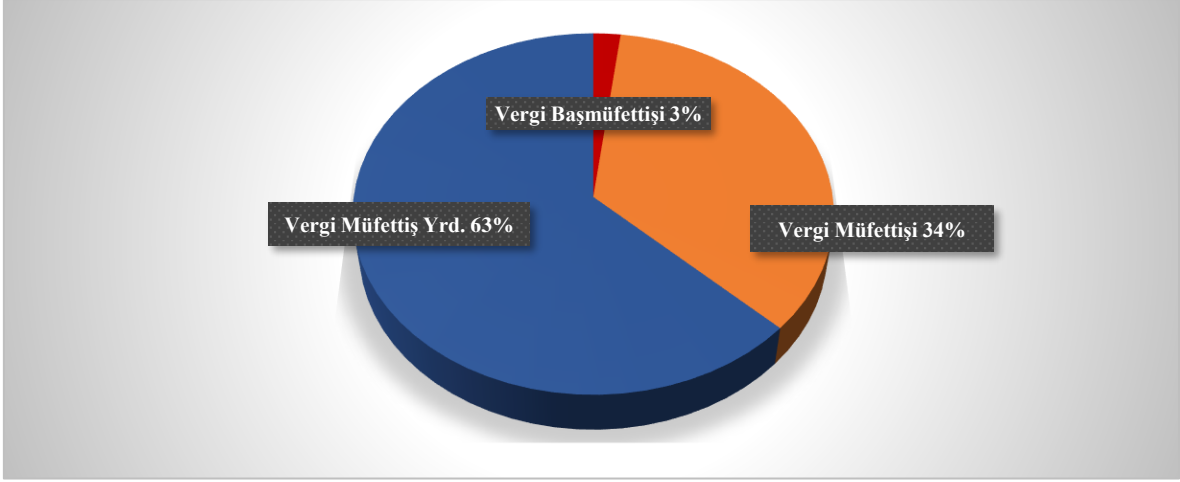
Unvanı	A Grubu	B Grubu	C Grubu	Ç Grubu	Toplam
Vergi Başmüfettişi	-	167	17	35	219
Vergi Müfettişi	2.608	154	27	33	2.822
Vergi Müfettiş Yrd.	4.927	281	6	7	5.221
-Yetkili Vergi Müfettiş Yrd.	4.505	272	6	7	4.790
-Yetkisiz Vergi Müfettiş Yrd.	422	9	-	-	431
Toplam	7.535	602	50	75	8.262

Kaynak: VDK 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019: 12.

15 nolu tabloya göre çalışan toplam 8.262 kişinin 219’u vergi başmüfettişi, 2.822’si vergi müfettişi, 5.221’i ise vergi müfettiş yardımcısıdır. Böylece Başkanlıkta görev yapan denetim elemanlarının yaklaşık % 3’ünü vergi başmüfettişi, % 34’ünü vergi müfettişi ve % 63’ünü de vergi müfettiş yardımcısı oluşturmaktadır. Kurul henüz 8 yıl gibi kısa bir zaman önce kurulduğundan, Kurulun büyük bir çoğunluğu genç ve dinamik denetim elemanı kadrosundan yani müfettiş yardımcılarında oluşmaktadır.

Vergi müfettişlerinin unvanlara göre grafiksel dağılımı ise aşağıda gösterilmiştir.

Grafik 1: Vergi Müfettişlerinin Unvanlara Göre Dağılımı



Kaynak: VDK 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019: 13.

Öte yandan 31.12.2018 itibarıyla görev yapan vergi müfettişlerinin cinsiyet olarak dağılımına bakıldığında ise yaklaşık % 21'i kadın olup % 79'u erkektir (VDK 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019: 14).

2.3.2.1. VDK Başkanlığının Görev ve Yetkileri

1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesininin 228'inci maddesine göre VDK Başkanlığının asli görev ve yetkileri şunlardır:

- VUK ve diğer kanunlar kapsamında vergi denetimleri yapmak.
- Her türlü bilgi ve veriyi toplayarak oluşturulacak risk analiz sistemi yoluyla mükelleflerin faaliyetlerini sektörler itibarıyla analiz etmek ve risk alanlarını tespit etmek.
- Vergilere ilişkin gelen ihbar ve şikâyetleri değerlendirmek.
- Vergi denetimlerinde GİB ile gerekli işbirliğini sağlamak.
- İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak.
- Vergi denetimleri ile raporlamaya ilişkin ilke, yöntem ve teknikler geliştirmek, denetim rehberleri hazırlamak.
- Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek.
- Performans değerlendirme sistemi oluşturmak ve vergi müfettişlerinin performansını bu sisteme göre ölçmek.
- Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik araştırmalar yapmak.
- Vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak.
- Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturmaları yapmak.
- Bakan tarafından verilen diğer görevleri yapmak.

Misyonu “çağdaş denetim tekniklerini kullanarak risk odaklı vergi incelemeleri yapmak, vergi kayıp ve kaçığına neden olan kayıt dışı ekonomiyi en aza indirmek, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu artırmak, idarenin etkin ve hukuka uygun işleyişinin sağlanması amacıyla teftiş ve soruşturma faaliyetlerini yürütmek, maliye politikalarının oluşturulmasına yönelik hukuki düzenlemelerin hazırlanmasına katkıda bulunmak” olan ve vizyonu “mükellef haklarını gözeten, adil, objektif ve etkin bir çalışma anlayışına sahip, mesleki ve etik değerleri yüksek, maliye politikasına katkı veren aktif ve öncü bir denetim birimi olmak” olan VDK; vergi incelemesi, denetim, teftiş ve soruşturma görev ve yetkilerine haiz olup; kayıt dışı ekonomi ve yolsuzluklarla mücadelede aktif bir rol üstlenmektedir (VDK 2017 Yılı Faaliyet Raporu, 2018: 2-3).

VDK esas olarak vergi incelemeleri görevlerinde bulunmakla birlikte; kayıt dışılık ve vergi kaçakçılığı ile mücadele, teftiş, araştırma, inceleme, soruşturma, eğitim, mevzuat, yurt içi ve yurt dışı toplantı ve seminer çalışmaları gibi çeşitli görevler de yapmaktadır.

VDK, kayıt dışı faaliyetlerle mücadele konusunda 2017 yılında yaptığı denetimlerde; kayıt dışı olarak akaryakıt satışı yapan, lüks araç ticareti gerçekleştiren, elektronik ticaret yapan, gayrimenkul ticareti yapan, inşaat faaliyetinde bulunan, dijital TV aktivasyon ticareti yapan, ÖTV’siz deniz yakıtı kullanan, kaçak çay satışı yapan, araç kiralama faaliyeti yürüten ve kuruyemiş ticareti yapan 158.460 adet mükellef tespiti yapmış ve ilgili mükellefler nezdinde inceleme işlemleri gerçekleştirmiştir. Kayıt dışı işlemlerle ilgili olarak yapılan incelemelerde 209.167.123,46 TL vergi farkı tespit edilmiş ve 213.834.433,86 TL de ceza kesilmesi önerilmiştir (VDK 2017 Yılı Faaliyet Raporu, 2018: 50-55).

2.3.2.2. VDK Başkanlığının Amaç ve Hedefleri

Bakanlığın belirlediği performans programında Başkanlığın stratejik amacı “kayıtlı ekonomiyi büyütmek ve mali suçları azaltmak”, stratejik hedefi ise “kayıtlı ekonomiyi artırmak” olarak belirlenmiştir. Söz konusu amaç ve hedeflere ulaşmak için VDK (VDK 2017 Yılı Faaliyet Raporu, 2018: 26-27);

- Etkin ve adil vergi denetimleri
 - Kayıt dışılıkla mücadele
 - Yolsuzluklarla mücadele
 - Teftiş ve soruşturma
- gibi görevler gerçekleştirmektedir.

Öte yandan Başkanlığın belirlenmiş olan amaç ve hedefleri gerçekleştirmek için kullandığı araçlar ise şunlardır (VDK 2017 Yılı Faaliyet Raporu, 2018: 27-37):

- Çalışmalarda uzmanlaşmanın sağlanması
- İşgücünün verimli kullanılması
- Risk analiz çalışmalarının yapılması
- İhbar ve şikayetlerin alınması ve değerlendirilmesi
- Rapor okuma komisyonlarının çalışması
- Ortak plan ve programların yapılması
- e-teftiş uygulamalarının yapılması
- İdarenin çalışmasına değer katmaya çalışılması
- VDK sürekli gözetim ve denetim ağının kullanılması
- VDK e-denetim analiz sisteminin kullanılması
- VDK mükellef portalı uygulamasının kullanılması
- VDK sosyal medya uygulamalarının yapılması

2.3.2.3. Vergi Müfettişlerinin Görev, Yetki ve Sorumlulukları

Vergi müfettişliğine özel yarışma sınavıyla müfettiş yardımcısı olarak girilmektedir. Vergi müfettiş yardımcılığına atanabilmek için, yazılı ve sözlü olarak yapılan ve iki aşamalı olan vergi müfettiş yardımcılığı giriş sınavını kazanmak gerekmektedir. Giriş sınavında başarılı olanlar Bakanın onayı ile vergi müfettiş yardımcılığına atanırlar (VDK Yönetmeliği, 2011: madde 10, 11, 20).

Müfettiş yardımcıları, üç yıllık yetiştirilme (yardımcılık) dönemine tabidirler. Bu noktada Vergi müfettiş yardımcıları (VDK Yönetmeliği, 2011: madde 26-27);

• Görev ve yetki alanlarına giren konularda gerekli bilgi, ihtisas, deneyim ve donanıma sahip olmak

- Meslekte gerekli olan bilgi teknolojilerini öğrenmek
 - Görev ve yetki alanlarına giren konularda araştırma yapma yeteneklerini kazanmak
 - Yabancı dil bilgilerini geliştirmek
 - Bağımsız düşünme, birlikte çalışma ve iletişim yeteneklerini geliştirmek
 - Mesleğin gerektirdiği özgün niteliklere sahip olmak
- amaçları doğrultusunda yetiştirilirler.

Öte yandan vergi müfettiş yardımcıları, üç yıllık yardımcılık dönemlerinde temel eğitim ve hizmetiçi eğitim gibi mesleki eğitimlere tabi tutulup vergi müfettişlerinin refakatinde usta-çırak ilişkisi doğrultusunda çalışırlar ve üstad dedikleri vergi müfettişlerinin göstereceği işleri yaparlar. Ayrıca mesleki konularda düzenlenecek kurs ve seminerlere katılarak kendilerini yetiştirirler.

Vergi müfettiş yardımcıları, mesleğe girdikten itibaren on sekiz ay çalıştıktan sonra, yetki sınavına tabi tutulurlar. Yetki sınavı, vergi müfettiş yardımcılarının görev ve yetki alanlarına giren yürürlükteki mevzuat ve bunun uygulamasına ilişkin mesleğin gerektirdiği niteliklerin kazanılıp kazanılmadığını, performans değerlendirmesi kapsamında ölçen bir sınavdır. Yazılı sınavdan oluşan yetki sınavından başarılı olanlara re'sen inceleme, teftiş ve soruştırma yetkisi verilir (VDK Yönetmeliği, 2011: madde 29).

Vergi müfettiş yardımcıları, fiilen üç yıl çalıştıktan ve yardımcılık döneminde performans değerlendirmesine göre başarılı olduktan sonra ayrıca bir de yeterlik sınavına tabi tutulurlar. Yazılı ve sözlü olmak üzere iki aşamadan oluşan yeterlik sınavı ile müfettiş yardımcılarının görev ve yetki alanlarına giren mevzuatın uygulamasını; inceleme, araştırma, teftiş ve soruştırma hakkındaki bilgilerini; mesleğin gerektirdiği özgün nitelikleri kazanıp kazanmadıkları ölçülür. Yeterlik sınavında başarı gösteren vergi müfettiş yardımcıları vergi müfettişi olarak atanırlar (VDK Yönetmeliği, 2011: madde 30, 34).

Öte yandan vergi müfettiş yardımcılarından; yapılan performans değerlendirmesine göre başarısız olup yeterlik sınavına girmeye hak kazanamayanlar, girdiği ilk yeterlik sınavında başarılı olamayanlardan verilen bir yıllık ek süre içerisinde yapılan performans değerlendirmesine göre başarısız olup ikinci yeterlik sınavına girmeye hak kazanamayanlar, ikinci defa girdiği yeterlik sınavında da başarı gösteremeyenler, özürsüz olarak ikinci defa yeterlik sınavına girmeyenler Bakanlık teşkilatında derecelerine uygun memur kadrolarına atanırlar (VDK Yönetmeliği, 2011: madde 35).

Yardımcılık dönemi dâhil vergi müfettişi olarak en az on yıl çalışan, yeterlik sonrası dönemde en az üç yıl performans değerlendirmesine tabi tutulan ve yapılan performans değerlendirmelerinde de başarılı olan vergi müfettişleri ise vergi başmüfettişi olarak atanırlar (VDK Yönetmeliği, 2011: madde 36).

Müfettiş yardımcılığına atananlardan mesleğe ilk girişte yapılan sınavdaki başarı sırasına göre en başarılı % 5'lik dilime girenler, yeterlik sınavında başarılı olanlardan başarı sırasına göre en başarılı % 5'lik dilime girenler ve A grup başkanlıklarında görev yapıp vergi başmüfettişi olarak atananlardan yapılacak sıralamaya göre en başarılı % 5'lik dilime girenler; B, C ve  grup başkanlıklarının birinde Bakan tarafından görevlendirilir. En başarılı % 5'lik dilim dışında kalanların tamamı ise A grup başkanlıklarının birinde VDK Başkanı tarafından ihtiyaçlara göre görevlendirilir (VDK Yönetmeliği, 2011: madde 19, 21, 22, 33, 34, 36).

Vergi müfettişlerinin temel görev ve yetkileri ise şunlardır (VDK Yönetmeliği, 2011: madde 38):

- VUK ve diğer kanunlar kapsamında vergi denetimleri yapmak.
- Bakanlık ve bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşlarında Bakan tarafından verilen araştırma, inceleme, teftiş ve soruşturmaları yapmak.
- 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun, karar ve tebliğlere göre incelemeler yapmak.
- 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun ve ilgili mevzuat kapsamında incelemeler yapmak.
- 492 sayılı Harçlar Kanununa göre harçları tahsile yetkili olanların hesaplarını teftiş etmek.
- Mali mevzuat ve bu mevzuatın uygulanmasına ilişkin görüş ve önerilerini bildirmek.
- Görevlendirilmeleri halinde iktisat, işletme ve maliye gibi alanlarda araştırmalar yapmak.
- Mesleki bilgi ve tecrübelerini artıran kurs, seminer, konferans, sempozyum gibi çalışmalara katılmak.
- Başkan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak.
- Bakan tarafından verilen her türlü görevi yapmak.

Vergi müfettişlerine görevler, Başkanlıkça veya bağlı olunan Grup Başkanlığınca verilir. Usulüne uygun olarak görevlendirme yapılmadıkça vergi müfettişleri doğrudan denetim, teftiş ve soruşturma yapamazlar. Bu noktada vergi müfettişleri inceleme, denetim, soruşturma, araştırma ve teftiş yapabilmeleri için resmi bir görevlendirme yazısıyla görevlendirilmeleri gerekmektedir (VDK Yönetmeliği, 2011: madde 38).

Öte yandan vergi müfettişleri görevlerini bağlı oldukları Grup Başkanlıklarında ve geçici çalışma yerlerinde (turne programı kapsamında) yerine getirirler. Vergi müfettişleri yapmış oldukları çalışmalarını ise yönetmelikte belirtilen raporlarla veya yazılarla ortaya koyarlar.

Öte yandan vergi müfettişlerinin görev ve yetkilerini kullanırken uymak zorunda oldukları bazı sorumlulukları da vardır. Vergi müfettişlerinin söz konusu temel sorumlulukları aşağıdaki gibidir (VDK Yönetmeliği, 2011: madde 41):

- Verilen iş ve görevleri zamanında ve tam olarak yapmak.
- Mesleğin verdiği saygınlık ve güveni sarsacak davranışlardan kaçınmak.
- Teftiş yapılan birimlerin faaliyetlerini aksatmamak.
- Çalışma arkadaşlarına, kamu görevlilerine ve diğer kişilere karşı nazik ve saygılı davranmak.
- İnceleme, teftiş ve soruşturma görevli oldukları sırada, söz konusu işlerle ilgili kişilerin konuğu olmamak.
- Gerekli izin verilmedikçe Başkanlık adına toplantı, komisyon, kurs, seminer gibi faaliyetlere katılmamak ve yayın yapmamak.

2.3.3. VDK Öncesi-Sonrası Karşılaştırma

VDK'nın yapısı, işleyişi, amaçları, görevler, yetkiler ve sorumluluklar açıklandıktan sonra; çalışmanın bu kısmında vergi denetim yapısında yapılan değişim doğrultusunda VDK öncesi ve sonrası durumlar karşılaştırılacaktır.

2.3.3.1. Denetim Elemanları Yönünden Karşılaştırma

VDK kurulmadan önceki döneme ilişkin olarak denetim elemanlarının sayısına ve unvanlarına aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Tablo 16: VDK Öncesi Dönemde Denetim Elemanlarının Dağılımı

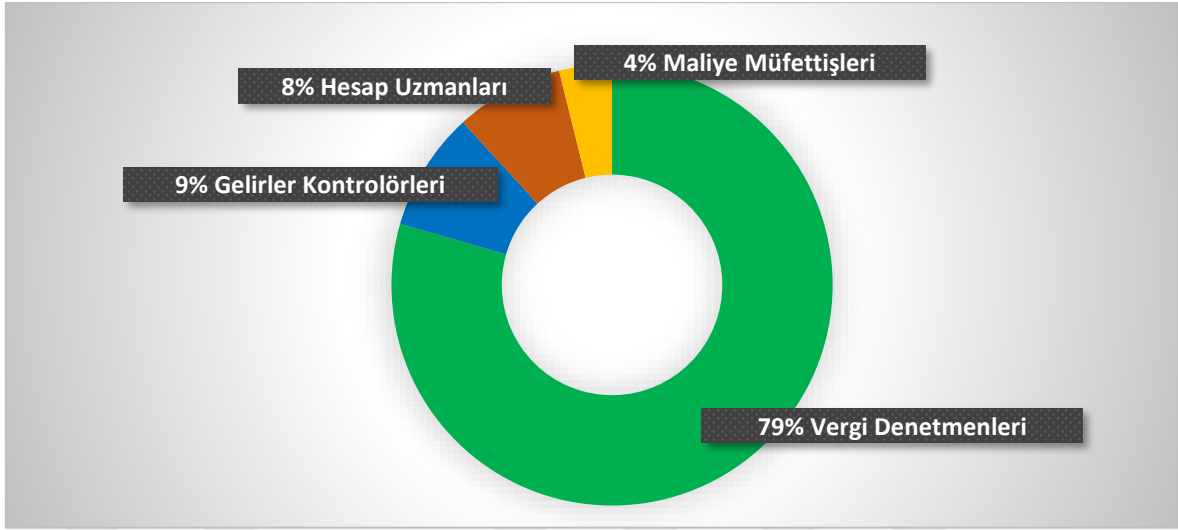
Unvanı	Toplam
Maliye Başmüfettişi, Maliye Müfettişi, Maliye Müfettiş Yrd.	158
Baş Hesap Uzmanı, Hesap Uzmanı, Hesap Uzman Yrd.	326
Gelirler Başkontrolörleri	217
Gelirler Kontrolörleri	62
Stajyer Gelirler Kontrolörleri	78
Vergi Denetmenleri	2.073
Vergi Denetmen Yrd.	1.184
Toplam	4.098

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı 2010 Yılı Faaliyet Raporu, 2011: 107; GİB 2010 Yılı Faaliyet Raporu, 2011: 13.

16 nolu tablodaki verilere göre; VDK öncesi dönemde vergi denetim elemanlarının yaklaşık % 79'u vergi denetmenlerinden, % 9'u gelirler kontrolörlerinden, % 8'i hesap uzmanlarından ve % 4'ü ise maliye müfettişlerinden oluşmaktadır. VDK öncesi döneme bakıldığında, denetim elemanları içerisinde en çok vergi denetmenlerinin en azda maliye müfettişlerinin bulunduğu göze çarpmaktadır.

VDK öncesi dönemdeki vergi denetim elemanlarının grafik şeklinde gösterimi ise aşağıdaki gibidir.

Grafik 2: VDK Öncesi Dönemde Vergi Denetim Elemanlarının Dağılımı



Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı 2010 Yılı Faaliyet Raporu, 2011: 107; GİB 2010 Yılı Faaliyet Raporu, 2011: 13.

2 nolu grafikten görüleceği üzere, VDK öncesi dönemde vergi denetim elemanlarının % 79 gibi büyük bir kısmını taşrada vergi dairesi başkanlıkları bünyesinde yer alan vergi denetmenleri oluşturmuştur.

VDK sonrası dönemdeki vergi denetim elemanlarının dağılımına bakıldığında ise 15 nolu tablodan görüleceği üzere 31.12.2018 tarihi itibarıyla VDK'da toplam 8.262 kişi görev yapmaktadır. Bunların 219'u vergi başmüfettişi, 2.822'si vergi müfettişi, 5.221'i ise vergi müfettiş yardımcısıdır.

VDK öncesi-sonrası dönemler denetim elemanları yönünden karşılaştırıldığında, VDK öncesinde toplam 4.098 denetim elemanı bulunurken VDK sonrasında denetim elemanı sayısı 8.262'ye yükselmiştir. Bu durum, VDK'dan sonra denetim elemanı sayısının iki kattan fazla arttığını göstermektedir. Bu durumun oluşmasında VDK'nın yeni kurulan bir kurum olması, VDK'ya kadro ihdaslarının yapılması ve kariyer ve çalışma açısından gözde bir kurum olmasının etkisi bulunmaktadır.

2.3.3.2. Denetim Sonuçları Yönünden Karşılaştırma

VDK öncesi dönemde farklı farklı denetim birimleri vergi denetimi yaptığından, yapılan denetimlerine ilişkin toplu ve bütüncül veriler bulunmamakla birlikte; yapılan araştırmalar sonucu VDK öncesi dönemde bulunan dört ayrı denetim biriminin (maliye müfettişleri, hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri, vergi denetmenleri) yapmış olduğu vergi denetimlerine ilişkin sonuçlar aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 17: VDK Öncesi Dönemde Denetim Birimlerinin Vergi İnceleme Sonuçları (2009)

Denetim Birimleri	İncelenen Mükellef Sayısı	Düzenlenen Rapor Sayısı	İncelenen Matrah (TL)	Bulunan Matrah Farkı (TL)	Matrah Farkı Üzerinden Tarh Edilen Vergi (TL)
MTK Bşk.	154	270	155.781.696	153.231.207	23.517.635
HUK Bşk.	1.312	2.542	72.377.237.624	14.009.129.241	1.669.192.619
Gelirler Kontrolörleri Bşk.	455	1.336	9.746.156.433	74.626.543.853	3.982.196.729
Vergi Denetmenleri Bşk.	26.952	67.105	33.934.650.584	7.203.822.911	1.743.510.094
Toplam	28.873	71.253	116.213.826.337	95.992.727.212	7.418.417.077

Kaynak: GİB 2009 Yılı Faaliyet Raporu, 2010: 61-65.

2009 yılında dört ayrı denetim birimi tarafından gerçekleştirilmiş olan vergi denetimleri sonucunda; toplam 28.873 adet mükellef incelenmiş, incelenen mükelleflerin matrahları üzerinden 95.992.727.212 TL matrah farkı bulunmuş ve bulunan matrah farkları üzerinden de 7.418.417.077 TL vergi tarh edilmiştir.

2009 yılında incelenen mükellef sayısı bakımından en çok vergi denetmenleri vergi incelemesi yapmıştır. Bu durum, vergi denetmenlerinin sayısının fazla olmasından kaynaklanmaktadır. İncelenen matrah tutarı bakımından ise en çok hesap uzmanları vergi incelemesi yapmıştır. Öte yandan 2009 yılında vergi denetmenleri en fazla mükellef inceleyen denetim birimi olsa da en fazla matrah farkı bulan birim gelirler kontrolörleri olmuştur. Bu durumun oluşmasında, gelirler kontrolörlerinin büyük ölçekli mükellefleri incelemesi ve vergi incelemesinde daha uzmanlaşmış olmasının payının büyük olduğu düşünülmektedir.

Tablo 18: VDK Öncesi Dönemde Denetim Birimlerinin Vergi İnceleme Sonuçları (2008)

Denetim Birimleri	İncelenen Mükellef Sayısı	İncelenen Matrah (TL)	Bulunan Matrah Farkı (TL)	Matrah Farkı Üzerinden Tarh Edilen Vergi (TL)
MTK Bşk.	--	1.989.392.091	158.452.669	12.763.771
HUK Bşk.	--	19.205.401.726	11.828.006.641	1.181.730.547
Gelirler Kontrolörleri Bşk.	--	6.906.461.648	190.481.501.165	1.725.714.339
Vergi Denetmenleri Bşk.	--	48.488.423.808	7.803.234.736	1.693.601.820
Toplam	--	76.589.679.273	210.271.195.211	4.613.810.477

Kaynak: GİB 2008 Yılı Faaliyet Raporu, 2009: 83; GİB 2009 Yılı Faaliyet Raporu, 2010: 65.

2008 yılında dört ayrı denetim birimi tarafından gerçekleştirilmiş olan vergi denetimleri sonucunda; toplam 76.589.679.273 TL matrah incelenmiş, incelenen matrahlar üzerinden 210.271.195.211 TL matrah farkı bulunmuş ve bulunan matrah farkları üzerinden de 4.613.810.477 TL vergi tarh edilmiştir.

2008 yılında yapılan denetimler sonucunda en çok matrah farkı bulan birim 2009 yılında olduğu gibi gelirler kontrolörleri olmuştur.

Tablo 19: VDK Öncesi Dönemde Denetim Birimlerinin Vergi İnceleme Sonuçları (2007)

Denetim Birimleri	İncelenen Mükellef Sayısı	İncelenen Matrah (TL)	Bulunan Matrah Farkı (TL)	Matrah Farkı Üzerinden Tarh Edilen Vergi (TL)
MTK Bşk.	208	657.770.993	132.557.590	--
HUK Bşk.	3.133	23.687.190.962	11.876.653.673	--
Gelirler Kontrolörleri Bşk.	3.467	4.173.400.835	12.463.608.975	--
Vergi Denetmenleri Bşk.	73.283	33.317.190.047	5.356.979.718	--
Toplam	80.091	61.835.552.837	29.829.799.956	--

Kaynak: GİB 2007 Yılı Faaliyet Raporu, 2008: 82; GİB 2009 Yılı Faaliyet Raporu 2010: 65.

2007 yılında dört ayrı denetim birimi tarafından gerçekleştirilmiş olan vergi denetimleri sonucunda; toplam 80.091 adet mükellef ve 61.835.552.837 TL matrah incelenmiş, incelenen matrahlar üzerinden de 29.829.799.956 TL matrah farkı bulunmuştur.

2007 yılında ise incelenen mükellef sayısı ve matrah tutarı bakımından en çok vergi denetmenleri vergi incelemesi yapmıştır. Ancak 2007 yılında vergi denetmenleri en fazla mükellef ve matrah inceleyen denetim birimi olsa da en fazla matrah farkı bulan birim yine gelirler kontrolörleri olmuştur. Bu durumun oluşmasında, gelirler kontrolörlерinin büyük ölçekli mükellefleri incelemesi, nitelikli-verimli vergi denetimleri gerçekleştirmesi ve vergi incelemesinde uzmanlaşmış olmasının payının büyük olduğu düşünülmektedir.

VDK sonrası dönemde vergi müfettişlerinin yapmış olduğu vergi denetimlerine ilişkin sonuçlar ise aşağıdaki gibidir.

Tablo 20: VDK Sonrası Dönemde Vergi İnceleme Sonuçları

Yıllar	İncelenen Mükellef Sayısı	Bulunan Matrah Farkı (TL)	Matrah Farkı Üzerinden Tarhı İstenilen Vergi (TL)	Kesilmesi Önerilen Ceza Tutarı (TL)
2012	46.845	131.000.851.812	4.535.523.091	8.776.095.415
2013	71.352	53.674.958.984	8.561.313.250	19.086.884.477
2014	55.284	39.378.004.491	7.939.389.423	16.582.633.968
2015	58.676	46.749.981.122	9.803.999.983	18.843.082.627
2016	49.817	32.641.061.353	7.234.873.130	15.904.492.736
2017	44.182	23.153.169.296	5.878.506.580	14.370.585.724
2018	44.376	37.711.654.275	8.722.800.218	19.862.613.528
Toplam	370.532	364.309.681.333	52.676.405.675	113.426.388.475

Kaynak: VDK'nın 2012-2018 Yılları Faaliyet Raporlarından alınarak oluşturulmuştur.

VDK kurulduktan sonraki dönemde (2012-2018 yılları arasında) toplam 370.532 mükellef incelenmiş, 364.309.681.333 TL matrah farkı bulunmuş ve bulunan matrah farkları üzerinden de 52.676.405.675 TL vergi tarhı istenilmiştir. Ayrıca 113.426.388.475 TL tutarında da ceza kesilmesi önerilmiştir.

VDK sonrası dönemde Türkiye'deki mükelleflerin incelenme oranları ise aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 21: Türkiye'de VDK Sonrası Dönemde Mükelleflerin İncelenme Oranları

Yıllar	Mükellef Sayısı ⁴	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı
2012	2.422.975	46.845	% 1,93
2013	2.460.281	71.352	% 2,90
2014	2.472.658	55.284	% 2,24
2015	2.527.084	58.676	% 2,32
2016	2.541.016	49.817	% 1,96
2017	2.636.370	44.182	% 1,68
2018	2.727.208	44.376	% 1,63

Kaynak: VDK 2012 Yılı Faaliyet Raporu, 2013: 43; VDK 2017 Yılı Faaliyet Raporu, 2018: 43; VDK 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019: 46.

Vergi denetiminde VDK ile birlikte gerçekleştirilen yapısal değişikliklere ve denetim elemanı sayısının iki katına çıkarılmasına rağmen, vergi inceleme oranlarının % 1,63-% 2,90 gibi düşük seviyelerde olması dikkat çekicidir. Vergi denetiminde tek başlılığın, uzmanlaşma ve iş bölümünün sağlanmasına, risk analiz sisteminin ve performans esasının getirilmesine, denetim

⁴ Mükellef sayıları GİB'in resmi sayfasındaki verilerden alınmış olup, faal olan gelir vergisi mükellef sayısı ile faal olan kurumlar vergisi mükellef sayısı toplamından oluşmaktadır.

elemanları sayısının artırılmasına rağmen kayıt dışı ekonominin yüksek olduğu Türkiye’de vergi inceleme oranlarının bu denli düşük olması vergi denetiminde etkinlik ve verimliliğin henüz sağlanamadığını göstermektedir.

VDK’nın kurulduğu yıllardan günümüze kadar olan süreçte (2012-2018 yılları arasında) vergi inceleme oranlarının düştüğü VDK’nın faaliyet raporlarındaki verilerden görülmektedir. VDK’nın kurulduğu ilk yıllarda % 2,90 olan inceleme oranı 2018 yılında % 1,63'lere kadar gerilemiştir. Vergi inceleme oranlarının düşmesinde ve düşük olmasında mükellef sayılarında yaşanan artış ve son yıllarda yaşanan vergi afları ve seçim süreçlerinin etkili olduğu düşünülmektedir.

2.3.4. VDK Sonrası Duruma İlişkin Olumlu Görüşler

Çalışmanın bu kısmında VDK’nın işleyişine ve VDK sonrası duruma ilişkin olumlu görüşlere yer verilecektir.

VDK öncesi dönemde denetim yapısının dağınık durumda olması, denetim sisteminin etkin ve verimli çalışmasını engellemekteydi ve ayrıca yapılanmanın dağınık bir durumda olması taşradaki denetim birimlerinin zayıf olmasına ve bu nedenle de objektifliklerini kaybetmelerine sebebiyet vermekteydi. VDK’nın kurulmasıyla birlikte dağınık yapı giderilerek denetimde tek başlılık ve koordinasyon sağlanmış olup dağınıklığın meydana getirdiği aksaklıklar da giderilmiştir (Gerçek, 2011: 32).

VDK’nın kurulmasının özünde farklı denetim birimlerinin birleştirilerek denetimde çok başlılığın önlenmesinin ve maliye yapısı içerisindeki bürokratik oligarşinin yıkılmaya çalışıldığının amaçlandığı söylenmektedir (Gediz Oral vd., 2015: 130).

Öte yandan vergi denetim birimlerinin tek elden yürütülecek olması, mükerrer incelemeleri önleyerek denetimde etkinliği de arttıracaktır (Rakıcı, 2011: 359).

Ayrıca VDK’nın kurulmasıyla birlikte denetim kadrosu artırıldığından kayıtdışı ekonomi ile daha fazla mücadele edileceği, farklı denetim birimleri birleştirildiğinden yetki karmaşasının ortadan kalkacağı ve iş bölümü yapılarak farklı grup başkanlıkları kurulup uzmanlaşmanın ön plana çıkacağı da düşünülmektedir.

2.3.5. VDK Sonrası Duruma İlişkin Olumsuz Görüşler

Çalışmanın bu kısmında ise VDK’nın kurulmasına ilişkin ve VDK sonrası duruma ilişkin olumsuz görüşlere yer verilecektir.

VDK öncesi dönemde vergi denetim yapısındaki sorunların başında denetim birimlerinin dağınık durumda (çok başlı yapıda) olması gelmekteydi ve bu nedenle VDK'nın kurulmasıyla birlikte farklı denetim birimleri tek çatı altında toplandı. Öte yandan eski yapıda ayrı unvanlarda çalışan vergi denetim elemanlarının yeni yapıda tek çatı altında birleştirilmesine rağmen VDK içerisinde A, B, C, Ç ve D gibi gruplar adı altında yeni bir ayırım oluşturulmaya çalışıldı. Bu ayırımın yapılması, vergi denetim yapısındaki çok başlılığın tam manasıyla kalkmadığını göstermekte olup bu durum eleştirilmektedir (Savaşan vd., 2014: 38).

Denetim elemanı sayısı VDK kurulduktan sonra her ne kadar iki katına çıkarılsa da, Türkiye'deki faal mükellef sayısının 5.738.531 olduğu (Faal mükellef sayısına gerçek kişiler, bütün şirketler, kooperatifler, beyanname verenler-vermeyenler ve diğerleri dâhildir.) (GİB 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019: 150) göz önüne alındığında, 8.262 olan vergi müfettişi sayısının (VDK 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019: 12) vergi denetimi açısından yetersiz olduğu ortaya çıkacaktır. Bu nedenle kayıt dışı ekonomi ve vergi kayıp-kaçığı ile etkin mücadele etmek için denetim elemanı sayısının artırılması gerekmektedir.

VDK'nın doğrudan Bakana bağlı olması ve Bakanın da siyasi bir yönünün olması, VDK'nın vergi denetimi yaparken siyasi iradenin etkisi altında kalacağı durumu eleştirilen konular arasında bulunmaktadır. Bu noktada farklı grup başkanlıklarında yer alan 344 adet vergi müfettişi ile yapılan bir ankette vergi müfettişlerinin % 32,5'i vergi denetiminin siyasi iradeden bağımsız olduğuna katılmamıştır. % 15,3'ü ise vergi denetiminin siyasi iradeden bağımsız olduğu konusunda kararsız kalmıştır (Savaşan vd., 2014: 44).

Vergi denetiminde GİB'in etkisinin azaltılması/kırılması ve VDK'nın doğrudan Bakana bağlı olması, VDK'nın bağımsızlığı kadar tartışılan bir diğer konudur. GİB vergi gelirlerini etkin bir şekilde toplamakta ancak söz konusu gelirleri denetleyememektedir. Bu nedenle VDK'nın Maliye Bakanlığına bağlı olması eleştirilmekte ve VDK'nın GİB'e tam bir özerklik getirilerek bağlanması gerektiği ve böylece vergi denetiminin siyasi iktidardan bağımsız hale geleceği savunulmaktadır (Gerçek, 2011: 35-36).

VDK hakkında farklı eleştiriler bulunmaktadır; ancak en önemli ve herkesin aynı düşüncede olduğu eleştiri ise bu derece önemli bir düzenlemenin/kurumun KHK ile oluşturulmuş olması ve halen kanunlaştırılmamış olmasıdır (Beşel, 2017: 106).

2.4. Bazı Ülkelerde Vergi Denetimi

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 de vergi türlerine göre yapılandırıldığı görülmektedir. Öte yandan vergi denetim yapısı ülkelerde farklı olarak biçimlense de mutlaka kademelendirilmiş (gruplandırılmış) bir yapıda ele alındığı görülmektedir (Beşel ve Gürdal, 2017: 191).

Çalışmanın bu kısmında Türkiye'nin siyasi, ekonomik ve kültürel ilişki içerisinde olduğu ve vergi idaresi bağlamında örnek alınan bazı gelişmiş ülkelerin vergi denetim yapısı açıklanmaya çalışılacaktır.

2.4.1. ABD'de Vergi Denetimi

Amerika Birleşik Devletleri (ABD) vergi sistemi; federal yönetim, eyaletler ve mahalli idareler tarafından tahsil edilen vergilerden oluşmaktadır (Pehlivan ve Öz, 2017: 47). Dolaylı vergilerin bütçe içindeki payının az olduğu ABD'de vergilerin yönetiminden Hazine Bakanlığına bağlı olarak çalışan İç Gelir İdaresi (Internal Revenue Service-IRS) sorumludur (Öz ve Akdemir, 2002: 100). ABD İç Gelir İdaresi (IRS), vergilerin yönetiminin yanı sıra vergi kanunlarına uymayan mükelleflerin araştırılması, denetlenmesi ve soruşturulmasıyla da yetkili ve görevlidir (Anderson vd., 2008: 24).

IRS, ABD Maliye Bakanlığına değil Hazine Bakanlığına bağlı olarak çalışan bir kurumdur (Karyağdı, 2006: 21). IRS başkanı, doğrudan ABD başkanı tarafından 5 yıl görev süresi ile atanmaktadır (Rettig, 2013: 2). Bu doğrultuda IRS'ye vergi yasalarının uygulanması noktasında özerklik sağlanmıştır (Demir, 2008: 278). 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 (IRS, 2018: 67).

IRS, vergi incelemelerini ve soruşturmalarını Vergi Denetçileri (Vergi Uyum Görevlileri) (Tax Compliance Officer), Gelir Ajanları (Revenue Agent) ve Özel Ajanlar (Special Agents) aracılığıyla yapmaktadır (IRS, 2018: 67).

IRS bünyesindeki vergi denetçileri, beyannameleri 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 ve araştırma yetkisine sahip denetim elemanlarıdır (Ünal ve Erdoğan, 2014: 8-9). 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 (Karyağdı, 2006: 50).

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 (Kaya vd., 2017: 89). Öte yandan vergi denetçileri görevlerinde yükselerek gelir ajanı olabilmektedirler (IRS, Tax Compliance Officer, <https://www.jobs.irs.gov/resources/job-descriptions/>).

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 (IRS, 2018: 23). Uyum denetimi sınırlı olarak bazı konularda yapılırken (örneğin, indirim kabul edilmeyen giderler gibi), saha denetimleri ise daha kapsamlı ve tüm hesaplar üzerinde yapılmaktadır (Kaya vd., 2017: 107). Mart 2018 itibarıyla IRS’de 9.510 adet gelir ajanı, 7.936 adet vergi denetçisi ve 2.157 adet özel ajan olmak üzere toplam 19.603 adet denetim elemanı görev yapmaktadır (IRS, 2018: 67).

ABD’de vergi incelemesi, IRS tarafından mükellefe inceleme yapılacağına ilişkin gönderilen mektup ile başlar. ABD İç Gelir Kanunu’na göre incelemenin yapılacağı yeri ve zamanı mükellefler belirleyebilmektedirler. İnceleme eğer ofiste yapılacaksa mükellefin ikametgah adresine en yakın IRS ofisinde yapılır, iş yerinde yapılacaksa mükellefin bildirdiği iş yeri adresinde yapılır (Kaya vd., 2017: 104). Ayrıca incelemeye başlamadan önce mükellef hakları ve IRS’nin yükümlülükleri konusunda mükellefe yazılı bir bilgi verme zorunluluğu da bulunmaktadır (Karyağdı, 2006: 62).

IRS’nin güncel olarak vergi denetim yöntemleri ise başlıklar halinde aşağıdaki gibidir (Kol, 2019: 115; Kaya vd., 2017: 106-114):

- İndirilemeyecek Giderler Denetimi
- Mektupla Yapılan Denetim
- Dairede Yapılan Denetim
- Mükellefin İş Yerinde Denetim
- 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 (Kol, 2019: 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 (Aykın, 2017c: 2).

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 (Kaya vd., 2017: 111). 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 (Kaya vd., 2017: 109-115). 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 çalışmalarındandır (Bakar ve Gerçek, 2016: 172).

ABD’de yapılan risk analizi çalışmaları sonucunda; vergi kaçaklığı işlemleri, vergi hileleri, ödenmeyen vergi borçları ve boş verilen beyannameler riskli alanlar olarak belirlenmiştir (OECD, 2015: 131).

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 (IRS, 2018: 55).

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 (IRS, 2018: 55-57). 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 Tax Administration-TIGTA) yapmaktadır (TIGTA, 2018: 5). Vergi İdaresi Genel Hazine Müfettişi örgütü (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 (IRS, 2018: 59). TIGTA'nın misyonu; vergilerin yönetimde 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 (TIGTA, 2018: 6). 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 (Duran, 2004: 31-32).

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 (IRS, 2018: 16). Karmaşık bir yönetim ve vergi sistemi bulunmasına rağmen; ABD'de vergi denetimlerinin verimli ve etkin olduğu söylenmektedir (International Bureau of Fiscal Documentation, 2003: 76).

ABD'de vergi denetimlerinin verimli olmasını sağlayan faktörleri 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 sıralayabiliriz (Robert vd., 2004: 5).

2.4.2. Almanya'da Vergi Denetimi

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 (Kaya vd., 2017: 171).

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 (Akçay, 2017: 28). Almanya'nın bu federal yapısına uygun olarak da maliye örgütü üç kademededen oluşmaktadır. Söz konusu mali yapıda en üst kademedede Maliye Bakanlığı, orta kademedede Yüksek Maliye Müdürlükleri ve alt kademedede de yerel mali merciler olarak Vergi

Daireleri bulunmaktadır (Can, 2004: 25). 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 (Bundesministerium der Finanzen, 2018: 2).

Alman vergi sisteminde vergi denetimi, Alman Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmiş ve söz konusu kanun hükümlerine göre yürütülmektedir (Değirmendereli, 2014: 17). Almanya’da vergi denetimleri esas olarak mahallelere kadar örgütlenmiş vergi idareleri tarafından yürütüldüğünden her mahallede bir vergi denetleyicisi bulunabilmektedir (Beşel ve Gürdal, 2017: 192). Almanya’da vergi denetim faaliyetleri; yoklama, işletme denetimi ve vergi takibatı olmak üzere üç yöntemle gerçekleştirilmektedir (Merter, 2004: 128).

Öte yandan denetim elemanlarının sektörel gruplara göre uzmanlaştığı Almanya’da Mali Polis, Maliye Bakanlığına bağlı olarak faaliyet göstermekte ve alanıyla ilgili konularda denetimler yapmaktadır (Beşel ve Gürdal, 2017: 192). Diğer ülkelerle karşılaştırıldığında Almanya’da vergi suçu (vergi kaçakçılığı) alanında çok fazla soruşturmaların yapıldığı göze çarpmaktadır (Şin, 2005: 140).

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 denetlerler. Yani denetim elemanları uzmanlaştığı alanlarda denetim yaparlar (Akçay, 2017: 31). 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 (Benlikol ve Akgür, 2002: 45).

Alman Federal Maliye Bakanlığının yayımlanmış olduğu raporlara göre, Almanya genelinde 2017 yılında vergi denetimlerinde 13.651 denetçi aktif olarak denetim gerçekleştirmiştir (Bundesministerium der Finanzen, 2018: 3).

Almanya’da mükellefin iş yerinde denetim oldukça yaygın olarak kullanılmaktadır (Şin, 2005: 139). Vergi denetiminin teftiş nitelikli bölümü ise Sayıştay (Der Bundesrechnungshof) tarafından gerçekleştirilirken, genel vergi incelemesi vergi dairelerindeki denetim elemanlarınca yapılmaktadır (Akçay, 2017: 32).

Vergi denetiminde risk analizlerinin kullanıldığı Almanya’da denetime tabi tutulacak işletmeler küçük, orta ve büyük olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır (Doğan ve Kapusuzoğlu, 2005: 24). 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 küçük işletmelerin ise her 97 yılda bir incelendiği (denetime tabi tutulduğu) görülmektedir (Bundesministerium der Finanzen, 2017: 82-84).

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 tutarı büyük şirketlerin yer aldığı kurumlar vergisinden (4,5 milyar Avro) ve ardından işletme vergisinden (3,8 milyar Avro) elde edilmiştir (Bundesministerium der Finanzen, 2018: 2-3).

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 (Merter, 2004: 129). 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 (Merter, 2004: 131). Öte yandan Almanya’da denetlenen mükellefin yakınlarından bilgi istenemez ve mükellef hakkında herhangi bir karar alınmadan önce, mükellefin dinlenilmesi koşulu gereklidir (Şin, 2005: 143).

Almanya’da vergi denetimleri genellikle üç yıllık bir süreyi kapsamakta olup mükelleflerin yaklaşık olarak yarısı her yıl denetimden geçmektedir (Arslan ve Biniş, 2014: 449). 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 (Değirmendereli, 2014: 26). Küçük işletmelerin ise bir yıl içerisinde yaklaşık olarak % 4’ü denetlenmektedir (Loeprick ve Engelschalk, 2011: 45-46).

Almanya’da vergi kaçırmanın ağır bir suç olduğu, vergi kaçırma 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 olduğu ve vergi kaçırma inancının ne kadar sağlam olduğunu göstermektedir (Akçay, 2017: 29). Ayrıca yapılan denetimler sonucunda vergi kaçırıldığının tespiti halinde ağır cezalar uygulanmaktadır (Yurteri, 2011: 3). Vergi kaçırma bilincinin yerleşmesinde, denetim yapısı (örgütü) ile denetim yönteminin etkin role sahip olduğu düşünülmektedir.

2.4.3. Fransa'da Vergi Denetimi

KDV'nin mucidi olan Fransız vergi sistemi, dünya vergi yapısına yön veren sistemlerdendir. Fransa'da vergisel işlemlerden sorumlu olan temel birim Ekonomi ve Maliye Bakanlığına bağlı olarak çalışan Vergiler Genel İdaresi (Direction Générale des Impôts-DGI)'dir. Fransız Vergiler Genel İdaresi (DGI); vergilerin hesaplanması ve toplanması, vergi denetimlerinin gerçekleştirilmesi ve vergi davalarının tedavisi görevlerinde bulunmaktadır (France Ministère de L'économie, 2016: 56).

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 (Tokat, 2010: 58). Ayrıca vergi denetimleri, Vergi Genel Kanunu (Code General des Impots) ve Vergi Usul Yasasında (Livre des Procedures Fiscales) belirtilen kurallara göre yürütülmektedir (Şin, 2005: 146).

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 (Merter, 2004: 131-132).

Fransa'da coğrafi yapıya ve işletme büyüklüğüne bağlı olarak vergi denetimi yapan üç tür birim bulunmaktadır. Bu birimler (Arslan ve Biniş, 2014: 450-451):

- 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 uygulandığı (Bakar ve Gerçek, 2016: 173) Fransa'da vergi denetimleri; şekli inceleme, belgeler üzerinde inceleme ve iş yerinde inceleme üzere üç türde gerçekleştirilmekte ve ayrıca kişisel mali durum incelemesi adı verilen inceleme de yapılmaktadır (Aykın, 2018b: 3). İdare, denetim başlamadan önce mükellefi yapacağı denetimden haberdar eder, denetimin yapılacağı dönemleri ve vergileri mükellefe bildirir (Şin, 2005: 151).

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 (Şin, 2005: 152).

Fransa'da farklı bir süre öngörülmedikçe mükellef, denetim elemanının istediği bilgi, belge ve açıklamaları 30 gün içerisinde denetim için sunmak durumundadır (Şin, 2005: 147).

Fransa'da vergi denetimleri; profesyonellik, grup şirketlere odaklanma, uyumlaştırılmış yöntemler ve mükellef haklarında hassasiyet esasları dikkate alınarak gerçekleştirilmektedir (Lambert, 1998: 24).

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 tekrardan denetim yapılamamaktadır (Karataş Durmuş, 2016: 115).

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 (Konukcu Önal, 2011: 121). Vergi denetim süresi ise büyük firmalarda 9 ay iken küçük firmalarda 3 ay olarak belirlenmiştir (Tokat, 2010: 60). Fransa'da orta büyüklükteki işletmeler 4 yılda bir incelenirken ulusal düzeydeki çok büyük işletmeler 7 yılda bir incelenmektedir (Beşel ve Gürdal, 2017: 198). Fransa'da genel vergi inceleme oranları ise % 3-4 dolaylarında seyretmektedir (Erçoban, 2013: 123).

Öte yandan Fransa'da vergi denetimine başlamadan önce mükellef haklarını içeren yazılı bir bildirme mükellefe imzalatılmaktadır. Fransız vergi denetiminde mükellef haklarına önem verilmekte ve incelemeler titizlikle yapılmaktadır. Ayrıca mükellefler isterlerse denetim konusunda müşavirlerden veya avukatlardan yardım alabilmektedirler (Public Finances Directorate General, 2014: 2).

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 (Kaya vd., 2017: 182-183).

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 (Chaumont, 2014: 151).

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 (Aykın, 2018b: 3). Kurul; teftiş, araştırma ve soruşturma yapma görevlerinin yanında maliye politikalarının oluşturulması 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 (Beşel ve Gürdal, 2017: 195).

2.4.4. İngiltere’de Vergi Denetimi

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. İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi Başkanlığı (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 (HMRC, <https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/>).

İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresinin 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 (Kaya vd., 2017: 121). Söz konusu ofisler (Kaya vd., 2017: 121-122):

- 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 (Kaya vd., 2017: 122-123).

İngiltere’de vergi incelemesi, Vergi Müfettişi (Tax Inspector) denilen denetçiler tarafından yapılmaktadır (Şin, 2005: 153). Vergi müfettişi olabilmek için öncelikle 4 yıllık vergi uzmanlığı programının bitirilmiş olması şartı aranmaktadır (Gelir Uzmanları Stratejik Araştırma Merkezi [GUSAM], 2019: 2).

İngiltere vergi müfettişleri, temelde vergi kaçakçılığını denetlemekle beraber 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 (Şin, 2005: 154).

İngiltere’de denetim elemanları, vergi incelemesinin en başında mükellefe mektup gönderirler ve incelemeyi bu mektupla başlatırlar. Mükellefe gönderilen mektupta incelemenin hangi konuda ve hangi dönemle ilgili olarak yapılacağı belirtilir. Denetim elemanı incelemede mükellefin beyannamesinin tamamını, beyannamenin belirli bir alanını veya beyannamedeki unsurlardan sadece birini inceleyebilir. Bu doğrultuda İngiltere’de tam inceleme ve yüzeysel inceleme olmak üzere iki tür inceleme kapsamı bulunmaktadır (Şin, 2005: 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 (Şin, 2005: 160).

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 beyannameleri ve harici veriler kıyaslanmakta ve mükelleflerin gerçek durumları denetlenmektedir (Kaya vd., 2017: 124).

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 (Bakar ve Gerçek, 2016: 177). İlk başlarda yerel düzeyde uygulanan risk analizi sistemi, başarılı olduktan sonra 2005 yılından itibaren ülke düzeyinde uygulanmaya başlanmıştır (Hainey, 2011: 66).

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 (Accounting Direct Mali Müşavirlik ve Muhasebe, 2014: 2).

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 (HMRC, 2015: 13-15).

2.4.5. Rusya'da Vergi Denetimi

Coğrafi ve siyasi yapı olarak federasyon şeklinde örgütlenen Rusya'da vergi sistemi de federal yapıda oluşturulmuştur. Bu bakımdan Rusya'da federal vergiler, bölgesel vergiler ve yerel vergiler olmak üzere pek çok vergi türü bulunmaktadır (Arslan, 2017: 8).

Rusya'da vergi kanunlarının uygulanmasından, vergilerin toplanmasından ve denetiminden sorumlu organ Rusya Federal Vergi İdaresi (Federal Tax Service-FTS of Russia)'dir. Rusya Federal Vergi İdaresi, Rusya Federasyonu Maliye Bakanlığına bağlı olarak çalışan federal bir yürütme organıdır. Rusya Federal Vergi İdaresi faaliyetlerini bölge organları, diğer federal yürütme organları ve yerel yönetimler aracılığıyla ve işbirliği içerisinde yürütmektedir (FTS of Russia, 2019: 1).

Rusya'da vergi denetimleri, Federal Vergi İdaresine bağlı olarak çalışan Vergi Denetim Genel Müdürlüğü (Tax Audit Directorate) tarafından gerçekleştirilmektedir. Vergi Denetim Genel Müdürlüğü; Rus Federal Vergi İdaresinin inceleme, araştırma, denetim ve soruşturma ile görevli birimdir. Rus Vergi Denetim Genel Müdürlüğü, bölgesel bazda örgütlenmiş olarak faaliyet göstermektedir (FTS of Russia, 2019: 3).

Rus Vergi Denetim Genel Müdürlüğünün başlıca görevleri resmi internet sitesinde şu şekilde belirtilmiştir (Tax Audit Directorate, <https://www.nalog.ru/eng/fts/headquarters/centr/arshinceva/>):

- Vergi ödemelerinin tam ve zamanında yapılıp yapılmadığının kontrolü ve vergi uyumunun gözetilmesi,
- Vergi denetim metodolojisinin geliştirilmesi,
- Vergi denetimlerinde koordinasyonun sağlanması,
- Vergi suçlarını tespit etmek ve önlemek,
- Vergi kaçakçılığının takibi ve sistem analizi,
- Vergi makamlarının yeterliliği dâhilindeki döviz kuru düzenlemelerinin kontrolü,
- Piyango ve kumar faaliyetlerinin kontrolü, kumar ve piyango faaliyetleri için izinlerin verilmesi.

Rusya'da vergilerin kontrolü ve denetimi Rusya Federasyonu Vergi Kanunu'nun 82-105'inci maddeleri arasında düzenlenmiştir (Tax Code of The Russian Federation, 1998: article 82).

Rusya Federasyonu Vergi Kanunu'nun 87'inci maddesine göre Rusya'da vergi denetimleri, kurum içi vergi denetimleri ve yerinde vergi denetimleri olmak üzere iki şekilde gerçekleştirilmektedir. Yerinde vergi denetimi, evrak üzerinde inceleme olarak da nitelendirilmekte olup müfettişin çalışma ofisinde gerçekleştirilen denetimdir. Yerinde vergi denetimi, vergi dairesi müdür yardımcısının kararı doğrultusunda mükellefin ikametgâhına en yakın vergi dairesindeki çalışma odasında yapılabilmektedir. Kurum içi vergi denetimi ise mükellefin faaliyetini yürüttüğü iş yerinde yapılan denetimdir (Kaya vd., 2017: 140-142).

Rusya'da vergi denetimleri; vergi, muhasebe ve hesaplama alanında uzman Müfettişler (Inspector) tarafından yapılmaktadır. Federal Vergi İdaresine bağlı olarak çalışan müfettişler, mükelleflerin ödemesi gerektiği vergiler üzerinde kontrolü sağlarlar (Kaya vd., 2017: 139). Öte yandan müfettişler; veri girişlerinin izlenmesi, mükelleflerin bilgi ve belgelerinin kabulü, ihlaller tespit edildiğinde cezaların verilmesi, ödeme yapmayan mükelleflerin bildirilmesi, belgelerin doğrulanması gibi görevleri de yerine getirmektedirler (Russia Tax Inspector, <https://www.examen.ru/add/manual/spisok-professiy/nalogovyi-inspektor/>).

Öte yandan Rusya Federasyonu Vergi Kanunu'nun 89'uncu maddesine göre; yerinde vergi denetimi, inceleme ile ilgili belgelerin inceleme elemanına tesliminden itibaren başlayan ve 2 ay süren istisnai durumlarda 4-6 ay arasında uzatılabilen bir denetim türüdür. Kurum içi denetim ise 3 ay süren istisnai durumlarda da 6 ay uzatılabilen bir denetim türüdür (Tax Code of The Russian Federation, 1998: article 89).

Rusya Federasyonu Vergi Kanunu'nun 89'uncu maddesine göre; Rusya'da yerinde vergi denetimi yapılırken incelemenin kapsamı, kanunda aksine bir hüküm olmadıkça en fazla inceleme yapılan yıldan geriye doğru 3 yıl için olabilmekte, ayrıca inceleme yapılan aynı vergi dönemi ve aynı vergi türü için ise ikinci defa yerinde denetim yapılamamaktadır (Tax Code of The Russian Federation, 1998: article 89).

Kurum içi vergi denetiminde ise yapılan incelemeler sonucu beyanname ve belgelerde tutarsızlıklar tespit edilirse, mükellefe bu durum için 5 günlük açıklama ve düzeltme süresi verilmektedir (Kaya vd., 2017: 140).

Rusya'da mükelleflerin, vergi denetimi sırasında denetim elemanı tarafından talep edilen bilgi ve belgeleri, ilgili talebin kendilerine iletiildiği günden itibaren 10 gün içerisinde ibraz etmeleri gerekmektedir. Eğer mükellef tarafından denetim ile ilgili istenen bilgi ve belgeler 10 gün içerisinde ibraz edilemezse, ibraz edilmeme nedenleri ve ne zaman ibraz edileceği bildirilmelidir. Mükellef tarafından söz konusu ibraz yükümlülüğü yerine getirilmez ise Rusya Vergi Kanunu'nun 126'ncı maddesine göre mükellef vergi suçu işlemiş sayılmakta ve bu durumda denetim elemanı mükellefin

defter ve belgelerine el konulmasını isteyebilmektedir (Tax Code of The Russian Federation, 1998: article 93, 126).

Rusya’da vergi denetimleri sırasında uzmanlık gerektiren bir durum olduğunda, alanında uzman olan kişiler de denetim elemanları ile birlikte denetime katılmaktadırlar. Böylece denetim sırasında ortaya çıkan sorunları çözmek için bilim, sanat, teknoloji veya el sanatları alanında uzman bilgisinin gerekli olması durumunda bir uzmanlık incelemesi yapılmaktadır (Tax Code of The Russian Federation, 1998: article 95).

Rusya’da müfettişler vergi denetimi sırasında fotoğraf, video kaydı ve film çekimi gibi enstrümanlar kullanabilmekte ve yapılan denetimler sonucunda denetim raporları hazırlamaktadırlar (Kaya vd., 2017: 140).

Öte yandan vergi kaçırma fiilinin en çok haksız KDV iadeleri yoluyla gerçekleştirildiği Rusya’da (Kaya vd., 2017: 148), son dönemlerde Rusya Federal Vergi İdaresi tarafından Birleşik Enformasyon Sistemi ve Otomatize KDV Beyan Sistemi gibi ağlar üzerinden toplanan verilerin analiz ederek riskli mükelleflerin tespit edilmeye çalışıldığı ve mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerinin önüne geçilmeye çalışıldığı görülmektedir (Aykın, 2017d: 3).

2.4.6. Bazı Ülkelerdeki Vergi Denetim Yapısının Değerlendirilmesi

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

Çalışmanın 2.4. bölümündeki bazı ülkelerle ilgili kısımda yer verilen açıklamalar ve söz konusu ülkelerin resmi internet sayfalarından alınan veriler doğrultusunda; ABD, Almanya, Fransa, İngiltere ve Rusya’da vergi denetimi ile görevli olan birimler ve denetim elemanlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Tablo 22: ABD, Almanya, Fransa, İngiltere ve Rusya’da 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)
Rusya	Federal Vergi İdaresi (Federal Tax Service) (FTS)	Müfettişler (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>, <https://www.nalog.ru/eng/>.

ABD, Almanya, Fransa, İngiltere ve Rusya gibi ülkelerin vergi denetim yapısına ilişkin olarak çalışmanın daha önceki bölümlerinde yer alan açıklamalar değerlendirildiğinde; söz konusu ülkelerdeki gelir idareleri hem vergi gelirlerini 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 birimler 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 aldığımız bazı ülkelerin vergi idarelerine ilişkin organizasyon yapısı hakkında yer alan bilgiler aşağıdaki gibidir.

Tablo 23: ABD, Almanya, Fransa, İngiltere ve Rusya’da 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
Rusya	Yarı Özerk Yapı	--

Kaynak: OECD, 2004: 31-33; OECD, 2013: 26-27.

ABD, Almanya, Fransa, İngiltere ve Rusya 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, İngiltere ve Rusya’da 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, İngiltere ve Rusya gibi ülkelerin vergi denetim yapısına bakıldığında; ilgili ülkelerde vergi denetiminde uzmanlaşmaya gidildiği ve denetimde sektörel bazda uzmanlaşma anlayışının hâkim olduğu görülmektedir. Bu doğrultuda örneğin, tarım sektörü denetimini tarım 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, İngiltere ve Rusya gibi ülkelerde denetim yapılacak mükelleflerin büyüklük-küçüklük kriterlerine göre sınıflandırıldığı (kademelendirildiği) görülmektedir. Türkiye’de de benzer olarak küçük ve orta ölçekli mükellefler ve büyük ölçekli mükellefler şeklinde sınıflandırma yapılmıştır.

Yine ABD, Almanya, Fransa, İngiltere ve Rusya 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 ise 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.

Öte yandan ABD, Almanya, Fransa, İngiltere ve Rusya 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 incelemeye başlamadan önce mükellef hakları ve idarenin yükümlülükleri konusunda mükellefe yazılı bir bilgi verme zorunluluğu bulunmaktadır.

OECD'nin 2004 yılında vergi idarelerinin yapısına ilişkin olarak yayımlamış olduğu raporda, çalışmada dikkate alınan bazı ülkelerin, vergi denetimi ile ilgili usul şartlarına ilişkin bilgiler ise aşağıdaki gibidir.

Tablo 24: ABD, Almanya, Fransa, İngiltere ve Rusya'da 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
Rusya	--	--	--	--

Kaynak: OECD, 2004: 58-60.

Çalışmanın önceki bölümünde yer alan açıklamalar ve değerlendirilmeler doğrultusunda ABD, Almanya, Fransa, İngiltere ve Rusya gibi gelişmiş ülkelerdeki vergi denetim uygulamalarına ilişkin özet bilgiler aşağıdaki gibi tablolandırılabilir.

Tablo 25: ABD, Almanya, Fransa, İngiltere ve Rusya'daki Vergi Denetim Uygulamalarına İlişkin Özet Bilgiler

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

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. MÜKELLEFLERİN HAKLARININ VERGİ DENETİMİNDE ÖNEMİ, TÜRKİYE'DE VE BAZI ÜLKELERDE MÜKELLEFLERİN HAKLARINA İLİŞKİN UYGULAMALARIN DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÖNERİLER

Çalışmanın bu bölümünde mükellefler haklarının vergi denetimindeki önemine, Türkiye'de ve bazı ülkelerde mükellefler haklarına ilişkin olarak gerçekleştirilen uygulamalara yer verilecektir. Bölümün sonunda ise mükellefler haklarına ilişkin uygulamalar genel olarak değerlendirilecek ve mükellefler haklarının geliştirilmesine yönelik öneriler sunulmaya çalışılacaktır.

3.1. Mükellefler Haklarının Vergi Denetiminde Önemi

Devletlerin kamu harcamalarını finanse etmek için başvurduğu ana gelir kaynağı vergiler olduğundan, bu vergilerin denetimi devletler için önem arz etmektedir. Devletler için önem arz eden vergi denetim süreci, kuşkusuz mükellefler için de önemlidir. Bu doğrultuda vergilendirme aşamasında aktif tarafta bulunan devletin vergi denetimleri sırasında kanundan aldığı gücü kullanması, pasif tarafta bulunan mükelleflere yasal olarak bir takım hakların verilmesini ortaya çıkarmakta ve denetimde mükellefler haklarını gündeme getirmektedir.

Vergi denetimi, devletin vergi toplama sürecinde en etkili mekanizması olup mükellefler haklarının korunması ve gözetilmesi açısından kritik bir süreçtir (Selvi, 2019: 204).

Küreselleşmenin etkisi ile gittikçe yaygınlaşan mükellefler hakları, vergi denetiminde en çok dikkat edilmesi gereken konulardan birisidir. Çünkü vergi denetimi, devletin denetim gücünü kullandığı ve bu yüzden yetkilerinin fazla olduğu ve mükellefin özel mülkiyetine (özel hayatına) en çok müdahalenin olduğu alanlardan birisidir (Narter, 2016: 10; Karyağdı, 2016: 1).

Vergi denetimi, sadece vergi hukuku ile ilgili bir durum değil aynı zamanda sosyal ve psikolojik konularla da ilgili bir durumdur. Bu da vergi denetimi konusunun mükellefler nezdinde önemli bir boyutunun olduğunu göstermektedir. Bu noktada, vergi denetimi geçiren bir mükellefin haklarının olması ve aynı zamanda bu haklarının korunması önemli olmaktadır (Sökmen Gürçam ve Tekin, 2019: 92).

Vergi denetimlerinden önce, vergi denetimleri sırasında ve vergi denetimlerinden sonra mükelleflerin nasıl yükümlü oldukları ödevleri varsa, sahip olması gereken hakları da bulunmalıdır. Çünkü vergi denetiminde mükelleflerin bir takım haklara sahip olması, sağlıklı bir denetim süreci oluşturacak ve vergi idaresi ile mükellef arasındaki ilişkinin gelişmesine katkıda bulunacaktır. Öte yandan vergi denetimlerinde mükelleflerin bir takım haklarının olması yeterli olmayıp, mükelleflere haklarının duyurulması ve mükelleflerin de söz konusu hakları konusunda bilinçli olmaları gerekmektedir (Emiroğlu, 2011: 103).

Öte yandan vergi denetiminde mükelleflere bir takım hakların sağlanması bildirgeler gibi kâğıt üzerinde kalmamalı, verilen haklar kanunlarda açıkça yer alarak somutlaştırılmalıdır. Bu durum sağlandığı vakit hem sancılı bir süreç olarak bilinen vergi denetimleri daha etkin gerçekleşecek hem de mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu artırılarak idare ile mükellefler arasındaki ilişki olumlu yönde etkilenecektir (Emiroğlu, 2011: 104; Selvi, 2019: 210).

3.2. Türkiye’de Mükellef Haklarının Gelişimi

Türkiye’de mükellef haklarına bakıldığında, mükellef hakları ile ilgili olarak yasalarda ayrı bir düzenleme yapılmamış olup genel hükümler şeklinde yer verilmiştir. Mükellef hakları sadece anayasada ve ilgili kanunlarda mükelleflerle ilgili olarak yapılacak işlemlerde belirleyici veya yönlendirici nitelikte genel haklar bazında yer almaktadır. Bu noktada Türkiye’de mükelleflerin vergilendirilmesi olgusuna mükellef açısından bakılmamakta, idare yönünden bakılmaktadır (Üyümez ve Bişgin, 2016: 67).

Mükellef hakları, Türkiye’de ayrı bir kavram ve görev olarak ilk kez Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun’da yer almıştır (Günay, 2017: 35). Mükellef hakları ibaresi, Maliye Bakanlığının görevlerine ilişkin esasların düzenlendiği 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname’de hiç geçmez iken, gelir idaresinin görev ve sorumluluklarının düzenlendiği ve 2005 yılında yürürlüğe giren 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun’da beş kez geçmektedir (Aykın, 2017b: 2).

Türkiye’de mükellef haklarının gözetilmesinin ve korunmasının, Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun’da GİB’in amaç ve görevleri arasında yer aldığı belirtilmiştir. Bu doğrultuda Türk gelir idaresi, mükellef hakları bildirgesini⁵ Şubat 2006’da halka duyurmuş ve resmi internet sitesinde de ilan etmiştir (Tamzok, 2018: 38).

⁵ GİB’in yayımlanmış olduğu mükellef hakları bildirgesi hakkında ayrıntılı bilgi için bakınız: <https://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/mukellef-haklari>.

OECD üyesi olan Türkiye, OECD'nin üye ülkelerin mükellef hakları bildirelerini yayımlaması doğrultusunda 1990 yılında hazırladığı rapora, 2006 yılında duyurduğu mükellef hakları bildirgesi ile cevap vermiştir. Ancak yayımlanmış olan bildire yasal olarak bir bağlayıcılığa sahip bulunmamaktadır (Tamzok, 2018, 39).

Çağdaş anlamda mükellef hakları ile ilgili gelişmeler (bildirelerin, imtiyazların yayımlanması) Dünya'da 1990'lı yıllarda gerçekleşirken, Türkiye'de GİB bünyesinde Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığının kurulması neticesinde ancak 2006 yılında gerçekleşmiştir. Bu durum, Türkiye açısından mükellef haklarının duyurulması noktasında dünyadaki gelişmelere ayak uyduran bir durum olsa da geç kalınmış bir yenilik olmuştur.

Öte yandan mükellef haklarının duyurulması ve korunması noktasında bildirelerin/imtiyazların önemli etkisinin olduğu kabul edilmekte ve mükelleflerin gönüllü uyumunu temin edeceği düşünülmektedir. Bu noktada Çetin ve Gökbnar'ın, Manisa Vergi Dairesi Başkanlığında 2010 yılında yaptığı "Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı" konulu çalışması neticesinde vergi idaresi çalışanlarının % 40,80'inin Türk gelir idaresinin yayımladığı Mükellef Hakları Bildirgesinin uzun süreçte vergiye gönüllü uyumu olumlu yönde etkileyeceğini düşündüklerini saptamışlardır (Çetin ve Gökbnar, 2010: 32).

Ayrıca 2007 yılında GİB "Vergi İncelemelerinde Mükellefin Hakları İdarenin Yükümlülükleri" adında, 2014 yılında "Mükelleflerin Hakları Ve Ödevleri" adında ve VDK ise 2016 yılında "Vergi İncelemelerinde Mükellef Hak ve Yükümlülükleri" adında kitapçık ve broşürler yayımlayarak mükelleflere haklarını duyurmaya çalışmıştır (Günay, 2017: 35).

Ayrıca Türkiye'de mükellef haklarının gelişimi sürecinde, 18.01.2017 tarihinde dönemin Maliye Bakanı Naci AĞBAL tarafından "Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları Genelgesi" tüm vergi müfettişlerine gönderilmiş ve genelge ile vergi denetim sürecinde mükellef haklarının korunması ve gözetilmesi konusundaki duyarlılığın artırılması amaçlanmıştır.

Türk gelir idaresinin yayımladığı mükellef hakları bildirgesinin üzerinden 13 yıl gibi bir zaman geçmesine rağmen hala mükellef haklarının yasal bir değişiklik ile kanun altına alınmadığı görülmektedir. Öte yandan mükellef haklarının yasa ile güvence altına alınması noktasında son yıllarda olumlu bir gelişme yaşanmış ve hazırlanmakta olan Vergi Usul Kanunu Taslağına 2016 yılında mükellef hakları ile ilgili yeni bir bölüm eklenmiştir. Ancak, söz konusu taslak henüz yasalaşmamıştır (Tamzok, 2018: 40; Türkay, 2019: 3).

Türkiye’de 2016 yılında hazırlanan yeni Vergi Usul Kanunu Taslağı’nda mükellef hakları⁶, ikinci kitapta “Mükellefin Hak ve Ödevleri” başlığı altında geçmektedir. Söz konusu Kanun Taslağı’nın 122’nci maddesinde mükelleflerin genel hakları ve 123’üncü maddesinde de özel hakları düzenlenmiştir (Tamzok, 2018: 40). Ancak 2016 yılından bu yana söz konusu taslak yasalaşmamış ve bu nedenle de mükellef hakları Türkiye’de yasal bir zemine oturtulamamıştır.

Öte yandan Türkiye’de, 2010 yılında Türkiye’deki ve dünyadaki mükellef hakları gündemini takip ederek bu alanda yapılan çalışmaları mükelleflere sunmayı amaçlayan “Vergi Mükellefinin Haklarını Koruma Derneğı (MÜHAK)” nin kurulması ve 2013 yılında da mükellefleri hak ve sorumlulukları konusunda bilgilendirmek amacıyla “Vergi Mükellefi Savunucuları Derneğı (VERSAV)” nin kurulması mükellef hakları konusunda atılan önemli adımlardandır (Kaba ve Beşel, 2018: 42).

Ayrıca Dünya’da gittikçe önem kazanan mükellef hakları konusu, ülkemizde de son dönemlerde gündem olmaya başlamış ve bu doğrultuda da 13 Aralık 2014 tarihinde Bursa’da “I. Ulusal Mükellef Hakları Sempozyumu” ve 21 Ocak 2016 tarihinde İzmir’de “II. Ulusal Mükellef Hakları Kongresi” gerçekleştirilmiştir.

Öte yandan VDK tarafından son dönemlerde sosyal medya aracılığıyla, mükellef haklarının duyurulması ve mükelleflerin haklarının farkında olması amacıyla İngilizce ve Türkçe yayınlar da yapılmaktadır.

3.3. Türkiye’de Genel-Özel Mükellef Hakları

Çalışmanın ana teması vergi denetimi özelinde mükellef haklarının yeri olduğundan, çalışmanın bu kısmında Türkiye’de mükelleflerin sahip olduğu genel haklara ve özel haklara kısaca (başlıklar halinde) değinilecek olup, söz konusu haklar ile ilgili olarak ayrıntıya girilmeyecektir.

Türkiye’de mükelleflerin genel hakları, bazı kanunlar gereğince bütün vatandaşların sahip olduğu haklar doğrultusunda mükelleflerin de sahip olduğu temel haklardır. Genel hukuk âleminde insanların genel haklarının vergi hukukundaki yüzü, vergi mükelleflerinin genel hakları şeklinde ortaya çıkmaktadır. Türkiye’de mükelleflerin özel hakları ise mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması sırasında karşılaştıkları durumlar ve işlemler nedeniyle sahip oldukları haklardır (Türkay, 2019: 4-7).

⁶ Yeni Vergi Usul Kanunu Taslağında yer alan mükellef hakları hakkında ayrıntılı bilgi için bakınız: http://www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/vuk_Tasarisi_Gib.pdf

Genel haklardan, tüm mükelleflerin sahip oldukları haklar anlaşılmakta olup bu bağlamda Türkiye’de mükelleflerin vatandaşlıktan ileri gelen genel hakları başlıklar halinde aşağıdaki şekilde belirtilebilir (Türkay, 2019: 5-11; T.C. Maliye Bakanlığı, t.y.: 8-69):

• Dilek ve Şikâyetler Hakkında Yazı İle Başvurma Hakkı (3071 Sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun)

- Müracaat ve Şikâyet Hakkı (Cumhurbaşkanlığı İletişim Merkezi-CİMER)
- Bilgi Edinme Hakkı (4982 Sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu)
- Kamu Denetçisine Başvurma Hakkı (6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu)
- Dava Açma Hakkı (2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu-İYUK)
- Vergisel Konularda Danışma Hakkı (Vergi İletişim Merkezi-VİMER 444 0 189)
- Temsil Hakkı (GİB, Mükelleflerin Hakları Ve Ödevleri Rehberi)
- Eşit Muamele Görme Hakkı (GİB, Mükelleflerin Hakları Ve Ödevleri Rehberi)
- Vergilemede Belirtilik Hakkı (GİB, Mükellef Hakları Bildirgesi)
- Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı (GİB, Mükelleflerin Hakları Ve Ödevleri Rehberi)
- Bilgilerin Gizliliği Hakkı (GİB, Mükellef Hakları Bildirgesi)

Türkiye’de mükelleflerin vergi kanunlarında yer alan hakları (özel hakları) başlıklar halinde aşağıdaki şekilde sıralanmakta olup, söz konusu haklardan vergi denetimi ile ilgili olanlar çalışmanın ilerleyen bölümlerinde açıklanacaktır (Türkay, 2019: 5-11; GİB, 2014: 7-10).

- Kanıt (Delil) Hakkı (VUK Madde 3)
- Verginin Gizliliği Hakkı (VUK Madde 5)
- Mücbir Sebep Hakkı (VUK Madde 13)
- Sürelerin Uygulanmasını İsteme Hakkı (VUK Madde 14)
- Zamanaşımı Hakkı (VUK Madde 113-114)
- Verginin Terkinini İsteme Hakkı (VUK Madde 115)
- Vergi Hatalarının Düzelttilmesini İsteme Hakkı (VUK Madde 116-123)
- Şikâyet Yoluyla Başvuru Hakkı (VUK Madde 124)
- Uzlaşma Hakkı (VUK Ek Madde 1-12)
- Pişmanlık Hakkı (VUK Madde 371)
- İzaha Davet Sonucunda İzahat Bulunma Hakkı (VUK Madde 370)
- Ödeme Emrine İtiraz Hakkı (AATUHK Madde 58)
- Tecil-Taksitlendirme Hakkı (AATUHK Madde 48)
- Cezalarda İndirim Hakkı (VUK Madde 376)
- Özelge Talep Hakkı (VUK Madde 369, 413)
- Mahsup ve İade Talep Hakkı (VUK Madde 112)
- Dava Açma Hakkı (VUK Madde 377, İYUK Madde 7)

- Vergi İncelemesi Sırasındaki Haklar (VUK, VDK Yönetmeliği, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Mükellef Hakları Genelgesi)

3.4. Türkiye’de Vergi Denetiminde Mükellef Hakları ve Mükellef Haklarına İlişkin Uygulamalar

Vergi denetiminin uygulanması aşamasında mükelleflerin nasıl yükümlülükleri varsa hakları da bulunmaktadır. Bu bağlamda vergi denetimi gerçekleştirilirken mükellef haklarının korunması gerekmektedir. Söz konusu hakların korunması, vergi idaresinin mükellefe karşı bir yükümlülüğüdür. Bunun yanı sıra mükelleflerin de denetimlerin sağlıklı bir şekilde yapılması için kanunlardan doğan ödevlerini eksiksiz olarak yerine getirmesi gerekmektedir (Atak, 2015: 1).

Türkiye’de vergi inceleme sürecinde mükelleflerin temel hakları; VUK, VDK Yönetmeliği, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik ve Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları Genelgesi doğrultusunda düzenlenmiştir. Bu temel düzenlemeler dışında mükelleflerin haklarını açıklayan ve idarenin düzenlemiş olduğu broşürler ve iç yazılar da bulunmaktadır.

Çalışmanın bu kısmında, Türkiye’de vergi denetiminde mükelleflerin sahip oldukları haklar açıklanacak ve mükellef haklarına ilişkin güncel uygulamalara yer verilmeye çalışılacaktır. Öte yandan, Türkiye’de vergi denetiminde mükellef haklarında meydana gelen gelişmeler, VDK’nın kurulma tarihi olan 10.07.2011 tarihi dikkate alınarak yani VDK öncesi ve VDK sonrası dönemler bazında irdelenecektir.

3.4.1. VDK Öncesi Dönemde Vergi Denetiminde Mükellef Hakları

Türkiye’de VDK kurulmadan önce, VUK’ta ve vergi idaresinin yayımlanmış olduğu kitapçık ve broşürlerde vergi denetim sürecinde mükelleflerin sahip oldukları haklar aşağıda açıklanmıştır.

• Denetim Elemanının Kimliğini Görme Hakkı

Mükellefin vergi denetiminde sahip olması gereken en temel hakkıdır. Çünkü mükellefin, kendisini denetleyen kişinin yetkili olup olmadığını bilmesi en doğal hakkıdır. Bu bağlamda VUK’un 136’ncı maddesine göre mükellefler, vergi denetimi yapanlardan işe başlamadan evvel yetkili olduklarına dair fotoğraflı bir kimlik belgesinin kendilerine gösterilmesini isteme hakkına sahiptirler.

Mükellefin vergi incelemesine yetkili olanların kimliğini görmesi, bir takım dolandırıcılıkların önüne geçilmesi bakımından önemlidir. Dolayısıyla mükellef, kanunda belirtilen yetkilere haiz fotoğraflı bir kimlik gösterilmeden denetim yapılmasına izin vermeme hakkına sahip olmaktadır (Korkmaz, 2016: 33).

- **Denetimin Konusunu ve Kapsamını Öğrenme Hakkı**

VUK'un 140'ncı maddesine göre; mükellefler vergi inceleme elemanlarından denetimin konusu ve içeriği hakkında denetime başlamadan evvel kendilerine açıklama yapılmasını isteme hakkına sahiptirler.

- **Denetimin Kendi İş Yerinde Yapılmasını İsteme Hakkı**

VUK'un 139'uncu maddesine göre; vergi incelemeleri esasen mükellefin iş yerinde yapılır. Ancak uygulamada vergi incelemeleri, denetim elemanlarının dairesinde yapılmaktadır. Bu doğrultuda mükellefler, incelemenin kendi iş yerlerinde yapılmasını isteme hakkına sahiptirler.

- **Zorunlu Nedenlerle Denetimin Dairede Yapılmasını İsteme Hakkı**

VUK'un 139'uncu maddesine göre; mükellefin iş yerinin müsait olmaması, mükellefin ölmesi, işin terki gibi zorunlu sebeplerle incelemenin mükellefin iş yerinde yapılması olanaksız olur veya mükellef isterse inceleme denetim elemanının dairesinde yapılabilmektedir.

- **Defter ve Belgelerin İbraz Edilebilmesi İçin Ek Süre İsteme Hakkı**

VUK'un 139'uncu maddesine göre; mükellef haklı bir mazereti nedeniyle defter ve belgelerini istenen sürede denetim için ibraz edemeyecek durumda ise ek süre verilmesini isteme hakkına sahip bulunmaktadır.

- **Vergi İnceleme Raporlarının Yasal Mevzuata Uygunluğunu İsteme Hakkı**

VUK'un 140'ncı maddesine göre; vergi denetimi yapanlar vergi kanunları ile ilgili Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, tebliğ ve sirkülere aykırı olarak vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Bu madde mükelleflere vergi inceleme raporlarının mevzuata uygun olarak düzenlenmesini isteme hakkını vermektedir.

- **Mesai Saatleri Dışında Denetim Yapılmamasını İsteme Hakkı**

VUK'un 140'ncı maddesine göre; tutanak tanzimi ve inceleme ile ilgili güvenlik tedbirlerinin alınması hükmü dışında, mükellefin iş yerinde yapılan denetimin resmi mesai saatleri dışında yapılmaması zorunluluğu bulunmaktadır. Bu düzenleme, mükelleflere bazı istisnai durumlar hariç mesai saatleri dışında iş yerinde denetim yapılmamasını isteme hakkı vermektedir.

- **Denetimin İş Yerindeki Faaliyeti Engellememesini İsteme Hakkı**

VUK'un 140'ncı maddesine göre; denetim esnasında tutanak düzenlenmesi ve denetim ile ilgili güvenlik tedbirlerinin alınması işlemleri, işletmenin faaliyetini aksatmamalıdır. Denetlenen mükellef, bu konuda denetim elemanından iş yerindeki faaliyetinin sekteye uğramasını isteme hakkına sahip bulunmaktadır.

- **Denetimin Her Safhasında Bilgi Alabilme Hakkı**

Mükellefler, vergi incelemesinin her safhasında inceleme süreci hakkında inceleme elemanından bilgi isteme hakkına sahip bulunmaktadırlar (GİB, 2007a: 11).

- **Envanterin Yapılmasının Gerekli Giderlerin Ödenmesini İsteme Hakkı**

VUK'un 134'ncü maddesine göre; envanter yapılmasının gerektirdiği ve denetimi yapan tarafından onaylanan giderler Hazinece mükellefe ödenmektedir. Bu noktada mükellefler, vergi denetimleri sırasında eğer fiili envanter yapılması gerekir ve bir gidere katlanırsa yapılan bu giderin kendisine ödenmesini isteme hakkına sahip bulunmaktadır.

- **El Konulmuş Defter ve Vesikalardan Faydalanma Hakkı**

VUK'un 144'üncü maddesine göre; mükellefler inceleme amacıyla el konulmuş defter ve belgeler üzerinde inceleme yapmaya, örnekler çıkarmaya ve kayıtlar almaya yetkilidirler. Yine mükellefler beyannamelerini verebilmek için gerekli bilgileri defter ve vesikalardan bu madde hükmüne göre alabilmektedir. Bu doğrultuda mükelleflerin yazılı isteği yetkililerce yerine getirilir. Yani mükellefler defter, belge ve kayıtları incelemede olsa dahi bunlardan yararlanabilme hakkına sahiptirler.

- **Aramaya İlişkin Kararın Gösterilmesini İsteme Hakkı**

Denetim elemanının gerekçeli bir yazı ile ilgili Sulh Yargıcından arama kararını istemesi ve yargıcın da bu kararı vermesi üzerine mükellef üzerinde aramanın yapılması sırasında, mükellef verilen arama kararının gösterilmesini isteme hakkına sahip bulunmaktadır (GİB, 2007a: 12).

- **Denetim Sırasında Müşavir/Avukat Bulundurma Hakkı**

Mükellefler vergi incelemeleri ile ilgili görüşmelere muhasebeci, müşavir, uzman veya avukatların kendisi ile birlikte katılmasını temin etmek ya da bir temsilcisini göndermek hakkına sahip bulunmaktadırlar (GİB, 2007a: 12).

Meslek mensuplarının denetim sürecinde mükelleflerin yanında bulunması, mükellef haklarının korunması bakımından önemlidir. Çünkü meslek mensuplarının deneyim ve bilgi birikimleri, mükelleflerin denetim sürecini daha sağlıklı yönetmelerini sağlayabilecektir. Ancak VUK'ta ve yönetmeliklerde bu konuya ilişkin olarak herhangi bir yasal düzenleme yapılmamış, sadece idarenin düzenlemiş olduğu broşürlerde bu hak dile getirilmiştir (Erol, 2010: 58).

- **Denetimin Kanundaki Sürelerde Bitirilmesini İsteme Hakkı**

VUK'un 140'inci maddesine göre; vergi incelemesi yapanların incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl ve sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. Bu süreler içerisinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir; tam ve sınırlı incelemelerde altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durum, mükelleflere denetimin kanunda belirtilen sürelerde bitirilmesini isteme hakkı vermektedir.

- **Denetim Tutanaklarına İtiraz ve Görüşlerin Yazılmasını İsteme Hakkı**

VUK'un 141'inci maddesine göre mükellefler itiraz ve mülahazalarını vergi inceleme tutanaklarına geçirilmesini isteyebilirler. Bu noktada mükellefler denetim sırasında gerekli görülen hallerde tutanıklara inceleme ile ilgili itiraz ve görüşlerinin yazılmasını isteme hakkına sahiptirler.

Öte yandan mükelleflerin tutanağa geçirilmesini istedikleri düşüncelerin açık ve somut olması gerekmekte olup, tutanaktaki tespitlerin doğru olmadığı anlamını taşıyacak "Bu tutanaktaki hiçbir tespite katılmıyorum." şeklinde genel bir itiraza tutanakta yer verilememektedir (Korkmaz, 2016: 34).

- **Vergi Denetiminin Bittirildiğine Dair Resmi Bir Yazıyı İsteme Hakkı**

VUK'un 140'ncı maddesine göre mükellefler, denetim bitince denetimin yapıldığını gösteren resmi bir yazı isteyebilirler. Mükellefler bu resmi yazı doğrultusunda denetimin sonuçlarını görebilir ve gerekli haklarını arayabilirler.

- **Vergi Mahremiyetini İsteme Hakkı**

VUK'un 5'inci maddesine göre vergi denetimi yapmakla yetkili olanlar, görevleri dolayısıyla mükellefin ve mükellefle ilgili kişilerin şahıslarına, hesap durumlarına, işlerine, servetlerine, mesleklerine ilişkin öğrendikleri sırları ve gizli kalması gereken diğer hususları ifşa edemezler. Bu da mükelleflere bilgilerinin gizli kalmasını isteme (vergi mahremiyeti) hakkı vermektedir.

- **Tutanaklardan Bir Nüsha Alma Hakkı**

VUK'un 141'inci maddesine göre mükellefler, vergi incelemesi sırasında düzenlenen tutanıklardan bir nüsha alma ve itirazlarının bulunması halinde bu itirazların tutanağa geçirilmesini isteme hakkına sahiptirler.

- **Uzlaşma Hakkı**

VUK'un ek 11'inci maddesine göre mükellefler, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezalarında (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasını isteme hakkına sahip bulunmaktadırlar.

- **Dava Açma Hakkı**

İYUK'un 7'inci ve VUK'un 377'inci maddelerine göre mükellefler, kendileri adına tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı kanunlarda belirtilen şartlar dâhilinde vergi mahkemesinde dava açabilme hakkına sahiptirler.

3.4.2. VDK Sonrası Dönemde Vergi Denetiminde Mükellef Hakları

Türkiye'de vergi denetim yapısında köklü değişim, 10 Temmuz 2011 tarihinde gerçekleşerek VDK kuruldu ve VDK'nın kurulmasıyla birlikte vergi denetimi alanında bir dizi yönetmelik ve yasal düzenlemeler de hayata geçirildi. Bu doğrultuda, VDK kurulduktan kısa bir süre sonra 31 Ekim 2011 tarihinde vergi denetimleri ile ilgili olarak VDK Yönetmeliği, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul

Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ve Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girdi. Ayrıca söz konusu yönetmeliklerde değişiklikler yapılarak vergi denetimi ve mükellef hakları alanında önemli gelişmeler gerçekleştirildi. Bu bağlamda 25 Ekim 2016 tarihinde ilgili yönetmeliklerde önemli değişiklikler yapıldı ve yapılan bu değişiklikler sonucunda da mükelleflere vergi denetim sürecinde yeni haklar getirildi (Atak, 2016: 2).

Öte yandan yönetmeliklerde mükellef haklarına ilişkin yeni düzenlemelerin getirilmesi noktasında yaşanan gelişmeleri, Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları Genelgesi izlemiş ve dönemin Maliye Bakanı tarafından vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların görev alanlarıyla ilgili olarak mükellef haklarına riayet etmelerini sağlamak amacıyla söz konusu genelge 18 Ocak 2017 tarihinde vergi müfettişlerine gönderilmiştir.

3.4.2.1. Vergi Denetiminde Mükelleflerin Yeni Hakları

VDK kurulduktan sonraki süreçte, Türkiye’de vergi denetiminde mükelleflere tanınan yeni haklar aşağıdaki şekilde belirtilmiştir.

• Denetim İle İlgili Hak ve Yükümlülükleri Öğrenme Hakkı

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 11’inci maddesine göre; incelemeye başlama tutanağının içerisinde, mükelleflerin inceleme ile ilgili hak ve yükümlülüklerine ilişkin bilgilerin de yer alması gerektiği düzenlenmiştir. Bu doğrultuda incelemeye başlama tutanağı tanzim edilirken mükellef, denetim elemanından denetim ile ilgili haklarını öğrenme imkânına sahiptir. Öte yandan söz konusu düzenleme idarenin mükelleflerin incelemeye ilişkin hakları konusunda bilgilendirildiğinden emin olmak istediği şeklinde de yorumlanmaktadır (Korkmaz, 2016: 34).

• Tutanağın İçeriğindeki Hususlardan Haberdar Olma Hakkı

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 16’ncı maddesine göre; vergi inceleme tutanaklarında yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğu ve yapılması muhtemel işlemlerin neler olduğu hususunun mükellefe izah edilme zorunluluğu bulunmaktadır. Dolayısıyla mükellefler, tutanağın içerdiği hususlar konusunda ve tutanak sonucunda ne tür işlemlerin yapılacağı konusunda bilgilendirilme hakkına sahip bulunmaktadır.

- **Rapor Değerlendirme Komisyonunda Dinlenme Talep Hakkı**

VDK döneminde mükelleflere getirilen en önemli haklardan birisidir. Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 14'üncü maddesine göre; rapor değerlendirme komisyonları, mükelleflerin talebi üzerine vergi müfettişleri tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları hakkında mükellefleri dinlemek zorundadırlar. Rapor değerlendirme komisyonlarında dinlenme talep hakkı, mükelleflerin vergi denetimi ile ilgili olarak haklı olduklarını düşündükleri ve iddia ettikleri konuları rapor değerlendirme komisyonlarına izah etme imkânı sağlayan bir haktır (Aykın, 2018c: 1).

- **Denetimin Konusu İle İlgili Olmayan Hususlara İlişkin Bilgi ve Belge Talebinde Bulunulmamasını İsteme Hakkı**

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 6'ncı maddesine göre; vergi incelemesinin sadece inceleme görev yazısında belirtilen konu ve döneme ilişkin olarak yapılacağı, inceleme konusu ve dönemi ile ilgili olmayan herhangi bir hususa ilişkin mükelleften bilgi ve belge talebinde bulunulamayacağı hükme bağlanmıştır. Bu doğrultuda mükellefler, inceleme konusu ile ilgili olmayan hususlara ilişkin olarak bilgi ve belge talebinde bulunulmamasını isteme hakkına sahip bulunmaktadır.

- **Defter ve Belgelerin İstenmesine İlişkin Yazıda İbrahim Süresinin Bildirilmesini İsteme Hakkı**

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 12'nci maddesine göre; defter ve belgelerin istenmesine ilişkin yazıda, on beş günden az olmamak üzere ibraz durumuna ilişkin sürenin bildirilmesine yer verilmesi gerektiği belirtilmiştir. Böylece mükellefler, defter ve belgelerin istenmesine ilişkin yazıda, ibraz durumuna ilişkin sürenin denetim elemanlarından bildirilmesini isteme hakkına sahip olmuşlardır.

- **Denetime İlişkin Tutanakların Taslağını İsteme Hakkı**

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 16'ncı maddesine göre; vergi inceleme tutanaklarının taslak hallerinin, mükelleflerin itiraz ve mülahazalarının tutanağa geçirilebilmesini sağlamak amacıyla talep edilmesi durumunda iki gün önceden mükelleflerin bilgisine sunulacağı belirtilmiştir. Böylece mükellefler, vergi inceleme tutanaklarının taslak halini tutanağı imzalamadan önce inceleme ve isteme hakkına sahip olmaktadır.

• Vergi İnceleme Raporlarının Özetini İsteme Hakkı

Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 14'üncü maddesine göre; hakkında vergi incelemesi yapılan mükelleflerden dinlenme talep edenlere, dinlenmeden önce raporda eleştiri konusu yapılan hususlar hakkında bilgi içeren rapor özetinin verilmesi hakkı getirilmiştir. Böylece getirilen düzenleme ile komisyona dinlenmek üzere giden ancak raporda yer alan eleştiri konularını bilmeyen mükellefin bu ihtiyacı giderilmiş ve mükellefin komisyona daha hazırlıklı gitmesine imkân sağlanmıştır.

• Denetimde Eleştirilecek Bir Hususun Tespit Edilemediği Durumda, Bunun Yazı İle Bildirilmesini İsteme Hakkı

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 19'uncu maddesine göre; yapılan vergi incelemesi sonucunda mükellef hakkında eleştiriyi gerektirecek herhangi bir hususun tespit edilememesi halinde, bu durumun ilgili birim tarafından mükellefe yazı ile bildirileceği öngörülmüştür. Bu doğrultuda yapılan vergi incelemesi sonucunda eleştiriyi gerektirecek herhangi bir hususun tespit edilemediği durumlarda mükellef bu durumun tespitini ilgili birimden isteme hakkına sahip olup, ilgili birimde bu durumu yazı ile mükellefe bildirme yükümlülüğündedir.

Bu bağlamda kabul raporu olarak adlandırılan rapor yerine, ilgili denetim birimi tarafından mükelleflere gönderilen yazı ile mükellefler açısından denetimin tamamlandığının ve denetlenen işlemlerin vergi kanunlarına uygun olduğunun bildirilmesi öngörülmüştür (Gümüş, 2017: 84).

3.4.2.2. Vergi Müfettişlerinin Mükellef Haklarına İlişkin İlke ve Kuralları

Vergi denetimlerinin sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için nasıl mükelleflerin hakları ve yerine getirmesi gereken ödevleri varsa, denetim elemanlarının da yetkilerini kullanırken uyması gereken sorumlulukları bulunmaktadır. Bu noktada, vergi denetiminde mükellef haklarına gereken özenin gösterilmesi için denetim elemanlarının sorumluluklarının belirlenmesi ve bu sorumlulukların da yerine getirilmesi gerekmektedir.

Vergi denetimlerinin adil, etkin ve eğitici bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için VDK Yönetmeliğinde, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte, Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları Genelgesinde ve Vergi Müfettişleri Mesleki Etik Davranış İlke Ve Kuralları Yönergesinde vergi denetimine yetkili olanların uyması gereken kural ve ilkeler ile sorumluluklar düzenlenmiştir.

Vergi müfettişlerinin sorumluluklarının düzenlendiği VDK Yönetmeliğinin 41'nci maddesine göre; vergi müfettişleri, mesleğin verdiği saygınlık ve güveni olumsuz etkileyecek davranışlardan kaçınmak zorundadırlar ve mükelleflere ve ilgili diğer şahıslara karşı ölçülü, kibar ve saygılı davranmak durumundadırlar.

Vergi denetimlerinde uyulacak temel ilkelerin belirlendiği Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 5'inci maddesine göre vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların, vergi incelemelerini yürütürken uyması gereken temel ilkelerden mükellef haklarına ilişkin olanlar ise aşağıdaki gibidir:

- Ödevlerin yerine getirilip getirilmediğinin, mükellefin hak ve hukukunu da gözetmek suretiyle denetlemek.
- Görevin yerine getirilmesinde tarafsızlığı, dürüstlüğü, kamu yararını ve hesap verilebilirliği esas almak.
- Bütün eylem ve işlemlerde yasallık, eşitlik, adalet ve dürüstlük ilkeleri doğrultusunda hareket etmek.
- İnceleme sonucunda, gerekmesi halinde mükellef lehine düzeltmelerin de yapılmasını temin etmek.
- Görevlerini, unvanlarını ve yetkilerini kullanarak kendileri, yakınları veya üçüncü kişiler lehine menfaat sağlamamak.

Vergi Müfettişleri Mesleki Etik Davranış İlke Ve Kuralları Yönergesinde ise vergi müfettişlerinin uyması gereken etik davranış, ilke ve kurallar belirlenmiştir. Belirlenen ilke ve kuralların mükellef haklarına etkisi bulunduğu aşıkardır. Bu noktada vergi müfettişlerinin uyması gereken etik davranış, ilke ve kurallar aşağıdaki gibidir:

- Tarafsızlık ve Nesnellik
- Eşitlik
- Doğruluk ve Dürüstlük
- Gizlilik
- ıkar atışmasından Kaçınma
- Nezaket ve Saygı
- Yetkinlik ve Mesleki zen
- Mesleğe Uygun Davranış

Söz konusu yönergeye göre vergi müfettişleri, denetim görevini yerine getirirken belirlenen etik davranış, ilke ve kurallara uymakla ykmldrlar. VDK Başkanlığı ise etik davranış kurallarına uymayan vergi müfettişlerine yönelik ihlalin niteliğine göre gerekli tedbirleri almaktadır.

Öte yandan vergi incelemesi sürecinde incelenen mükelleflerin var olan haklarının bilincinde olmak ve haklarının korunması konusundaki farkındalığı artırmak amacıyla dönemin Maliye Bakanı tarafından vergi müfettişlerine gönderilen Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları Genelgesi de mükellef hakları konusunda önemli bir düzenlemedir.

Mükellef haklarına yönelik farkındalığın artırılması amacıyla yayımlanan söz konusu genelgede, VUK'ta ve ilgili yönetmeliklerde yer alan mükellef hakları maddeler halinde tekrar hatırlatılmış ve Bakan tarafından müfettişlere mükellef haklarına riayet konusu telkin edilmeye çalışılmıştır.

3.4.2.3. VDK Başkanlığının Mükellef Portalı ve Sosyal Medya Uygulamaları

Mükellef bilincinin ve mükellef haklarına yönelik duyarlılığın artırılması ve mükelleflerin inceleme süreçlerini anlık olarak takip etmelerini sağlamak amacıyla 2016 yılı içerisinde VDK tarafından "Mükellef Portalı" uygulaması hayata geçirilmiştir (VDK, 2017 Yılı Faaliyet Raporu: 36).

Mükelleflerce etkin olarak kullanılan mükellef portalı uygulamasından 2016 yılında 3.317 mükellef, 2017 yılında 28.874 mükellef ve 2018 yılında ise 39.727 mükellef yararlanmış olup bu sayı gün geçtikçe artmaktadır (VDK 2018 Yılı Faaliyet Raporu, 2019: 37-38).

VDK mükellef portalı; hakkında denetim yapılmakta olan mükelleflerin, internet üzerinden sisteme giriş yaparak incelemelerinin ne aşamada olduğunu öğrendikleri, görüşlerini bildirdikleri ve taleplerini sundukları bir sistem olup mükelleflerin vergi denetimi ile ilgili ihtiyaçlarını hızlı ve kolay bir şekilde sağlayan uygulamadır (VDK 2017 Yılı Faaliyet Raporu, 2018: 36).

Ayrıca VDK mükellef portalı uygulaması; dinlenme talebi, uzlaşma talebi, vergi incelemesinin durumunu sorgulama, tutanak taslakları ve inceleme tutanaklarına erişim ve rapor özetlerine ulaşma olanağı sağlamaktadır (VDK 2017 Yılı Faaliyet Raporu, 2018: 36). Öte yandan mükellefler, mükellef portalı uygulaması üzerinden doğrudan VDK başkanına görüş, öneri ve şikâyetlerini iletebilmekte ve direkt başkan tarafından mükelleflere dönüş yapıp bilgi verilmektedir.

VDK, mükellef odaklı anlayış çerçevesinde twitter, facebook ve youtube gibi resmi sosyal medya hesapları açmış ve mükellef hakları konusunda hazırlamış olduğu bilgi, belge ve videoları bu sosyal medya hesapları aracılığıyla mükelleflere sunmuştur. Böylece VDK, teknolojik çağa uygun olarak mükelleflere haklarını farklı yollarla duyurmaya çalışmıştır (VDK 2017 Yılı Faaliyet Raporu, 2018: 36).

Öte yandan VDK, sosyal medya hesaplarında hem İngilizce hem de Türkçe olarak hatta işitme ve görme engelli mükellefleri de düşünerek sesli betimleme ve işaret dili kullanarak mükellef haklarını yayımlamış ve bu doğrultuda mükellef haklarına yönelik farkındalığı artırmaya çalışmıştır.

3.4.3. VDK Başkanlığının Mükellef Haklarındaki Rolü/Yeri

Çalışmanın bu kısmında; Türkiye’de vergi denetim yapısında reform niteliğinde bir değişim olarak 2011 yılında kurulan VDK’nın, mükellef haklarındaki rolü, etkisi, yeri ve önemi üzerinde durularak genel bir değerlendirme yapılacaktır.

Temel amaçlarından biri de mükellef haklarını gözetmek, adil ve objektif vergi incelemeleri yapmak olan VDK’nın kuşkusuz mükellef haklarında önemli bir rolü vardır.

VDK’nın kurulduğu 10 Temmuz 2011 tarihinden bu yana mükellef haklarını ilgilendiren birçok düzenleme yapıldı ve söz konusu düzenlemeler somut olarak uygulamaya da geçirildi. Bu bağlamda VDK’nın kuruluşundan itibaren mükellef hakları; VDK Yönetmeliği, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları Genelgesi, Vergi Müfettişleri Mesleki Etik Davranış İlke Ve Kuralları Yönergesi ve Vergi İncelemelerinde Mükellef Hak ve Yükümlülükleri Broşürü gibi düzenlemelerde kendisine yer buldu.

VDK, vergi denetiminde mükellef haklarının korunması ve gözetilmesi noktasında birçok düzenleme ve yenilik yapmıştır. Bu doğrultuda vergi denetiminde mükelleflere yeni haklar tanınmış ve mükellef hakları geliştirilmiştir. VDK’nın vergi denetiminde mükellef haklarına ilişkin olarak gerçekleştirmiş olduğu yenilikleri ve çağdaş uygulamaları şu şekilde özetleyebiliriz:

- Öncelikle kurulduğu günden bu yana vergi denetiminde mükellef hakları konusunda iyileştirmeler yapmak için VDK tarafından yönetmeliklerde birçok değişiklikler yapılmış ve bu noktada mükelleflere; denetim ile ilgili hak ve yükümlülüklerini öğrenme hakkı, tutanağın içerdiği hususlardan haberdar olma hakkı, dinlenme talep hakkı, denetimin konusu ile ilgili olmayan hususlara ilişkin bilgi ve belge talebinde bulunulmamasını isteme hakkı, defter ve belgelerin istenmesine ilişkin yazıda ibraz süresinin bildirilmesini isteme hakkı, inceleme tutanağının taslağını isteme hakkı, inceleme raporlarının özetini isteme hakkı, denetimde eleştirilecek bir hususun tespit edilemediği durumda bu durumun yazı ile bildirilmesini isteme hakkı gibi önemli haklar getirilmiş,

- Vergi denetimlerinin mükellef haklarına riayet edilerek gerçekleştirilebilmesi için yönetmelik, genelge ve yönergelerde vergi denetimine yetkili olanların uyması gereken etik ilke, kural ve davranışlar ile sorumluluklar belirlenmiş,

- Vergi inceleme sürecinde mükelleflerin hakları konusunda bilinçli hareket etmesini temin etmek ve haklarının korunmasını sağlamak konusundaki farkındalığı artırmak amacıyla bütün vergi müfettişlerine Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları Genelgesi gönderilmiş (VDK 2017 Yılı Faaliyet Raporu, 2018: 73),

- 2015 ve 2016 yıllarında vergi incelemelerinde mükellef haklarının yazılı olduğu broşürler⁷ basılıp mükelleflere dağıtılmış (VDK 2015 Yılı Faaliyet Raporu, 2016: 4; VDK 2016 Yılı Faaliyet Raporu, 2017: 6),

- Mükellef bilincinin ve mükellef haklarına yönelik farkındalığın artırılması ve mükelleflerin denetim aşamalarını kolayca takip etmelerini sağlamak amacıyla 2016 yılında “Mükellef Portalı” uygulaması hayata geçirilmiş; ayrıca mükellef portalı uygulaması ile dinlenme talebi, uzlaşma talebi, denetimin durumunu sorgulama, tutanak taslakları ve inceleme tutanaklarına erişim ve rapor özetlerine ulaşma gibi imkânlar mükelleflere sağlanmış (VDK 2017 Yılı Faaliyet Raporu, 2018: 36-37),

- Mükellef odaklı anlayış çerçevesinde twitter, facebook ve youtube gibi resmi sosyal medya hesapları açılmış ve mükellef hakları konusunda hazırlanmış olan bilgi, belge ve videolar bu sosyal medya hesapları aracılığıyla mükelleflere sunulmuş ve böylece teknolojik çağa uygun olarak mükelleflere hakları farklı yollarla duyurulmaya çalışılmış ve bu doğrultuda mükellef haklarına yönelik farkındalık artırılmaya çalışılmış (VDK 2017 Yılı Faaliyet Raporu, 2018: 37),

- Almanya Gelir İdaresine 2014 yılında çalışma ziyareti yapılmış, mükellef hakları konusunda yöneticilerden sunumlar alınmış ve bu konulara ilişkin bilgi alışverişinde bulunulmuş (VDK 2014 Yılı Faaliyet Raporu, 2015a: 56),

- Vergi denetimleri ile vergisel araştırmalarda mükellefler ile denetimi yapan müfettiş arasındaki koordinasyonu sağlamak üzere ilgili grup başkanlıklarında “Mükellef İlişkileri Ofisi” kurulmasına yönelik alt yapı çalışmalarına başlanılmış (VDK 2017 Yılı Faaliyet Raporu, 2018: 3),

⁷ VDK'nın en son 2016 yılında yayımladığı Vergi İncelemelerinde Mükellef Hak ve Yükümlülükleri broşürü hakkında ayrıntılı bilgi için bakınız: <https://www.hmb.gov.tr/vergi-denetim-kurulu-baskanligi>

- Mükellef haklarına hassasiyetle yaklaşılması konusunda çeşitli eğitimlerle vergi müfettişlerinin farkındalıklarının canlı kalınmasına çalışılmış (VDK 2015 Yılı Faaliyet Raporu, 2016: 94),

- Mükelleflere ve meslek mensuplarına yönelik mükellef hakları konusunda paneller, seminerler ve konferanslar düzenlenmiştir (VDK 2017 Yılı Faaliyet Raporu, 2018: 3).

Karyağdı (2016: 4)'ya göre, VDK'nın yapmış olduğu düzenleme ve çalışmalara bakıldığında genel olarak yaklaşımın, mükellef haklarına hassasiyet göstermek olduğu ortaya çıkmaktadır.

Vergi denetimi fonksiyonu icra edilirken mükellef haklarına saygı gösterilmesi ve hassasiyetle yaklaşılması, idarenin en önemli sorumluluklarından. Bu noktada VDK'nın yapmış olduğu çalışmalara bakıldığında; VDK'nın, vergi incelemeleri esnasında mükellef hak ve yükümlülüklerine azami ölçüde dikkat etmeye çalıştığı ve mükellef haklarını korumaya çalışan bir anlayış içerisinde olduğu görülmektedir.

Nitekim Nisan 2017'de Ankara'da yapılan Mükellef Hakları Açısından Vergi İncelemesi Panelinde, VDK başkanı tarafından mükellef hakları konusunda ifade edilen; "*Vergi Denetim Kurulu olarak mükellef haklarını hangi açıdan geliştirebiliriz konusunu ciddi şekilde önemsiyoruz. Bu kapsamda Vergi Algı platformu ile Hacettepe Maliye Topluluğunun düzenlediği paneli de iyileştirmeye açık alanların gündeme getirileceği bir etkinlik olarak değerlendiriyoruz. Bu nedenle de panelin başlığının bizim felsefemize oldukça uygun olduğunu görüyoruz. İncelemede mükellefin hakları değil, mükellef hakları açısından vergi incelemesi.*" sözleri de VDK'nın ve VDK'yı yönetenlerin vergi denetiminde mükellef haklarına verdiği önemi ve hassasiyeti göstermektedir (Mükellef Hakları Açısından Vergi İncelemesi ... 2017, <https://vergi.algi.net/vergi/mukellef-haklari-acisindan-vergi-incelemesi-panelimiz-genis-bir-katilimla-hacettepe-universitesinde-yapildi/>).

3.5. Bazı Ülkelerde Mükellef Haklarına İlişkin Uygulamalar

Çalışmanın birinci bölümünde de belirtildiği üzere mükellef haklarının dünyadaki gelişimini, iktidarların vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmaya başlandığı dönemden (Magna Carta Libertatum'dan) itibaren ele alabiliriz; çünkü Magna Carta Libertatum ile birlikte mükellef hakları açısından temeller atılmıştır. Bu nedenle ülkelerdeki mükellef haklarının gelişiminden ve mükellef haklarına ilişkin uygulamalardan bahsederken, mükellef haklarının temellerinin atıldığı ilk ülke olan İngiltere'den başlanılmalı ve önemli gelişmelerin olduğu ABD, Fransa, Almanya ve Rusya gibi ülkelerde yapılan düzenlemeler açıklanmalıdır (Bakar, 2011: 44).

Çalışmanın bu kısmında; Türkiye'nin siyasi, hukuki, ekonomik ve kültürel ilişki içerisinde olduğu bazı ülkelerin mükellef haklarına ilişkin uygulamaları açıklanmaya çalışılacaktır.

3.5.1. İngiltere'de Mükellef Hakları

İngiltere, mükelleflere bir takım haklar tanıyan Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlükler Sözleşmesi)'un doğduğu ve bu doğrultuda da mükellef haklarının ortaya çıktığı ilk ülke olma bakımından önemlidir (Gerçek vd., 2015: 33).

Magna Carta, bir taraftan kralın vergilendirme yetkisini kullanırken meclisin onayının alınmasını bir taraftan da baronların vergilendirme yetkisinin kaldırılmasını içermekte olup, vergi ödeyenlere haklar sağlayan bir belge niteliğindedir. Bu noktada Magna Carta ile günümüzde vergilemenin en önemli anayasal ilkesi olan “vergilerin kanuniliği” ilkesinin temelleri atılmıştır. Bu doğrultuda da bu belge, mükellef hakları yönünden temel bir belge özelliği taşımaktadır (Kumrulu, 1979: 148).

İngiltere'de 1215 tarihli Magna Carta ile vergilendirme alanında getirilen ilkeler, 1628 tarihli Haklar Dilekçesi ve 1689 tarihli Haklar Bildirgesi ile somutlaştırılmaya ve hayata geçirilmeye çalışılmıştır. Vergilendirme konularında birçok hüküm ifade eden bu belgeler doğrultusunda da İngiliz vergi yasaları oluşturulmuştur (Gerçek vd., 2015: 34).

Dünya ülkelerine bakıldığında mükellef haklarının korunması yazılı olan anayasalarla sağlanmaktadır; fakat İngiltere'de yazılı bir anayasa bulunmadığından mükellef haklarının korunmasına ilişkin düzenlemeler diğer ülkelerden farklı olarak anayasa ile değil, anayasa gibi işlem gören belgeler ile yapılmıştır (Bakar, 2011: 48).

Dünyada Mükellef Bildirgesi (Taxpayer's Charter) ilk kez 1986 yılında İngiltere'de yayımlanmış olup, İngiltere bu noktada mükellef haklarının gelişmesine öncülük etmiştir. Söz konusu bildirge, mükellef haklarının geliştirilmesi amacıyla 1991 ve 2004 yıllarında revize edilmiştir (James vd., 2005: 5).

İngiltere gelir idaresi; 2005 yılında yeni bir yapılanmaya gitmiş, bunun sonucunda da 2008 yılında mükelleflerin ihtiyaçlarını daha iyi anlayabilmek için farklı mükellef türleriyle çalışmalar yapmış ve mükelleflerin haklarını dile getiren, mükelleflerle ilişkileri iyi olan, mükelleflerin sorunlarına odaklanan etkin bir idare olmayı yeni vizyonu edinmiştir. Bu doğrultuda da İngiliz gelir idaresi HMRC, mükellef bildirgeleri noktasında en iyi olmaya çalışmış ve mükellef bildirgesini güncelleyerek 2009'da “Sizin Bildirgeniz (Your Charter)” ismiyle yeniden yayımlamış ve 2013'te söz konusu bildirgeyi değişen günün koşullarına göre tekrar güncellemiştir (Gerçek vd., 2015: 35).

İngiliz gelir idaresi 2005 yılında yapı olarak bir kurul gibi yeniden örgütlenmiş ve yeni misyon ve vizyonunda mükellef odaklı bir yönetim anlayışı benimseyeceğini belirtmiştir (Öz, 2015: 16). Bu doğrultuda İngiltere gelir idaresi, vergi ödeyen kişilere yüklenecek kelimenin (sıfatın) kesin olmadığını vurgulamış ve vergi ödeyenlere “mükellef” yerine “müşteri” ibaresini kullanmayı tercih etmiştir (James vd., 2005: 3).

İngiltere gelir idaresi, mükelleflerin (müşterilerin) haklarının yer aldığı bildirgeyi güncelleyerek resmi internet sitesinde “Bildirge, bizden ne bekleyeceğinizi ve sizden ne beklediğimizi açıklar.” açıklamasıyla ve “Sizin Bildirgeniz” başlığı ile yayımlamıştır. Bu doğrultuda İngiltere’de gelir idaresinin mükelleflere duyurduğu temel haklar aşağıdaki gibidir (HMRC, 2016: 1-3):

- Saygılı ve Dürüst Davranılmayı İsteme Hakkı
- Verimli Hizmet İsteme Hakkı
- Profesyonel Hizmet İsteme Hakkı
- Bilgilerin Korunmasını ve Gizliliğe Saygı Duyulmasını İsteme Hakkı
- Temsilci Kullanma Hakkı
- Şikâyet Hakkı
- Kuralları İhlal Edenlerle Mücadele Edilmesini İsteme Hakkı

Öte yandan İngiltere’de mükelleflerin yukarıda sayılan haklarının yanında; bilgi alma hakkı, vergi idaresinin işlemlerini gözden geçirmesini isteme hakkı, özel hayatın gizliliği hakkı ve yargı yolu hakkı olarak nitelendirilen hakları da bulunmaktadır (Tekin ve Gürçam, 2016: 1991).

İngiltere’de mükelleflere sağlanan bilgi alma hakkı kapsamında, vergi idaresinin mükelleflere bilgi verme yükümlülüğü bulunmaktadır. Bu doğrultuda vergi idaresi mükelleflere hak ve yükümlülüklerini anlamalarına yardımcı olmak zorundadır (Koşar, 2007: 63).

İngiliz vergi idaresinin yapısı gereği, mükellefler ile vergi idaresi arasındaki anlaşmazlıkların büyük kısmı idari aşamada çözülmektedir. Bu noktada mükelleflere, vergi idaresinin mükellefler hakkında almış olduğu kararları gözden geçirmesini isteme hakkı tanınmakta ve mükelleflerde bu hakkı kullanmaktadır (Koşar, 2007: 64).

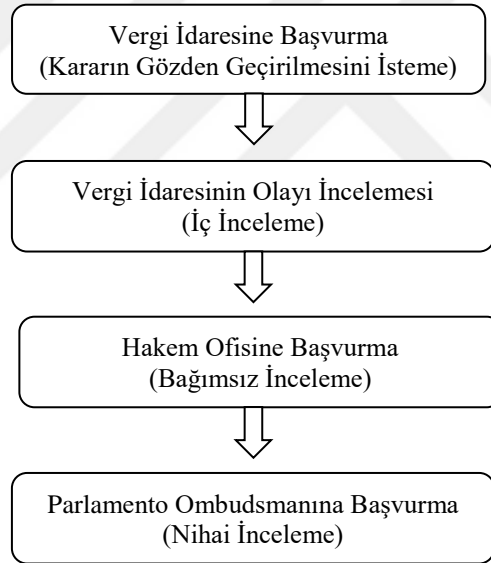
Öte yandan İngiltere’de mükellef haklarının korunması konusunda hayata geçirilen iki önemli müessese bulunmaktadır. Bunlardan biri “Hakem Ofisi (Adjudicator’s Office)” diğeri ise “Parlamento Ombudsmanı (Parliamentary Ombudsman)” uygulamasıdır (The Adjudicator’s Office, 2008: 9). Öncelikle İngiltere gelir idaresi HMRC, organizasyon yapısında şikâyet (itiraz) mekanizmasını barındırmaktadır. Mükellefler uyuşmazlıklarda ilk önce gelir idaresine şikâyet

yoluyla başvurmakta sonuç alınamazsa Hakem Ofisine veya Parlamento Ombudsmanı birimine gitme hakkına sahip bulunmaktadırlar (Gerçek vd., 2015: 129).

1993 yılında kurulan Hakem Ofisi, İngiltere gelir idaresi olan HMRC ile vergi mükellefleri arasındaki uyuşmazlıkları çözmeye çalışan ve HMRC hakkındaki şikâyetleri inceleyen adil ve tarafsız bir hakem olarak hareket etmektedir. İngiltere Hakem Ofisi mükellefler için ücretsiz ve tarafsız bir hizmet sunmaktadır (The Adjudicator's Office, 2008: 3-5).

İngiltere'de mükellefler vergi uyuşmazlıklarında Hakem Ofisine gitmeden önce HMRC'nin yerel ofisine başvurmak ve şikâyetinin gözden geçirilmesini istemek zorundadır. HMRC'ye yapılan şikâyetten sonuç alınamazsa tarafsız olarak çalışan Hakem Ofisine başvurulabilir. Hakem Ofisinden sonra ise Parlamento Ombudsmanlığında vergi alanında çalışan kamu denetçisine nihai inceleme için başvuru yapılabilir (The Adjudicator's Office, 2018: 3-10).

Şekil: 4 İngiltere'de Mükelleflerin İtiraz/Şikâyet Süreci



Kaynak: The Adjudicator's Office, 2018: 12.

Şekil 4'ten de görüleceği üzere, İngiltere'de mükelleflerin itiraz/şikâyet süreci dört aşamada gerçekleşmektedir. İlk önce mükellefler gelir idaresinin ilgili birimine alınan kararın tekrar gözden geçirilmesi için başvurmakta, ilgili birim mükellefin başvurusu doğrultusunda iç incelemeyi yapmakta, daha sonra ilgili idareden sonuç alınamazsa bağımsız olarak çalışan Hakem Ofisine başvurulmakta ve Hakem Ofisinden de sonuç alınamazsa nihai inceleme için Ombudsmana başvurulmaktadır.

Hakem Ofisine şikâyetler, vergi idaresine yapılan başvurunun sonuçlanmasından itibaren 6 ay içinde yapılabilmektedir. Vergi idaresine alınan kararın tekrar gözden geçirilmesini istemek için itiraz edilip sonuç alınamazsa mükellef 6 ay içinde Hakem Ofisine başvuru yapabilir. 6 ay geçtikten sonra ofise yapılan başvurular ise dikkate alınmamaktadır (The Adjudicator's Office, 2018: 13).

İngiltere Hakem Ofisine 2017-2018 yılları arasında toplam 5.802 adet şikâyet gerçekleştirilmiş, 967'si hakkında soruşturma kararı alınmış ve yapılan şikâyetlerin 1.204' ü ise çözülmüştür (The Adjudicator's Office, 2018: 13-15).

Öte yandan İngiltere'de mükellefler, vergi denetimi aşamasında denetim elemanından denetimin içeriği konusunda gerekli bilgiyi alma hakkına sahip bulunmaktadır (Şin, 2005: 154).

İngiltere'de mükellefler vergi denetimi sırasında kendisine yardımcı olacak bir uzmandan gerekli yardımı alabilirler. Ayrıca yardım alınan uzman, idareyle yapılacak görüşmelere mükellef ile birlikte katılabilir ve mükellefin haklarını korumaya çalışır. Eğer mükellefin denetim sırasında yardım alacak uzmana maddi olarak imkânı yok ise vergi idaresi denetim sürecinde mükellefe gerekli yardımı sağlamak durumundadır (Şin, 2005: 154-155). Bu noktada İngiliz vergi idaresi mükelleflere vergi denetimi sırasında uzman yardımı imkânı/hakkı tanımaktadır.

İngiltere'de vergi denetim elemanı, mükellefe denetim sonunda denetimi bitirdiğini gösteren bir mektup gönderir. Denetim sonunda mükellefin işlemlerinde herhangi bir eleştirilecek husus tespit edilirse, denetim elemanı ile mükellef yapılması gereken işlemler hakkında görüşürler. Bu doğrultuda mükellefe yapılması gereken hususlar açıklanır. Bu noktada mükellef emin olmadığı veya anlamadığı konularda her zaman denetim elemanından yardım isteyebilmektedir (Şin, 2005: 156).

3.5.2. ABD'de Mükellef Hakları

Mükellef haklarına ilişkin önemli gelişmelere ilk adım adan ülkelerden biri olan ABD'de, mükellef haklarına ilişkin bildirge ilk kez 1988 yılında ABD Kongresi tarafından mecliste onaylanmıştır. 1979'da Mükellef Ombudsmanlık (kamu denetçiliği) müessesinin ABD gelir idaresi içinde oluşturulmasını müteakiben mükellef haklarının duyurulması ve yasal zemine oturtulması amacıyla ABD Kongresi, 1988 yılında mükellef haklarını kanunlaştırmıştır. Bu yönü ile ABD'de mükellef hakları diğer ülkelerden farklı olarak kanun şeklinde düzenlenmiştir. Mükellef hakları Bildirgesinin (Taxpayer Bill of Rights) düzenleniş amacı, ABD gelir idaresinin sunduğu hizmetlerde yetkilerin kötüye kullanılmasını ortaya koymak ve bunları önlemeye yönelik düzenlemeler yapmak olmuştur. Ayrıca söz konusu bildirgede denetimler ve yardım konusunda da düzenlemeler yapılmıştır (Bakar, 2011: 51).

ABD’de mükellef haklarını etkileyen diğer önemli düzenleme ise 1996’da çıkarılan Mükellef Hakları Bildirgesi 2 (Taxpayer Bill of Rights 2) olmuştur. Düzenlenen ilk bildirden sonra mükelleflerin haklarının daha fazla korunması amaçlanmıştır. Mükellef hakları konusunda ikinci düzenlemenin getirdiği en önemli yenilik ise “Mükellef Ombudsmanlığı” müessesesinin kaldırılarak yerine “Mükellefin Avukatı İdaresi”ni kurmak olmuştur (Greenbaum, 1997: 152).

Öte yandan ABD’de mükellef haklarına ilişkin olarak 1998 yılında Mükellef Hakları Bildirgesi 3 (Taxpayer Bill of Rights 3) kanunlaşmış ve yayımlanmıştır. Söz konusu yeni bildirge ile ABD gelir idaresi ve vergi sisteminin işleyişine yönelik değişiklikler içeren düzenlemeler yapılmış ve vergileme sürecinde mükelleflerin sahip olduğu haklar ve ödevlerin kapsamı daha ayrıntılı bir şekilde kamuoyuna açıklanmıştır (Bakar, 2011: 52).

ABD’de mükellef haklarına ilişkin bir diğer önemli gelişme ise ABD gelir idaresi IRS’nin 2005 yılında resmi internet sitesinde mükelleflere haklarını tekrar hatırlatmak ve duyurmak amacıyla “Mükellef Olarak Haklarınız (Your Rights as a Taxpayer)” belgesini yayımlamasıdır. Söz konusu belgenin birinci kısmında mükelleflerin genel haklarının açıklaması yer alırken; ikinci kısmında inceleme, itiraz ve iadeler hakkında kısa açıklamalar yer almaktadır (Bakar, 2011: 52).

ABD gelir idaresinin yayımlamış olduğu en son mükellef hakları bildirdesinde⁸ 10 adet temel hak yer almaktadır. Bildirgenin geliştirilmesi amacıyla 2017 yılında değişiklikler yapılmış olup, IRS’nin ilan ettiği söz konusu haklar başlıklar halinde şöyledir (IRS, 2017: 1-2):

- Bilgi Edinme Hakkı
- Kaliteli Hizmet Hakkı
- Ödenmesi Gerekenden Daha Fazla Vergi Ödememe Hakkı
- IRS’nin Konumuna Başvurma Ve İtiraz Hakkı
- Temyiz ve Dava Hakkı
- Sona Erme (Kesinlik) Hakkı
- Gizlilik Hakkı
- Temsilci Bulundurma Hakkı
- Yardım Alma Hakkı
- Adil Bir Vergi Sistemi İsteme Hakkı

ABD yasalarına göre, IRS başkanı ve çalışanların yukarıda sayılan 10 maddeye uygun davranmaları gerektiği garanti altına alınmıştır. Ayrıca IRS çalışanları, yaptıkları işlemlerde mükelleflere haklarını açıklamak ve bu hakları korumakla yükümlü tutulmuşlardır (Kaya vd., 2017: 97).

⁸ ABD Mükellef Hakları Bildirgesi (Your Rights as a Taxpayer) hakkında ayrıntılı bilgi için bakınız: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf>

ABD’de mükellefler, gelir idaresi ile olan ilişkilerinde ihtilaf olursa yargı mercilerine gitmeden önce IRS’ye gerekli itirazda bulunabilmektedirler. Ayrıca mükellefler vergi ve faizlere ilişkin IRS’nin kararlarını doğrudan mahkemelere götürme hakkına da sahiptirler (IRS, 2017: 1).

ABD’de mükellef haklarına ilişkin en önemli gelişme esasen “Mükellefin Avukatı İdaresi (Taxpayer Advocate Service)” müessesesinin kurulması noktasında olmuştur. Amerika’da 1979’da mükelleflerin haklarını savunma amacıyla Mükellef Ombudsmanı birimi kurulmuş, 1996’da ise Mükellef Ombudsmanı birimi kaldırılarak yerine Mükellefin Avukatı İdaresi getirilmiştir. Söz konusu değişikliğin nedeni ise ombudsmanlık kurumunun IRS yetkilileri emrinde çalışması ve bu sebeple de mükellefler için bağımsız bir hak arama birimi olduğunun anlaşılabilmesidir (Kılıç, 2014: 8-12).

Ombudsmanlık müessesesinin mükellef haklarını tam anlamıyla temsil etmesini sağlamak için ABD Kongresi, bu kurumu IRS’den ayırarak çalışmalarını direkt kongreye sunan bir yapıya kavuşturmayı amaçlamış ve bu doğrultuda da Mükellefin Avukatı İdaresi kurulmuştur. Söz konusu idare 1998 yılında yapılan değişiklik ile Ulusal Mükellef Avukatı İdaresi (National Taxpayer Advocate) olarak değiştirilmiş ve her eyalet için Yerel Mükellef Avukatı İdaresi kurulmuştur. Ulusal Mükellef Avukatına bağlı bu birimlerin çalışmaları direkt olarak ulusal birime raporlanmaktadır (Bakar, 2011: 132). Söz konusu değişiklik neticesinde Ulusal Mükellef Avukatlığı, özerk hatta IRS’ten bağımsız bir pozisyona ve bu çerçevede yetkilere kavuşmuştur (Kılıç, 2014: 10).

Mükellefin Avukatı İdaresinin temel görevinin, resmi internet sitesinde mükelleflerin IRS’deki sesi olduğu ve mükelleflerin vergi sorunlarını çözmelerine yardımcı olduğu belirtilmiştir. Ayrıca IRS bünyesinde bağımsız bir kuruluş olduğu ve vergi mükelleflerinin haklarını korumak için görev yaptığı da belirtilmiştir (Taxpayer Advocate Service, <https://taxpayeradvocate.irs.gov/>).

Mükellefin Avukatı İdaresi, vergi problemleri olan ve bu durumu normal yollarla çözemeyen veya IRS’nin işlemlerinin doğru çalışmadığına inanan ve bunların çözümünde yardım bulmaya çalışan mükelleflere yardım etmektedir. Ayrıca Mükellefin Avukatı İdaresi mükelleflere adil davranılmasını, onların haklarını bilmesini ve anlamasını sağlamaktadır. Kurum, mükelleflere ücretsiz yardım hizmeti sunmakta olup mükellefler bu kuruma sözlü veya yazılı olarak, telefon ve internet aracılığıyla başvuruda bulunabilirler. Ayrıca kurum her yıl Ocak ve Haziran aylarında olmak üzere ABD Kongresine yaptığı çalışmalarla ilgili olarak yılda iki kez rapor sunmaktadır (National Taxpayer Advocate, 2018: 1-2).

ABD gelir idaresi ile uyuşmazlık yaşayan ve ihtilafa düşen mükellef, sorunlarını çözmek için Mükellefin Avukatı İdaresine başvurduğunda kendisine bir avukat atanır. Atanan avukat, sorunların çözülmesi için mükellef ile birlikte süreci ücretsiz olarak yürütmektedir (Kaya vd., 2017: 85).

Mükellef IRS ile ilgili olarak yaşadığı bir soruna ilişkin başvuru yaparken, avukatlar IRS'den bağımsız çalıştıkları ve sadece Ulusal Mükellef Avukatı aracılığıyla ABD Kongresine rapor verdikleri hususunda mükellefe bilgi vermek zorundadırlar. Bu doğrultuda mükellefler, IRS hakkında yapacakları şikâyetleri daha rahat ve baskıdan uzak bir şekilde gerçekleştirebileceklerdir (Kılıç, 2014: 13).

ABD'de Ulusal Mükellef Avukatı iki durumda yardım emri düzenleyebilmektedir. Birincisi, vergi uygulamaları sonucu mükellefin mühim zorluk yaşaması ve mükellefe yardım sağlanmadığı takdirde mükellefin sıkıntı yaşayabileceği durumlarda Ulusal Avukat, IRS'den söz konusu mükellefe yardım edilmesini ve sorunlarına çözüm bulunmasını emreder. İkincisi ise mükellefin durumunun Hazine Bakanlığının belirlediği şartlara uymasındır. Buna göre; IRS içerisinde yer alan mükelleflere yardım hizmetleri biriminin, yaşanan sıkıntıyı giderememesi veya önerdiği çözümün IRS'nin ilgili birimi tarafından kabul edilmemesi durumlarında Ulusal Avukat mükellefe yardım emri düzenler (Kılıç, 2014: 14).

Sayılan görev ve amaçlarının yanında Mükellefin Avukatı İdaresi, Mükellef Savunma Paneli (Taxpayer Advocacy Panel) ve Düşük Gelirli Mükellef Klinikliği (Low Income Taxpayer Clinic) birimlerinin yönetiminden ve işleyişinden de sorumludur (National Taxpayer Advocate, 2017: 15). Mükellef Savunma Paneli; vergi mükelleflerini dinleyen, vergi mükelleflerinin sorunlarını tespit eden ve IRS hizmetini ve müşteri memnuniyetini artırmak için önerilerde bulunan gönüllü bir gruptur. Düşük Gelirli Mükellef Klinikliği ise bir nevi hibe programıdır; bu nedenle düşük gelirli olan vergi mükelleflerine ücretsiz olarak temsilci, eğitim ve savunma hizmetleri sunmaktadır (Low Income Taxpayer Clinics, 2019: 1).

IRS içinde yer alan fakat IRS'den bağımsız olarak çalışan, yalnızca ABD Kongresine hesap veren ve mükellef haklarını koruyan Ulusal Mükellef Avukatlığı birimi, IRS'nin mükellef hukukuna aykırı işlemlerini denetlemekte ve olayları yargıya taşımadan çözmeye çalışmaktadır. Bu doğrultuda Ulusal Mükellef Avukatlığı, IRS'nin güvenilirliğine ve tarafsızlığına katkıları sunmaktadır. Öte yandan mükelleflerin avukatlarının olması, haksızlığa uğradığını düşünen fakat bu durumu mahkemelere götürecek mali ve teknik destekten yoksun olan mükelleflere etkin bir koruma şemsiyesi sağlamaktadır (Kılıç, 2014: 15).

Öte yandan ABD'de mükellef nezdinde vergi incelemesine başlamadan önce mükelleflerin hakları ve IRS'nin yükümlülükleri konusunda mükellefe yazılı bir belge verme zorunluluğu bulunmaktadır (Karyağdı, 2006: 62).

ABD'de mükellef, denetim elemanı ile ilk görüşmesinde incelemenin mahiyetini öğrenme hakkına sahip olup, denetim elemanı da inceleme hakkında mükellefe bilgi vermek zorundadır (Sayın, 1996: 9).

ABD’de mükellefler, denetim elemanlarının vergi incelemesini ne zaman bitireceklerini öğrenme hakkına sahiptir. Yani mükelleflerin, denetim elemanlarının başlatmış olduğu vergi incelemesini maksimum ne kadar sürede bitireceğini bilme hakkı bulunmaktadır (IRS, 2017: 1).

ABD’de mükellefler vergi denetimi sırasında kendilerini temsil etmek amacıyla avukat, muhasebeci veya kayıtlı bir temsilci bulundurabilmektedirler. Eğer mükellefler, temsilci işlemlerini karşılayamazlarsa Düşük Gelirli Mükellef Kliniğinden yardım alabilmektedirler (Kaya vd., 2017: 99).

Yine ABD’de vergi denetimine girecek olan mükellefler, idare ve denetçi ile görüşüp incelemenin yapılacağı yeri ve zamanı belirleyebilmektedirler (IRS, 2017: 2). Ayrıca mükellefler, inceleme konusundaki sorunları değerlendirmek için denetim elemanı ile toplantı yapabilmektedirler (Raabe vd., 2008: 24).

ABD’de dairede yapılacak olan vergi incelemesi, mükellefle veya temsilcisiyle ya da her ikisinin de katıldığı bir görüşme ile başlar. Eğer mükellef denetim elemanı ile görüşmeye tek başına katılmışsa görüşmenin bir temsilci, muhasebeci, avukat, müşavir ile devam etmesini sağlamak için görüşmeyi kesebilme veya erteleyebilme hakkına sahiptir (Karyağdı, 2006: 53).

Öte yandan ABD’de mükellefler, denetim elemanı ile görüşmeden en az 10 gün önce talepte bulunmak şartıyla ve vergi idaresinin kendi cihazlarıyla yapılan işlemlerin maliyetine katlanmak kaydıyla, yapılan görüşmeyi cihazla kayıt altına aldırma hakkına da sahiptirler (Karyağdı, 2006: 53).

ABD’de vergi denetiminin sonuçlanmasından sonra denetim elemanı mükellefe, vergilendirmeye ilişkin olarak bundan sonra yapılabilecek işlemler hakkında açıklama yapmak zorundadır. Ayrıca denetim sonucunda mükellef hakkında bir rapor düzenlenir ve mükellefe verilir. Denetim raporunda, önerilen düzeltme yollarına ilişkin açıklama ile vergi ve cezalara ilişkin bilgiler yer alır (Yazar ve Tezcan, 2007: 73).

ABD’de denetim elemanının denetim sonucunda önerdiği değişiklik konusunda mükellef ile denetim elemanı anlaşamazsa, mükellef IRS’nin İtiraz Bürosuna temyiz için başvuruda bulunabilmektedir. Mükellef İtiraz Bürosuna başvurmak istemezse veya İtiraz Bürosunun kararlarıyla mutabık kalmazsa, vergi mahkemesinde dava açabilmektedir (IRS, 2017: 3).

ABD’nin vergi uygulamalarında yer alan ve diğer ülke uygulamalarından farklı olan bazı düzenlemeler bulunmaktadır. Örneğin; vergi incelemesi sırasında gecikme faizinin durdurulabilmesi ve vergi incelemesinin başlangıç aşamasında bitirilebilmesi bu uygulamalardandır (Karyağdı, 2006: 75).

ABD’de mükellef, incelemenin sonunda ilave bir vergi borcu çıkacağını tahmin ediyorsa tahmin ettiği tutarın belirli bir kısmını veya tamamını inceleme devam ederken ödemek suretiyle gecikme faizinin birikmesini önleyebilmektedir. Bu doğrultuda vergi idaresi, mükelleften alacağını tahsil ettiğinde daha önce ödenen tutara isabet eden kısma faizin işlemesi durmaktadır (Karyağdı, 2006: 76).

Yine ABD’de mükelleflerin daha önce denetlenmiş olan aynı konulardan tekrar denetlenmesini önlemek amacıyla “Tekrarlanan İnceleme İşlemi Uygulaması” getirilmiştir. Mükellefin vergi beyannameleri aynı konulardan önceki iki yılda incelenmiş ve inceleme mükellefe herhangi bir ilave vergi ve ceza getirilmeksizin sonuçlanmışsa, idare inceleme elemanını bu durumdan haberdar etmekte ve inceleme elemanının onaylaması üzerine de inceleme başlangıç aşamasında bitirilmektedir (Shafiroff, 2005: 58).

3.5.3. Fransa’da Mükellef Hakları

1789 yılında gerçekleştirilen Fransız Devriminin vergi alanında önemli sonuçları vardır. Devrimle birlikte kralın vergilendirme yetkisine sınırlar getirilmiş, derebeyi ve kiliselerin ise vergilendirme ile ilgili imtiyazları kaldırılmıştır. Daha sonra Fransız Devrimi neticesinde “Haklar Demeci” ilan edilmiş ve bu belgede vergilendirme ile ilgili olarak iki temel madde ortaya çıkmıştır (Bakar, 2011: 53). Vergileme ile ilgili söz konusu maddelerde vergilerin kanunilik, genellik, eşitlik ve belirlilik ilkeleri düzenlenmiştir (Çağan, 1982: 24).

Fransız Haklar Demecindeki vergileme alanındaki düzenlemeyle vergilendirmenin anayasal temelleri oluşturulurken, bu durumun mükellef hakları açısından da etkileri olduğu açıktır. Çünkü mükellef haklarının temel dayanakları öncelikle anayasal zeminde mükelleflerin çeşitli araçlarla korunmasından doğmaktadır. Bu noktada Fransız İhtilali neticesinde vergilendirmenin anayasal temelleri atıldığından, söz konusu devrim mükellef haklarının gelişmesi açısından önemli rol oynamıştır (Gerçek vd., 2015: 38).

Öte yandan Fransa’da çağdaş anlamda “Mükellef Bildirgesi (La Charte du Contribuable)”, vergi denetiminde idarenin sorumlulukları ve mükelleflerin hakları hakkında açıklamalar içeren idari bir düzenleme olarak 1975 yılında yayımlanmıştır. Bu noktada dünyadaki mükellef bildirelerinin ilkinin 1975 yılında Fransa’da ortaya çıktığı söylenebilir. Fakat bildirge mükelleflerin vergi denetimi sırasındaki haklarını içeren ve denetim özelinde değerlendirilen bir yapıya sahip olduğundan dar kapsamlı görülmekte ve çoğu kaynakta geçmemektedir (Bakar, 2011: 54). Daha sonra ise vergi denetimindeki sorunları çözmeye odaklanan, idareye yol gösteren ve vergi denetiminde mükellef haklarının korunması amacıyla kanuni nitelik taşıyan “Kontrol Edilen Mükelleflerin Hakları ve Yükümlülükleri Bildirgesi (La Charte des Droits et Obligations du Contribuable Vérifié)” 1987 yılında yayımlanmıştır (Gerçek vd., 2015: 40).

Dünyadaki vergi idarelerinin yeniden yapılandırılmasına ayak uydurma noktasında, Fransa’da da yenilenme çalışmaları 2000 yılında başlamış ve vergi idaresi yapısında bazı düzenlemeler yapılmıştır. Bu doğrultuda mükelleflerin vergisel işlemlerini kolaylaştırmak ve mükelleflere yardımcı olmak amacıyla gerçek kişi mükellefler için “Mükellef Temsilcisi Birimi”, tüzel kişi mükellefler (şirketler) için “Büyük İşletmeler Yönetim Birimi” ve uyuşmazlıkların etkin ve hızlı bir şekilde çözülmesi için “Danışma Ve İtiraz Merkezi Birimi” oluşturulmuştur (Gerçek, 2002: 93-95; Bakar, 2011: 54).

Öte yandan Fransa’da mükellef hakları konusunda bilgiler içeren Mükellef Bildirgesi (La Charte du Contribuable), 2007 yılında yeniden güncellenmiş ve söz konusu bildirmede vergi idaresi mükellef haklarına saygılı olacağını ve mükelleflerle işbirliği içerisinde olarak mükellef odaklı hizmet sunacağını duyurmuştur (Direction Générale des Impôts, 2007: 3-4).

Ayrıca Kontrol Edilen Mükelleflerin Hakları ve Yükümlülükleri Bildirgesi (La Charte des Droits et Obligations du Contribuable Vérifié) de 2018 yılında yeniden güncellenmiş ve söz konusu bildirmede vergi denetiminin nasıl gerçekleştirildiği, mükellef haklarının korunmasının kanunla düzenlendiği, söz konusu kanunların adil bir şekilde uygulanmasından idarenin sorumlu olduğu ve idarenin işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu belirtilmiştir (Direction Générale des Finances Publiques, 2018: 1-3).

Fransa’da mevcut olan uygulamalar ve yasal düzenlemeler dikkate alındığında ülkede yer alan temel mükellef haklarının bir kısmı şöyledir (Koşar, 2007: 60-61):

- Bilgi Alma Hakkı
- Vergi İdaresine Başvuru Hakkı (Vergiye İtiraz Hakkı)
- Ek Süre Talep Etme Hakkı
- Yargı Yolu Hakkı
- Mesleki Sırlara Saygı Hakkı
- Gizlilik Hakkı

Fransa’da mükellefler vergi idaresinin vermiş olduğu görüş (özelge) doğrultusunda hareket ederlerse idare eski görüşünü değiştirirse dahi mükelleflere bu işlemlerle ilgili olarak ek vergi tarhı ve ceza kesilmesi söz konusu değildir. Bu noktada vergi idaresi eski görüşü ile bağlıdır. Düzenlemenin temel amacı, mükelleflerin vergi idaresinin görüş değiştirmesi karşısında korunmasıdır (Karataş Durmuş, 2016: 109).

Öte yandan Fransız vergi idaresinin vermiş olduğu görüşlerin (özelgelerin) bağlayıcılığı sadece vergi idaresi yönündendir. Fransız vergi sisteminde vergi idaresinin görüşleri, vergi denetim elemanları için tavsiye niteliğinde olup denetim elemanları bu görüşlere uygun davranmak zorunda değildirler (Karataş Durmuş, 2016: 109).

Fransa’da vergi denetimleri esnasında vergi idaresinin/denetim elemanlarının mükelleflere 32 sayfa olan “Kontrol Edilen Mükelleflerin Hakları ve Yükümlülükleri Bildirgesi”⁹ (La Charte des Droits et Obligations du Contribuable Vérifié)’ni verme zorunluluğu bulunmaktadır (Direction Générale des Finances Publiques, 2018: 5). Denetim biriminin bu yükümlülüğünü yerine getirmemesi durumunda denetim işlemi usule aykırı sayılmakta ve bu yüzden de denetim işlemi geçersiz olmaktadır. Ayrıca söz konusu hak ve yükümlülük bildirim verilmeksizin bir denetim yapılmışsa ve bu şekilde ek vergi tarhi yapılmışsa bu durumda denetimdeki usulsüzlük nedeniyle yapılan işlemler geçersiz sayıldığı için vergilendirme de iptal edilmektedir (Karataş Durmuş, 2016: 114).

Fransa’da vergi denetiminden önce mükellefin bilgilendirilmesi zorunluluğu bulunmaktadır. Bu noktada mükellefin vergi denetimi hakkında bilgi sahibi olma hakkı vardır. Denetim ile ilgili olarak mükellefe gönderilen yazı veya ihbarnamenin içeriğinde denetimin döneminin, kapsamının ve türünün belirtilmesi gerekmektedir (Direction Générale des Finances Publiques, 2018: 10).

Yine Fransa’da mükelleflerin denetim sırasında yanlarında muhasebeci, müşavir veya avukat bulundurabilme ve bu kişilerden yardım alabilme hakkı bulunmaktadır (Karataş Durmuş, 2016: 114).

Fransa’da bazı denetimlerin belirli sürelerde bitirilme zorunluluğu vardır. Bu düzenleme de mükellef hakkını koruyucu bir uygulamadır. Bu doğrultuda küçük işletmelerin yerinde denetim süresi 3 ayı geçememekte, muhasebe denetiminin süresi 6 ayı geçememekte ve kişisel vergi durumu incelemesinin süresi ise 1 yılı aşmamaktadır (Direction Générale des Finances Publiques, 2018: 8-10).

Fransa’da daha önce denetimi yapılmış aynı vergi dönemi ve aynı vergi türü ile ilgili olarak tekrardan ikinci bir denetim yapılması durumu söz konusu değildir (Karataş Durmuş, 2016: 115). Bu bağlamda örneğin daha önce 2018 yılı hesapları ve gelir vergisi incelenmiş bir mükellefin, tekrardan 2018 yılı hesapları ve gelir vergisi incelenmemektedir. Bu düzenleme, mükelleflere aynı durum ile ilgili olarak tekrar incelenmeme güvencesi veren ve mükellef hakkını koruyan bir uygulamadır.

⁹ Fransa’da düzenlenmiş olan Kontrol Edilen Mükelleflerin Hakları ve Yükümlülükleri Bildirgesi (La Charte des Droits et Obligations du Contribuable Vérifié) hakkında ayrıntılı bilgi için bakınız: https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/dgfip/controle_fiscal/organisation_fonctionnement/charte_a_out_2018.pdf.

Ayrıca Fransa’da mükellefin, denetim sırasında yapılan işlemlerle alakalı olarak denetçinin üst amirine (başmüfettişe veya bölge müfettişine) başvurma hakkı bulunmaktadır (Direction Générale des Finances Publiques, 2018: 8-10). Bu düzenleme ile denetim elemanının hata ve yanlışlıkları üst makama bildirilmekte ve denetim sırasında çıkacak uyuşmazlıkların önceden önlenmesi sağlanmaktadır.

Fransa’da yapılan denetim sonucunda ek vergi tarhi çıkarsa, mükellef vergi idaresine başvurarak söz konusu duruma itiraz edebilmektedir. Eğer idare itirazı reddederse bu kez mükellefin yargı yoluna başvurma hakkı bulunmaktadır (Tokat, 2010: 64). Öte yandan Fransa’da vergi uyuşmazlıklarına ilişkin davalar, ivedi yargılama usulüne göre idari mahkemelerde dosya üzerinden görüşülmekte ve mahkeme 48 saat içerisinde kararını açıklamak durumundadır (Kaya vd., 2017: 183-184). Vergi yargısının hızlı karar alması, mükelleflerin mağdur olmaması ve haklarının korunması açısından önemli bir durumdur.

Fransa vergi hukukunda, mükellef haklarının korunması ile ilgili olarak yapılan düzenlemelerin çoğu usule ilişkin düzenlemelerdir. Bu noktada mükellefler, vergi idaresinin vergi denetimi ile ilgili olarak usul kurallarının dışına çıktığını ispat ederlerse, vergi idaresinin usul hatasından dolayı yaptığı bütün işlemlerini iptal ettirebilmektedirler (Karataş Durmuş, 2016: 116).

3.5.4. Almanya’da Mükellef Hakları

Almanya’da mükellef hakları ile ilgili temel dayanaklar; Alman Mali Kanunu, Alman Anayasası ve uluslar üstü hukuk (Avrupa Birliği Hukuku, çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları, vb.) kaynaklarıdır (Gerçek vd., 2015: 41). Diğer ülkelere göre Almanya’da mükellef hakları anayasada daha fazla düzenlenmiştir. Alman Anayasasında yer alan temel mükellef hakları; eşitlik hakkı, dilekçe hakkı, özel hayatın gizliliği hakkı, özel mülkiyet hakkı ve dava açma hakkı gibi haklardır.

Öte yandan 1919 yılında yayımlanan Alman Mali Kanunu da mükellefler için bazı haklar getirmiştir. Bu doğrultuda Alman vergi hukukunda mükellef haklarının temellerinin 20. yüzyılda atıldığı söylenebilir. Söz konusu haklar ise adil ve kanunlara uygun vergilendirme hakkı, bilgilendirilme ve yardım alma hakkı, dinlenilme hakkı, gizlilik hakkı, vergi mahremiyeti hakkı, idari yollara başvuru hakkı olarak belirtilebilir (Bakar, 2011: 55; Gerçek vd., 2015: 41; Kaya vd., 2017: 179-180).

Alman mali sisteminde vergi ile ilgili uyuşmazlıklar, ilk önce vergi idaresi ve mükellef arasında çözülmeye çalışılmakta buradan bir sonuç alınamadığı durumda ve vergi idaresine yapılan itirazdan sonra yargı yoluna başvuru yapılabilmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2014: 15).

Almanya’da mükelleflerin vergi denetimi sırasındaki hakları ise temel haklara benzer olarak düzenlenmiştir. Denetim elemanının denetimi yazılı olarak bildirmesi, denetimin içeriği hakkında bilgi vermesi, denetimin mesai saatleri içerisinde yapılması, denetim raporuna karşı itiraz edilebilmesi, mükellefin denetim elemanlarını ret edebilme hakkının olması mükelleflerin başlıca haklarından (Gökbel, 2000: 38-39; Mazlum, 2018: 46).

Almanya’da vergi denetiminden sonra mükellef hakkında bir rapor düzenlenmektedir. Düzenlenen bu rapor üzerinde mükellef denetim elemanı ile rapordaki fiili durum ve yasal konular üzerinde tek tek görüşebilmektedir (Şin, 2005: 139). Bu görüşmede mükellef, raporda eleştirilen konular hakkında görüşlerini dile getirebilmekte ve kendisini ispatlamaya imkân bulmaktadır.

Öte yandan Almanya’da denetlenen mükellefin yakınlarından bilgi istenememekte ve mükellef hakkında bir karar alınmadan önce mükellefin dinlenilmesi gerekmektedir (Şin, 2005: 143). Bu noktada mükellef hakkında bir işlem yapılmadan önce mükellefin dinlenilmesi, mükellefin hakkını koruyan ve mükellefin vergi denetimine uyumunu artıran bir uygulamadır.

3.5.5. Rusya’da Mükellef Hakları

Rusya’da genel mükellef hakları, Rusya Federasyonu Vergi Kanunu’nun 21’inci ve 22’nci maddelerinde düzenlenmiştir. Bu doğrultuda Rus Vergi Kanunu’na göre mükellefler (Tax Code of The Russian Federation, 1998: article 21-22):

- Maliye Bakanlığından ve yerel vergi dairelerinden vergilerin uygulanması ile ilgili olarak yazılı açıklama (izahat) talep edebilme hakkına sahiptirler.
- Kanuna göre tespit edilen vergi muafiyet, istisna ve kolaylıklarından yararlanabilme hakkına sahiptirler.
- Kanunun öngördüğü erteleme, taksitlendirme ve iade alma imkânlarından yararlanma hakkına sahiptirler.
- Vergisel işlemlerdeki çıkarlarını bir temsilci aracılığıyla savunabilme hakkına sahiptirler.
- Vergi işleri ile görevli memurların yaptığı işlemlerde, memurların vergi mevzuatına uymalarını talep etme hakkına sahiptirler.
- Kanuna aykırı gördükleri tutanakları imzalamama hakkına sahiptirler.
- Vergi makamlarının işlemlerine karşı idari ve adli yollara başvurma hakkına sahiptirler.
- Vergi sırlarının gözetilmesini ve korunmasını isteme hakkına sahiptirler.
- Vergi makamlarının veya memurlarının kusurundan kaynaklanan zararların ödenmesini talep etme hakkına sahiptirler.
- Ayrıca vergi mükellefleri, bu kanunda yer almayan ancak diğer düzenlemelerde yer alan haklardan da yararlanabilmektedirler.

Rusya’da mükellefler, vergi denetiminin ikametgâhlarına en yakın vergi dairesindeki denetim elemanlarınca yapılmasını talep etme hakkına sahiptirler (Kaya vd., 2017: 140-142).

Rusya’da mükellefler, vergi denetimi sırasında düzenlenen tutanaklara itiraz ve görüşlerinin geçirilmesini talep edebilmektedir (Kaya vd., 2017: 147). Denetim sırasında mükelleflerin itirazlarını tutanaklara kaydettirebilmeleri, mükellef hakkını gözeten bir uygulamadır.

Öte yandan Rusya Federasyonu Vergi Kanunu’nun 89’uncu maddesine göre; vergi dairesi müdürünün kararı doğrultusunda, bazı durumlarda 6 ayı geçememek ve bir defaya mahsus olmak üzere vergi denetiminin askıya alınması söz konusu olabilmektedir (Tax Code of The Russian Federation, 1998: article 89). Vergi denetiminin geçici olarak askıya alınması uygulaması, zor durumda olan mükellefin çıkarlarını koruyan bir düzenleme olarak görülmektedir.

Rusya Vergi Kanunu’nun 99’uncu maddesine göre; mükelleflerin, vergi denetim raporunda yer alan tespitlere veya denetçilerin sonuç ve tavsiyelerine katılmaması durumunda vergi denetim raporunu aldıktan sonra 15 gün içinde söz konusu rapora itiraz etme hakkı bulunmaktadır. Mükellef tarafından yapılan itiraz, denetim elemanının bağlı bulunduğu vergi dairesi müdürü tarafından değerlendirilir (Tax Code of The Russian Federation, 1998: article 99).

Ayrıca Rusya Federasyonu Vergi Kanunu’nun 89’uncu maddesine göre mükellefin inceleme yapılan aynı vergi dönemi ve aynı vergi türü için ikinci defa yerinde denetim yapılamamaktadır (Tax Code of The Russian Federation, 1998: article 89). Mükelleflerin aynı dönemlerinin ve aynı vergi türlerinin tekrar tekrar incelenmesinin önüne geçilmesi doğrultusunda getirilen söz konusu düzenlemenin, vergiye gönüllü uyumu artıran ve mükelleflere güvence veren uygulama olduğu aşikârdır.

3.5.6. Bazı Ülkelerdeki Mükellef Haklarına İlişkin Uygulamaların Değerlendirilmesi

Çalışmanın bu kısmında İngiltere, ABD, Fransa, Almanya ve Rusya gibi ülkelerdeki genel mükellef haklarına ve vergi denetiminde mükellef haklarına ilişkin uygulamalar özetlenerek, ilgili ülkelerdeki mükellef haklarına ilişkin uygulamalar değerlendirilecek ve Türkiye ile karşılaştırma yapılmaya çalışılacaktır.

OECD’nin 2011 yılında ülkelerle ilgili olarak karşılaştırmalı bilgiler serisinde yayımlanmış olduğu raporda, bahsi geçen ülkelerin ve Türkiye’nin mükellef haklarıyla ilgili düzenlemelerine ilişkin olarak yer alan bilgiler aşağıdaki gibidir.

Tablo: 26 İngiltere, ABD, Fransa, Almanya, Rusya ve Türkiye’de Mükellef Haklarıyla İlgili Temel Düzenlemeler

Ülkeler	Kanun Olarak Veya Diğer Yasal Statüde Düzenleme	İdari Bir Belge Olarak Düzenleme
İngiltere	Var	Var
ABD	Var	Var
Fransa	Var	Var
Almanya	Var	Yok
Rusya	Var	Yok
Türkiye	Yok	Var

Kaynak: OECD, 2011: 204.

OECD’nin ülkelerle ilgili olarak yayımlamış olduğu mükellef haklarıyla ilgili verilere bakıldığında; İngiltere, ABD, Fransa, Almanya ve Rusya gibi ülkelerin hepsinde mükellef haklarının kanun olarak veya diğer yasal statüde yer aldığı; ancak Türkiye’de kanun veya diğer yasal statüde mükellef haklarına ilişkin olarak bir düzenlemenin yer almadığı görülmektedir.

Öte yandan ülkeler mükellef haklarını sadece bir yerde değil, çeşitli kanuni ve idari düzenlemelerde düzenlemektedirler. Bu durumda, ülkelerin mükellef haklarına ilişkin düzenlemelerine kolay ulaşmayı zorlaştırmakta ve hatta mümkün kılmamaktadır. Ancak ülkelerin son yıllarda saydamlığı ve erişilebilirliği arttırmak için bu alanda önemli adımlar attığı da görülmektedir (Bakar, 2011: 60).

Ülkeler mükellef haklarını korumak için çeşitli bildirgeler veya imtiyazlar yayımlamış ve mükelleflere haklarını duyurmaya çalışmışlardır. Bu noktada İngiltere, ABD, Fransa, Almanya ve Rusya’daki mükellef bildirgelerinde yer alan mükellef hakları aşağıdaki gibidir.

Tablo: 27 İngiltere, ABD, Fransa, Almanya ve Rusya’da Mükellef Bildirgelerinde Yer Alan Mükellef Hakları

Ülkeler/Haklar	İngiltere	ABD	Fransa	Almanya	Rusya
Mahremiyet (Gizlilik)	Var	Var	Var	--	--
Bilgiye Erişim (Yardım)	Var	Var	Var	--	--
Memurların Hesap Verebilirliği (Şikâyet)	Var	Var	Var	--	--
Vergiye Uyum Maliyetini Azaltma	Var	Var	Var	--	--
İtiraz (Temyiz)	Var	Var	Var	--	--
Temsil (Profesyonel Tavsiye)	Var	Var	Yok	--	--
Tarafsızlık (Adalet)	Var	Var	Var	--	--
Uyum (İyi Niyet)	Var	Yok	Var	--	--

Kaynak: The Chartered Institute of Taxation, 2008: 41-43.

Tablo 27’den görüleceği üzere ilgili ülkelerin yayımlamış olduğu mükellef hakları bildirgelerinde en çok hakkın yer aldığı ülke İngiltere’dir. Bu noktada İngiltere ayrıca Dünya’da modern anlamda mükellef haklarına ilişkin ilk bildirgeyi de yayımlayan (1986 yılında) ülke konumundadır.

Türkiye’de yayımlanan mükellef hakları bildirgesine bakıldığında ise söz konusu bildirmede; mahremiyet/gizlilik, bilgiye erişim/yardım, uyum maliyetini azaltma, itiraz/temyiz ve tarafsızlık/adalet gibi haklardan bahsedilmiş; ancak memurların hesap verebilirliği ve temsil/profesyonel yardım alma haklarından bahsedilmemiş ve bahsedilen haklar bir hizmet taahhünamesi niteliğinde olmuştur (Gerçek vd., 2015: 239).

Öte yandan mükelleflerin bilgiye erişim/yardım alma hakkı ile ilgili olarak OECD’nin hazırladığı raporda; İngiltere, ABD, Fransa, Almanya, Rusya ve Türkiye’deki vergi idarelerinin yapmış oldukları düzenlemeler ve uygulamalar konusunda bir karşılaştırma yapıldığında söz konusu durum aşağıdaki gibidir.

Tablo: 28 İngiltere, ABD, Fransa, Almanya, Rusya ve Türkiye’de Mükelleflerin Bilgiye Erişim/Yardım Alma Hakkı Durumu

Ülkeler	Vergiler İle İlgili Genel Yayınlar	Beyanname Düzenleme Rehberleri	Okullarda Vergiler İle İlgili Yayınlar	İnternetle Bilgi Sunumu	Ücretsiz Telefonla Yardım
İngiltere	Var	Var	Yok	Var	Yok
ABD	Var	Var	Var	Var	Var
Fransa	Var	Var	Ders Var	Var	Yok
Almanya	Var	Var	Yok	Var	Yok
Rusya	--	--	--	--	--
Türkiye	Var	Var	Yok	Var	Yok

Kaynak: OECD, 2004, 54-58; Gerçek, 2006: 129.

İngiltere, ABD, Fransa, Almanya ve Türkiye’de mükelleflerin bilgiye erişim/yardım alma hakkı durumuna bakıldığında; söz konusu ülkelerin hepsinde vergiler ile ilgili genel yayınların, beyanname düzenlemeye yardımcı yayınların ve internetle bilgi sunumunun yapıldığı görülmektedir. Dikkat çekici durum olarak ise okullarda vergiler ile ilgili yayınların yapılması noktasında, Fransa’da vergi alanında yayından da öte ders olarak vergilerin okutulduğu görülmektedir. Öte yandan İngiltere, Almanya ve Türkiye’de ise okullarda vergiler ile ilgili yayınların yapılmadığı göze çarpmaktadır. Ek olarak bahsi geçen ülkeler içerisinde sadece ABD’de mükelleflere ücretsiz olarak telefonla yardım yapıldığı görülmektedir.

Ülkeler; içinde buldukları siyasi, idari, ekonomik ve sosyal yapıya göre mükellef haklarını değişik şekillerde korumaya çalışmaktadırlar. Bu noktada OECD’nin 2013 yılında yayımladığı raporda, çalışmada yer verdiğimiz söz konusu ülkelerde mükelleflerin şikâyetleri ile ilgilenen yapıların durumuna ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Tablo: 29 İngiltere, ABD, Fransa, Almanya, Rusya ve Türkiye’de Vergi Mükelleflerinin Şikâyetleriyle İlgilenen Yapıların Durumu

Ülkeler	Mükelleflerin Şikâyetleri İle İlgilenen Yapı	Vergi İdaresinden Bağımsızlığı	İsmi
İngiltere	Var	Var	Hakem Ofisi (Adjudicators Office) Parlamento Ombudsmanı (Parliamentary Ombudsman)
ABD	Var	Var	Mükellefin Avukatı İdaresi (Taxpayer Advocate Service)
Fransa	Var	Var	Cumhuriyet Arabulucusu (Mediator of the Republic)
Almanya	Yok	--	--
Rusya	Yok	--	--
Türkiye	Yok ¹⁰	--	--

Kaynak: OECD, 2013: 47, 56; OECD 2015: 48.

Tablo 29’dan görüleceği üzere; İngiltere, ABD, Fransa, Almanya, Rusya ve Türkiye gibi ülkelerin içerisinde İngiltere, ABD ve Fransa’da bağımsız olarak çalışan ve mükelleflerin şikâyetleri ile ilgilenen organlar bulunmaktadır. Öte yandan her ne kadar Türkiye’de mükelleflerin şikâyetleri ile ilgilenen bir yapı, OECD kaynaklarına göre görünmese de Türkiye’de şikâyetler ile ilgilenen bir kurum olarak 2012 yılında Kamu Denetçiliği Kurumu kurulmuştur. Ancak söz konusu kurum, sadece mükellefler için değil bütün vatandaşlar için şikâyetleri değerlendiren ve tavsiye niteliğinde kararlar alan bir yapıdadır.

Çalışmanın 3.5. bölümündeki açıklamalar doğrultusunda ABD, Almanya, Fransa, İngiltere ve Rusya’da mükellef haklarının açıklanması uygulamasına bakıldığında; ABD’de mükellef haklarının açıklanması, diğer ülkelerden farklı olarak kanun şeklinde yapılmıştır (Bakar, 2011: 51). Bu durum ABD’de mükellef haklarına verilen önemi göstermektedir.

Öte yandan çalışmanın 3.5. bölümündeki açıklamalar doğrultusunda ABD, Almanya, Fransa, İngiltere ve Rusya’da mükellefe yaklaşma bakımından uygulamalara bakıldığında; İngiltere gelir idaresi, vergi ödeyen kişilere yüklenecek kelimenin kesin olmadığını vurgulamakta ve vergi ödeyenlere “mükellef” yerine “müşteri” kelimesini kullanmayı tercih etmektedir (James vd., 2005: 3). Bu durum İngiltere’de mükellefe kamu (idare) tarafından değil özel sektör açısından mükellef/müşteri odaklı bakıldığını göstermektedir.

¹⁰ OECD’nin 2013 ve 2015 yıllarında yayımladığı tablolara göre Türkiye’de her ne kadar mükelleflerin şikâyetleri ile ilgilenen bir yapının olmadığı belirtilse de, 2012 yılında Kamu Denetçiliği Kurumu’nun kurulduğu ve pilot uygulama aşamasında olduğu dipnot olarak OECD tarafından ayrıca belirtilmiştir.

Yine ABD, Almanya, Fransa, İngiltere ve Rusya'daki mükellef haklarına ilişkin uygulamalara bakıldığında; İngiltere'de uygulanan Hakem Ofisi (Adjudicator's Office) ve Parlamento Ombudsmanı (Parliamentary Ombudsman) ile ABD'de uygulanan Mükellefin Avukatı İdaresi (Taxpayer Advocate Service) müesseseleri dünyada mükellef haklarının korunması noktasında dikkat çeken çağdaş uygulamalardır. Bu doğrultuda İngiltere'de yer alan Hakem Ofisi ve ABD'de yer alan Mükellefin Avukatı İdaresi, gelir idaresi ile vergi mükellefleri arasındaki uyuşmazlıkları çözmeye çalışan ve şikâyetleri inceleyen adil ve tarafsız bir hakem olarak hareket etmekte ve mükellefler için ücretsiz hizmet sunmaktadır. Türkiye'ye bakıldığında ise gelir idaresi bünyesinde veya vergi denetim birimleri bünyesinde mükelleflerin şikâyetlerini veya itirazlarını yapabileceği ayrı ve bağımsız bir müessese bulunmamaktadır.

ABD, Almanya, Fransa, İngiltere ve Rusya'daki vergi denetimi yönünden mükellef haklarına ilişkin uygulamalara bakıldığında; İngiltere'de eğer mükellefin denetim sırasında yardım alacak uzmana maddi olarak imkânı yok ise vergi idaresi denetim sürecinde mükellefe gerekli yardımı sağlamaktadır (Şin, 2005: 154-155). Bu noktada İngiliz vergi idaresi mükelleflere vergi denetimi sırasında uzman yardımı imkânı tanımakta ve mükelleflere denetim sürecinde kolaylık göstermektedir.

Yine ABD, Almanya, Fransa, İngiltere ve Rusya'daki vergi denetimi yönünden mükellef haklarına ilişkin uygulamalara bakıldığında; ABD'de mükellef nezdinde vergi incelemesine başlamadan önce mükellefin hakları konusunda mükellefe yazılı bir belge verme zorunluluğu bulunmaktadır (Karyağdı, 2006: 62). Benzer olarak Fransa'da ise vergi denetimleri esnasında vergi denetim elemanlarının mükelleflere Kontrol Edilen Mükelleflerin Hakları ve Yükümlülükleri Bildirgesini verme zorunluluğu bulunmaktadır (Direction Générale des Finances Publiques, 2018: 5). ABD'de ve Fransa'da vergi denetimi başlamadan mükellefe haklarını gösteren belgelerin verilmesi mükellef haklarını koruyan modern bir uygulamadır. Bu doğrultuda Türkiye'de vergi denetimi sırasında mükelleflere haklarını gösteren bir belge verme zorunluluğu bulunmamakta; ancak uygulamada idare ve denetim elemanları Vergi İncelemelerinde Mükellef Hak ve Yükümlülükleri Broşürünü denetim sırasında mükellefe vermektedir.

ABD, Almanya, Fransa, İngiltere ve Rusya'daki vergi denetimi yönünden mükellef haklarına ilişkin uygulamalara bakıldığında; ABD'de vergi denetimine girecek olan mükellefler, denetçi ile görüşüp incelemenin yapılacağı yeri ve zamanı belirleyebilmektedirler (IRS, 2017: 2). Türkiye'de ise denetimin ne zaman yapılacağı mükellefe önceden haber verilmez ve denetim her zaman yapılabilir. Ancak Türkiye'de denetim mükellefin isteği doğrultusunda ve şartların da oluşması durumunda mükellefin iş yerinde veya denetim elemanının ofisinde yapılabilir.

ABD, Almanya, Fransa, İngiltere ve Rusya'daki vergi denetimi yönünden mükellef haklarına ilişkin uygulamalara bakıldığında; ABD'de mükellefler, denetim elemanı ile görüşmeden en az 10 gün önce talepte bulunmak şartıyla ve vergi idaresinin kendi cihazlarıyla yapılan işlemlerin maliyetine katlanmak kaydıyla, denetim elemanı ile yapılan görüşmeyi cihazla kayıt altına aldırma hakkına sahiptirler (Karyağdı, 2006: 53). Dünya uygulamaları bağlamında ABD'de denetim elemanı ile mükellefin görüşmelerinin kayıt altına alınabilmesi dikkat çekici bir uygulamadır. Türkiye'de ise böyle bir uygulama bulunmamaktadır.

Vergi denetimi yönünden ABD, Almanya, Fransa, İngiltere ve Rusya'daki uygulamalara bakıldığında; ABD'de vergi incelemesi sırasında gecikme faizinin durdurulabilmesi uygulaması bulunmaktadır (Karyağdı, 2006: 75). Bu doğrultuda mükellef, incelemenin sonunda ilave bir vergi borcu çıkacağını tahmin ediyorsa, tahmin ettiği tutarın belirli bir kısmını veya tamamını inceleme devam ederken ödemek suretiyle gecikme faizinin üzerinde birikmesini önleyebilmektedir. Böylece vergi idaresi, mükelleften alacağını tahsil ettiğinde daha önce ödenen tutara isabet eden kısma faizin işlemesi durmaktadır. İnceleme sırasında gecikme faizinin durması, incelemenin ortaya çıkaracağı mali külfeti azaltması yönünden mükellef lehine olan bir uygulamadır. Türkiye'ye bakıldığında ise inceleme devam ederken gecikme faizinin durması gibi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bazen incelemeler uzun sürmekte ve inceleme sonucunda vergi farkları çıkmakta bu da mükelleflere daha fazla gecikme faizi olarak yansımaktadır.

ABD, Almanya, Fransa, İngiltere ve Rusya'daki mükellef haklarına ilişkin uygulamalara bakıldığında; Fransa'da vergi idaresinin vermiş olduğu görüşlerin (özelgelerin) bağlayıcılığı sadece vergi idaresi yönündendir. Fransız vergi sisteminde vergi idaresinin görüşleri, vergi denetim elemanları için tavsiye niteliğinde olup denetim elemanları bu görüşlere uygun davranmak zorunda değildirler (Karataş Durmuş, 2016: 109). Türkiye'de ise özelgelerin vergi denetim elemanlarını bağlayıcı özelliği bulunmaktadır. Bu doğrultuda Fransa'da vergi denetim elemanları idarenin vermiş olduğu özelgelere uygun olmayan vergi inceleme raporu düzenleyebilirlerken, Türkiye'de ise vergi denetim elemanları özelgelere aykırı rapor düzenleyememektedirler.

Yine ABD, Almanya, Fransa, İngiltere ve Rusya'da vergi denetimi açısından mükellef haklarına ilişkin uygulamalara bakıldığında; Fransa'da daha önce denetimi yapılmış aynı vergi dönemi ve aynı vergi türü ile ilgili olarak tekrardan ikinci bir denetim yapılması durumu söz konusu değildir (Karataş Durmuş, 2016: 115). Benzer olarak ABD'de ise mükellefin vergi beyannameleri aynı konulardan önceki iki yılda incelenmiş ve inceleme mükellefe herhangi bir ilave vergi ve ceza getirilmeksizin sonuçlanmışsa, inceleme başlangıç aşamasında bitirilmektedir (Shafiroff, 2005: 58). Türkiye'de ise mükelleflerin incelenmiş olan aynı dönemi ve vergi türü tekrardan incelenebilmektedir.

ABD, Almanya, Fransa, İngiltere ve Rusya'daki uygulamalara bakıldığında; Fransa'da vergi uyumsuzluklarına ilişkin davalar, ivedi yargılama usulüne göre dosya üzerinden görüşülmekte ve mahkeme 48 saat içerisinde kararını açıklamak durumundadır (Kaya vd., 2017: 183-184). Türkiye'deki vergi yargılama sürecine bakıldığında ise vergi davaları bazen çok uzun sürmekte ve mükellefe ekstra mali külfet ortaya çıkmaktadır. Bu noktada vergi yargısının hızlı karar alması, mükelleflerin mağdur olmaması ve haklarının korunması açısından önemli bir durumdur.

Öte yandan ABD, Almanya, Fransa, İngiltere ve Rusya'daki vergi denetimi açısından mükellef haklarına ilişkin uygulamalara bakıldığında; Almanya'da denetlenen mükellefin yakınlarından bilgi istenememesi (Şin, 2005: 143), dikkat çekici bir uygulamadır. Türkiye'de ise vergi incelemesi sürecinde mükellefin yakınları da dâhil olmak üzere üçüncü taraf herkesten vergi ile ilgili bilgi istenebilmektedir.

Son olarak ABD, Almanya, Fransa, İngiltere ve Rusya'daki vergi denetimi açısından mükellef haklarına ilişkin uygulamalara bakıldığında; Rusya'da mükellefler, vergi denetim raporunda yer alan tespitlere veya denetçilerin sonuç ve tavsiyelerine katılmazsa denetim raporunu aldıktan sonra 15 gün içerisinde söz konusu rapora itiraz etme hakkına sahip bulunmaktadırlar. Mükellefler tarafından yapılan itiraz, denetim elemanının bağlı bulunduğu vergi dairesi müdürü tarafından değerlendirilmektedir (Tax Code of The Russian Federation, 1998: article 99). Türkiye'deki uygulamaya bakıldığında ise mükelleflerin vergi inceleme raporlarına karşı GİB bünyesinde veya VDK bünyesinde itiraz etme uygulaması bulunmamaktadır. Sadece mükelleflerin hakkında düzenlenen raporlarla ilgili olarak rapor değerlendirme komisyonunda dinlenilme hakkı veya dava açma hakkı bulunmaktadır. Türkiye'deki uygulama raporlara itiraz olarak değerlendirilmese de mükellefin dinlenilme hakkı ile bir yandan mükellefin iddialarını komisyon önünde dile getirmesi sağlanmakta; diğer yandan hataların veya eksikliklerin idari aşamada iken düzeltilmesi imkânı doğmaktadır. Mükelleflerin raporlara itiraz edebilmesi, etkin bir şekilde işlediği takdirde hem mükellefin hem idarenin hem de vergi yargısının iş yükünü azaltabilecek önemli bir uygulamadır (Aykın, 2018c: 3).

3.6. Türkiye'de Mükellef Haklarına Yaklaşımın Değerlendirilmesi, Eleştiriler ve Öneriler

Çalışmanın bu kısmında Türkiye'de mükellef haklarına yaklaşım öncelikle genel olarak değerlendirilecek, daha sonra vergi denetimi özelinde mükellef hakları üzerinde durularak eleştiri ve öneri yapılacaktır. Ayrıca ABD ve İngiltere gibi gelişmiş ülkelerdeki örnek uygulamalar önerilerek işlenmeye çalışılacaktır.

Öncelikle Türkiye’deki mükellef haklarına ilişkin yasal düzenlemelere bakıldığında, vergi kanunlarında mükellef haklarına yönelik olarak sistematik bir düzenleme bulunmamaktadır. Vergi kanunlarında mükelleflerin haklarına ilişkin bazı düzenlemeler (uzlaşma, cezalarda indirim, pişmanlık, tecil, terkin vb.) bulunmakla birlikte söz konusu düzenlemeler kanunların farklı yerlerine serpiştirilmiş durumdadır. Bu noktada mükellef hakları Vergi Usul Kanunu’nda “Mükelleflerin Hakları” bölümü adı altında sistemli ve ayrıntılı olarak düzenlenmelidir.

Öte yandan 2016 yılından beri hazırlanmış olan ancak halen yasalasamayan Vergi Usul Kanunu Taslağının “Mükellefin Hak ve Ödevleri” başlıklı ikinci kitabında mükelleflerin genel ve özel hakları ana hatlarıyla düzenlenmiştir. Ancak söz konusu taslak mükelleflerin haklarının düzenlenmesi açısından eksiktir. Çünkü taslakta mükelleflerin var olan hakları bir nevi tekrarlanmıştır. Bu bağlamda taslak hazır yasalasamamışken mükelleflerin hakları ayrıntılı bir şekilde ve tereddüde mahal vermeyecek bir biçimde düzenlenmeli ve kanuna işlenmelidir.

Mükelleflerin haklarının kısa açıklaması olarak adlandırılan mükellef hakları bildirgesi, Türkiye’de 2006 yılında yayımlanmış ancak aradan 13 yıl geçmesine rağmen hala güncellenmemiştir. Ayrıca Türkiye’deki mükellef hakları bildirgesi bir nevi gelir idaresinin hizmet taahhünamesi gibi düzenlenmiştir. Bu noktada GİB, VDK, gümrük idaresi, sosyal güvenlik kurumu, belediyeler, üniversiteler, meslek mensupları, ticaret ve sanayi odaları, sivil toplum kuruluşları gibi önemli taraflar bir araya gelerek günün koşullarına ve gelişmiş ülke uygulamalarına uygun olarak mükellef haklarına ilişkin bildirgeyi güncellemeli ve yeni oluşturulan bildirge çeşitli araçlarla mükelleflere duyurulmalıdır.

Öte yandan Türkiye’de mükellef haklarının hem vergi kanunlarında hem de bildirgelerde ayrıntılı olarak düzenlenmesinin yanında; vergi idaresi personelinin ve denetim elemanlarının mükellef hakları konusunda eğitilmesi ve mükelleflerin de hakları konusunda bilinçlendirilmesi konusu ayrı bir önem arz etmektedir.

Ayrıca Türkiye’de mükellef haklarının tek bir belgede toplanmasını ve mükelleflerin bütün haklarını kolayca öğrenebilmesini sağlamak amacıyla; GİB ve VDK tarafından mükellef haklarına ilişkin bütün yasal mevzuat hükümleri ana başlıklar halinde sıralanarak ve mükelleflerin anlayacağı sade bir dil kullanılarak mükelleflerin hakları broşürü oluşturulabilir ve çeşitli iletişim araçlarıyla mükelleflere dağıtımı yapılabilir. Böylece hem mükelleflerin haklarının korunması hem de mükelleflerin hakları konusunda farkındalık oluşturulması sağlanmış olur.

Türkiye’de vergi denetimi özelinde mükellef haklarına ilişkin olarak; öncelikle vergi incelemesine başlamadan önce mükelleflerin haklarını içeren yazılı bir belge (Örneğin: Vergi Denetimi Öncesinde, Sırasında ve Sonrasında Mükellef Hakları Belgesi) imza karşılığı mükelleflere verilmeli ve söz konusu belge verilmeden incelemeye başlanılmamalı. Bu doğrultuda Vergi Denetimi

Öncesinde, Sırasında ve Sonrasında Mükellef Hakları Belgesinin verilmesi zorunluluğu, öncelikle Vergi İnceleme Yönetmeliği'nde yapılacak değişiklik yoluyla yasal güvence altına alınmalıdır. Vergi denetimine ilişkin mükelleflerin haklarının yer aldığı söz konusu belgenin mükelleflere verilmesi, hem mükellef haklarını koruyan hem de mükelleflerin hakları konusunda bilinçlenmesini sağlayan ve farkındalık oluşturan bir uygulama olacaktır.

Türkiye'de mükelleflerin vergi inceleme raporlarına ilişkin olarak rapor değerlendirme komisyonlarında dinlenilme hakları bulunmaktadır. Ancak söz konusu dinlenilme hakkı tam bir itiraz müessesesi olarak işlememektedir. Bu doğrultuda mükelleflerin vergi inceleme raporlarına karşı itiraz edebilme hakkının getirilmesi, mükellef hakkının korunması açısından faydalı olacaktır. Bu noktada VDK bünyesinde "Rapor İtiraz Komisyonları" kurulabilir. Rapor İtiraz Komisyonlarının kurulması uygulaması, mükellef ile denetim birimleri arasındaki uyuşmazlıkların yargı yoluna gitmeden idari aşamada çözülmesini sağlayacak ve yargının iş yükünü azaltarak mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu artıracaktır.

Yine mükellefler ile vergi idaresi arasındaki uyuşmazlıkların yargı yoluna gitmeden barışçıl yollarla çözümünü sağlamak amacıyla; Maliye Bakanlığı bünyesinde bağımsız ve ücretsiz olarak hizmet sunan ABD ve İngiltere gibi gelişmiş ülkelerde de uygulanan "Mükellef Avukatlığı" veya "Vergi Hakemliği Bürosu" gibi müesseseler kurulabilir. Bakanlık bünyesinde tarafsız olarak şikâyetleri çözmeye çalışacak olan ve mükelleflere ücretsiz hizmet sunacak olan böyle bir müessesenin kurulması, vergi idaresi ile mükellef arasındaki ilişkiyi mükellef odaklı geliştirecek ve mükellef haklarının korunmasını artıracaktır.

Yine vergi denetimi açısından Türkiye'de mükellef haklarının geliştirilmesi amacıyla; denetim sırasında mükelleflere temsilci ve uzman hizmeti ücretsiz olarak sunulabilir. Vergi denetimleri sırasında uzmandan yardım alınması hem mükellef açısından hem de idare açısından denetimlerin rahat ve olumlu geçmesine imkân sağlayacak ve mükelleflerin de hakkı gözetilmiş olacaktır.

Türkiye'de bazen vergi incelemeleri uzun sürebilmekte ve inceleme sonucunda mükellefe yüksek rakamlarda vergi farkı ve gecikme faizi çıkabilmektedir. Vergi incelemelerinin mükellef üzerindeki mali yükü azaltma açısından ve ABD'de de uygulanmakta olan "gecikme faizinin durdurulması" uygulaması mükellef ve idare lehine olarak getirilebilir. Bu noktada inceleme devam ederken mükellef, çıkabilecek tahmini vergi farkı üzerinden ihtiyari olarak gecikme faizi ödeyebilir ve ödediği tutar üzerindeki gecikme faizinin işlenmesi durdurulabilir. Daha sonra inceleme sonucuna göre aradaki farklar mahsuplaştırılıp düzeltilebilir. Gecikme faizinin inceleme aşamasında tahmini olarak ödenmesi, hem iyi niyetli mükelleflerin yararına hem de idarenin erken tahsilat yaparak lehine bir uygulama olacaktır. Böylece mükelleflerin hakkı gözetilerek vergiye uyumu bir nebze artırılmış olacaktır.

Yine Türkiye’de vergi denetimi açısından mükellef haklarının korunması amacıyla, bir mükellefin belirli bir dönemi ve vergi türü incelendikten sonra; aynı vergi türü, aynı vergi dönemi ve aynı konu üzerinden mükellefin tekrardan ikinci defa incelenmemesi uygulaması getirilebilir. Örneğin; bir mükellefin 2018 takvim yılı gelir vergisi zarar mahsubu yönünden incelendikten sonra söz konusu mükellefin 2018 yılı gelir vergisi zarar mahsubu yönünden ikinci defa incelenmemeli. Böylece bu uygulama ile hem mükellefe hukuki korunma sağlanacak hem de idarenin kısıtlı denetim gücü ve zamanı da aynı konu ile meşgul edilmeyerek daha verimli alanlarda kullanılacaktır.



SONUÇ

Devletler mali, ekonomik, hukuki, siyasi ve sosyal nedenlerle vergi toplarlarken; vergi mükellefleri ise ekonomik, sosyal, psikolojik, vb. nedenlerle genellikle vergi vermeme eğilimi içerisindedirler. Temelde mali bir işlem gibi görünen vergi ödeme ve vergi toplama işlemi aslında mükellef ile devlet arasında cereyan eden ve mükellef psikolojisi üzerinde etkiler meydana getiren bir durumdur.

Vergi mevzuatının karışık olması, vergi idaresinin etkin ve verimli çalışmaması ve vergi sisteminin beyan esasına dayanıyor olması mükelleflerin vergiye karşı dirençlerini artırmaktadır. Bunların yanında mükellefler hata ile veya hile ile vergi kaçırma eğiliminde de bulunmaktadır. Tüm bunların sonucu olarak devletler vergi geliri kaybı yaşamakta ve bu yüzden de vergi denetimi ihtiyacı ortaya çıkmaktadır.

Vergi denetimi, mükellef ile vergi idaresi arasındaki ilişkide en hassas alanlardan birisidir. Bu noktada vergi denetimi mükellef haklarının korunması ve gözetilmesi açısından önemli bir süreçtir. Bu süreçte mükellef haklarının korunması, hukuki bir zemine oturtulmuş vergi denetimi ile mümkündür. Bunun sağlanması için vergi ödevi yükleyerek aktif tarafta olan devlet ile vergi ödeyerek pasif tarafta olan mükelleflerin yükümlülüklerini tam olarak yerine getirmeleri ve sahip olunan haklarını bilerek kullanmaları gerekmektedir.

Mükellef hakları; anayasa, uluslararası sözleşme, kanun, idari düzenleyici işlemler gibi kaynaklar aracılığıyla hukukun mükellefe tanıdığı, mükellefin devletten vergi hukuku kurallarını uygularken bir şey yapmasını veya yapmamasını talep edebileceği yetkililerdir. Gerek insan haklarıyla olan ilişkisi nedeniyle gerekse mükellef bilincinin oluşturulması ve gönüllü uyumun sağlanması açısından gittikçe önem kazanan mükellef hakları küreselleşmenin de etkisiyle bütün ülkeler tarafından genel kabul gören bir anlayış içerisinde dünyada uygulanmaktadır.

Genel ve özel olarak sınıflandırılan mükellef hakları; tarihsel süreçte anayasal hareketler, demokrasinin gelişimi ve vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması temelinde gelişmiştir. Mükellef haklarının ilk ortaya çıkışı, iktidarların vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmaya başladığı dönemden yani 1215 tarihli Magna Carta Libertatum'dan itibaren ele alınmaktadır; çünkü Magna Carta Libertatum ile birlikte mükellef hakları açısından temeller atılmıştır.

Mükellef haklarının bildireler veya imtiyazlar yoluyla açıklanması ile ilgili çalışmalar yürüten ülkelerin başında ise İngiltere, ABD ve Fransa gelmiştir. Daha sonra birçok ülke bu yönde çalışmalar yapmıştır. Bu doğrultuda mükellef haklarının duyurulması konusunda ilk girişim İngiliz Vergi İdaresi tarafından 1986'da "Mükellef Hakları İmtiyazı"nın yayımlanması ile başlamıştır. ABD'de ise mükellef haklarının açıklanmasını ve duyurulmasını diğer ülkelerden farklı olarak kanun şeklinde yapmıştır. Mükellef haklarının kanunlarla veya idari düzenlemelerle belirlenmesi, mükelleflerin vergi idaresiyle olan ilişkilerinde güvenle hareket etmelerine yardımcı olmaktadır.

Mükellef haklarına ilişkin yayımlanan bildireler ve imtiyazlar, yayımlandıkları ülkenin sosyal, ekonomik, siyasi, hukuki gibi birçok etkenlerinden etkilenerek ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Türk vergi kanunlarında mükellef hakları ile ilgili ayrı ve sistematik bir düzenleme yapılmamış olup, anayasa ve farklı kanunlarda genel hükümler şeklinde yer verilmiştir.

Mükellef hakları, Türkiye'de ayrı bir kavram ve idari bir görev olarak ilk kez GİB'in kuruluş kanununda yer almıştır. Bu noktada dünyada mükellef haklarının duyurulması 1990'lı yıllarda gerçekleşirken Türkiye'de mükellef hakları bildiregesi, 2006 yılında Maliye Bakanlığı tarafından halka duyurulmuş ve Maliye Bakanlığına bağlı GİB'in resmi internet sitesinde de ilan edilmiştir. Bu noktada OECD üyesi olan Türkiye, OECD'nin üye ülkelerin mükellef hakları bildirelerini yayınlaması doğrultusunda 1990 yılında hazırladığı rapora, 2006 yılında duyurduğu mükellef hakları bildiregesi ile cevap vermiştir. Ancak yayımlanmış olan bildire yasal olarak bir bağlayıcılığa sahip bulunmamaktadır.

Daha sonraları ise Türkiye'de vergi denetimi açısından mükellef hakları konusunda 2007 yılında GİB "Vergi İncelemelerinde Mükellefin Hakları İdarenin Yükümlülükleri" adında, 2014 yılında "Mükelleflerin Hakları Ve Ödevleri" adında ve VDK da 2016 yılında "Vergi İncelemelerinde Mükellef Hak ve Yükümlülükleri" adında kitapçık ve broşür yayımlamıştır.

Öte yandan Türkiye'de vergi denetim yapısında reform niteliğinde bir değişim olarak 2011 yılında kurulan ve temel misyonlarından biri de mükellef haklarını gözetmek, adil ve objektif vergi incelemeleri yapmak olan VDK'nın, kuşkusuz mükellef haklarında önemli bir etkisi ve rolü vardır.

VDK'nın kurulduğu tarihinden bu yana mükellef haklarını ilgilendiren birçok düzenleme yapıldı ve söz konusu düzenlemeler somut olarak uygulamaya da geçirildi. Bu noktada mükelleflere; denetim ile ilgili hak ve yükümlülüklerini öğrenme hakkı, tutanağın içerdiği hususlardan haberdar olma hakkı, rapor değerlendirme komisyonunda dinlenme talep hakkı, denetimin konusu ile ilgili olmayan hususlara ilişkin bilgi ve belge talebinde bulunulmamasını isteme hakkı, inceleme tutanağının taslağını isteme hakkı, vergi inceleme raporlarının özetini isteme hakkı, denetimde eleştirilecek bir hususun tespit edilemediği durumda bu durumun yazı ile bildirilmesini isteme hakkı gibi önemli haklar getirildi.

Yine VDK tarafından vergi denetimi açısından mükellef bilincinin ve mükellef haklarına yönelik duyarlılığın artırılması ve mükelleflerin inceleme aşamalarını kolayca takip etmelerini sağlamak amacıyla “mükellef portalı” uygulaması hayata geçirildi ve mükellef odaklı anlayış çerçevesinde resmi sosyal medya hesapları açılarak mükellef hakları konusunda hazırlanmış olan bilgi, belge ve videolar bu sosyal medya hesapları aracılığıyla mükelleflere sunuldu.

OECD'nin yayımladığı veriler doğrultusunda İngiltere, ABD, Fransa, Almanya ve Türkiye’de mükelleflerin bilgiye erişim/yardım alma hakkı durumuna bakıldığında; dikkat çekici durum olarak okullarda vergiler ile ilgili yayınların yapılması noktasında, Fransa’da vergi alanında yayından da öte ders olarak vergilerin anlatıldığı görülmektedir.

Öte yandan ABD, Almanya, Fransa, İngiltere ve Rusya’da mükellefe yaklaşma bakımından uygulamalara bakıldığında; İngiltere gelir idaresi, vergi ödeyen kişilere yüklenecek kelimenin kesin olmadığını vurgulamakta ve vergi ödeyenlere “mükellef” yerine “müşteri” kelimesini kullanmayı tercih etmektedir. Bu durum, İngiltere’de mükellefe kamu tarafından değil özel sektör açısından bakıldığını göstermektedir.

Yine ABD, Almanya, Fransa, İngiltere ve Rusya’daki mükellef haklarına ilişkin uygulamalara bakıldığında; İngiltere’de uygulanan “Hakem Ofisi” ile ABD’de uygulanan “Mükellefin Avukatı İdaresi” müesseseleri dünyada mükellef haklarının korunması noktasında dikkat çeken çağdaş düzenlemelerdir. Bu doğrultuda İngiltere’de yer alan Hakem Ofisi ve ABD’de yer alan Mükellefin Avukatı İdaresi, gelir idaresi ile vergi mükellefleri arasındaki uyuşmazlıkları çözmeye çalışan ve şikâyetleri inceleyen adil ve tarafsız bir hakem olarak hareket etmekte ve mükellefler için ücretsiz hizmet sunmaktadır. Türkiye’ye bakıldığında ise gelir idaresi bünyesinde veya vergi denetim birimleri bünyesinde mükelleflerin şikâyetlerini veya itirazlarını yapabileceği ayrı ve bağımsız bir müessese bulunmamaktadır.

ABD, Almanya, Fransa, İngiltere ve Rusya’daki vergi denetimi yönünden mükellef haklarına ilişkin uygulamalara bakıldığında; ABD’de ve Fransa’da vergi denetimi başlamadan önce mükellefe haklarını gösteren belgelerin verilmesinin zorunlu olması mükellef haklarını koruyan modern bir uygulamadır. Bu doğrultuda Türkiye’de vergi denetimi sırasında mükelleflere haklarını gösteren bir belge verme zorunluluğu bulunmamakta; ancak uygulamada denetim elemanları ihtiyari olarak Vergi İncelemelerinde Mükellef Hak ve Yükümlülükleri Broşürünü denetim sırasında mükellefe vermektedir.

Gelişmiş ülkelerde vergi denetimi yönünden mükellef haklarına ilişkin uygulamalara bakıldığında; ABD’de mükellefler, denetim elemanı ile görüşmeden en az 10 gün önce talepte bulunmak ve vergi idaresinin kendi cihazlarıyla yapılan işlemlerin maliyetine katlanmak kaydıyla, denetim elemanı ile yapılan görüşmeyi cihazla kayıt altına aldırma hakkına sahiptirler. Dünya

uygulamaları bağlamında ABD’de denetim elemanı ile mükellefin görüşmelerinin kayıt altına alınabilmesi dikkat çekici bir uygulamadır. Yine ABD’de vergi incelemesi sırasında gecikme faizinin durdurulabilmesi uygulaması da diğer ülkelerden farklı bir uygulamadır. Türkiye’de ise her iki uygulama da bulunmamaktadır.

Türkiye’de vergi kanunlarında mükellef haklarına yönelik olarak sistematik bir düzenleme bulunmadığından öncelikle bu noktada mükellef hakları Vergi Usul Kanunu’nda “Mükelleflerin Hakları” bölümü adı altında sistemli ve ayrıntılı olarak düzenlenmelidir. Öte yandan 2016 yılında hazırlanmış olan ancak halen yasalasamayan Vergi Usul Kanunu Taslağının “Mükellefin Hak ve Ödevleri” başlıklı ikinci kitabında mükelleflerin genel ve özel hakları ana hatlarıyla düzenlenmiştir. Ancak söz konusu taslak mükelleflerin haklarının düzenlenmesi açısından eksiktir. Çünkü taslakta mükelleflerin farklı kanunlarda var olan hakları bir nevi tekrarlanmıştır. Taslak hazır yasalasamamışken mükelleflerin hakları ayrıntılı bir şekilde düzenlenmeli ve kanuna işlenmelidir.

Türkiye’deki mükellef hakları bildirgesi, yayımlanmasının ardından 13 yıl geçmesine rağmen hala güncellenmemiştir. Ayrıca Türkiye’deki mükellef hakları bildirgesi bir nevi gelir idaresinin hizmet taahhünamesi gibi düzenlenmiştir. Bu noktada GİB, VDK, gümrük idaresi, sosyal güvenlik kurumu, belediyeler, üniversiteler, meslek mensupları, ticaret ve sanayi odaları, sivil toplum kuruluşları gibi önemli taraflar bir araya gelerek ve gelişmiş ülke uygulamalarına uygun olarak mükellef haklarına ilişkin bildirgeyi güncellemeli ve yeni oluşturulan bildirge çeşitli araçlarla mükelleflere duyurulmalıdır.

Türkiye’de vergi denetimi özelinde mükellef haklarına ilişkin olarak; öncelikle vergi incelemesine başlamadan önce mükelleflerin haklarını içeren yazılı bir belge (Vergi Denetimi Öncesinde, Sırasında ve Sonrasında Mükellef Hakları Belgesi) imza karşılığı mükelleflere verilmeli ve söz konusu belge verilmeden incelemeye başlanılmamalıdır. Bu doğrultuda Vergi Denetimi Öncesinde, Sırasında ve Sonrasında Mükellef Hakları Belgesinin verilmesi zorunluluğu, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte yapılacak değişiklik ile yasal güvence altına alınmalıdır.

Öte yandan Türkiye’de vergi denetimleri sonucunda düzenlenecek raporların yargı aşamasına gitmeden çözülmesi idarenin öncelikleri arasında olmalıdır. Bunun sağlanması için de vergi inceleme raporlarının vergi dairelerine gönderilmeden önce mükelleflere tebliği yapılmalı ve belirli bir süre içerisinde mükelleflere raporda yer alan konulara itiraz etme hakkı verilmelidir. Bu noktada VDK bünyesinde “Rapor İtiraz Komisyonları”nın kurulması önerilebilir. Rapor itiraz komisyonlarının kurulması uygulaması, mükellef ile denetim birimleri arasındaki uyuşmazlıkların yargı yoluna gitmeden idari aşamada çözülmesini sağlayacak ve yargının iş yükünü azaltarak mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu artıracaktır.

Yine mükellefler ile vergi idaresi arasındaki uyuşmazlıkların yargı yoluna gitmeden barışçıl yollarla çözümünü sağlamak amacıyla; Maliye Bakanlığı bünyesinde bağımsız ve ücretsiz olarak hizmet sunan ABD ve İngiltere gibi gelişmiş ülkelerde de uygulanan “Mükellef Avukatlığı” veya “Mükellef Hakem Bürosu” gibi müesseselerin kurulması Türkiye için önerilebilir.

Mükellef hakları konusunda en temel eksiklik bu hakların uygulanması aşamasındadır. Vergi denetimleri sürecinde mükelleflere verilen ve önceki bölümlerde açıklanan hakların uygulanması gerçekleştirilebilir bir durum olup, öncelikle bu hakların ihlalinin önüne geçilmelidir.

Yukarıda verilen önerilerin başarılı olabilmesi için yapılacak kanuni düzenlemelerde mükelleflerin haklarının yanı sıra denetim elemanlarının çalışma şartları ile iş yoğunlukları da dikkate alınmalı ve uygulanabilir düzenlemeler hayata geçirilmelidir. Çünkü gerçek durum ile uyuşmayan veya uygulanabilirliği bulunmayan hakların getirilip bunların uygulanmaması, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu olumsuz etkileyecek ve söz konusu düzenlemeler kâğıt üzerinde kalacaktır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- 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).
- Akçay, Ersin (2017), “Almaya, Fransa, İtalya Ve İspanya Gibi Avrupa Ülkelerinin Vergi Sistemi, Vergi İncelemeleri Ve Vergi Yargıları”, **Vergi Raporu Dergisi**, 211, 27-44.
- Akdağ, Yusuf ve Kütük, Zafer (2016), **İnceleme ve Revizyon Teknikleri**, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, Ankara.
- Akdemir, Tuğçe ve Baş, Eylem (2014), “Aramalı Vergi İncelemelerinin Ceza Muhakemesi Ve Vergi Hukuku Bakımından Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 314, 126-136.
- Akdoğan, Abdurrahman (2003), **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş Ve Genişletilmiş 9. Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara.
- Akkaya, Hakan (2017), **İşletmelerde Vergi Denetimi Vergi Uyuşmazlıkları Ve Çözüm Yolları Bir Türkiye Uygulaması**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (1953), **T. C. Resmi Gazete**, 8469, (28.07.1953).
- Anderson, Kenneth E. vd. (2008), **Federal Taxation, Corporations, Partnerships, Estates and Trusts**, Prentice Hall, 22 Edition.
- Arıkan, Naci A. (2013), “Vergi Usul Kanununda Vergi İncelemesi ile İlgili Yer Alan Hükümler ve Vergi İnceleme Elemanlarının Yetkileri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 382, 45-55.
- Arslan, Mehmet (2016), “Vergi Hukukunda Yoklamanın Etkinliği ve Elektronik Yoklama”, **Yaklaşım Dergisi**, 279, 153-161.
- 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.
- Arslan, Nigar (2017), “Rus Vergi Sisteminin Genel Özellikleri ve Güncel Sorunları”, **Fasikül Hukuk Dergisi**, 86, 6-12.
- Aslan, Ümit ve Emektar, Fazlı (2014), **Maliye Bakanlığı Teşkilat Yapısı ve Teftiş Usulleri**, Gazi Kitapevi, Ankara.

- Atak, Okan (2015), “Vergi İnceleme Sürecinde Mükellefin Temel Hakları Nelerdir?”, **Vergi Algı**, <https://vergialgi.net/vergi-inceleme-surecinde-mukellefin-temel-haklari-nelerdir> (11.03.2019).
- _____ (2016), “Son Yasal Düzenlemeler Doğrultusunda Vergi İnceleme Sürecinde Mükelleflerin Hakları”, **Vergi Algı**, <https://vergialgi.net/son-yasal-duzenlemeler-dogrultusunda-vergi-inceleme-surecinde-mukelleflerin-haklari> (12.03.2019).
- Aykın, Hasan (2017a), “Kimler Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkilidir? Bazı Özellikli Durumlar”, **Vergi Dosyası**, <https://vergidosyasi.com/2017/03/19/kimler-vergi-incelemesi-yapmaya-yetkilidir/> (31.05.2018).
- _____ (2017b), “Mükellef Hakları Bildirgesinde İmzalar Eksik Mi?”, **Vergi Dosyası**, <https://vergidosyasi.com/2017/03/16/mukellef-haklari-bildirgesinde-imzalar-eksik-mi/> (12.02.2019).
- _____ (2017c), “IRS Vergi İnceleme Rehberleri: Rehber Dediğin Böyle Olur. Dedirtiyor.”, **Vergi Dosyası**, <https://vergidosyasi.com/2017/03/29/irs-vergi-inceleme-rehberleri-rehber-dedigini-boyle-olur-dedirtiyor/> (23.02.2019).
- _____ (2017d), “Dünyadan Vergi Haberleri: Rusya’da Vergi Kaçırarak Ve Sahte Fatura Kullanmak İmkânsız Hale Mi Geliyor?”, **Vergi Dosyası**, <https://vergidosyasi.com/2017/12/26/dunyadan-vergi-haberleri-rusyada-vergi-kacirmak-ve-sahte-fatura-kullanmak-imkansiz-hale-mi-geliyor/> (23.02.2019).
- _____ (2018a), “Vergi Denetimi Nedir?”, **Vergi Dosyası**, <https://vergidosyasi.com/?s=vergi+denetimi> (03.03.2018).
- _____ (2018b), “Fransa’da Vergi Denetimi”, **Vergi Dosyası**, <https://vergidosyasi.com/2018/01/11/fransadavergidenetimi/> (28.01.2019).
- _____ (2018c), “Mükellefin Rapor Değerlendirme Komisyonunda (RDK) Dinlenme Talep Hakkı Nedir? Nasıl Talep Edilir?”, **Vergi Dosyası**, <https://vergidosyasi.com/2018/03/05/mukellefin-rapor-degerlendirme-komisyonunda-rdk-dinlenme-talep-hakki-nedir-nasil-talep-edilir/> (12.03.2019).
- Aytekin, Serdar (2007), **Türkiye’de Vergi Gelirleri ile Vergi Denetimi Arasındaki Nedensellik İlişkisi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bakar, Feride (2011), **Mükellef Hakları Ve Türkiye’de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Öneriler**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- 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.

- Bakır, Caner (2012), “Maliye Bürokrasisinde Örgütsel Değişim ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Kurulması”, **Amme İdaresi Dergisi**, 45 (2), 81-102.
- Bakır, Gülsüm Burcu (2009), **Türkiye’de Vergi Denetiminin Vergi Kayıp Ve Kaçaklarını Önlemedeki Etkinliği**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Başaran Yavaşlar, Funda (2010), “Türk Hukukunda Vergi İncelemesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 261, 87-108.
- Baykara, Bekir (2007), “Vergi İncelemesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 313, 25-41.
- Bayraklı, Hasan Hüseyin (2011), **Vergi Uyuşmazlıkları Ve Çözüm Yolları**, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar.
- Bayram, Arif (2016), “Yoklama İşlemleri ve Yoklamanın Vergi Kayıp ve Kaçığını Önlemedeki Rolü”, **Yaklaşım Dergisi**, 279, 37-41.
- Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun (2016), **T. C. Resmi Gazete**, 29806, (19.08.2016).
- Benlikol, Sabahattin ve Akgür, Muhsin (2002), **Avrupa Birliği’nde Kayıtdışı Faaliyetlerin Kontrolü ve Denetimi**, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, Yayın No: 2002/14, İstanbul.
- Beşel, Furkan (2017), **Türkiye’de Vergi Denetiminin Ekonomik Ve Hukuki Etkinliği**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- 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, 190-200.
- Bilgi Edinme Hakkı Kanunu (2003), **T. C. Resmi Gazete**, 25269, (24.10.2003).
- Bilici, Nurettin (2009), **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş Ve Geliştirilmiş 21. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Binbirkaya, İlhan (2006), **Türkiye’de Vergi Denetimi ve Kayıtdışı Ekonomi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- 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 (28.01.2019).
- (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> (01.02.2019).

- Can, İsmail (2004), “Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri”, **Maliye Dergisi**, 147, 1-60.
- Can, İsmail ve Şengöz, Yunus (2014), “**Vergi Müfettiş Yardımcıları Eğitim Ders Notları**”, T. C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu, Ankara.
- Ceza Muhakemesi Kanunu (2004), **T. C. Resmi Gazete**, 25673, (17.12.2004).
- 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).
- Çağan, Nami (1982), **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.
- Çağlar, Murat (2011), **Kayıtdışı Ekonominin Önlenmesinde Elektronik Vergi Denetimi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çetin, Güneş (2010), **Mükellef Hakları Ve Vergiye Gönüllü Uyum**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Celal Bayar Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çetin, Güneş ve Gökbunar, Ramazan (2010), “Mükellef Haklarına Vergi İdaresi Çalışanlarının Bakışı”, **Yönetim Ve Ekonomi Dergisi**, 17 (1), 23-45.
- Değirmendereli, Ali (2014), “Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi”, **29. Türkiye Maliye Sempozyumu-Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü**, 17-36, 16-20 Mayıs 2014-Antalya.
- Demir, İhsan Cemil (2008), “ABD Vergi Sistemi Ve Gelir İdaresi”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, 10(1), 275-297.
- Demirci, Zeynep (2015), **Türkiye’de Vergi Afları İle Mükellef Hakları Arasındaki İlişkinin İncelenmesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun (1984), **T. C. Resmi Gazete**, 18571, (10.11.1984).
- Direction Générale des Finances Publiques (2018), **La Charte des Droits et Obligations du Contribuable Vérifié**, Le Contrôle Fiscal et La Lutte Contre La Fraude https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/dgfip/contrrole_fiscal/organisation_fonctionnement/charte_aout_2018.pdf, (29.03.2019).
- Direction Générale des Impôts (2007), **La Charte du Contribuable**, Direction des Relations Publiques et de la Communication, Vos Droits & Vos Obligations, <https://www.mfdgi.gov.dz/images/pdf/chartes/charte%20contribuable.pdf> (29.03.2019).

- Doğan, Can ve Kapusuzoğlu, Tuncay (2005) “Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 283, 22–31.
- Duran, Metin (2004), “ABD’de Gelir İdaresi Ve Vergi Denetiminin Yapısı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 192, 30-37.
- Dursun, Gökhan ve Kahraman, Ümit (2017), “Aramalı Vergi İncelemesi”, **Yaklaşım Dergisi**, 291, 74-84.
- Egeli, Halûk ve Dağ, Mehmet (2012), “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, 163, 130-146.
- Ekici, M. Hadi (2011), “66’ncı Kuruluş Yıldönümünde Değerleri Ve Dinamizmiyle Hesap Uzmanları Kurulu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 358, 4-7.
- Emiroğlu, Hande (2011), **Teori Ve Uygulamada Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Er, Selami (2011), “Mükellef Hakları ve Kamuda Faiz Uygulamaları”, **Sayıştay Dergisi**, 81, 3-32.
- 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.
- Erol, Ahmet (2009), “Vergi Denetiminde Hukuki Özen”, **Yaklaşım Dergisi**, 194, 67-73.
- _____ (2010), “Vergi İncelemesi Sırasında Mükellef Hakları-II”, **Yaklaşım Dergisi**, 208, 54-63.
- _____ (2011), “Mükellef Hakları Ve Evrensel Değerler”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, 89, 3-11.
- Ertürk, Selin (2007), **1989 Yılından Günümüze Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeminli Mali Müşavirlik Kurumunun Etkinliği**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Federal Tax Service of Russia (1998), **Tax Audit Directorate**, <https://www.nalog.ru/eng/fts/headquarters/centr/arshinceva/> (21.02.2019).
- _____ (2019), “About the Russian Federal Tax Administration”, https://www.nalog.ru/eng/fts/public_council/, <https://www.nalog.ru/html/sites/www.eng.nalog.ru/Deputy%20Commissioners.pdf> (20.02.2019).
- 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 (29.01.2019).

Gediz Oral, Burcu vd. (2015), “Kayıtdışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Bir Öneri: Vergi Denetim Üst Kurulu”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 20(2), 119-149.

Gelir İdaresi Başkanlığı (2007a), **Vergi İncelemelerinde Mükellefin Hakları İdaresinin Yükümlülükleri**, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayınları, Yayın No: 49, Ankara.

_____ (2007b), **Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi**, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayınları, Yayın No: 50, Ankara.

_____ (2008), **2007 Yılı Faaliyet Raporu**, 64, Ankara.

_____ (2009), **2008 Yılı Faaliyet Raporu**, 93, Ankara.

_____ (2010), **2009 Yılı Faaliyet Raporu**, 112, Ankara.

_____ (2011), **2010 Yılı Faaliyet Raporu**, 132, Ankara.

_____ (2014), **Mükelleflerin Hakları Ve Ödevleri Rehberi**, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayınları, Yayın No: 185, Ankara

_____ (2015), **2014 Yılı Faaliyet Raporu**, 199, Ankara.

_____ (2016), **2015 Yılı Faaliyet Raporu**, 216, Ankara.

_____ (2017), **2016 Yılı Faaliyet Raporu**, 247, Ankara.

_____ (2018), **2017 Yılı Faaliyet Raporu**, 276, Ankara.

_____ (2019), **2018 Yılı Faaliyet Raporu**, 314, Ankara.

Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun (2005), **T. C. Resmi Gazete**, 25817, (16/05/2005).

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-](http://www.vergiyorumlari.com/?Syf=26&Syz=516769&/Yabanc%C4%B1-%C3%9Ckelerde-Gelir-%C4%B0daresi-ve-Vergi-Uzmanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1)

[%C3%9Ckelerde-Gelir-%C4%B0daresi-ve-Vergi-Uzmanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1](http://www.vergiyorumlari.com/?Syf=26&Syz=516769&/Yabanc%C4%B1-%C3%9Ckelerde-Gelir-%C4%B0daresi-ve-Vergi-Uzmanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1)

(21.02.2019).

Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2010), **T. C. Resmi Gazete**, 27659, (01.08.2010).

Gerçek, Adnan (2002), “**Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması**”, Ekonomik ve Mali Araştırmalar Yarışması, Çağdaş Bir Vergi Ortamı Oluşturmak İçin Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Nasıl Yapılandırılmalıdır?, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, Yayın No: 13, Ankara.

_____ (2006), “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 209, 121-149.

- _____ (2011), “Vergi Denetim Birimlerinin Birleştirilmesi ve Sonuçları”, **Yaklaşım Dergisi**, 224, 31-36.
- Gerçek, Adnan vd. (2015), **Mükellef Hakları: Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Gerger, Güneş Çetin (2011), **Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum**, Legal Yayıncılık, İstanbul.
- Gez, Hande (2011), **Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü ve Afyonkarahisar İlinde Faaliyet Gösteren Mükelleflere Yönelik Bir Uygulama**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Giray, Filiz (2006), **Maliye Tarihi**, Ezgi Kitabevi, Bursa.
- Gökbel, Doğan (2000), **Mükellef Hakları**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Göktaş, Kazım (2019), “Vergi Denetiminde Vergi İncelemelerinin Etkinliği ve Verimliliği” **Vergi Algı**, <https://vergiialgi.net/vergi/vergi-denetiminde-vergi-incelemelerinin-etkinligi-ve-verimlilik/>, (31.01.2019).
- Greenbaum, Abe (1997), “**Taxpayer Bills of Rights 1 And 2: A Charter to be Followed By The Rest of The World or Just Another Attack on The Tax Authority?**”, US Taxpayer Bills of Rights 1 and 2, 138-163, <http://www.austlii.edu.au/au/journals/RevenueLawJl/1997/7.pdf> (27.02.2019).
- Güçlü, Süleyman (2004), “Vergide Cari Denetim”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 185, 9-19.
- Gümüş, Ali (2017), “Vergi İnceleme Sürecine Getirilen Yeni Düzenlemelerin Mükellef Hakları Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 429, 80-84.
- Günay, Sema (2017), **Vergi Denetiminde Risk Analizi Ve Mükellef Haklarına Yansımaları**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Arel Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Güngör, Mevlüt (2016), “Vergilendirmede Bilgi Toplamının Önemi Ve İstisnai Durumlar”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, 152, 81-93.
- Gürboğa, Erkan (2004), “Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadelede Yoklamanın Önemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 191, 7–11.
- 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.
- 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 (28.03.2019).

_____(2016), **Your Charter**,
<https://www.gov.uk/government/publications/your-charter/your-charter>, (23.03.2019).

“About us”,
<https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about> (20.02.2019).

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 (10.02.2019).

IRS (2017), **Your Rights As A Taxpayer**, Department of the Treasury Internal Revenue Service, Publication 1, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf> (16.05.2018).

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

____ **Tax Compliance Officer**, <https://www.jobs.irs.gov/resources/job-descriptions/accounting-budget-finance> (23.02.2019).

İdari Yargılama Usulü Kanunu (1982), **T. C. Resmi Gazete**, 17580, (20.01.1982).

James, Simon vd. (2005), **The Taxpayers' Charter: A Case Study in Tax Administration**, Working Paper No: 62, Centre for Tax System Integrity Research School of Social Sciences Australian National University Canberra, https://www.academia.edu/9433577/The_Taxpayers_Charter_A_case_study_in_tax_administration (23.03.2019).

Kaba, Hacer ve Beşel, Furkan (2018), “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Hakları Konusunda Mükelleflerin Farkındalığı” **Maliye Araştırmaları Dergisi**, 4 (1), 39-58.

Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu (2012), **T. C. Resmi Gazete**, 28338, (29.06.2012).

Karaboyacı, Abdullah (2014), “Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri”, **TBB Dergisi**, 115, 211-242.

Karataş Durmuş, Neslihan (2016), “Türk ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 48, 99-122.

Kaya, Yeşim (2010), “Vergi Hukukunda Yoklama Ve Yoklamanın Yargı Kararları Işığında Değerlendirilmesi”, **Vergi Raporu Dergisi**, 130, 158-167.

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

- Karyağdı, Nazmi (2001), **Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi**, Ankara Sanayi Odası Yayını, Ankara.
- _____ (2006), **Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi**, T. C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Yayın No: 2006/371, Ankara.
- _____ (2016), “İncelenen Mükelleflerin Haklarında Önemli Gelişmeler”, **Vergi Algi**, <https://vergialgi.net/vergi/incelenen-mukelleflerin-haklarinda-onemli-gelismeler/> (13.03.2019).
- Kılıç, Serdar (2014), “Ulusal Mükellef Avukatı: Mükellef Haklarının ABD'deki Savunucusu”, **Vergi Raporu Dergisi**, 172, 7-16.
- Kırbaş, Sadık (1991), “Vergi Hukukunda Vekilin Konumu ve Yetkileri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 119, 53-62.
- Kızılot, Şükrü vd. (2008), **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 3. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Koç, Murat (2011), **Türkiye'de Vergi Kayıp Kaçağı Ve Bunların Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kol, Nazlı (2019), “Türkiye'deki Vergi İncelemelerinde Etkinliğin Sağlanması: ABD Örneği”, **Vergi Raporu Dergisi**, 232, 113-121.
- 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.
- Korkmaz, Mustafa (2016), “Vergi İncelemesi Öncesinde-Esnasında-Sonrasında Mükellef Hakları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 329, 29-38.
- Koşar, Neslihan (2007), **Avrupa Birliği'nde Mükellef Hakları Ve Türkiye'de Mükellefin Durumu**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kramer, Samuel Noah (2002), **Tarih Sümer'de Başlar**, (Çev. Hamide Koyukan), İkinci Baskı, Kabalıcı Yayınevi, İstanbul.
- Kumrulu, Ahmet G. (1979), “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 36 (1), 147-162.
- 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.

Low Income Taxpayer Clinics (2019), **2019 Grant Application Package and Guidelines (Representation-Education-Advocacy)**, Taxpayer Advocate Service, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3319.pdf> (21.03.2019).

Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (1983), **T. C. Resmi Gazete**, 18251 mük., 14.12.1983.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği (2017), **Denetim İlke Ve Esasları (1. Cilt)**, Güncellenmiş Ve Genişletilmiş 7. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul.

Maliye Müfettişleri Derneği (2011), **“Maliye Teftiş Kurulu Tarihçe”**, <http://www.mmd.org.tr/wp-content/uploads/kalins-pdf/singles/tarihce.pdf> (19.05.2018).

Mazlum, Mustafa Sefa (2018), **Vergi Denetiminde Mükellef Hakları ve Vergi İncelemesinden Kaynaklanan Hakların Danıştay Kararları Işığında Değerlendirilmesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi-Sosyal Bilimler Enstitüsü.

McNeill, William H. (2005), **Dünya Tarihi**, (Çev. Alaeddin Şenel), İmge Yayınları, 10. Baskı, Ankara.

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.

Mutlu, Aysel Ceren (2012), “Dünü, Bugünü ve Yarınıyla Vergilendirme Yetkisinin Hukuksal Perspektifi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 98, 123-154.

Mutlu, Faruk (1998), “Vergi Denetmenleri 62 Yaşında”, **Vergi Raporu Dergisi**, 34, 3-7.

Narter, Recep (2016), “Vergi Denetimi Sürecinde Anayasal Sınır: Özel Hayatın Gizliliği”, **Vergi Raporu Dergisi**, 197, 9-15.

Nas, Adil (2011), “Vergi Mükelleflerini Denetleme Aracı Olarak Aramalı İnceleme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 273, 20-42.

National Taxpayer Advocate (2017), **Purple Book, Compilation of Legislative Recommendations to Strengthen Taxpayer Rights and Improve Tax Administration**, https://taxpayeradvocate.irs.gov/Media/Default/Documents/2017ARC/ARC17_PurpleBook.pdf, (21.03.2019).

_____ (2019), **Fourth International Conference on Taxpayer Rights**, The National Taxpayer Advocate of the U.S. Internal Revenue Service, <https://taxpayerrightsconference.com/conference-details/> (15.02.2019).

_____ (2018), **Annual Report to Congress 2018**, <https://taxpayeradvocate.irs.gov/reports/2018-annual-report-to-congress>, (28.02.2019)

OECD (1990), **Taxpayers' Rights and Obligations – PracticeNote**, Centre For Tax Policy And Administration(CTPA),https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers'_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf (13.05.2018).

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

_____ (2011), **Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010)**, Centre For Tax Policy And Administration (CTPA), <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/comparative/CIS-2010.pdf> (01.04.2019).

_____ (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, (19.03.2019).

_____ (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 (03.04.2019).

_____ (2017), **Tax Administration 2017: 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-2017_tax_admin-2017-en#page1 (23.02.2019).

Oğuztürk, Bekir Sami (2015), “Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem”, **Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi**, 7(13), 207-237.

Orcan, Melih (2012), “Vergi İncelemesinde Görevlendirmenin Hukuksal Niteliği ve İdari İşlemin Yetki Unsuru Bakımından Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, 233, 121-134.

Organ, İbrahim (2008), **Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara.

Öz, Ersan (2015), **The Right to Taxpayer**, International Conference Of Interdisciplinary Studies, ICIS 2015, San Antonio, <http://www.ersanoz.com/sunumlar/mukellef-haklari-usa.pdf> (05.02.2019).

Öz, Ersan ve Akdemir, Tekin (2002), “ABD Vergi Sistemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 168, 86-103.

Özbalcı, Yılmaz (2012), **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayınılık, İstanbul.

Özdemir, Muharrem (2017), **Üstadname**, Yıltem Yayınevi, İstanbul.

- Özmen, Ali Zekeriya (2015), “Türk Vergi Sisteminde Yoklama Müessesesinin Etkinliği ve Elektronik Yoklama”, **Yaklaşım Dergisi**, 273, 105-113.
- Öztürk, Nadir (2011), “Vergi İncelemesi ve Denetimi İle İlgili Yeni Düzenlemeler-I”, **Yaklaşım Dergisi**, 219, 3-10.
- Özyer, Mehmet Ali (2014), **Açıklama Ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş 6. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul.
- Pehlivan, Osman (2014), **Vergi Hukuku**, Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- Pehlivan, Osman ve Öz Ersan (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/controle_fiscal/organisation_fonctionnement/9_Comment_est_sanctionnee_la_fraude_fiscale.pdf (22.02.2019).
- Raabe, William A. vd. (2008), **Federal Tax Research, Sixth Edition**, South-Western College/West Publisher.
- Rakıcı, Cemil (2011), “Vergi Denetiminin Yeni Yapısı Ve Denetimin Kayıtdışılığı Önleme Fonksiyonu”, **ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, 7(14), 345-362.
- 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> (23.02.2019).
- Robert, E. McKenzie vd. (2004), **Representing The Audited Taxpayer Before the IRS**, Thomson-West, Thomson Reuters, USA.
- Russia Tax Inspector, “Duties of the Tax Inspector”, <https://www.examen.ru/add/manual/spisok-professiy/nalogovyi-inspektor/> (22.02.2019).
- Sağbaş, İsa (2008), **Vergi Teorisi**, Ece Matbaası, Ankara.
- Sarılı, Mustafa Ali (2003), “Türkiye’de Vergi Denetiminin Sorunları ve Bu Sorunların Çözümüne Yönelik Yapılması Gereken Düzenlemeler”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, 101-134.
- Savaşan, Fatih vd. (2014), “Vergi Denetim Birimlerindeki Değişikliğin Vergi Müfettişleri Gözüyle Değerlendirilmesi: Bir Alan Araştırması”, **29. Türkiye Maliye Sempozyumu-Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü**, 37-58, 16-20 Mayıs 2014-Antalya.
- Sayın, Mahmut (1996), “Amerika Birleşik Devletlerinde Vergi İdaresi Ve Denetim Usulleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 95, 5-10.
- Selvi, Yasin (2019), “Vergi İnceleme Sürecinde Mükellef Hakları”, **Vergi Raporu Dergisi**, 232, 204-218.

- Shafiroff, Ira L. (2005), **Internal Revenue Service Practice and Procedure Deskbook**, Third Edition, Practising Law Institute, New York City.
- Somuncu, Ahmet (2014), “Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 43, 133-173.
- Sökmen Gürçam, Özlem ve Tekin, Ahmet (2019), “Türkiye’de Vergi İncelemelerinde Mükellef Hakları Ve Bu Hakların Geliştirilmesi Amacıyla Yapılan Yasal Düzenlemeler”, **Vergi Raporu Dergisi**, 233, 89-103.
- Söyler, İlhami (2011), “Vergi Yoklamasının Geçerlilik Koşulları”, **Vergi Raporu Dergisi**, 145, 63–67.
- Şeker, H. Nezh (1994), **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, 1. Baskı, Beta Basım Yayım, İstanbul.
- Şimşek, Mehmet (2014), “Vergi Denetiminde Yeni Dönem ve Kazanımlar”, <http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT/Documents/Etkinlikler/mehmetsimseksunum.pptx> (28.05.2018).
- Şenyüz, Doğan ve Taş, Metin (2006), **Hukuka Giriş**, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Şin, Sevil (2005), **Avrupa Birliği Ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi Ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları**, İTO Yayınları, Yayın No: 2005-17, İstanbul.
- Takas, Hilmi (1993), “Vergi Hukukumuzda Yoklama Ve İnceleme Tutanakları”, **Yaklaşım Dergisi**, 5, 10-17.
- Tamzok, Hülya (2018), “Mükellef Hakları Bildirgesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 441, 35-43.
- Taşdelen, Aziz (2004), “Vergi Hukuku Kurallarının Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesindeki Önemi”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu-Uludağ Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü**, 465-506, 10-14 Mayıs 2004-Antalya.
- Taxpayer Advocate Service (TAS), <https://taxpayeradvocate.irs.gov/> (28.02.2019).
- T. C. Anayasası (1982), **T. C. Resmi Gazete**, 17863, (09.11.1982).
- T. C. Danıştay, 4.D. 22.10.1984 T. E.1984/929, K.1984/3768
- T. C. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, T. 13.06.2003, E.2002/592, K.2003/333
- T. C. Maliye Bakanlığı (2011), **2010 Yılı Faaliyet Raporu**, Ankara.
- _____ (t.y.), **Maliye Bakanlığının Eylem Ve İşlemlerine Karşı Vatandaşlara Tanınan Haklar İle Başvuruda Bulunulabilecek Merciler**, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/tanitim/vatandas_haklari/vatandas_haklari.pdf. (10.03.2019).

- Tekin, Ahmet ve Sökmen Gürçam, Özlem (2016), “Seçilmiş Bazı OECD Ülkelerinde Mükellef Hakları: İngiltere, ABD, Avustralya ve Kanada” **İnsan Ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi**, 5 (7), 1989-1999.
- Tekin, Fazıl ve Çelikkaya, Ali (2005), **Vergi Denetimi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Tepe, Burak (2014), “Mükellef Hakları Ve Dünya Uygulamaları”, **Vergi Raporu Dergisi**, 181, 9-27.
- Tezcan, Keramettin (2003), “Türk Vergi İdaresinin Tarihsel Gelişimi ve Bu Süreçte Geçirdiği Aşamaların Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 12 (12), 125-146.
- The Adjudicator’s Office (2008), **Annual Report for the year to 31 March 2008**, https://revenuebenefits.org.uk/pdf/adjudicators_office_annual_report_2008.pdf, (27.03.2019).
- _____ (2018), **Annual Report 2018**, <http://www.adjudicatorsoffice.gov.uk/pdf/Adjudicators-Annual-Report-2018.pdf>, (27.03.2019).
- The Chartered Institute of Taxation (2008), **A Taxpayers’ Charter for the United Kingdom**, Charity Registration No: 1037771, 12 Upper Belgrave Street, London SW1X 8BB, <http://static1.1.sqspcdn.com/static/f/421792/8468822/1283984777373/CIOT+Paper+-+Taxpayers+Charter+Feb+08.pdf?token=KhR2jsHd6lGY55uFjeWffeJdHck%3D> (01.04.2019).
- The Tax Code of The Russian Federation (1998), **Part One Chapter 14. Tax Control**, <https://www.nalog.ru/html/sites/www.eng.nalog.ru/Tax%20Code%20Part%20One.pdf> (31.03.2019).
- Timur, Süleyman (1998), **Türkiye’de Vergi Denetiminde Etkinlik**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Tokat, Yakup (2010), “Mükellef Hakları Yönünden Vergi İncelemesi Süreci: Fransa’nın Vergi Hukuku ve Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, 208, 57-64.
- Tosuner, Mehmet ve Arıkan, Zeynep (2014), **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü Ve Türk Vergi Yargısı**, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir.
- Treasury Inspector General for Tax Administration (TIGTA) (2018), **TIGTA Semiannual Report to Congress**, https://www.treasury.gov/tigta/semiannual/semiannual_sept2018.pdf (30.01.2019).
- Tuncer, Selahattin ve Yaralı, Levent (2011), “Vergi Denetiminde 6009 Sayılı Yasa İle Yapılan Değişiklik ve Yenilikler-II”, **Yaklaşım Dergisi**, 222, 22-31.

Türk, Abdullah (2010), **Elektronik Vergi Denetiminin Vergi Kaçırma Eğilimlerini Azaltmadaki Rolü Ve Bir Araştırma**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Türk Dil Kurumu (TDK) (2018), “Denetim”, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5c713f138abfb1.33957680 (02.03.2018).

_____ (2018), “Mükellef”, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5c713f7f9f7915.82752244 (13.05.2018).

Türkey, İmdat (2018), “Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları-1”, **Vergi Algı**, <https://vergialgi.net/mukellef-haklari/turk-vergi-sisteminde-mukellef-haklari-1/>, (05.02.2019).

_____ (2019), “Türk Vergi Sisteminde Mükellef Hakları-2”, **Vergi Algı**, <https://vergialgi.net/mukellef-haklari/turk-vergi-sisteminde-mukellef-haklari-2/>, (06.02.2019).

Uğur, Atilla Ahmet (2016), “Vergi Denetimi Etkinliğinde, Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama)”, **31. Türkiye Maliye Sempozyumu Mersin Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü**, 243-265, 15-19 Mayıs 2016-Antalya.

URL, “Mükellef Hakları Açısından Vergi İncelemesi Panelimiz Geniş Bir Katılımla Hacettepe Üniversitesinde Yapıldı” (2017), <https://vergialgi.net/vergi/mukellef-haklari-acisindan-vergi-incelemesi-panelimiz-genis-bir-katilimla-hacettepe-universitesinde-yapildi/> (15.03.2019).

Ünal, Ertuğrul Kutay (2014), **Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi Ve Vergi Denetimi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Ünal, İlker ve Erdoğan, Y. Arif (2014), “Vergi İncelemesinde Ölçek Etkisi ve ABD Gelir İdaresi Uygulama Sonuçları”, **Vergi Raporu Dergisi**, 178, 7-12.

Ünal, Noyan Alper (2004), “Türk Vergi Hukuku’nda Vergi Mahremiyeti Esası”, **Yaklaşım Dergisi**, 133, 100-107.

Üyümez, Mustafa Erkan ve Bişgin, Aytül (2016), “A Comparative Analysis of Taxpayer Rights in Turkey and The Usa”, **Mecmua Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi**, 2, 66-75.

Üzeltürk, Hakan (2005), “Mükellef Hakları: Yansımalar”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, 7, 135-143.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (2013), **2012 Yılı Faaliyet Raporu**, Ankara.

_____ (2014), **2013 Yılı Faaliyet Raporu**, Ankara.

_____ (2015a), **2014 Yılı Faaliyet Raporu**, Ankara.

_____ (2015b), **Vergi İncelemelerinde Mükellef Hak ve Yükümlülükleri Broşürü**,

<https://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fGenel+%C4%B0%C3%A7erik%2fmukellefhakveyukumlulukleri.pdf> (11.03.2019).

_____ (2016a), **2015 Yılı Faaliyet Raporu**, Ankara.

_____ (2016b), **Vergi İncelemelerinde Mükellef Hak ve Yükümlülükleri Broşürü**, Yayın No: 3, Ankara.

_____ (2017), **2016 Yılı Faaliyet Raporu**, Ankara.

_____ (2018), **2017 Yılı Faaliyet Raporu**, Ankara.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname (2011), **T. C. Resmi Gazete**, 27990, 10.07.2011.

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği (2011), **T. C. Resmi Gazete**, 28101, (31.10.2011).

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

Vergi Usul Kanunu (1961), **T. C. Resmi Gazete**, 10705, (10.01.1961).

Vergi Ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun (2018), **T. C. Resmi Gazete**, 30425, (18.05.2018).

Yaltı, Billur (2006), **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, 1. Baskı, Beta Basım Yayım, İstanbul.

Yazar, Feyyaz ve Tezcan, Keramet (2007), “ABD’de Vergi Denetimi Ve Mükelleflerin Gönüllü Uyumunu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 68-80.

Yıldırım, Ali Haydar (2011), “Vergi Denetiminde Etkinlik Nasıl Arttırılabilir?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 271, 42-54.

Yıldız, Hayrettin (2013), “Vergi İnceleme İşleminin Bir İdari İşlem Olarak Unsurları Yönünden Hukuki Analizi”, **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 17(3-4), 129-154.

Yumuşak, İbrahim ve Karyağdı, Nazmi (2014), “Gelir İdaresinin Denetim Ordusu Vergi Dairesi Müdürleri %87,5 Oranında Vergi Kaçağı Tespit Etti!”, <https://vergialgi.net/vergi/gelir-idaresinin-denetim-ordusu-vergi-dairesi-mudurleri-875-oraninda-vergi-kacagi-tespit-etti/> (30.05.2018).

Yurteri, İsmet (2011), “AB ve ABD’deki Vergi Denetimi ve Uygulanış Biçimleri 1-Almanya”, **Yaklaşım Dergisi**, 226, 24-33.

_____ (2012), “Türk Vergi Sisteminde Yoklama Ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 100, 255-270.

ÖZGEÇMİŞ

Okan ATAĞ, 1990 yılında Aksaray İli Sarıyahşı İlçesi'nde doğdu. 2002 yılında Kızılırmak İlkokulu'nu, 2005 yılında Kızılırmak Ortaokulu'nu ve 2007 yılında da Sarıyahşı Lisesi'ni bitirdi. 2008 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi – İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü'ne başlayan ve Başbakanlık Bursu ile okuyan ATAĞ, 2012 yılında Maliye Bölümü'nü fakülte üçüncüsü ve bölüm birincisi olarak bitirdi. Ardından 2012 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalında Türk Eğitim Vakfı Bursu ile yüksek lisans programına başladı. ATAĞ, 2014 yılında Hazine ve Maliye Bakanlığı'na Vergi Müfettiş Yardımcısı olarak atandı. Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Bursa (A) Grup Başkanlığı'nda 4 yıl Vergi Müfettiş Yardımcısı olarak görev yapan ATAĞ, şuan aynı görevine Ankara (A) Grup Başkanlığı'nda devam etmektedir.

Çeşitli dergilerde vergi hukuku ve maliye alanında yayımlanmış makaleleri ve köşe yazıları bulunan ATAĞ, evli ve bir kız babası olup az derecede İngilizce bilmektedir.