



Osmanlı Devletinden Günümüze Vergi Denetiminin Tarihçesi¹

History of Tax Audit from the Ottoman Empire to the Present

Fatih PEKŞEN²

Geliş Tarihi: 30.12.2018 / Düzenleme Tarihi: 04.03.2019 / Kabul Tarihi: 11.03.2019

Özet

Vergiler, kamu harcamalarını finanse etme amacının yanında, ekonomik ve sosyal yaşamı etkileyen, bir maliye politikası aracı olarak da kullanılmaktadır. Vergilendirmeye ilişkin tüm işlemler, vergi politikası ile yürütülür. Etkin bir vergi sisteminden bahsedilmek için kusursuz bir vergi mevzuatı, kontrol gücü yüksek bir vergi denetimi ve objektif bir vergi yargısının bir arada olması gerekmektedir. Özellikle, kayıt dışı ekonominin önemli kısmının vergi dışı kalan gelirlerden oluşmaktadır. Bu nedenle kayıt dışı ekonominin önüne geçilebilmesinin en önemli araçlarından biri denetim sistemi olmaktadır. Bu itibarla, vergi denetiminin güçlü bir yapıda olması gereği, tamda bu nedendir. Bütün gelişmiş devletler, güçlü bir mali yapıya sahip olmak zorundadır. Osmanlı Devleti de güçlü bir maliye yönetimine sahipti. Osmanlı Devletinde bulunan bazı denetim birimleri, Türkiye Cumhuriyeti kurulduktan sonra da görev yapmaya devam ettiler. Ülkemizde, vergi denetimlerinin daha verimli bir hale getirilebilmesi için Cumhuriyetin ilk yıllarından itibaren bir takım çalışmalar yapılmış ve bu konu üzerinde yapılan tartışmalar sürekli devam etmiştir. Nitekim 2011 yılında oluşturulmuş olan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ile vergi denetimi tek bir organizasyon yapısı içerisine alınarak, vergi denetiminde çok başlılık sorununun önüne geçilemek adına çok önemli bir adım atılmıştır. Geldiğimiz noktayı daha iyi kavrayabilmek için tarihi süreci bütünüyle ele almak yani Osmanlı Devletinden günümüze kadar uzanan bu yapıyı analiz etmekte fayda bulunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Denetimi, Osmanlı, Denetimin Tarihçesi.

Abstract

Taxes are used as a fiscal policy tool that affects economic and social life as well as the purpose of financing public expenditures. All transactions related to taxation are carried out by tax policy. In order to talk about an effective tax system, a perfect tax legislation, a tax audit of high level of control power and an objective tax judgment must be combined. In particular, a substantial portion of the informal economy consists of non-tax revenues. For this reason, one of the most important means of preventing informal economy is the control system. In this respect, it is precisely for this reason that tax audit should be strong. All developed states must have a strong financial structure. The Ottoman Empire had a strong fiscal management. Some audit units in the Ottoman Empire, have continued to serve after the establishment of the Republic of Turkey. In our country, in order to make tax audits more efficient, a number of studies have been carried out since the first years of the Republic and discussions on this subject have continued. Finally, by taking the Tax Inspection Board established in 2011, tax audit has been taken into a single organizational structure and a very important step has been taken in order to prevent taxation problem. In order to gain a better understanding of the point we come from, it is useful to analyze the historical process completely, to analyze the structure from the Ottoman Empire to the present.

Keywords: Tax Audit, Ottoman, History of Audit.

1. Osmanlı Devleti'nde Vergi Denetiminin Yapısı

Cumhuriyet ilan edilmeden önceki dönemde, denetimin tam olarak ne zaman ortaya çıktığı kesin olarak bilinmemekle birlikte, sistemin işleyişi büyük ölçüde Selçuklu esas alınarak biçimlendirilmiştir. Denetim hizmetlerinin bu dönemlerde var olduğunu ve bağımsız bir şekilde yürütülmekte olduğunu Mustafa Akdağ "Türkiye'nin İktisadi ve İçtimai Tarihi" adlı kitabında; "...yolsuzluklar yapıldığında, bu görevliler üzerlerine para geçirdiklerinde ve işledikleri başka yolsuzluklarda, sırf bu gibi işlerin sürdürülmesi ve incelenmesi için yine kadılarından birisinin yanına çavuş ve öteki birkaç kişilik maiyet verilerek "müfettiş" diye yollandığı" ve "...emanet ile idare edilen mukataalarda, tutulan tahsilat defterinin müfettişlerce zaman zaman kontrolden geçirilmesi" şeklinde ifade edilmiştir. Bahsi geçen eserde yer alan bu ifadeler, Osmanlı Devleti'nde denetim hizmetlerinin özellikle kamu yararı doğrultusunda yapılandırıldığını göstermektedir (Bezirci ve Karasioğlu, 2011:575).

Türkiye Cumhuriyeti'nin temellerini oluşturan Osmanlı Devleti'nde, her türlü ekonomik faaliyeti kontrol edebilen iyi bir maliye sisteminin olduğu bilinmektedir. Bu sistemin başında ise Sadrazama karşı sorumlu bulunan "Defterdar" bulunduğu anlaşılmaktadır. Daha önceki Türk İslam Devletleri'nde de bulunan bu kurum, esas olarak İlhanlılardan biraz değiştirilerek

¹ Bu çalışma "Vergi Denetiminin Vergi Politikası Açısından Önemi ve Türkiye'de Vergi Denetim Sistemi" isimli Pamukkale Üniversitesi bünyesinde tamamlanan Doktora tezinden üretilmiştir.

² Dr. Vergi Müfettişi, Vergi Denetim Kurulu Grup Başkan Yrd., fatih_peksen@yahoo.com. ORCID ID:0000-0003-4246-3460

alınmıştır. Aslında sadece bu kurum değil, malî yapı ve özellikle buradaki muhasebe kayıt usulünün de İhlanlılardan miras kaldığı düşünülmektedir (Çalışkan, 2015:62).

Ancak, devletin malî yapısı irdelendiğinde, her ne kadar taşra defterdarlıkları bulunuyor olsa da bunların gelir ve giderlerine ilişkin esas kayıtların merkez maliyesinde muhafaza edilmekteydi. Taşranın gelir ve giderini hatta sadece taşranın değil, aynı zamanda tüm devletin gelir ve giderini en üst düzeyde “Baş Muhasebe Kalemi” kontrol ediyordu. Esas itibarıyla, merkezden en uzak eyaletleri kontrol edebilecek güce sahip, uzmanlaşmış bir maliye yapısının oluşması XVII. yüzyılın ortalarında gerçekleşebilmiştir (Genç ve Özvar, 2006:15).

Bununla birlikte, Osmanlı Devleti’nde bürokratik anlamda en büyük gelişmeler, XIX. yüzyılın ilk yarısından itibaren kaydedilmiştir. Her ne kadar yönetim sisteminin mutlakiyet olması değişmeye de devlet idaresinde bürokratların etkin bir şekilde rol oynamaya başladıkları, bu etkinin özellikle bu yüzyılın ilk yarısının sonlarında belirgin bir biçimde arttığı görülmüştür. Bahsedilen bu değişim, II. Mahmud döneminde başlamış olup, sonrasında Abdülmecid döneminde de artarak devam etmiştir. Tanzimat Fermanı ile başlayan bu süreçte, devlet teşkilatında ve özellikle bürokraside köklü değişikliklere gidilmiştir. Bu yüzyılın ilk yarısında, maliye alanında gerçekleştirilen reformlar ile Avrupa yani Batı sistemi benimsenmeye başlanmış ve bu sistemi uygulayacak kurumlar kurulmuştur. Bu dönemden önce çok önemli bir yer tutan Defterdarlık müessesesinin yerine, Maliye Nezareti’nin kurulması ile bu alanda atılmış en önemli adımlardan biri gerçekleşmiştir (Kış, 2012:40).

Maliye Nezareti’nin kurulmasının akabinde, XIX. yüzyılın sonlarına doğru, devletin bütün mali işlemlerini (gelir veya giderlerini) denetim altına almak amacıyla bir denetim biriminin kurulması ihtiyacı doğmuştur. Bu ihtiyaçtan hareketle, Maliye Nazırı (Bakanı) tarafından “Umuru Maliyenin Tanzim ve Islahı” için hazırlanan ve devrin padişahı II. Abdülhamit tarafından uygun görülen 25 Temmuz 1879 Tarihli “İradei Seniye” ye dayanılarak çıkarılan “Teftiş Muamelaatı Maliye Nizamnamesi” ile “Heyet-i Teftiş-i Maliye” (Maliye Teftiş Kurulu) kurulmuştur. Bu kurum daha sonra Türkiye Cumhuriyeti kurulduktan sonra işlevini sürdürmeye uzun yıllar devam etmiştir (Sarılı, 2004:63-64).

2. Cumhuriyet Döneminde Vergi Denetiminin Yapısı

Türkiye Cumhuriyeti’ nin ilk yıllarında, aşar vergisinin kaldırılması sonucunda devletin yaşayacağı gelir kaybını telafi etmek amacıyla, 1926 yılında 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu yürürlüğe konulmuştur. Esasında, aşarın kaldırılması Cumhuriyet döneminin ilk ve en önemli vergi reformu olarak kabul edilmektedir. Bunun yanında, anılan Kanun ile Osmanlı Devletinden kalma 1914 yılından beri uygulanmakta olan temettü vergisi yürürlükten kaldırılmış, sonra da bunun yerine kazanç vergisi uygulanmaya başlanmıştır. Kazanç vergisi kanunu ile vergi beyannamelerinin incelenmesi görevi *tahakkuk teftiş memurlarına* verilmiştir. Böylece, *tahakkuk teftiş memurları* ülkemizde ilk vergi denetimi görevini üstlenmiş inceleme elemanları olmuştur. Ancak, tam anlamıyla yeterli olmayan tahakkuk teftiş memurları, bu alanda başarılı olamamış, bu kadrolar daha sonra kaldırılmıştır (Tuncer, 2001:5).

1934 yılında değiştirilen Kazanç Vergisi Kanunu ile vergi beyannamelerinin incelenmesi görevinin “Hesap Mütahassısları” tarafından yapılması kabul edilmiştir. Hesap Mütahassısları yerine, 29 Mayıs 1945’te 4709 sayılı Kanun ile temel görevi vergi incelemesi olan “Hesap Uzmanları Kurulu” kurulmuştur (Bakır, 2012:85). Bununla birlikte, 29.05.1936 tarih ve 2996 sayılı Maliye Vekâleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanun ile “Varidat Kontrolörlüğü” adı altında kurulan bir diğer denetim birimi, Maliye Bakanlığı teşkilatında yapılan isim değişikliğine paralel olarak, 1946 yılında “Gelirler Kontrolörlüğü” olmuştur (Altuntaş,1995). Ayrıca, bahsi geçen Kanun ile “Defterdarlık Kontrol Memurları” yani ismi daha sonra “Vergi Denetmenliği” olarak geçecek olan bir birim daha ihdas edilmiştir (Kurulmuştan Tazimata Osmanlı Maliyesi, 2007:5).

Cumhuriyet döneminde, vergi denetimi anlamında yapılan en büyük yenilik 2011 yılında gerçekleştirilmiştir. Anayasanın 73 üncü maddesi hükümleri doğrultusunda 13/12/1983 tarihli ve 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname’nin (178 sayılı KHK) 1 inci maddesi ile maliye politikalarının hazırlanmasına yardımcı olmak, maliye politikasının uygulanması, uygulamanın takibi ve denetlenmesi hizmetlerini yapmak üzere Maliye Bakanlığının kurulması kararlaştırılmış, Maliye Bakanlığının teşkilat ve görevlerine ilişkin esasları düzenlemek amacı ile de 178 sayılı KHK çıkarılmıştır. Bu kararnamenin 2. maddesine 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (646 sayılı KHK) ile yapılan ek ile “Vergi incelemesi ve denetimine ilişkin temel politika ve stratejileri belirlemek ve uygulanmasını sağlamak” görevi Maliye Bakanlığının temel görevleri arasına eklenmiş ve bu doğrultuda 178 sayılı KHK’nın ikinci kısmının “Danışma ve Denetim Birimleri” başlıklı üçüncü bölümü içerisinde yer alan 20’nci maddesi de 646 sayılı KHK ile değiştirilmiş ve “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı” kurulmuştur (Erkuş ve Ünal, 2014:84) (Resmi Gazete,10.07.2011). Öte yandan, 703 sayılı KHK ile 178 sayılı KHK yürürlükten kaldırılarak, Maliye Bakanlığı yerine “Hazine ve Maliye Bakanlığı” kurulmuştur (Resmî Gazete, 09.07.2018).

646 sayılı KHK yürürlüğe konulana kadar, vergi denetiminden sorumlu birimler olarak Maliye Bakanlığı’na bağlı Hesap Uzmanları Kurulu (Hesap Uzmanları) ile Maliye Teftiş Kurulu (Maliye Müfettişleri) ve Gelir İdaresi Başkanlığı’na bağlı Gelirler Kontrolörleri ile Vergi Denetmenleri bu görevi yürütmekteydiler. Söz konusu değişiklikten önceki denetim yapısı; Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı ikili bir yapıdan oluşmakla birlikte, bu birimler yetki, görev ve sorumlulukları yönünden bazı farklılıklara sahiptiler. Söz konusu yenilik ile birlikte, “Vergi Müfettişliği” vergi denetiminde tek unvan olarak belirlenmiştir (Rakıcı, 2011:348).

646 sayılı KHK ile Vergi Denetim Kurulu ihdas edildikten sonra vergi denetiminin en önemli sorunlarından birisi olan çok başlı yapı ortadan kaldırılmıştır. 10/07/2011 tarihi itibarı 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 atanmıştır (Akbey, 2014:76).

Cumhuriyet dönemi vergi denetim sistemini daha iyi analiz etmek için 646 sayılı KHK öncesi ve sonrası yapıyı ayrı ayrı değerlendirip, Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi döneminde yapılan düzenlemelere yer vermek daha yerindedir.

2.1. 646 Sayılı KHK Öncesi Durum

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun “İncelemeye Yetkililer” başlıklı 135 inci maddesinin 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 4/a maddesiyle değişmeden önceki halinde; “*Vergi İncelemesi; Hesap Uzmanları, Hesap Uzman Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, Vergi Denetmenleri, Vergi Denetmen Yardımcıları veya Vergi Dairesi Müdürleri tarafından yapılır. Maliye Müfettişleri, Maliye Müfettiş Muavinleri, Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri, Gelirler Genel Müdürlüğü'nün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar, her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.*” hükmü bulunmaktaydı.

Bu hüküm gereğince; ülkemizde 646 sayılı KHK ile Maliye Bakanlığı çatısı altında bakan adına denetim yapan birim olarak kurulan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığından önce vergi denetimi, Maliye Bakanına bağlı maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve bunların yardımcıları ile Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez teşkilatında görev yapan gelirler kontrolörleri ve bunların stajyerleri ile taşra teşkilatında görev yapan vergi dairesi başkanı/defterdar, vergi denetmenleri ve yardımcıları ile vergi dairesi müdürleri tarafından yapılmaktaydı.

Aşağıdaki tabloda, temel görevi vergi denetimi olan temel denetim birimlerinin 2011 yılındaki toplam ve birimler bazında sayısı yer almaktadır. Çoğu taşra teşkilatında görevli olan vergi denetmenlerinden oluşan toplam 4099 vergi denetim elemanının bu kapsamda görev yaptığı görülmektedir (Maliye Bakanlığı , 2011) (GİB , 2011).

Tablo.1: 646 Sayılı KHK Öncesinde, Türkiye’de Görev Yapan Vergi Denetim Elemanları Sayısı (Nisan/2011)

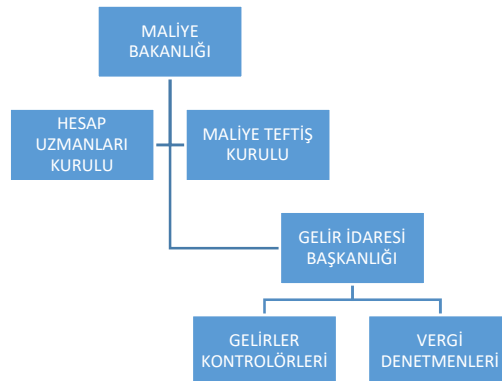
DOLU KADRO	SAYI
Bakana Bağlı (1)	484
Maliye Müfettişleri	158
Hesap Uzmanları	326
GİB’e Bağlı (2)	3.615
Gelirler Kontrolörleri (Merkezi)	358
Vergi Denetmenleri (Yerel)	3.257
Toplam (1+2)	4.099

Vergi Denetim Kurulu kurulmadan önce görev yapan Maliye Müfettişleri, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenlerinin “dış denetim” kategorisinde sınıflandıracağımız vergi incelemesi yetkilerinin yanı sıra “iç denetim” kategorisinde sınıflandırdığımız “teftiş ve soruşturma” yetkileri bulunmaktaydı (Organ, 2008:100). Hesap Uzmanları ve Vergi Dairesi Müdürleri ise sadece vergi inceleme yetkisine haizdiler. Vergi dairesi müdürleri her ne kadar inceleme yetkisine sahip olsalar da, esas görevleri vergi incelemesi yapmak olmadığından yukarıdaki tabloda değerlendirmeye alınmamıştır.

646 sayılı KHK öncesinde vergi denetimi yapan söz konusu birimler ile ilgili aşağıda başlıklar halinde açıklamalara yer verilerek, bu denetim birimlerinin yapıları ayrı ayrı ortaya konulacaktır. Günümüzde bu görevi yapan Vergi Müfettişlerinin, öncesinde hangi unvan altında hangi görevleri ifa ettiğini görmek fayda sağlayacaktır.

Aşağıda yer alan grafikte, 646 sayılı KHK öncesinde, Maliye Bakanlığı içerisinde bulunan, vergi incelemesi yetkisine haiz tüm denetim birimlerinin bir arada olduğu görülmektedir (Küçükyağcı, 2014:21).

Şekil.1: 646 Sayılı KHK Öncesinde Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Birimleri



Yukarıdaki şekilde yer alan Maliye Bakanlığı denetim birimleri kendi içerisinde bazı fonksiyonlara sahiptiler. Şöyle ki; bu birimlerin hepsi dış denetim yani vergi denetimi yapmaya yetkiliydiler. Ancak, Hesap Uzmanları haricindeki tüm birimlerin ayrıca iç denetimin bir türü olan “teftiş ve soruşturma” yapabilme yetkileri de bulunmaktaydı. Maliye Müfettişleri aynı zamanda “devlet malları ve bütçe giderleri” yönünden de iç denetim yetkisine haizdiler. Başka bir ifadeyle, hepsi birer dış denetim birimi fonksiyonu ihtiva etse de iç denetim yönünden farklı fonksiyonlara sahiptiler.

646 sayılı KHK'nın yürürlüğe girdiği tarihten önce vergi denetimi iki birime bağlı olarak, dört başlı bir şekilde yürütülmekteydi. Çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde bu durum daha geniş bir şekilde açıklanacaktır.

2.1.1. Maliye Bakanlığına Bağlı Vergi Denetim Birimleri

Vergi denetim sistemine tamamen yeni bir kurumsal yapı getiren 646 sayılı KHK öncesinde, vergi denetimini oluşturan dört birimden “Maliye Teftiş Kurulu” ve “Hesap Uzmanları Kurulu” doğrudan Maliye Bakanlığına bağlı olarak faaliyet göstermiştir.

2.1.1.1. Maliye Teftiş Kurulu

Maliye Teftiş Kurulu, Türk bürokrasinin kuruluşu 1879 yılına giden en köklü denetim birimlerinden birisi olarak uzun yıllar yer almıştır (Bakır, 2012:85). Kurulduğu günden itibaren, Türk kamu idaresinde etkin bir konumu bulunan ve kökenleri Osmanlı Devletine dayanan Maliye Teftiş Kurulu, gerek teşkilat gerekse çalışma usul ve esasları yönünden, birçok bakanlık, kamu kuruluşu ile banka ve iktisadi devlet teşekküllerinin bünyelerindeki teftiş ve kontrol birimlerinin kurulmasında da emsal alınarak, öncülük yapmıştır (Saraç, 2003:30).

Daha öncede ifade edildiği üzere; Maliye Nazırı (Bakanı) tarafından “Umuru Maliyenin Tanzim ve Islahı” için hazırlanan ve devrin padişahı II. Abdülhamit tarafından uygun görülen 25 Temmuz 1879 Tarihli “İrade-i Seniye” ye dayanılarak çıkarılan “Teftiş Muamele-i Maliye Nizamnamesi” ile “Heyet-i Teftiş-i Maliye” kurulmuş ve sonradan adı “Maliye Teftiş Kurulu” olarak adlandırılmıştır (Sarılı, 2004:63-64).

646 sayılı KHK ile kaldırılan Maliye Teftiş Kurulu (MTK), bir Başkan ile Maliye Başmüfettişi, Maliye Müfettişi ve Maliye Müfettiş Yardımcıları kadrolarından oluşmuştur. Aynı zamanda bu kurul bakanın emri veya onayı üzerine, bakan adına görev yapmıştır. Maliye Teftiş Kurulunun merkezi Ankara’ da olsa da İstanbul ve İzmir’de de merkezleri bulunmaktaydı. MTK’nın diğer bölgelerdeki denetimleri de müfettişler tarafından turnelere çıkılarak gerçekleştirilmiştir. MTK, Fransa’daki Maliye Teftiş Kurulu örnek alınarak kurulmuş olup, Türkiye’de denetim geleneğini oluşturan öncü kurumlardan biri olarak kabul edilmiştir (Organ, 2008:106).

MTK bünyesinde görev yapan müfettişler, bakan adına hem iç denetim hem de dış denetim yapmaktaydılar. Yani Maliye Müfettişlerinin; vergi denetimi, bütçe gider denetimi, devlet malları için milli emlak denetimi, teftiş ve soruşturma yetkileri bulunmaktaydı. Özellikle milli emlak ve gider yönünden sahip oldukları denetim yetkisi, yalnızca bu kurulda görev yapan vergi denetim elemanlarına verilmiş olup, diğer vergi denetim birimleri bu yetkiye sahip değillerdi.

MTK’ nın sahip olduğu bu yetkiler, Maliye Bakanlığının 2010 yılı faaliyet raporunda da ‘*Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı, Bakanlığın “Kayıt dışı ekonomiyi ve yolsuzluğu önlemek” ve “Suç gelirlerinin aklanmasını ve terörün finansmanını önlemek” stratejik hedefleri çerçevesinde teftiş, inceleme, soruşturma ve danışmanlık hizmetlerini yerine getirmektedir. Kurul, kamu harcamaları ve gelirleri ile kamu malları üzerinde, teftiş, vergi, aklama suçu ve yükümlülük ihlal incelemeleri ile memur ve diğer kamu görevlileri hakkında Kurula gelen iddialar çerçevesinde araştırma ve soruşturma yapmaktadır. Ayrıca Kurul, fonksiyonel anlamda mevzuat ve uygulama konularında danışmanlık hizmeti sunmaktadır.*’ şeklinde açıklanmıştır (Maliye Bakanlığı, 2011:23).

646 sayılı KHK ile kaldırılan MTK’ da görev yapan tüm denetim elemanları, yeni kurulan Vergi Denetim Kurulunda, farklı bir unvanla (Vergi Müfettişi) ama aynı yetkilere haiz bir şekilde görev yapmaya devam etmektedirler.

2.1.1.2. Hesap Uzmanları Kurulu

Ülkemizde “Büyük Vergi Reformu” çalışmalarına 1944 yılı ortalarında başlanılmış olup, söz konusu reform gereğince öncelikle halkla paylaşılması amacıyla “mükellef hesaplarının incelenmesi ve Maliye Bakanının öngöreceği inceleme ve araştırmaları yapmak üzere” merkezde bir Hesap Uzmanları Kurulunun oluşturulması amacıyla 4709 sayılı yasa ile 29 Mayıs 1945 tarihinde Hesap Uzmanları Kurulu (HUK) kurulmuştur (Seviğ, 2011:9).

1944 yılında başlayan vergi reformu çalışmalarındaki esas amaç; ekonomik ve mali sorunlara çare bulunması, iktisadi ve sosyal kalkınmanın hızlandırılması için sağlam ve sürdürülebilir gelir kaynaklarının oluşturulmasıdır. Dönemin şartlarına göre, mevcut vergiler yerine güncel vergileme tekniklerine ve beyan esasına dayanan işletmeleri vergilendirecek bir vergi sisteminin oluşturulması, kamu maliyesinin, vergi idaresi ve denetimin yeniden yapılandırılmasının arayışı devam etmekteydi. Arayış sürecinde etkin bir vergi sisteminin oluşturulması, uygulaması, eğitim ve denetiminde hizmetlerinden yararlanılacak bilgi ve ihtisas sahibi, vergi denetim ve inceleme tekniklerine vakıf, görevlerini tam tarafsızlıkla hukuka ve adalete uygun yapabilecek bireylerden oluşan uzman bir kadronun gerekli olduğu tespit edilmiştir. Bu nedenle Hesap Uzmanları Kurulu’ na gereksinim duyulmuştur (Aslan, 2015:17).

Hesap Uzmanları Kurulu (HUK); bünyesinde yer alan “Baş Hesap Uzmanları, Hesap Uzmanları ve Hesap Uzman Yardımcıları” ile yalnızca vergi incelemeleri ile yetkilendirilmiş bir dış denetim birimidir. Bunun dışında teftiş ve soruşturma gibi iç denetim yetkileri bulunmamaktaydı.

Daha önce belirttiğimiz üzere; 29 Mayıs 1945 tarihinde 4709 sayılı özel bir kanunla kurulmuş olan Hesap Uzmanları Kurulu'nun yetki, görev ve sorumlulukları kuruluş Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve diğer kanunlar ile 13.12.1983 tarih ve 178 sayılı "Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname" ile 08.07.1970 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Hesap Uzmanları Kurulu Yönetmeliği'nde belirlenmiş ve buna göre işlem tesis etmişlerdir.

2010 yılı Hesap Uzmanları Kurulu Faaliyet Raporunda kurulun görevleri; "Hesap Uzmanları Kurulu vergi kanunları uyarınca mükelleflerin hesaplarını incelemek ve Maliye Bakanı tarafından istenilen etüt ve araştırmaları yapmakla görevli ve yetkili bulunmaktadır." şeklinde ifade edilmiştir (HUK, 2011).

2.1.2. Gelir İdaresi Başkanlığına Bağlı Vergi Denetim Birimleri

23 Nisan 1920'de açılan Birinci Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde (TBMM) kabul edilen ilk kanun bir vergi kanunu olmuştur. 1923 yılında Maliye Bakanlığı kurulmakla birlikte, "Maliye Vekâleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkında Kanun" 29.05.1936 tarihinde kabul edilmiştir. 1936 yılında kurulan Varidat Umum Müdürlüğü, 10.08.1942 tarih ve 4286 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle kaldırılmış, yerine Vasıtasız Vergiler ve Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri kurulmuştur. Daha sonra, 29.05.1946 tarih ve 4910 sayılı Kanun'la söz konusu Umum Müdürlüklerinin yerini Gelirler Genel Müdürlüğü almıştır.

05.05.2005 tarihinde ise 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile gelir idaresinin, günün ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde ve uluslararası örneklere uygun olarak yeniden yapılandırılması amacıyla Gelirler Genel Müdürlüğü kaldırılarak, Maliye Bakanlığı'na bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur (GİB, 2011).

646 sayılı KHK öncesinde, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde faaliyet gösteren iki adet vergi denetim birimi bulunmaktaydı. Bu birimler "Gelirler Kontrolörleri" ve "Vergi Denetmenleri" isimleri ile iç ve dış denetim yetkisine sahip şekilde görev yapmışlardır.

2.1.2.1. Gelirler Kontrolörleri

13.06.1933 yılında yürürlüğe giren 2265 sayılı Kanunla İstanbul Defterdarlığı Tahakkuk Müdürlüğüne bağlı "Pul Tahakkuk Müfettişi", Tahsilât Müdürlüğü nezdinde de "Tahsilât Müfettişi" kadroları taşra denetim elemanı sıfatıyla ihdas edilmiştir. 29.05.1936 tarih ve 2996 sayılı Kanunla Maliye Bakanlığı teşkilat yapısında yapılan değişiklikle söz konusu unvanların yerine "Varidat Kontrolörlüğü" kadrosu oluşturulmuştur. 29.05.1946 tarih ve 4910 sayılı kanunla Gelirler Umum Müdürlüğü'nün kurulması ile "Gelirler Kontrolörü" unvanı adı altında bir denetim birimi kurulmasına hükmedilmiştir (Altuntaş,1995).

Gelirler Kontrolörleri, 646 sayılı KHK ile kaldırılmadan önce, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) merkez teşkilatı bünyesinde iç ve dış denetim birimi olarak örgütlenmişti.

Gelirler Kontrolörleri 646 sayılı KHK ile kaldırılmadan önce; 13.12.1983 tarih ve 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 43 üncü maddesinin "a" bendine göre, "Kontrolörler (Gelir İdaresi Başkanlığı Gelirler Kontrolörleri dahil), bağlı buldukları Başkanlık ve genel müdürlük teşkilatının her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak; teftiş, inceleme ve soruşturma işleriyle kanunlar ve diğer mevzuatla kendilerine verilen görevleri yaparlar." hükmüne göre görev yapmaktaydılar. Madde hükmüne göre, diğer kontrolörlerle birlikte Gelirler Kontrolörlerinin görevleri 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile hükme bağlanmıştır. Buna karşılık "Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı" 05.05.2005 tarih ve 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 6009 sayılı Kanun'un 40 ıncı maddesi ile değişik 14 üncü maddesinde düzenlenmiştir (Şengöz, 2011).

Gelirler Kontrolörleri, GİB bünyesinde "Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı" altında faaliyet göstermiştir. Gelirler Kontrolörleri yalnızca vergi incelemeleri değil aynı zamanda GİB bünyesindeki tüm kuruluşlarda teftiş ve tahkikat yapma yetkisine de sahiptiler. Merkez görev yerleri Ankara olsa da, İstanbul ve İzmir'de ayrı Grup Başkanlıkları bulunmaktaydı. Diğer illere turne kapsamında görevlendirilerek inceleme, teftiş ve tahkikat yapmaktaydılar.

2.1.2.2. Vergi Denetmenleri

Osmanlı Devleti döneminde, 1914 yılından itibaren uygulanmakta olan Temettü Vergisi yürürlükten kaldırılmış ve bunun yerine beyan esasını kabul eden gelirlerin vergilendirilmesini esas alan Kazanç Vergisi 27 Şubat 1926 tarih ve 755 sayılı Kanun ile uygulamaya sokulmuştur. Kazanç Vergisi Kanunu ile birlikte beyan usulü ile verilen beyannamelerin denetimi için oluşturulan "Tahakkuk Müfettişliği" unvanıdır. Bu Kanun ile birlikte beyannamelerin ne şekilde ve nasıl inceleneceği de hükme bağlanmış, beyannamelerinin incelenmesi ile görevli olmak üzere "Tahakkuk Teftiş Memurluğu" başlığı altında yeni bir kadro ihdas edilmiştir (Özdemir, 2016).

Daha sonra, İstanbul Maliyesi teşkilatına ait 2265 numaralı kanunun üçüncü maddesi ile gerek dört vilâyette yeni varidat teşkilâtı icrasına dair bulunan 2475 numaralı kanunun inci maddesi ile "varidat tahakkuk müfettişlikleri" ihdas edilmiş ve İstanbul dâhil dört vilâyette yeni varidat müdürlüklerinin kurulması ile birlikte tahakkuk müfettişleri bu müdürlüklerde görevlendirilmiştir (TBMM Tutanakları, 1934:1).

Daha önce belirttiğimiz üzere; 2996 sayılı "Maliye Vekâleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkında Kanun" 29.05.1936 tarihinde kabul edilmiştir. Bu Kanun, 13.12.1983 tarih ve 178 sayılı "Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname" yürürlüğe girene kadar esas alınmıştır.

2996 sayılı kanunun 21. maddesinde bulunan "Vilâyet ve Kazalardaki servisleri kontrol altında bulundurmak için defterdarların emrine lüzumuna göre bir veya müteaddit kontrol memuru verilir. Kontrol memurları gerek merkez kazası gerek mühlhak kazalar servislerini defterdar namına kontrol ederler." hükmü ile defterdarlara bağlı bir mahalli denetim birimi oluşturulmuştur. Bu mahalli denetim biriminin adı "Varidat Kontrol Memurluğu" olarak tanımlanmıştır. Daha önce Tahakkuk

Müfettişi kadrosunda bulunanlar Varidat Kontrol Memuru unvanını alarak yeni görev yerlerine atanmışlardır. Söz konusu kanunda yer alan denetim birimi, Vergi Denetmenliği mesleğinin de temelini oluşturmuştur (Mutlu, 1998:3).

Ayrıca bu kanunun 44'üncü maddesinde *“Bu kanunda yazılı kontrol memurları, varidat kanunlarında yazılı tahakkuk ve tahsil müfettişlerine verilmiş olan hak ve yetkileri haizdirler.”* hükmüne yer verilerek, yetkilerinin sınırları da tahakkuk ve tahsil müfettişlerine denkleştirilmiştir. Görüldüğü gibi 2996 sayılı Kanun ile kaldırılan tahakkuk müfettişliği ile aynı kanun ile ihdas edilen varidat kontrol memurlarının görevleri arasında bir paralellik bulunmaktadır. “Varidat Kontrol Memuru” tanımı; 29 Mayıs 1946 tarih ve 4910 sayılı Kanun ile “Gelir Kontrol Memuru”, 24 Mart 1950 tarih ve 5655 sayılı Kanun ile “Vergi Kontrol Memuru”, 20 Ağustos 1993 tarih ve 516 sayılı ve 19 Haziran 1994 tarih ve 543 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameler ile de “Vergi Denetmeni” olarak değiştirilmiştir (Mutlu, 1998:3).

Vergi Denetmenleri zaman içerisinde yapılan değişikliklere göre, Defterdarlık emrinde veya 6 ilde kurulan “Gelirler Bölge Müdürlüklerinde” görev ifa etmişlerdir. Bu süreç içerisinde; 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’na göre vergi incelemesi ve denetim yapmakla, yetkili merciler tarafından verilen teftiş ve soruşturma görevlerini ifa etmekle, yetkili makamlarca kanun, kanun hükmünde kararname, kararname, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuat uyarınca verilecek işleri yapmakla görevlendirilmişlerdir.

Vergi Denetmenleri ve Vergi Denetmen Yardımcıları hem dış denetim hem de iç denetim birimi olma özelliği taşımaktaydı. Vergi incelemesi yapma yetkisine haiz olarak dış denetim, teftiş ve soruşturma yapma yetkisine haiz olarak iç denetim görevleri bulunmaktaydı.

646 sayılı KHK yürürlüğe girdiği tarihte GİB’e bağlı Vergi Dairesi Başkanlıkları çatısı altında ve 29 farklı ilde görev yapmaktaydılar. 2011 yılına kadar, bütün denetim birimleri içerisinde en fazla sayıya sahip olan birim olarak görev yapmışlardır. 646 sayılı KHK ile Vergi Denetmenliği unvanı ortadan kaldırılarak, bu unvana sahip olan denetim elemanları Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı olarak atanmışlardır.

2.1.3. Vergi İncelemesi Yetkisine Sahip Diğer Birimler

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun “İncelemeye Yetkililer” başlıklı 135 inci maddesinin 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname’nin 4/a maddesiyle değişmeden önceki halinde; *“Vergi İncelemesi; Hesap Uzmanları, Hesap Uzman Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, Vergi Denetmenleri, Vergi Denetmen Yardımcıları veya Vergi Dairesi Müdürleri tarafından yapılır. Maliye Müfettişleri, Maliye Müfettiş Muavinleri, Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri, Gelirler Genel Müdürlüğü’nün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar, her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.”* hükmü bulunmaktaydı. Söz konusu Kanun değişmeden önceki hükümlere göre; ilin en büyük mal memuru Gelirler Genel Müdürlüğü’nün (Gelir İdaresi Başkanlığı) merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanların da inceleme yetkisi olduğu hükme bağlanmıştır.

Bahsi geçen hükümler gereğince; Defterdar, Vergi Dairesi Başkanı, Gelir İdaresi Müdürleri ve Vergi Dairesi Müdürlerinin de vergi inceleme yapma yetkisi bulunmaktaydı. Bu yetki 646 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler ile de korunmaya devam etmiştir. İlgili kadrolara bu yetki tanınmış olsa da, ilgili kadroların asli görevlerinin vergi incelemesi yapmak olmaması nedeniyle, bu kadrolar vergi denetimi içinde etkin bir rol üstlenmemektedirler.

Bu çerçevede, yukarıda sayılanların vergi incelemelerindeki rolleri daha çok bu yetkiye haiz olmaları olarak değerlendirilebilir. Yalnızca vergi dairesi müdürleri, vergi denetim birimlerinin iş yükünün artmaması için küçük çapta ve aciliyeti olan bazı vergi incelemelerini kendileri yapmışlardır.

2.2. Vergi Denetim Kurulunun Kurulması (646 Sayılı KHK)

Maliye Bakanlığında hizmet birimi olarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının kurulması ile bazı kanun ve kanun hükmünde kararnamelerde değişiklik yapılması; 06.04.2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulunca 07.07.2011 tarihinde kararlaştırılmıştır.

Bu doğrultuda; 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki KHK’nın 10.07.2011 tarih ve 27990 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 646 sayılı KHK ile değişik, 19 ve 20’nci maddelerine göre; Maliye Bakanlığı merkez teşkilatında “Danışma ve Denetim Birimi” olarak, doğrudan Maliye Bakanına bağlı “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı” kurulmuştur.

Bir diğer ifadeyle; 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki KHK’ nın 2’nci maddesine 646 sayılı KHK ile yapılan ek ile “Vergi incelemesi ve denetimine ilişkin temel politika ve stratejileri belirlemek ve uygulanmasını sağlamak” görevi Maliye Bakanlığının temel görevleri arasına eklenmiş ve bu doğrultuda 178 sayılı KHK’nın ikinci kısmının Danışma ve Denetim Birimleri başlıklı üçüncü bölümü içerisinde yer alan 20’nci maddesi de 646 sayılı KHK ile değiştirilmiş ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı oluşturulmuştur.

Söz konusu Kararnameyle 10.07.2011 tarihi itibarı 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 bulunanlarda Vergi Müfettiş Yardımcısı kadrolarına atanmıştır.

646 sayılı KHK ile vergi denetim birimi olarak yeni bir kurum ve meslek ihdas edilmiş, daha önce haklarında detaylı olarak bilgi verdiğimiz 4 ayrı denetim birimi kaldırılmıştır. Bu kurumun adı “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı”, bu kuruma bağlı olarak görev yapacak denetim elemanları ise “Vergi Müfettişi” olarak mevzuatımızda yerini almıştır.

Yapılan bu düzenleme ile yaklaşık 80 yıldır aynı şekilde devam eden vergi denetiminin koordinasyon eksikliği sorununun giderilmesi amaçlanmıştır. Artık Maliye Bakanına (Temmuz/2018 itibariyle Hazine ve Maliye Bakanına) bağlı olan Vergi Denetim Kurulu vasıtası ile vergi denetimi tek elden planlanacak ve bakanlık bünyesindeki tek vergi denetim birimi olan "Vergi Müfettişleri" marifeti ile yapılacaktır. Söz konusu düzenleme ile vergi denetim müessesine yeni bir konum kazandırılmıştır (Kararbulut, 2011:7).

Bugün itibariyle, Vergi Denetim Kurulu bünyesinde 8272 denetim elemanı görev yapmakta olup, unvanlara göre dağılımı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir (VDK, 2018).

Tablo.2: 01.11.2018 Tarihi İtibariyle Vergi Denetim Kurulu Bünyesinde Görev Yapan Vergi Denetim Elemanlarının Unvan Bazında Dağılımı

UNVAN	SAYI
Vergi Başmüfettişi	224
Vergi Müfettişi	2839
Vergi Müfettiş Yardımcısı	5209
TOPLAM	8272

2.3. Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine Geçişte Yapılan Düzenlemeler

Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçilmesiyle birlikte, 703 sayılı KHK ile Hazine ve Maliye Bakanlığı kurulmuştur. Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkındaki 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 217' nci Maddesinde Hazine ve Maliye Bakanlığının görevleri sayılmıştır. Yine aynı Kararnamenin 228 inci maddesinde Vergi Denetim Kurulunun görev ve yetkileri hüküm altına alınarak, Hazine ve Maliye Bakanına bağlı olarak faaliyet göstereceğine yönelik açıklamalarda bulunulmuştur.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı sahip olduğu görev ve yetkiler bakımından, 646 sayılı KHK'da olduğu gibi faaliyet göstermeye devam edecektir. 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, esas itibariyle Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının doğrudan Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olarak görev ifa edeceğini açıklamıştır. Bahsi geçen Kararnamenin 228 inci maddesinde;

"(1) Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, doğrudan Bakana bağlı olarak Başkan, Başkan Yardımcıları ve Grup Başkanları ile Vergi Müfettişlerinden (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı) oluşur.

(2) Kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde, uzmanlaşma ve iş bölümünün sağlanması amacıyla uygun görülen yerlerde Bakan onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere aşağıdaki grup başkanlıkları kurulabilir.

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

(3) İkinci fıkrada belirtilen grup başkanlıkları, uygun görülen yerlerde ihtiyaca göre birden fazla sayıda kurulabilir.

(4) Kurulun görev ve yetkileri şunlardır:

- a) 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak,
- b) Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek
- c) Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikâyetleri değerlendirmek
- ç) Vergi incelemelerinde Gelir İdaresi Başkanlığı ile gerekli eşgüdümü ve işbirliğini sağlamak
- d) İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak
- e) Vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek
- f) Performans değerlendirme sistemi oluşturmak ve Vergi Müfettişlerinin performansını bu sisteme göre değerlendirmek
- g) Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak

- ğ) Vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak
h) Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturmaları yapmak.
ı) Bakan tarafından verilen diğer görevleri yapmak” hükümlerine yer verilmiştir.

Bu çerçevede; 646 Sayılı KHK ile ihdas edilen Vergi Denetim Kurulu, yeni hükümet sisteminde de aynı fonksiyonları üstlenmek suretiyle, 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinde yer almıştır.

3. Değerlendirme

Osmanlı Devletinden günümüze kadar geçen sürede, etkin bir vergi sistemi için mümkün olduğunca güçlü bir denetim yapısı oluşturulmaya gayret gösterilmiştir. Bu doğrultuda, Vergi Denetim Kurulu ihdas edilerek, çok başlılık sorununu gidermek adına çok olumlu bir adım atılmıştır. Ancak, oluşturulan bu yeni kurumun farklı grup başkanlıkları kurularak bir örgütlenme yoluna gitmesi, denetimde tek çatı altında toplanma arzusunun aşındırılmaya uğratılmıştır. Bütün denetim elemanlarını tek bir çatı altında buluşturabilecekken, mükellef ayrımı yaparak, bu birleşmeye mani olmak anlamsız olmuştur. Hangi Vergi Müfettişinin hangi büyüklükteki mükellefi inceleyebileceği veya hangi alanda görevlendirilebileceğinin henüz yeni bir Kurul oluşturulurken karar verilmesinin akılcı olmadığı gibi bilimsel gerçekliklerle bağdaşmamaktadır (Pekşen, 2018:90).

Bir diğer ifadeyle, Vergi Denetim Kurulu, geçmiş tecrübeleri değerlendirerek kendi kurum ve çalışma kültürünü de oluşturarak etkili olabilecektir. Fakat bu “kurum ve çalışma kültürü” hiçbir zaman eski sistemin tekrarı niteliğinde yani ayrıştırıcı olmamalıdır. Aksi takdirde, yapılan yeni düzenlemelerden bir başarı elde edilmesi beklenemez. Vergi Denetim Kurulu, ancak kendi ürünü ve kendi çabası ile yeni zihinsel düşünceler üzerine inşa edilerek kendine özgü bir birim olabilecektir (Arslan, 2012:45).

Günümüzde Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları 29 farklı ilde örgütlenmiştir. Söz konusu Grup Başkanlıklarının bulunduğu illerin halen Vergi Dairesi Başkanlığı bulunan iller olması, bu oluşumdan vazgeçilmesi halinde ayırımın kolay yapılmasının mı amaçlandığı sorusunu akıllara getirmektedir. Çünkü ekonomik faaliyetlerin yoğunluğu göz önüne alındığında, birçok ilde sadece turne görevi ile denetimlerin yapılabilmesi mümkünken, Grup Başkanlıklarının kurulmasına gerek olmayan iller bulunmaktadır (Pekşen, 2018:90).

Ekonomiler için bu kadar ehemmiyet arz eden vergilerin, çok iyi bir sistem içerisinde işlerlik kazanması ve etkin bir denetim ile kontrol altına alınması gerekmektedir. Vergi denetimi bu sistem içerisinde çok önemli bir yere sahiptir. Çünkü vergi denetiminin birçok özelliği olmasının yanında, en başta ve önemli özellikleri hukukilik, tarafsızlık, yaptırım, dış denetim ve hesap denetimi özelliklerine sahip olmasıdır (Kutbay, 2015:105). Vergi denetimi bu özellikleri sayesinde bir nevi güvence özellikleri taşımakta olduğundan, Vergi Denetim Kurulunun eksik veya aksayan olarak görülen kısımları düzeltilerek, daha başarılı olunabilecektir.

Sonuç

Vergi gelirleri bir ülke ekonomisi için oldukça ehemmiyet taşır ve bu gelirlerin elde edilmesi için mümkün olduğunca sorunsuz bir vergi sistemine sahip olmak gerekmektedir. Vergi sisteminin işlerliğinin sağlanabilmesinin olmazsa olmazlarından birinin etkin bir vergi denetim sistemi olduğu aşikârdır. Ülkemizde uygulanan vergi denetim sisteminin günümüzde uygulanan halini kavrayabilmek için Osmanlı Devletinden gelen tarihi gelişimi göz önünde bulundurulmalıdır. 2011 yılında 646 sayılı KHK ile ihdas edilen Vergi Denetim Kurulu öncesinde, ülkemizde vergi denetimlerini gerçekleştiren dört farklı birim bulunmaktaydı. 646 sayılı KHK ile bu birimler kapatılarak, bu birimler bünyesinde görev yapan denetim elemanları “Vergi Müfettişi” unvanıyla Vergi Denetim Kurulu bünyesinde görev yapmaya başlamıştır. Vergi Denetim Kurulu’nun kurulması, farklı denetim birimleri arasındaki koordinasyon eksikliğini gidermek adına atılan çok önemli bir adım olmuştur. Ancak, kurumun örgütsel yapısında farklı grup başkanlıkları uygulamalarına gidilmesi, görev yapılan şehir sayısının fazlalığı ve mevzuata ilişkin bazı eksiklikler istenilen verime ulaşılmasını bir türlü sağlayamamıştır. 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 228 inci maddesinde de hüküm altına alınan ve Günümüzde Hazine ve Maliye Bakanlığının en yüksek denetim birimi olarak oluşturulan Vergi Denetim Kurulu; vergi incelemelerinin yanında, teftiş ve soruşturma görevlerini yürütmektedir. Gerek vergi mevzuatına gerekse bu kurumun yapılmasına ilişkin tespit edilen sorunların çözüme kavuşturulması halinde, Vergi Denetim Kurulu daha başarılı bir ivme yakalayacaktır.

Kaynakça

- 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi
178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun Hükmünde Kararname
213 sayılı Vergi Usul Kanunu
2996 sayılı Maliye Vekâleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanun
646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname
703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname
Akbeş, F. (2014) “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Gelirleri Üzerine Bir İnceleme”, *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:29, Sayı:1, s.63-103
Altuntaş, M. (1995) “59. Kuruluş Yılında Gelirler Kontrolörleri”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:29
(<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=165> Erişim Tarihi:10.06.2017)

- Arslan, M. (2012) "Vergi Denetim Kurulu Kurulmasına Yönelik Eleştiriler Üzerine Bir Değerlendirme II", *Yaklaşım Dergisi*, S.229, s.136-140
- Aslan, A. (2015) "Vergi Tarihinde Hesap Uzmanları Kurulunun ve Hesap Uzmanlarının Yeri", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:406, s.17-20
- Bakır, C. (2012) "Maliye Bürokrasisinde Örgütsel Değişim ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Kurulması", *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt 45, Sayı 2, s.81-102
- Bezirci, M. ve Karasioğlu, F. "Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi", *Seçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, <http://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423912234.pdf> (Erişim Tarihi:24.05.2017) s.571-592
- Çalışkan, R. (2015) "Osmanlı Devletinden Cumhuriyet Dönemine Yüksek Denetim Olgusu ve Gelişim Süreci", *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 12, Sayı: 32, s.57-75
- Erkuş, H. Ve Ünal, A.C. (2014) "Yeni Vergi Denetimine Genel Bir Bakış: Uyulması Gereken İlkeler ve İşleyişi", *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, Cilt 5, Sayı 1, s.82-102
- Genç, M. ve Özvar, E. (2006) *Osmanlı Maliyesi Kurumlar ve Bütçeler I-II*, İstanbul, Osmanlı Bankası Arşiv ve Araştırma Merkezi Yayınları
- GİB, (2011) Gelir İdaresi Başkanlığı 2011 Yılı Faaliyet Raporu, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2010/Faaliyet_raporu_2010.pdf (Erişim Tarihi: 04.06.2017)
- HUK, (2011) Hesap Uzmanları Kurulu 2010 Yılı Faaliyet Raporu, Hesap Uzmanları Kurulu, (Mart-2011), http://www.hud.org.tr/HUK-yayin/HUK_2010_faaliyet-raporu.pdf (Erişim Tarihi: 03.06.2017)
- Karabulut, K. (2011) "Vergi Denetiminde Yeni Dönem", *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı:146, s.7-12
- Kış, S. (2012) "Divan-ı Muhasebatın Tesis Süreci ve ilişkileri Hakkında Bazı Tespitler", *Sayıştay Dergisi*, Sayı:87, s.39-60
- Kuruluştan Tazimata Osmanlı Maliyesi http://www.pergen.gov.tr/icerik/bakanlikalbum/pdf/1920_2007_1.pdf (Erişim Tarihi: 01.06.2017)
- Kutbay, H. (2015) "Almanya ve ABD'deki Vergi Denetimi ile Türkiye'de Vergi Denetimindeki Aksaklıklar", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:403, s.103-115
- Küçükyağcı, N. (2014) *2011 Yılında Çıkarılan Kanun Hükmünde Kararnamelerin Bakanlık Denetim Sistemine Etkileri*, Ankara, <http://www.igb.gov.tr/Kutuphane/Denetim%20Sistemi.pdf> (Erişim tarihi: 02.06.2017)
- Maliye Bakanlığı, (2011). 2010 Yılı Faaliyet Raporu
- Mutlu, F. (1998) "Vergi Denetmenleri 62. Yaşında", *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı:34, s.3-7
- Organ, İ. (2008) *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*, Gazi Kitabevi
- Öz Yalama, G. ve Gümüş, E. (2013) "Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörler: Eskişehir'den Bulgular", *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, Cilt 9, Sayı 20, s.77-97
- Özdemir, M. "Tahakkuk Müfettişliğinden Vergi Müfettişliğine İbلاغ" <http://www.alomaliye.com/2016/03/03/tahakkuk-mufettisliginden-vergi-mufettisligine-iblag/> (Erişim Tar:17.12.2018)
- Pekşen, F. (2018) *Vergi Denetiminin Vergi Politikası Açısından Önemi ve Türkiye'de Vergi Denetim Sistemi*, Doktora Bitirme Tezi, Pamukkale Üniversitesi SBE
- Rakıcı, C. (2011) "Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetiminin Kayıt Dışılığı Önleme Fonksiyonu", *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 7, Sayı 14, s.345-362
- Saraç, O. (2003) "Denetimi Kimler İstemez ya da "Quis Custodiet İpsos Custodes? - II", *Yaklaşım Dergisi*, Ankara, Sayı:130, s.78-83
- Sarıllı, M.A. (2004) *Türkiye'de Gelir İdaresi ile Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri ve Yeniden Yapılandırılması*, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul
- Seviğ, V. (2011) "66. Kuruluş Yıldönümünde Hesap Uzmanları Kurulu", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:358, s.9-10
- Şengöz, Y. (2011) "Nev'i Şahsına Münhasır Bir Kuruluş: Maliye Gelirler Kontrolörleri, Yaş 75", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:274 <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/nevi-sahsina-munhasir-bir-kurulus-maliye-gelirler-kontrolorlugu-yas75/4501> (Erişim Tarihi: 05.06.2017)
- TBMM Tutanakları, <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d04/c023/tbmm04023078ss0305.pdf> (Erişim Tarihi: 17.12.2018)
- Tuncer, S. (2001) "Hesap Mütahassıslığından Hesap Uzmanlığına", *Vergi Dünyası Dergisi*, Ankara, Sayı:238, s.5-10 <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2664> (Erişim Tarihi: 02.01.2018)
- VDK,(2018) Kadro Dağılımı, <https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Kadro-Dagilimi> (Erişim Tarihi: 01.11.2018)

Summary

A balanced budget is crucial for a healthy economy and it is also the most important condition for achieving economic stability. At the same time, the most important condition of offering social services in very high quality and at the most acceptable prices and providing their continuity as a requirement and outcome of welfare-state conception is to have sufficient and regular financing resources. The most significant one of these resources is taxes. Taxes are directly and indirectly effective all aspects of the economy. Therefore, kind of the tax revenues, coupled with the rate of public expenditures that serve to counterbalance the tax revenues, are vital to the country's economy.

One criteria for the efficiency of the taxation system depends on low rates of informal economy and tax evasion. The informal economy is a problem prevailing in almost all today's advanced, less developed and developing countries and is among fundamental problems tried to be solved in almost all of them. The informal economy is unregistrability of economic activities even though they actually exist. Moreover, estimation and control of unregistered economy support the credibility of tax policies. It is beyond doubt that audit is the primary mechanism that is to reinforce the management and elevate the state's effectiveness. Satisfaction of public needs at the highest level by providing efficiency and effectiveness at Taxation and so achieving financial, economical, social and legal aims can be possible by an efficient tax auditing. An effective tax system can only be formed by having effective tax administration and tax audit systems. Tax audits are necessary to prevent informal economy and tax evasion.

During the Ottoman period taxes were one of the major sources of income of the state. In order to analyze the tax audit system in our country, it is also necessary to know the financial structure of the Ottoman Empire. The Ottoman finance organization is similar to all traditional state systems. In the Ottoman Empire, it is known that there is a good financial system that controls all kinds of economic activity. Especially, some financial institutions have established in the last period of the Ottoman Empire, which served in the early years of the Republic of Turkey.

Turkey has entered a new process of change and development about many fields, especially that makes lots of effort to reach at high-level as developed country in financial system and tries to have necessary legal and structural amendments. In this direction, The (Turkish) Tax Inspection Board was established in 2011 in order to reach the desired level of tax audits within Turkey. Tax Inspectorate title has been established for the auditors who will work in the Tax Audit Board. When the Decree Having the Force of Law with Code No. 646 entered into force, 4 different inspection agents that were connected to Ministry of Finance and Revenue Administration were shut down, and Tax Inspection Board is established. With this Regulation, Tax Inspectors were assigned the duty of tax inspection. Although this regulation has some practical advantages, it is discussed by the public opinion that it has some legal deficiencies. In the meantime, tax audits of the Tax Audit Board have benefited significantly. In order for the tax system that is more efficient structure the deficiencies in the structure of the Tax Inspection Board should be determined and resolved.
