

**TÜRKİYE'DE VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARININ
ÖNLENMESİNDE VERGİ DENETİMİ VE MUHASEBE
MESLEK MENSUPLARININ ROLÜ ÜZERİNE BİR
DEĞERLENDİRME*****Mutlu YORULDU**

Manisa Celal Bayar Üniversitesi (mutluyoruldu@gmail.com)

Nilüfer Zeybek YORULDU

Ahmet Yesevi Üniversitesi (niluferzeybek@gmail.com)

Özet

Kamu kesiminin mal ve hizmet üretimi ve sunumunda en önemli gelir kaynağını vergi gelirleri oluşturmaktadır.

Kamu gelir bütçesinin esas unsuru olan vergilerin; kişilerin kullanılabilir gelirlerini azaltmalarından dolayı, piyasadaki vergi kayıp ve kaçak eğilimleri artmakta, ama fakat söz konusu vergi kaçak düzeyinin belli bir düzeyi de, kamunun çeşitli sosyo-ekonomik amaçlarını gerçekleştirebilmek için kendi isteğiyle bir kısım vergi alacağından vazgeçmesi şeklinde kendini göstermektedir.

Ekonomide mevcut vergi kayıp ve kaçak düzeyini minimize edebilmek için, Vergi idaresinin etkin bir vergi denetim mekanizmasına sahip olması ve uygulaması gerekmektedir. Vergi İdaresi, vergi denetim fonksiyonunu ağırlıklı olarak yetersiz sayıdaki kendi elemanlarıyla sürdürmeye çalışmakta, bu da beklenen ve hedeflenen çıktının oluşmasını sağlamaktadır.

Vergi kanunlarında ve 3568 sayılı meslek kanununda yer alan düzenlemelerle, vergi denetimi noktasında görev ve sorumluluklar yüklenmiş olan muhasebe meslek mensuplarından yeteri kadar yararlanılmadığı bilinmektedir. Muhasebe meslek mensuplarından vergi denetiminde beklenen faydayı elde edebilmek ve denetimin etkinliğini, işlerliğini ve bütünlüğü sağlayabilmek için, yapılacak hukuki ve kurumsal düzenlemelerle, meslek mensuplarının yetkilerinin artırılması ve sistemin güven duyulan bir parçası olarak görülmesiyle birlikte muhakkak ki vergi kayıp ve kaçak düzeyinde hissedilir bir azalma olabilecektir.

Anahtar Sözcükler: Vergi, Denetim, Muhasebe Meslek Mensupları

* Bu çalışma "I. Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Konferansı - İnsan ve Toplum Bilimleri (IBAD-2016) sempozyumunda sözlü bildiri olarak sunulmuştur.

AN EVALUATION ON THE ROLE OF TAX AUDITING AND ACCOUNTING PROFESSIONALS IN THE PREVENTION OF TAX LOSSES AND EVASIONS IN TURKEY

Abstract

Tax revenues comprise the most important source of income for the public sector in the production and supply of goods and services.

Loss and evasion tendencies of taxes, which are the base elements of public revenue budget, increase as a result of people to reduce their disposable incomes; however, a certain level of tax evasion show itself as the renounce of public sector from a part of tax claims to realize various socio-economic purposes.

The tax administration needs to have and implement an effective tax auditing mechanism to minimize current tax loss and evasion level in the economy. Yet, the tax administration tries to implement its tax auditing function mainly with its insufficient number of staff and this cause to a failure in obtaining expected and targeted result.

It is known that the accounting professionals, who were landed with duties and responsibilities with tax laws and the regulations in the Occupation Law No 356, do not sufficiently take part in tax auditing. With legal and institutional arrangements to be made for obtaining expected utility from accounting professionals in tax auditing and improving the efficiency of auditing and enabling its operability and integrity, there certainly be a reduction in the level of tax loss and evasion with the improvement of the competences of accounting professionals, who should be considered as a reliable part of the system.

Key Words: Tax, Audit, Accounting Professionals

1. Giriş

Modern devlet anlayışlarında, kamu ekonomisinin kaynak yapısı incelendiğinde, nitelik ve nicelik itibarıyla en önemli gelir kaynaklarının vergiler olduğu görülmektedir. Kamusal mal ve hizmet sunumlarını gerçekleştirmek amacıyla genel finansman aracı olarak kullanılan verginin doğması ve tahakkuku kadar devlet hazinesinin en az masrafı yaparak en fazla vergi miktarını tahsil etmesi de kamu ekonomisinin temel prensiplerinden birini oluşturmaktadır.

Diğer taraftan, potansiyel maksimum vergi tahsilât düzeyini ifade eden kavram olan vergi kapasitesi ülkeden ülkeye farklılık arz etmekle birlikte, fiili olarak tahsil edilen toplam vergi düzeyinin, söz konusu kapasiteye ulaştırılması çabaları ve yöntemleri, vergi denetiminin varoluş amacını ortaya koymaktadır.

Devlet hazinesine olması gereken vergi düzeyinden daha azının girmesine sebebiyet veren vergi kayıp ve kaçak düzeyinin bir kısmına devlet çeşitli sosyo-ekonomik amaçları gerçekleştirebilmek amacıyla kendisi neden olmakta, bir kısmına ise vergi mükelleflerinin bilinçli ve bilinçsiz şekilde vergi kanunlarına aykırı eylemleri sebebiyet vermektedir.

Kamu ekonomisinde mevcut vergi kayıp ve kaçak düzeyinin mümkün olduğu ölçüde azaltılabilmesi ve olumsuz ekonomik etkilerinin ortaya çıkmaması için, vergi idaresi kendi elemanlarını kullanarak, inceleme, yoklama, arama ve bilgi toplama gibi klasik denetleme yollarına başvurmaktadır. Bunun yanında teknoloji ve otomasyon sisteminin her alanda gelişmesiyle birlikte, hem denetim maliyetlerini ve yaşanan bürokrasiyi azaltmak, hem de vergi denetimini daha kolay ve muhasebe süreçlerini de kapsayan ayrıntılı bir yapıya kavuşturabilmek ve de daha etkin sonuçlar elde etmeyi arzulamaktadır. Bundan dolayı, e-defter, e-beyanname, e-yoklama gibi e-vergi denetimi araçları oluşturmayı ve kullanmayı tercih etmeye başlamıştır.

Türk vergi denetim sistemindeki dağınıklığı ve karmaşıklığı giderebilmek amacıyla Maliye Bakanlığı denetime kurumsal bir kimlik kazandırabilmek için Vergi Denetim Kurulu'nu (VDK) oluşturmuştur. Son yıllarda vergi denetim kurumuna önem verilmesine rağmen ülkemizde vergi denetimine tabi tutulan mükellef sayısı çok yetersizdir ve toplumda ve piyasada vergi algısı ekseriyetle negatif bir eğilime de sahip olduğu için tabii ki bu da vergi kayıp ve kaçak oranının artması anlamına gelebilmektedir.

Vergi idaresinin istihdam ettiği vergi denetim elemanlarının yetersizliği ve sistemin aksaklığı, yine vergi mevzuatı ve tabi oldukları meslek kanunu çerçevesinde denetim noktasında görevler yüklenmiş muhasebe meslek mensuplarının sistem içerisindeki yerini ve vergi denetiminin daha etkin ve işler olabilmesi adına bulunmaları gereken konumu tartışmaya değer kılmıştır.

Şüphesiz ki, yapılacak bir dizi yasal ve fiili düzenleme neticesinde, zaten ilgili kanunlar gereği denetimin bir parçasını oluşturan muhasebe meslek mensuplarının yetkilerinin arttırılması ve vergi inceleme elemanları eşdeğerinde güven duyulmaya başlanmasıyla birlikte, vergi denetiminin kalitesi, etkinliği, işlerliği ve bütünlüğü artacaktır. Ve bunun mukabilinde vergi kayıp ve kaçığı düzeyi piyasa ve kamu ekonomisi adına makul karşılanabilir bir seviyeye gelmiş olabilecektir.

2. Vergi Kayıp ve Kaçığının Önlenmesi Bakımından Vergi Denetimi

Vergi kavramını çeşitli şekillerde tanımlamak mümkündür. Genel bir ifade ile vergi; devletin kamusal hizmet finansmanında kullanılmak üzere, egemenlik gücüne dayalı, cebir unsurunu kullanarak piyasadan (kişi ve kurumlardan) karşılıksız olarak tahsil ettiği parasal tutarlardır. Vergiyi diğer kamusal gelirlerden ayıran özellik karşılıksız olması yani bireylerin ödedikleri vergi nedeniyle kamunun bireye özel fayda sağlayacağı yönünde bir taahhüdünün olmayışdır. Bununla birlikte, kamusal mal ve hizmet sunumunda vergiler genel finansman aracı olarak kullanılır. Gerek bu yönü gerekse de ödenmesi belli yaptırımlarla desteklenmiş zorunluluk taşıması, kişilerin vergi algısını negatif kılmaktadır. Diğer taraftan, ödenen veya ödenecek olan vergi nedeniyle kullanılabilir kişisel gelirleri azalan veya azalacak olan kişiler, bu mali yüke katlanmak istememekte ve vergi yükünden kurtulmanın arayışları içerisinde girmektedirler (İnalton, 2012: 17).

Vergi kaçırmak, vergiden kaçınmak, verginin ikame etkisinden yararlanmak, vergi yansıtmasını gerçekleştirmek vb. yollarla vergi kayıp ve kaçığına (vergi erozyonuna) sebebiyet vererek, hazinenin vergi kaybı yaşamasına neden olmaktadır. Hal böyle olunca, vergi kurumunun diğer kanadını oluşturan devlet tarafından olayı değerlendirdiğimizde, söz konusu vergi kayıp ve kaçığını minimize edecek hatta daha ileri boyutlu tamamen ortadan kaldıracak mekanizmaların kurulması ve işletilmesi kuşkusuz önem taşımaktadır. Genel ifadeyle “vergi denetimi” dediğimiz mekanizmanın sistem içerisinde bir tıpa vazifesi görerek, vergi sızmalarının tümüyle önüne geçebilecek etkinlik ve işlerlikte olması beklenmektedir.

2.1. Vergi Kayıp ve Kaçığının Kavramsal Çerçevesi

Vergi kayıp ve kaçığı, dönemsel olarak devlet hazinesine girmesi gereken vergi geliri miktarına herhangi bir nedenle ulaşamadığı fiili durumu ifade eder. Bir bakıma devlet hazinesinin vergi kapasitesinin tamamını elde edememesi şeklinde bir tespit yapmak da mümkündür. Bu fiili durumun, yani devlet hazinesine girmesi girebilecek vergi düzeyi ile somut biçimde bunun tahsile yansıyan kısmı arasında fark olmasının pek çok ekonomik ve sosyal nedeni sayılabilir. Bu durum vergi yükünün objektif ve subjektif yansımalarından kaynaklanabileceği gibi vergi zihniyetinin (vergi bilinci ve vergi ahlakı) yerleşmemiş olmasından veya istenilen düzeyde olmamasından da kaynaklanabilir.

2.1.1. Vergi Kayıp ve Kaçığının Nedenleri

Yukarıda da değinmiş olduğumuz üzere vergi kayıp ve kaçığının oluşmasına temel teşkil eden pek çok neden sayılabilir. Şimdi sırasıyla bu nedenler üzerinde duracağız.

2.1.1.1. Objektif Vergi Yüğü

Toplam, bireysel, sektörel, bölgesel, net ve gerçek vergi yükü şekillerinde hesaplanabilen objektif vergi yükü; elde edilen gelirden hangi düzeyde (oranda) vergi ödenmesi gerektiğini ortaya koyan niceliksel bir analizdir. Objektif vergi yükünün yüksek olmasına vergi oranları sebebiyet verebildiği gibi diğer taraftan vergi yükünün adil dağılmaması durumu da etken olabilmektedir.

Ödenen veya ödenecek olan vergi nedeniyle, kullanılabilir (vergi sonrası) gelirden bir azalma yaşanacağından, vergi kayıp ve kaçık eğilimleri artabilmektedir.

2.1.1.2. Subjektif Vergi Yüğü (Vergi Baskısı)

Objektif vergi yükünün bir sonucu olarak ortaya çıkan subjektif vergi yükü (vergi baskısı); objektif vergi yükü sebebiyle kullanılabilir gelirleri azalan mükelleflerin hissettikleri, içine düştükleri psikolojik durumu ifade etmek üzere kullanılan bir kavramdır.

Vergi baskısından dolayı oluşan psikolojik etkileri hafifletebilmek veya tamamen ortadan kaldırmak için mükellefler birtakım yollara başvururlar. Vergi kaçırmak, vergiden kaçınma, verginin gelir ve ikame

etkileri, peçeleme, vergi grevi (reddi), vergi borcunun zamanında ödenmemesi ve vergi yansıtması bunlara örnek olarak verilebilir. Şimdi sırasıyla bu kavramlar üzerinde durulacaktır.

2.1.1.3. Vergi Kaçakçılığı

Vergi kanunlarına aykırı olarak verginin ödenmemesi veya olması gerekenden az ödenmesi halini ifade eder. Mükellef vergi konusuyla ilişkiye girerek vergiyi doğuran olayı şahsında gerçekleştirmiş, ancak, doğan vergi borcunu kısmen veya tamamen ödememiştir. Bu noktada mükellef bilerek ve isteyerek (kasten) ilgili davranışı gerçekleştirmektedir. Yaptığı davranış sonucunda devletin vergi kaybına yol açmaktadır (Şaan, 2008: 6).

Örneğin; Mükellefe miras kalmış olmasına rağmen veraset ve intikal vergisi beyannamesinin verilmemesi, muhasebe defter ve belgelerinde yer alan, alması gerekli rakamlarla oynanması, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi vb. davranış şekilleri vergi kaçakçılığı eylemini ortaya çıkaran eylemlerdir.

Vergi kaçırmak, vergi kanunlarına muhalif davranış şekilleri sonucu ortaya çıktığı için, hukuki açıdan bir suçu tanımlar ve karşılığı maddi müeyyideye bağlanmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi "kaçakçılık suç ve cezalarını" düzenlemiştir. İlgili kanun ve maddesinde, vergi kaçakçılığı sayılacak eylemler ve bunlara mukabil cezalar belirtilmiştir. Vergi kaçırılan eylemin türüne göre cezalar da değişmektedir. Bu anlamda değerlendirildiğinde, on sekiz ay ile beş yıl arasında hürriyeti bağlayıcı cezalar verilebilmektedir. Yapılan eylem aynı zamanda "vergi ziyat"na sebebiyet vermiş ise, yine aynı kanunun 344. maddesi hükümlerine göre idari para cezası da uygulanmaktadır (Şaan, 2008: 14).

2.1.1.4. Vergiden Kaçınma

Vergi kanunlarına aykırı davranmaksızın, vergi konusuyla ilişki kurmayarak vergiden kurtulma durumudur. Kanuni boşluklardan yararlanarak mükellefin lehine vergisel avantaj sağlaması şeklinde de olabilir (Acinöroğlu, 2013: 189).

Örneğin; Yükümlünün vergiye tabi faaliyetini terk etmesi, faaliyet alanını vergilendirilmeyen bölgelere kaydırması, vergiye tabi matrahını kanunlara uygun şekilde istisna sınırları içinde tutması gibi durumlarda vergiden kaçınma söz konusu olup, kanunlara aykırı bir hal olmadığından bir suç teşkil etmez ve herhangi bir yaptırım da söz konusu değildir.

2.1.1.5. Peçeleme

Özel hukuk kurallarının ve sözleşme şekillerinin ustaca kullanılarak, vergi borcunun azaltılmaya veya sıfırlanmaya çalışılmasıdır. Peçelemede vergiye tabi bir eylemin, vergiye tabi olmayan hukuki yollarla gerçekleştirilmesi yoluyla vergi dışına çıkarılması söz konusudur.

Örneğin; mükellefin yapmış olduğu bir satış işlemini, bağış yapmış gibi göstererek ortaya çıkmış olan vergiyi doğuran olayı gizlemeye çalışması vb.

Peçelemede vergiyi doğuran olay vukuu bulunduğu ve gizlenmeye çalışılmak istendiğinden, vergi kaçakçılığı olarak kabul edilir ve yukarıda bahsi geçen ilgili hükümlere tabidir.

2.1.1.6. Vergi Grevi (Vergi Reddi)

Vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı bireysel olarak vergi yükünden kurtulma yolları iken vergi grevi toplumsal bir eylemdir. Vergi ödememe yönünde kolektif bir uyumu ifade eder. Bunun en tipik örneği 1953 yılında Fransa'da yaşanmıştır. Pierre Poujade'nin (Poujade Hareketi) vergi ödememe direnişi kısa sürede genişleyerek diğer bölge halklarının da katılımıyla toplumsal bir direnişe dönüşmüştür (Varcan (Ed.), 2008: 216).

2.1.1.7. Vergi Borcunun Zamanında Ödenmemesi

Mükellefler vergi beyannamelerini zamanında vermekle birlikte, çeşitli nedenlerle (örneğin ödeme gücü içinde bulunması nedeniyle) vergilerini kanunlarda öngörülen vadelerde ödemeyerek belirli bir süre vergi borcunu erteleyebilirler. Eğer devletin uyguladığı gecikme faiz oranı piyasa faiz oranından düşükse mükellefler bu uygulama sonucu belli bir vergi avantajı elde edebilirler (Varcan (Ed.), 2008: 215).

Diğer taraftan, verginin ödenmesi gereken normal zamanında ödenmemesi, hazinenin vergi tahsilâtında zaman kayması yaşaması durumunda, enflasyonun da var olduğu ekonomide, reel anlamda paranın değer yitirmesiyle birlikte, mükellefin yapmış olduğu bu fiil hazinenin vergisel kayıp yaşamasına da neden olabilir (Olivera-Tanzi Etkisi).

2.1.1.8. Vergi Harcamaları

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olmasına rağmen, çeşitli sosyo-ekonomik amaçları gerçekleştirebilmek için, devletin alması, tahsil etmesi gereken bir vergi alacağından bilerek ve isteyerek (kendi rızası ile) kısmen veya tamamen vazgeçmesi ve hazinenin vergi kaybı yaşaması durumunu ifade etmektedir.

Bu durumda, devlet normal şartlarda alması gerekli vergi miktarından vazgeçerek mükelleflere dolaylı olarak bir transferde bulunduğu ve söz konusu vergiyi tahsil etmeme veya eksik tahsil etme maliyetine devlet hazinesi katlanacağından vergi harcaması ismi kullanılmaktadır.

Vergi harcamaları, vergi muafiyetleri, vergi istisnaları, vergi indirimleri ve vergi aflarından oluşmaktadır.

2.1.1.9. Vergi Ahlakı ve Vergi Bilinci

Vergi ahlakı, mükelleflerin vergi ile ilgili ödevlerini ve sorumluluklarını yerine getirme konusunda sahip oldukları dürüstlük düzeyini ifade etmektedir.

Vergi Bilinci ise, mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmek konusundaki istek durumlarını tanımlar.

Birbirinin yerine kullanılabilen ve iç içe olan bu kavramlar vergi zihniyetinin iki temel bileşenini oluşturmaktadır. Mükelleflerin vergiye karşı bakış açılarını hangi yönde ve nasıl olduğu hususu, onların vergisel edimlerin ifası noktasındaki davranışlarının da müsebbibi olmaktadır. Vergi bilincinin olumlu olması, vergi ahlakının da pozitif ivme kazanmasına yol açar. Ve bu kavramlar ne kadar gelişir ve iyileşirse, vergi kayıp ve kaçakları o denli azalmış olacaktır.

2.1.1.10. Vergi Oranlarının Rolü

Vergi sisteminde yer alan vergilerin oranının ve miktarının büyüklüğü, vergi zihniyetini ve bunun sonucunda vergi gayretlerini doğrudan etkileyen unsurdur. Nasıl ki özel faydamızı artırabilmek adına piyasadan herhangi bir mal ve hizmet satın almayı düşündüğümüzde bu fikrimizi (talebimizi) belirleyen önemli kıstaslardan biri de ilgili mal ve hizmetin fiyatı oluyorsa, vergide de benzer durum söz konusudur.

Vergi borcunun ödenmesi ile birlikte kişilerin harcanabilir gelirleri azalacak olmasından dolayı, vergi oranlarının ve miktarının artması / artırılması kişilerin vergi gayreti negatife döndürecek, subjektif vergi yükünün de ortaya çıkmasıyla vergi kayıp ve kaçakları artabilecektir.

Vergi oranlarının yüksek olması, kayıt dışı ekonominin, vergi kaçakçılığının, vergiden kaçınmanın artmasına sebebiyet vererek, hazinenin vergi kapasitesinin tamamının elde edilememesi olasılığını çoğaltabilecektir. Arz yönlü iktisatçı Arthur Laffer'in ortaya attığı teoriden de anlaşılacağı üzere, optimal vergi oranının aşılması vergi tabanının ve tahsilatının azalmasına ortam hazırlayabilecektir.

2.1.1.11. Kayıt Dışı Ekonominin Rolü

Yer altı ekonomisi, illegal ekonomi, kara ekonomi, resmi olmayan ekonomi, gizli ekonomi, düzensiz ekonomi, marjinal ekonomi, kayıp ekonomi, karaborsa ekonomisi, gözlenemeyen ekonomi, nakit ekonomisi, paralel ekonomi, enformal ekonomi, vergi dışı ekonomi vb. adlarla benzer anlamlara gelen kayıt dışı ekonomi kavramı; Bilinen istatistik yöntemlerine göre tahmin edilemeyen ve Gayri ve Safi Milli Hasıla hesaplarını elde etmede kullanılmayan gelir oluşturucu ekonomik faaliyetlerin bütünü ifade etmektedir. Başka bir ifade ile kayıt dışı ekonomi, belgeye hiç bağlanmamış ya da içeriği gerçeği yansıtmayan belgelerle gerçekleştirilen ekonomik faaliyetlerin devletin bilgisi dışına taşınmasıdır Kayıt dışı ekonomi kısaca kamunun denetimi dışındaki faaliyetler olarak da tanımlanabilir. Bireylerin veya işletmelerin ekonomik faaliyet ve işlemlerini kamunun denetimi dışında tutmasının en önemli nedeni ise vergi kaçırma arzusudur (Kıldış: 2000, 184).

Batılı ekonomiler de kayıt dışı ekonomi denildiğinde daha çok uyuşturucu ve silah kaçakçılığı gibi yasadışı sektörler akla gelmektedir. Türkiye'de ise bunlarda dâhil olmak üzere kayıt dışı ekonomi daha çok eşya ve hizmet akımlarının belgelendirilmemesi şeklinde ortaya çıkmaktadır (Kıldış: 3).

Günümüzde özellikle Türkiye gibi kayıt dışılığın var olduğu ve buna bağlı vergi kayıp ve kaçığının arttığı ülkeler için, kayıt dışı ekonominin nedenlerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- Mali ve ekonomik nedenler (enflasyon, gelir dağılımı, vergi adaleti)
- Hukuki nedenler (yasaların basit ve açık olmaması, sık değişikliğe uğraması, vergi oranlarının yüksekliği, istisna ve muafiyetler, üniter yapıdaki bozulma, defter tutma hadleri)
- İdari nedenler (vergi idaresinin organik yapısı, teknik yapı, personel yapısı ve denetim mekanizması)
- Sosyal nedenler (vergi ahlakı, mükellef psikolojisi ve tarihsel nedenler)
- Siyasal nedenler ve baskı gruplarından kaynaklanan nedenler (Kıldış: 3).

2.1.1.12. Vergi Denetiminin Rolü

Etkin bir vergi denetim mekanizmasının sistemde var olması ve aynı etkinlikte uygulanabilmesi durumunda, sağlıklı ger dönüşler alınabilecek, mükelleflerin vergisel eğilimleri hazine lehine olabilecek ve dolayısıyla vergi kayıp ve kaçaklarının azalmasına bağlı olarak, en fazla vergi çıktısı elde edilebilecektir.

Etkin bir vergi denetim sisteminin ise temeli iyi bir kurumsallaşmanın, teşkilatlanmanın gerçekleşmesine bağlı olmaktadır. Bu da denetim sisteminde yer alan müesseselerin etkinliğine, verimli ve nitelikli personel yeter sayısına ve gerçekleştirilecek denetimlerin periyodik bir hal almasına bağlıdır.

Aşağıda vergi denetimi konusunda daha ayrıntılı bilgi verilecektir.

2.2. Vergi Denetimi ve Vergi Denetim Yolları

Vergi denetimi; vergi yasaları ile vergiye tabi tutulan mükellef ve işlemlerin tam olarak kavranabilmesine ve vergi idaresi ile mükelleflerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik olan ve vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümü olarak tanımlanabilir (Hesap Uzmanları Derneği, 2004, 131).

Yukarıda yer alan tanımlamadan da anlaşılacağı üzere, vergi denetimi, mükellefler ve idarenin vergi yasalarının çizdiği sınırlar içerisinde davranmasını sağlayarak, vergi adaleti içerisinde potansiyel vergi kaynaklarının tamamının vergilendirilmesi, ayrıca uygulamada karşılaşılan sorunların çözümüne yönelik olarak vergi sistemine değişiklik önerebilme işlevlerine sahiptir.

2.2.1. Vergi İncelemesi

Vergi denetiminin en önemli aracı olan vergi incelemesi, mükellefin ödediği verginin; defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli olduğu taktirde yapılacak muhasebe dışı envanter ve araştırmalardan elde edilecek bulgulara uygunluğunun incelenerek, doğruluğunun saptanması ve sağlanması olarak tanımlanabilir (Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 132-133).

Yukarıda yer alan tanımlamadan da anlaşılacağı üzere vergi incelemesinin biri defter kayıt ve belgeler üzerinden yapılan revizyon, diğeri defter ve belgelere bağılı olmayan araştırma olmak üzere iki yönü söz konusudur.

V.U.K.'un 134. maddesinde vergi incelemesinin amacı “ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır” şeklinde belirlenmiştir.

Diğeri yandan vergi incelemesi; inceleme süresince ortaya çıkan; bilmemezlilik, anlayamamazlık sonucu yapılmış hatalar konusunda, yetkilileri bilgilendiren yönü ile mükellefleri eğitmeyi, gönüllü olarak daha doğru beyanda bulunmayı teşvik eden yönü ile vergi bilincini geliştirmeyi, bazı mükelleflerin vergi kaçırımlarını önleyen yönü ile de vergi adaletini güçlendirip, vergide eşitlik ilkesini pekiştirmeyi amaçlamaktadır (Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 132-133).

Vergi incelemesinin biri araştırma diğeri önleme olmak üzere iki fonksiyonu söz konusudur.

Vergi incelemesi her şeyden önce ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırır. Araştırma esas olarak incelenen kişilerin defter ve kayıtlarında yapılan hata ve hilelerin, dolayısıyla ödenecek verginin doğruluğunun saptanmasına yönelik olup, defter kayıtları ve belgeler üzerinde ya da bunlar dışında veri toplanması anlamına gelmektedir (Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 134-135).

Diğeri yandan vergi incelemesinin, incelenme olasılığı ve inceleme sonucunda yapılacak cezalı tarhiyatın caydırıcılığı gibi nedenlerle mükelleflerin vergi matrahının tespitine ilişkin hileli yollara sapmasını önleyici fonksiyonu söz konusudur.

Vergi incelemesini, incelemenin kapsamı açısından tam inceleme, kısa inceleme ve sınırlı inceleme, incelemenin kaynağı açısından olağan inceleme, olağandışı inceleme ve karşıt inceleme, inceleme yöntemi açısından da normal vergi incelemesi ve aramalı vergi incelemesi şeklinde sınıflamak mümkündür.

V.U.K. madde 135 kapsamında vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleridir. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine sahiptir.

V.U.K. 137. madde de ise vergi incelemesi tabi olanlar ifade edilmiştir. Buna göre; “bu kanuna veya diğeri kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidirler” hükmü yer almıştır. Aynı kanunun 172. Ve 173. maddelerinde kimlerin hangi usule göre defter ve hesap tutmak mecburiyetinde olduğu, 253. Ve 256. maddelerde ise evrak ve vesikaları muhafaza etme mecburiyetinde olanlar sayılmıştır (Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 134-135).

V.U.K. madde 138 hükmüne göre; vergi incelemesinin ne zaman yapılacağına ilgili mükellefe önceden haber verilmesi mecburiyeti yoktur. İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dâhil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. Önceden inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması incelemenin tekrarlanmasına ve gerekirse ikmalen tarhiyat yapılmasına engel değildir.

Vergi incelemesi, ilgili kanununun 139. maddesinin işaret ettiği üzere, esas olarak incelemeye tabi olanın işyerinde yapılır. İşyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkânsız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir. Bu durumda incelemeye tabi olanın gerekli defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir.

2.2.2. Yoklama

Yoklama, vergi idaresinin yetkili memurlarınca; mükelleflerin, mükellefiyetle ilgili maddi olayların, kayıtların ve mevzuların araştırılması ve tespit edilmesidir.

V.U.K. 128. maddesinde yoklama yapma yetkisine haiz olanlar sayılmıştır. Buna göre (Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 132);

- Vergi dairesi müdürleri,
- Yoklama memurları,
- Yetkili makamlarca yoklama işiyle görevlendirilenler,
- Vergi incelemesine yetkili olanlar,

Yoklama yetkisine sahip olup, hüviyetlerini göstermek ve yoklama sonuçlarını tutanak mahiyetindeki yoklama fişine geçirerek bir nüshasını nezdinde yoklama yapılanaya vermek suretiyle her zaman bireysel veya toplu yoklama yapabilirler (Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 132).

Örneğin; Mükellefin belirtmiş olduğu adreste olup olmadığı, belirtilen faaliyet konusuyla uğraşp uğraşmadığı, yazarkasa kullanıp kullanmadığı, faturaların Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı matbaa onaylı olup olmadığı gibi hususlar yoklamanın kapsamını oluşturur.

Yoklama, vergilendirmeyi etkileyen ve vergi idaresinin bilgisi dışında bulunan olguları ortaya çıkartmak suretiyle vergi adaletine ve sosyal adalete katkıda bulunmayı ve hazineye ek gelir sağlamayı amaçlamaktadır. Şöyle ki; yoklama henüz mükellefiyetini tesis ettirmemiş kişilerin ve vergilendirilmeyen kaynakların ortaya çıkarılması yönleri ile vergi gelirlerini arttırırken; vergi kaçırıcıları saptayıp vergilendirilmelerini sağlaması yönü ile vergi ödeyenler nezdinde ticari rekabeti daha adil hale getirmekte ayrıca mükelleflerin vergi dışı kalmasını önlemesi dolayısıyla sosyal adalete hizmet etmektedir (Şanlı, 2001, 7).

2.2.3. Arama

Vergi denetiminde kullanılan araçlardan bir diğeri ve en ağır koşullara sahip olanı ise “aramalı inceleme”dir.

Aramalı inceleme beyana dayalı vergilerde (Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi vs.) bir vergi güvenlik aracı olarak düşünülmüştür. Vergi denetiminin amacına ulaşması için önemli olan bilgi ve belgelerin inceleme elemanlarına ulaşmadan önce yok edilmeleri tehlikesi göz önünde bulundurularak Vergi Usul Kanununda vergi incelemesinin yanında aramalı incelemeye de yer verilmiştir.

Vergi İncelemesi ile arzulanan amaca ulaşmak üzere vergi mükelleflerinin veya vergiyi doğuran olayla ilgili kişi ve kuruluşların işyerlerinde, evlerinde ve üzerlerinde yapılan ve vergi kaçırmaya delil teşkil eden her türlü belgeye el konulmasına yönelik olarak yapılan incelemeye “aramalı inceleme” denir.

Buna göre arama büro, satış mağazası, depo, fabrika gibi işyerleri ile; ev, apartman dairesi, villa, sayfiye evi, otel odası gibi yerlerde ve kaçakçılıkla ilgili görülen mükellefin yakınları, yanında çalışanlar, iş münasebeti bulunan kişiler nezdinde yapılabilir (Tekin ve Çelikkaya, 2009: 201).

Aramanın amacı doğru ve hızlı bilgi ve belge temin etmek, bilgi ve belgelerin kısmen veya tamamen inceleme elemanına ulaşmadan yok edilmesini önlemektir. Bunun yanında bazı durumlarda yasa dışı kayıt ve belgelere ulaşmanın yolu da aramadan geçmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2009: 201).

Arama yapılabilmesi için;

- Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların aramaya lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi,
- Sulh yargıcının da istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi şarttır.

Aramalı incelemeyi diğer denetim araçlarından ayıran en önemli özelliği “arama kararına” gereksinim duyulmasıdır. Bir başka ifadeyle, aramalı inceleme kişinin temel haklarına (özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığı) müdahale niteliği taşıdığından dolayı kanun koyucu tarafından çok sıkı şekil şartlarına bağlanmıştır.

İhbara dayanan aramalarda, mükellef hakkında yapılan ihbar tek başına arama için yeterli olmayıp inceleme elemanının gerekli ön çalışmayı yaparak buna karar vermesi gereklidir. Zira ticari hayatta neticesi ne olursa olsun vergi incelemesine iyi gözle bakılmamakta ve incelemeye maruz kalan mükellefin itibarının sarsılması söz konusu olmaktadır. Hal böyle olunca, ihbara dayalı incelemelerde azami dikkat gösterilmelidir.

Arama ancak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından yapılabilir.

Ancak arama, organize bir olay olduğundan, arama esnasında çok sayıda personele ihtiyaç duyulabilir. Bu nedenle aramaya yetkili olanların denetim ve gözetiminde diğer devlet memurları da aramaya katılabilir. Özellikle dirençle karşılaşma ihtimalinin yüksek olduğu arama faaliyetlerinde inceleme elemanlarına yardımcı olmak üzere güvenlik güçlerinin bulunması V.U.K. 7. maddesinden doğan kanuni bir mecburiyettir.

Aramanın ne zaman yapılacağı konusunda Vergi Usul Kanununda açık bir hüküm bulunmadığı için bu konuda Ceza Muhakemesi Kanununun ilgili hükümleri uygulanır.

Buna göre konut, işyeri gibi kapalı yerlerde gündüz arama yapılır. Ancak başlanmış ve bitirilmemiş bir aramaya gece de devam edilebilir. Aksi halde o ana kadar ele geçirilmemiş olan, suç delili olabilecek vesikaların verilen ara ile birlikte ortadan kaldırılması riski ortaya çıkabilir.

2.2.4. Bilgi Toplama

Vergi idaresi, vergi incelemelerine esas olmak üzere ve vergi tahakkuk ve tahsilâtının zamanında yapılabilmesi amacıyla, kamu kurum ve kuruluşlarından veya gerçek ve tüzel kişilerden bilgi alır ve bunları arşivler (Tosuner ve Arıkan, 2011: 175). Bilgi toplamanın temel amacı, çeşitli kaynaklardan elde edilen bilgilerden yola çıkarak mükelleflerin matrah tespitlerinin doğruluğunu araştırmaktır (Şenyüz ve diğerleri, 2011: 131). Bununla birlikte vergi incelemelerine ve aramalı incelemelere edinilen bilgilerin yardımcı olması etkin bir vergi denetimi için isteğe bağlı bir uygulama olmaktan çıkan bilgi verme, bu yönüyle de mükelleflerin daha dikkatli beyanda bulunmasına ve aksi eğilimler içinde olan mükelleflerin tespit edilmesine yardımcı olmayı sağlamaktadır (Altuğ, 2000: 62).

V.U.K.'un 148. maddesinde bilgi verme ifadesi ve ne şekillerde gerçekleşeceği açıklanmıştır. Buna göre kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya bunlarla ilişkili kişilerin Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecbur oldukları yasal güvence altına alınmıştır. Bilgiler yazılı veya sözlü istenebilir. İstenilen bilginin verilmemesi halinde ceza uygulanabilmesi için istenilen bilginin yazılı olarak tekrar istenmesi ve bunun için uygun bir sürenin idarece verilmesi gerekmektedir. Bu süre içerisinde verilmeyen bilgi için ceza uygulanabilir. Bilgi istemek için kişiler zorla vergi dairesine getirilemez. Yurtdışı imtiyazlardan faydalanan yabancı devlet memurları bilgi verme mecburiyetine tabi olmazlar (Tosuner ve Arıkan, 2011: 175)..

Bilgi toplama yöntemi kural olarak iki şekilde uygulanır. Bunlar, talep üzerine bilgi verme ve sürekli bilgi verme olarak adlandırılır (Dumlupınar, 2014: 1).

V.U.K. 148. maddesi uygulama türü açısından talep üzerine bilgi verme yöntemini açıklamaktadır. Yukarıda belirtildiği gibi kanunda sayılı kişi ve

kurumların Maliye Bakanlığı veya vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerce yetkili kişilerin bilgi verme talebini yerine getirmek zorundadırlar. Bu kuralın uygulamada bazı istisnaları vardır. V.U.K.'un 151. maddesinde sayılan kişilerden yine aynı kanunda belirtildiği durumlar halinde istenemez. Bunlar (Dumlupınar, 2014 2);

1. Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin haberleşmeler hakkında tutmaya mecbur olduğu gizlilik,
2. Hekimlerden, diş hekimlerinden, dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarına ilişkin bilgiler,
3. Avukatlardan ve dava vekillerinden işleriyle ilgili olarak müvekkil isim ve ücretleri dışında elde ettiği bilgiler,
4. C.M.U.K.'un 125. maddesi gereğince gösterilmesi ve teslimi uygun olmayan evrakın içeriği hakkında bilgiler istenemez.

V.U.K.'un 149. maddesinde kamu idare ve müesseseleri ve gerçek ve tüzel kişilerin vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye Bakanlığı ve ilgili vergi dairelerine yazı ile ve belirli aralıklarla bilgi vermesi kuralı getirilmiştir (Dumlupınar, 2014 2).

Tapuda gerçekleştirilen işlemler, araç satış ve tescil işlemleri, bankacılık işlemleri vergilendirmeye ilişkin olaylara örnek olarak verilebilir (Dumlupınar, 2014 2).

Bununla birlikte V.U.K.'un 150. maddesinde ölüm olaylarının servet değişiminin takip edilebilmesi sebebiyle kanunda sayılı kişilerin sürekli bilgilendirme yükümlülüğü belirtilmiştir.

1. Sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları,
2. Yabancı ülkelerdeki Türk konsolosları veya bu görevi yürütenler,
3. Mahalle ve köy muhtarları,
4. Banka, bankerler, sigorta şirketleri ile emanet kabul edenler olarak sayılan kişilerin ölüm vakalarını gerçekleşen ayı takip eden 15'nci günü akşamına kadar vergi dairesine bildirmesi zorunlu kılınmıştır (Dumlupınar, 2014 2).

Ölüm vakaları hariç olmak üzere edinilen her türlü bilginin arşivlenerek gizli olarak saklanacağı V.U.K.'un 152. maddesinde ifade edilmiştir. Bu bilgiler vergi incelemelerinde mükelleflerin beyanları ile karşılaştırılmak üzere Veri Ambarı (VERİA) elektronik sistemine aktarılmaktadır. Bu şekilde daha hızlı ve etkin vergi denetimi yapmak amaçlanmaktadır (Dumlupınar, 2014 2).

3. Vergi Denetiminde Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü

Muhasebede yapılan hata ve hilelerin yani muhasebede düzensizliklerinin vergilendirme açısından önemi büyüktür. Bu önem; muhasebe düzensizliklerinin vergilendirme açısından bir suç yani vergi suçu oluşturması ve vergi cezasını

gerektirmesidir. Çünkü yapılan düzensizliklerin en temel amacı vergi matrahını aşağı çekmek ve vergi kaçırmaktır. Bu durumda aldatılan taraf yani muhatap vergi idaresidir. Bu düzensizlikler, işletmeyi olduğundan daha kötü göstermeyi hedefleyen düzenlemelerdir. Şirket yöneticilerini bu tür düzenlemelere iten nedenler genellikle kar dağıtmamak ya da az dağıtmak, az vergi ödemek ya da ödememek, hisse senetlerinin borsa fiyatlarını düşürmek, şirketten ayrılan ortaklarla çıkarlar doğrultusunda anlaşmalar yapmak gibi hususlar etrafında toplanmaktadır.

Ülkemizde meslek yasası (3568 sayılı yasa) muhasebe denetimi ile vergi denetimi arasında bir denge kurmaya çalışmış ise de vergi yönetimi yayınladığı yönetmelik ve tebliğlerle vergi denetimini çok öne çıkarmış ve adeta muhasebe denetimini yok saymıştır. Bir kamu hizmeti sayılan bağımsız denetim için ülkemizde SPK'nın bağımsız denetim hakkındaki tebliğleri ve diğer düzenlemeleri bu konuda meslek mensuplarına daha fazla yol gösterici olmaktadır (Kiracı, 2004: 1).

3568 sayılı yasadaki denetimin tanımı net olarak yapılmamıştır. Çalışma usul ve esasları yönetmeliğinin 48, 49 ve 50'nci maddelerinde, denetimin amacı ve denetim faaliyetleri açıklanmıştır. Öte yandan denetimle ilgili en geniş tanım, Amerikan Muhasebeciler Kurumu'nun (American Accounting Association) bünyesinde faaliyet gösteren Temel Denetim Kavramları Komitesi (Committee on Basic Auditing Concepts) tarafından hazırlanan raporda yer almıştır. Bu tanıma göre "Denetim, ekonomik faaliyetler ve olaylara ilişkin iddialarla, kabul edilmiş ölçütler arasındaki uygunluğun derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgili kullanıcılara iletmek amacıyla objektif şekilde kanıt toplayan ve değerleyen sistematik bir süreçtir.". Kısacası denetim, doğal yapısından kaynaklanan yargısal bir süreçtir (Taştan, 2006: 191).

3.1. Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin Vergi Denetimindeki Rolü

Serbest muhasebeci ve mali müşavirler vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasında tabiri caizse bir "mali köprü" görevi görmektedirler. Serbest muhasebeci ve mali müşavirler hukuki niteliğe haiz olarak gerçekleştirilen aracılık sözleşmesine istinaden, vergi mükellefi adına vergisel ve mali bütün ödevleri yerine getirirken, diğer taraftan da vergi idaresinin vergi alacağını güvence altına almayı amaçlayan bir konumdan mesleki icrada bulunurlar.

Kanunların vermiş olduğu görev ve sorumluluk bilinciyle, vergi mükellefine ait ticari defterleri tutmak yükümlülüğü altına giren serbest muhasebeci ve mali müşavirler, mükellefin ticari işlemlerine bağlı belgelerin toplanması, bunların sınıflandırılması, kaydedilmesi ve dönem sonlarında özetlenerek, muhasebe bilgi kullanıcılarına rapor şeklinde sunulması aşamalarının her birinde aktif ve bilfiil olarak rol oynarlar. Yapılan tüm bu muhasebe işlemlerinin sonucunda asıl hedef ticari karın yani faaliyet sonucunun ortaya çıkartılmasıdır.

İşin Ticaret Kanunu açısından görünüşü ve maksadı bu olmakla birlikte, Vergi Kanunları açısından ise, muhasebe süreci vergi matrahının yani mali karın tam, doğru ve gerçek vesikalarla noksansız bir biçimde tespitini gerçekleştirmelidir. Bunun için de öncelikli olarak ticari karın tam ve doğru olarak ortaya konmuş olması gerekir. Çünkü mali karın zeminini ticari kar oluşturur. Dönem sonunda işletme faaliyetlerine dayalı olarak ortaya çıkan ticari kara, Gelir Vergisi Kanunu madde 40 ve 41 hükümleri uyarınca Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin eklenmesi ve varsa vergiden muaf gelirlerin düşülmesi gerekmektedir. Bu süreçlerin hepsinde serbest muhasebeci ve mali müşavirlerden mesleğin ve vergi kanunlarının yüklemiş olduğu sorumluluk bilinciyle hareket etmesi beklenmektedir.

Buna ilave olarak, mükellefe ait her nevi vergi beyannamelerinin tam ve doğru biçimde hazırlanıldığından emin olarak imzalanması, vergi idaresine ulaştırılması ve ilgili diğer bildirimlerin yapılması görev ve sorumluluğu da SMMM'lere bırakılmıştır. Vergi idaresi mükellef sayısının çokluğu ve her aşamada ve periyodik olarak denetim gücünün sebepleriyle, böylesine önemli bir konuma sahip olan SMMM'lere güven duymakta ve buna istinaden söz konusu vergi beyannamelerini aksi ispat edilinceye kadar doğru kabul etmektedir. Ama fakat bu aşamada da tutarsızlıkların var olduğu kuşkusuz ortadadır. Çünkü bahsi geçen meslek mensupları tarafından verilen beyan ve bilgilerin bir kısmına ise yeteri kadar güven duyulmadığı ve bu aşamada vergi idaresinin kendi memurlarını beyan doğruluğunun teyidi için görevlendirebildiği görülmektedir. Örneğin, işletmelerin ve şirketlerin kuruluşlarında (açılışlarında) ve kapanışlarında bildirilen beyanlar ve diğer kamu kurumlarından alınarak verilen belgelerin doğruluğu bir yoklama memuru aracılığıyla kontrol edilmektedir. Hâlbuki açılışlarda, kapanışlarda, adres değişikliğinde, her türlü hukuksal değişiklikler ve işlemlerde meslek mensuplarının verdiği bilgilerin doğru kabul edilip gereğinin yerine getirilmesi icap eder.

Diğer taraftan, ödeme kaydedici cihaz temini gibi en basit bir işlemin gerçekleştirilmesi için bile mükellefler ve dolayısıyla onların işlemlerine aracılığı üstlenen meslek mensupları bürokrasiye boğulmakta, bir işyerinin açılması, kapanması, taşınması ya da faaliyete başlaması bazen haftaları alabilmektedir. Bunların bir yansıması olarak da mükelleflerin ticari işlerinde yaşanabilecek olan gecikmelerden dolayı zaman ve hâsılat kayıpları söz konusu olabilmekte, vergi idaresi açısından da işlem maliyetleri artabilmektedir.

Muhakkak ki, Vergi İdaresinin denetim yetkisi kalmalı ve bu vesayeti kullanmalıdır. Şüpheli hallerde ya da rutin denetim faaliyetlerini devam ettirmelidir. Ancak, meslek mensuplarına duyulacak güven, mesleki itibarın da gerektirdiği gibi her şartta ve aşamada gösterilmelidir.

Vergi dairelerinde tutulan, mükellef ile ilgili dosyalar, ilgili mükellefle sözleşmesi olan meslek mensubunun görmesine, incelemesine hatta istediği belgeden bir nüsha alabilmesine olanak tanınmalıdır. Meslek mensubuna karşı duyarsız, paylaşımsız ve güvensiz bir davranışsal bütün sergilemek yerine, şeffaf, işbirlikçi, bilgilendirici ve iki elmanın yarısı gibi tamamlayıcı ve bütüncül bir

yaklaşım benimsenmelidir. Meslek mensupları kadar vergi idaresi çalışanlarının da bu durumun ehemmiyetine binaen bir eğitime tabi tutulmaları yerinde olacaktır.

Gerek Vergi İdaresi tarafından gerekse de TÜRMOB tarafından meslek mensuplarının vergi algılarına, vergi ahlak ve bilinçlerine dönük çalışmalar yapılmalıdır. Böylelikle, uygulamada vergi mükelleflerini yönlendirme misyonu olan serbest muhasebeci ve mali müşavirlerin, vergi mükelleflerinin vergi algıları üzerinde olumlu tesiri olabilecektir ve de dolayısıyla vergi kayıp ve kaçak sorunsalı da daha kolay minimize edilme imkânı bulabilecektir. Bu kapsamda, serbest muhasebeci ve mali müşavirlik mesleğine aday olan kişilere dönük yapılan staja başlatma sınavı kapsamında, Türk vergi sistemi ve vergi hukuku eğitimi içerisinde vergi ahlakına ve vergi algısına yönelik eğitim verilmeli ve de tatmin edici düzeyde ve miktarda sorular da bulunmalıdır. Devamında da, yapılan staj sonrasında son düzenlemeyle SPK'nın da eklenmesiyle sekize çıkarılan bitirme sınav kapsamında dokuzuncu sınav olarak vergi algısına ve vergi ahlakına yönelik teknik ve psikolojik unsurları birlikte içerisinde barındıran sorular bütünü oluşturulmalıdır.

SMMM ruhsatı almaya hak kazanıldıktan sonra da, güncel ve küresel muhasebesel ve vergisel gelişmeler ışığında belli dönemlerde eğitimler yinelenmelidir.

Vergi kayıp ve kaçagını önlemeye ve de azaltmaya yönelik olarak oluşturulabilecek bir diğer kurum olarak da, yeminli mali müşavirlerin mesleğe başlamasında olduğu gibi, serbest muhasebeci ve mali müşavirlerin de ruhsatlarını aldıktan sonra göreve başlamadan önce, Vergi Mahkemelerinde veya yine Asliye Ticaret mahkemelerinde yemin etmeleri söz konusu olmalıdır. Böylelikle, ahlaki olarak yemine sadık kalma şuuruyla davranışların şekillenmesiyle birlikte olumlu bir etki yakalanabilecektir.

3.2. Yeminli Mali Müşavirlerin Vergi Denetimindeki Rolü

Bağımsız denetim 26.12.2012 tarihli ve 28509 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği çerçevesinde tanımlanmıştır. Bağımsız denetim; finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması sürecini ifade eder (TÜRMOB, 2015).

Bağımsız denetimi ise; 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirler ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurum (Kamu Gözetim Kurumu) tarafından yetkilendirilen kişiler gerçekleştirir.

Vergisel bağımsız denetim, beyanname imzalama ve tasdik şeklinde gerçekleştirilmektedir. Yeminli mali müşavirlerin tasdikten doğan sorumluluklarının sağlıklı bir yasal düzenlemeye bağlanmadığı, Anayasaya ve

kanunlara aykırı durumlar olduğu, Maliye Bakanlığı'na fazlasıyla yetkiler verildiği, yeminli mali müşavirlere yoğun görev ve sorumluluklar yüklenmiş olmasına rağmen yetkilerinin yetersiz kaldığı görülmektedir.

Türkiye, ABD ve İngiltere'de olduğu gibi denetim türlerinden uygunluk denetimini benimseyerek meslek mensuplarının vergi ziyayı ile ilişkisini kesmemiştir. SMMM'ler için uygunluk denetimi benimsenirken, YMM'ler için ise doğruluk denetimi yapmaları öngörülmüştür.

Yeminli mali müşavirlerden, her türlü inceleme tekniklerini kullanarak, gerekli ve yeterli araştırmayı yaparak, şirketlerin mali tablolarının ve mali tablolarda yer alan kalemlerin ve de dolayısıyla ödenecek vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması istenmektedir. Belge düzeninin oluşturulamadığı, vergi denetim oranının arzu edilen seviyede bulunmadığı, ekonomik yöntemlerle ve otomasyona destekli denetimin yapılamadığı, eğitim seviyesinin düşük, bürokrasinin yüksek, vergi yönetim ve denetiminde tam anlamıyla kurumsallaşamamanın getirdiği sorunların olduğu bir ortamda, yeminli mali müşavirlere böylesine ağır bir sorumluluğun verilmiş olması normal karşılanabilir.

Yeminli mali müşavirlere, hukuki ve idari açıdan yüklenmiş olan bu sorumluluk beraberinde birtakım gereksinimleri de doğurmaktadır. Sorumluluğa ilişkin temel ve önemli konuların herhangi bir boşluğa ve tartışmaya yer vermeyecek şekilde, yönetmelik ya da Genel Tebliğler yerine, normlar hiyerarşisine ve anayasaya riayet edilerek, kanun ile düzenlenmesi gerekir. Bazı hususların içtihatlarla yerleşmesi daha uygun olabilecektir de cezai ve hukuksal sorumluluk yükleyen düzenlemelerin yasalarla ve sarıh bir şekilde temin edilmesi her açıdan daha yerinde olacaktır. Karşıt inceleme, şirket toplantılarına katılma, tarhiyat, tebligat, dava açma gibi konularda ayrıntılı ve tereddüde mahal vermeyecek düzenlemeler ihdas edilmelidir.

Vergi idaresinin, yeminli mali müşavirlerle ortak, paylaşımcı ve bütüncül bir çalışma anlayışı geliştirmesi, vergi kayıp ve kaçaklarının engellenmesi noktasında önem arz etmektedir. İlgili meslek mensuplarının sorumluluklarının hukuksal nitelikleri açıklığa kavuşturulmalı ve vergi denetimi noktasında, kamunun vergi inceleme elemanlarının sahip oldukları yetkilere paralel olarak, yetkileri de artırılmalıdır. YMM'lerin tasdik faaliyeti, kapsam ve nitelik olarak vergi inceleme elemanlarının gerçekleştirdikleri vergi incelemesi niteliğine haizdir. Yapılacak kurumsal ve hukuki düzenlemelerle birlikte, YMM tasdikinin nihai inceleme statüsüne kavuşturularak, vergi idaresinin hem denetim maliyetleri azaltılmalı, hem de denetimin ölçeği, kalitesi ve etkinliği artırılmalıdır. YMM tasdiki, mali tabloların hazırlanmasından önce vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılmasını sağlayacak düzeltmelerin yapılmasını sağlamaktadır.

4. Sonuç ve Değerlendirme

Ülkemizde toplumsal vergi algısının çok iyi bir durumda olmamasına bağlı olarak, vergi mükelleflerinin vergilerini tam ve doğru bir şekilde ödeme eğilimleri de oldukça zayıftır.

Kişilerin vergi gayretlerinin düşük olması ve diğer taraftan da Maliye Bakanlığının çeşitli sos-ekonomik amaçlarla vergi mevzuatı içerisine dâhil ettiği vergi avantajları, devlet hazinesine olması gereken düzeyden daha az bir seviyede vergi miktarının girmesine neden olmaktadır.

Durum böyle olunca, vergi denetim kurumunun etkinliğinin ve kapsamının maksimum noktada olması, vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması amacına hizmet edecektir. Vergi denetim etkinliğinin artabilmesi pek çok etkene bağlı olmakla birlikte öncelikli olarak, vergi denetim kurumunun kurumsallaşma düzeyinin yükseltilmesi, vergi denetim ilke ve prensiplerinin uluslararası ölçekte yapılandırılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, artan vergi mükellefi sayısı ile birlikte, Vergi Denetim Kurulu'nun bünyesinde barındırdığı, 289 vergi başmüfettişi, 3559 vergi müfettişi ve 5389 vergi müfettiş yardımcısından oluşan ve yekünde 9237 denetim elemanına tekabül eden sayısının ivedilikli ve nitelikli olarak artırılması gerekmektedir.

Vergi kapasitesinden sızmaları engelleyebilmek adına, vergi mevzuatının yeniden yapılandırılması ve bu yapılandırma aşamasında da üretim faktörleri arasında vergi dağılımı kurgusunun, vergi ve dolayısıyla gelir adaletini tahsis edecek şekilde gerçekleştirilmesi şüphesiz oldukça önemlidir. Böylelikle, vergi mükelleflerinin vergi algılarında pozitif eğilimin oluşacak ve vergi kayıp ve kaçak düzeyi azaltılmış olacaktır.

Muhasebe meslek mensuplarına (serbest muhasebeci ve mali müşavirler ile yeminli mali müşavirler), vergi kanunları ve 3568 sayılı muhasebe meslek kanunu hükümleri gereğince vergi alacağını teminat altına alabilmek maksadıyla pek çok görev ve sorumluluk yüklenmiştir. Dolayısıyla buna paralel olarak hem vergi idaresinin maliyetlerini azaltmak hem de muhasebe meslek mensuplarının mesleki itibar ve kalitelerini uluslararası konuma yükseltebilmek adına, vergi denetiminde yetkileri artırılmalıdır. Vergisel olarak şeklen ve esasen denetimi gerekli, tarh ve tahakkuk edilen vergi miktarını etkileyebilecek eylem ve unsurların en azından bir kısmının nihai denetiminin muhasebe meslek mensuplarına bırakılması sonucunu doğuracak kurumsal düzenlemelerin sisteme kazandırılması gerekmektedir. Eğer bu gerçekleştirilebilirse, vergi idaresinin denetim elemanı noksanlığı, muhasebe meslek mensuplarıyla doldurularak giderilmiş olacak ve vergi denetiminden daha etkin sonuçlar elde edilebilecektir.

Tahsis edilecek veya devredilecek yetkilerle beraber, idarenin maliyetlerini düşürerek, muhasebe meslek mensuplarından vergi denetiminde daha fazla ve etkin faydalanabilmesi amacına ulaşabilmek için özellikle serbest muhasebeci ve mali müşavirlerin mükellefe bağımlık durumunun hafifletilmesi ve de tahsilât

problemlerine merkezi bir çözüm bulunmasıyla birlikte, vergi kayıp ve kaçak düzeyi kuşkusuz azalacaktır.

Meslek odasının her yıl ilan ettiği, verilen hizmet karşılığı asgari fiyat tarifesi baz alınarak, meslek mensupları tarafından mükellef bilgileri merkeze ulaştırılarak, mükelleflerin adına ve hesabına yıllık olarak borç tahakkuk ettirilmesi ve toplam yekünün aya bölünerek eşit taksitler halinde otomatik olarak kartlarından/hesaplarından çekilmesi ya da borçlandırılması sonucunda, hem meslek mensubu kazanç kaygısı yaşamamış olacaktır, hem de mesleğin kalitesinin yükselmesiyle, vergi kayıp ve kaçakları azaltılmış olacaktır.

Yukarıda yapmış olduğumuz çıkarımlar ve değerlendirmeler ışığında, vergi idaresinin muhasebe meslek mensuplarıyla uyumlarının ve işbirliklerinin artırılması ve bunun da hukuki ve sarih kanunlara bağlanması gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Unutulmamalıdır ki, muhasebe meslek mensupları, vergi mükelleflerine vergi idaresinden daha yakındırlar ve iletişimleri ve de etkileşimleri daha kuvvetlidir. Bu perspektiften, bahsetmiş olduğumuz fikir ve düşüncelerin geliştirilerek, kurumsallaştırılması durumunda, beklediğimiz sonuçların gerçekleşmesi malumun ilanı olacaktır.

Kaynakça

Acinöroğlu, S. (2013). Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığıyla Mücadelede Avrupa Birliği'nin 1 Ocak 2013 Tarihli Son Eylem Planının Değerlendirilmesi. Ankara: Vergi Dünyası Dergisi. 379.

Akdoğan, A. (1999). Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi. Ankara: Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi.

Alptürk, E. (2008). Elektronik Denetim Rehberi. İstanbul: Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayınları.

Ankara Ticaret Odası. (2012). 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Coşkun, N. Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunları ve Uluslararası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi. 10.11.2015. <http://www.dergipark.ulakbim.gov.tr>.

Duman, Ö. (2008). Muhasebe Denetimi ve Raporlama. Ankara: Siyasal Kitabevi.

Dumlupınar, S. (2014). Vergi Denetim Türleri. 22.11.2015, <http://www.vergialgi.net>.

Edizdoğan, N. Ve Gümüş, E. (2013). Vergi Afları ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi. Maliye Dergisi. 164, 4.

Elektronik Ticaret Rehberi. (2015). E-İmza Nedir?. 20.11.2015, <http://www.elektronikticaretrehberi.com>.

ETG, (2015). Elektronik Defter Hakkında, <<http://www.etg-it.com/e-defter.aspx>>, (Erişim: 04.01.2016).

- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2015). E-Mevzuat. 18.11.2015, <http://www.gib.gov.tr>.
- Hesap Uzmanları Derneği. (2004). Denetim İlke ve Esasları. İstanbul: Yıldız Ofset.
- Inaltong, C. (2012). Vergi Yükü: Türkiye ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması. Ankara: Vergi Dünyası Dergisi, 369.
- Kıldış, Y. Kayıt Dışı Ekonomi. 15.11.2015, <http://www.deu.edu.tr>.
- Kıldış, Y. (2000). Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal-Uluslar Arası Boyutu Ve Çözüm Önerileri. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2(2). 182-210.
- Kızılot, Ş. Ve Taş, M. (2011). Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Kıracı, M. (2004). Bağımsızlık İlkesi Ekseninde Bağımsız Denetim Mesleğiyle İlgili Düzenlemelerin Bir Değerlendirmesi. Vergi Dünyası Dergisi, 23(278).
- Koç, M. (2011). Türkiye’de Vergi Kayıp Kaçağı ve Bunların Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü. Yayımlanmamış doktora tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Nezih, V. (Ed.). (2008). Kamu Maliyesi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Şaan, A. (2008). Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği, Yayımlanmamış yüksek lisans tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Şanlı, N. (2001). Vergi Denetimi Karşısında Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Mesleği, ISMMMO Uluslararası Beşinci Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 2-6 Mayıs 2001).
- SlideShare (2015). E-Fatura Hizmet Sağlayıcılığı. <<http://www.slideshare.net/TURKKEP/trkkep-e-fatura-sunumu>>, (Erişim: 04.01.2016).
- Taştan, H. (2006). Vergi Kayıp ve Kaçağı ile Mücadele Açısından Muhasebe Meslek Mensuplarının Görev, Yetki ve Sorumlulukları, Yayımlanmamış doktora tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Tekin, F. Ve Çelikkaya, A. (2009). Vergi Denetimi. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Türmob. (2015). 3568 Sayılı Kanun. 21.11.2015, <http://www.turmob.org.tr>.