**VERGİ SUÇU RAPORLARINDA ŞÜPHECİLİK VE MESLEKİ YARGI**

**Doç.Dr. Hakan TAŞTAN**

*YMM / Okan Üniversitesi*

**ÖZET**

Denetçilerin ister bağımsız denetçi, ister iç denetçi veya isterse kamu denetçileri olsunlar denetim süresince şüpheciliklerini sürdürmeleri, mesleki muhakemelerini kullanmaları gerekmektedir. Şüphecilik ve mesleki muhakeme, düzenleyecekleri denetim raporlarının kalitesini ve ulaşılan görüşün doğruluğunu doğrudan etkileyecektir. Bu temel özelliklerin eksikliği bağımsız denetim alanında 2000’li yıllarda çok net bir şekilde görülmüştür. Türkiye’de vergi inceleme elemanları tarafından düzenlenen vergi suçu raporlarında da son zamanlarda bu eksikliklerin artmaya başlandığı gözlemlenmektedir.

Bu çalışmada mesleki şüpheciliğin ve mesleki yargının vergi denetiminde ve vergi suçu raporlarının düzenlenmesinde önemi incelenmiş ve irdelenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Şüphecilik, Mesleki Yargı, Denetim

**SCEPTICISM AND PROFESSIONAL JUDGEMENT IN TAX EVASION REPORTS**

**ABSTRACT**

Auditors must maintain their scepticism during auditing whether they are independent auditor or internal auditor or governmental auditor and they must use their professional judgement. Scepticism and professional judgement will affect directly the truth and the quality of the audit opinion in the reports. These basic deficiencies have been observed clearly on independent audit reports in 2000s. Also recently it has been observing on the reports of tax  evasion. These kind of reports which are written by tax auditor have started to increase in Turkey. In this study it is analyzed and semtinized that the importance of professional scepticism and professional judgement in tax auditing and the reports of tax evasion.

**Key Words:** Scepticism, Professional Judgement, Auditing

**1. GİRİŞ**

Sunulan bilgilere olan güven seviyesi, onların denetlenmesi sonucu yükselmektedir. Denetlenmeyen her türlü bilgi veya rapor yeterli güvenirliliğe sahip olmayacaktır. Yapılan denetimin kalitesi ve bilgi kullanıcılarına doğru sonuçlar verebilmesi ise denetim sürecinde yer alan denetçilerin şüpheci yaklaşımları ve güçlü mesleki yargıları ile doğru orantılıdır.

Öteden beri denetim mesleğinde var olan şüphecilik, 2000’li yıllardan sonraki skandallarla birlikte sadece bağımsız denetimde değil her türlü denetimde ileri derecede önem kazandı. Denetim faaliyetini sürdüren, yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranan, gerekli ahlaki nitelikleri olan ve çalışmalarında gerekli ve yeterli özeni gösteren bir kişi olarak tanımlanan denetçi, şüpheci olmadığı sürece yeterli ve kaliteli denetim kanıtlarına ulaşamayacaktır. Bu da var olan denetim riskini yükseltecektir. Mesleki muhakemeden yoksun olan denetçi ise çalışmalarını hızlı ve daha az maliyet ile gerçekleştiremeyecektir. Yani daha fazla zaman kullanarak denetimlerini yapacak buna karşın yanlışlıkları tespit etmesi bazen uzun zaman alacak bazen hiç mümkün olmayacaktır. Bu nedenle tüm denetçilerin doğalarında şüphecilik bulunmakla birlikte mesleki çalışmalarının her gününde mesleki muhakemelerini de güçlendirmeleri gerekecektir.

Kamu denetçileri olan vergi inceleme elemanlarının da esas meslekleri denetçilik olduğuna göre bu iki temel unsura sahip olmaları gerekliliktir. Vergi müfettişleri tarafından yapılan vergi incelemelerinde mükelleflerin durumu yeterince incelenmeden ilgili-ilgisiz herkes için kolayca vergi suçu raporlarını yazıldıklarını zaman zaman gözlemlemekteyiz. Oysa daha seçici davranarak, bu suçu işleyenler ile işlemeyenler iyi ayrıştırılarak raporlanmalıdır. Bu çalışmada bu durum detayları ile incelenerek vergi denetiminde şüphecilik ve mesleki yargı irdelenmektedir.

**2. DENETİMDE ŞÜPHECİLİK**

Mesleki şüphecilik, sorgulayıcı bir yaklaşımla, hile veya hatalardan kaynaklanabilecek muhtemel yanlışlıklara karşı uyanık olmayı ve aynı yaklaşımla kanıtların geçerliliğinin incelenerek, kurum yönetiminin açıklamaları, iç normlar, mevzuat ve diğer bilgi ve belgeler ile çelişkinin olup olmadığının tespit edilmesini kapsar.

Mesleki şüpheciliğin temelinde yatan karakter özellikleri şu şekilde sıralanabilir (Kayrak, 2015, 99):

• Meraklılık,

• Sorgulayıcı bir yaklaşım,

• Kestirmeden sonuçlara ulaşmama ve son kararın tüm etken dikkate alınarak verilmesi,

• Mükellef veya temsilcilerinin davranış ve motivasyonlarını doğru analiz etme,

• Özgüven

• Hareket özgürlüğü.

Şüphecilik denetim esnasında dikkatli ve uyanık olmayı gerektirir. Çalışma esnasında zaman zaman kanıtların birbirleri ile çeliştikleri görülür. Denetim görüşünün üzerine bina edildiği önemli bir kanıtın bir başka kanıt ile çürütülüyor olması denetçi açısından önemli olacak, belki de görüşünün tam tersi yöne doğru değişmesine neden olacaktır. Çok küçük bir işyerinde bilgisayar, masa ve koltuk harici hiç demirbaşın bulunmaması, personel çalışmaması ve de milyon TL’lerle ifade edilen bir satışının var olması işyerinin fiziki kapasitesi ile uyumlu olmayan bir satış nedeniyle kamu denetçisini düzenlenen faturaların sahte olduğuna götürebilir. Ancak kamu denetçisi, bu durumun olmayan bir ticaretin komisyon karşılığı fatura düzenlenmesi sonucuna hemen varmak yerine bu ticaretin gerçek olabileceğinden de şüphe etmesi uygun olacaktır. Çünkü banka kayıtlarında alınan ve satılan fatura bedellerinin ödendiğinin görülmesi, alıcı ve satıcı nezdinde yapılacak karşıt incelemelerde bu alım satımın gerçek olduğunun görülmesi söz konusu olabilecektir. Bilgi işlem ve internetin gelişmesi, fiziki kapasiteler sınırlı da olsa ticaretin sınırlarını olabildiğince genişletmiştir. Gelişen teknoloji ve bilgi iletişim çağının getirdiklerini en fazla da denetçilerin takip etmesi gerekir.

Perry’nin çalışmasında denetim başarısızlığı için beş temel sebep ortaya konulmuş bunlardan bir tanesi de mesleki şüphe eksikliğidir (Kayrak, 2015, 93). ABD’de SEC tarafından hileli raporlamanın nedenleri üzerine yapılan çalışmalarda yetersiz seviyede mesleki şüpheciliğin kullanılması üçüncü sırada yer almıştır (Dalkılıç & Oktay, 2011, 64). Yaşanan en büyük 10 denetim başarısızlığı üzerine yapılan bu araştırmada denetim başarısızlığının nedenleri; rüşvet, denetçinin bağımsızlık sorunu ile mesleki şüphe ve özen eksikliği olarak sıralanmıştır (Kayrak, 2015, 93). Mesleki şüpheciliğe bilerek ya da bilmeyerek gereken önemin verilmemesi denetim başarısızlığına neden olmak bir yana denetim alanında bir çağın kapanmasına yeni bir çağın açılmasına neden olmuştur.

Britanya Mali Raporlama Kurulu’nun (FRC) verilerine göre Equitable Life Assurance Society, London International Group, Independent Insurance, TransTec, Wickes ve ERF Holdings denetimlerinde mesleki şüpheciliğin yeterince kullanılmadığı tespit edilmiştir. Özellikle yöneticilerin açıklamalarına aşırı güven, çelişen açıklama, bilgi ve verilerin araştırılmaması ile üçüncü taraflardan yeterli teyitlerin alınmaması gibi sorunlarla karşılaşılmıştır. Aynı şekilde, Amerika Birleşik Devletleri Sermaye Piyasası Kurulu’nun (SEC) mali tablolarda hile olayları üzerine denetçiler aleyhine açtığı soruşturmaların %60’ında mesleki şüpheciliğin yeterli düzeyde gösterilmediği belirlenmiştir (Kayrak, 2015, 100; FRC, 2010).

Vergi inceleme elemanları, mükelleflerin ne sahtekar ne de sorgusuz sualsiz dürüst olduğunu sayarlar. Meslekî şüpheciliği uygulamaya koyarken denetçiler, mükellefin dürüst olduğu varsayımıyla ikna edici kanıttan daha azı ile yetinmemelidirler. Öte yandan yönelttikleri suçlamaları da kanıtlayacak yeterli kanıtları ortaya koymalı, varsayım ve tahminlerle sonuca gitmemelidir.

**3. DENETİMDE MESLEKİ YARGI**

Mesleki muhakeme (yargı), kamu deneticisi olan vergi inceleme elemanlarının yapmış oldukları denetimin yürütülmesi sırasında mevcut olan şartlara uygun olarak atılacak adımlara yönelik bilgiye dayalı kararlar alınırken ve denetim görüşü oluşturulurken; ilgili mevzuat, kurum içi normlar, ulusal gelenekler, uluslararası genel kabul görmüş uygulamalar ve etik ilkeler çerçevesinde, sahip olunan eğitim, bilgi, birikim ve deneyimin kullanılmasıdır.

Denetçiler, yerine getirilecek görevin türünün ve çalışmalara uygulanacak standartların belirlenmesinde; çalışmanın kapsamının tanımlanmasında; metodolojinin seçilmesinde; toplanacak kanıtların türünün ve miktarının tespit edilmesinde ve çalışmaları ile ilgili testlerin ve prosedürlerin seçilmesinde mesleki yargıdan yararlanmalıdırlar. Mesleki yargıya, ayrıca, testlerin ve prosedürlerin uygulanmasında ve çalışma sonuçlarının değerlendirilmesinde ve raporlanmasında başvurulmalıdır (Yörüker, 2005, 38).

Meslekî yargı, denetçilerin, sorgulayıcı bir zihinsel durumu ve kanıtların eleştirel bir değerlendirmesini içeren mesleki şüphecilik göstermelerini gerekli kılar. Denetçiler, özenle, iyi niyetle ve dürüstlükle kanıtların toplanması ve kanıtların kâfi miktarda, yeterli ve uygun olduğunun tarafsız olarak değerlendirilmesi için mesleklerinin gerektirdiği bilgiden, beceriden ve deneyimden yararlanırlar. Kanıtlar bütün görev süresince toplanıp değerlendirildiği için mesleki şüphecilik bütün görev boyunca gösterilir (Yörüker, 2005, 38).

Güçlü bir muhakeme, denetçiye olağanüstü bir zaman tasarrufu ve doğru teşhisler yapabilmesine olanak sağlar.

Mesleki yargı özellikle şu hususlara ilişkin karar alınmasında gereklidir.

* Denetimin kolay ve hızlı yapılabilecek veya karmaşık ve uzun sürebilecek bir denetim olup olmadığı,
* Denetim kanıtlarının nasıl elde edileceği ve zamanlaması,
* Denetimi yapılacak bilginin, işletme yetkililerince oluşturulması aşamasında hangi mantıkla davranıldığı ve bu işlemin dayanaklarının değerlendirilmesi,
* Toplanan denetim kanıtları sonucunda sağlıklı ve güçlü bir sonuca ulaşılması.

Vergi incelemesi VUK’un 134. Maddesinde tanımlandığı üzere “ *Vergi incelemesinden amaç, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır*.” Vergi incelemesinde, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu tespit edebilmek için her türlü işleme girişilmesi gerekmektedir. Sadece defter ve belgelerin incelenmesi çoğu zaman yeterli olmayacaktır. Hatta sadece defter ve belgelerin incelenmesinden bir sonuca ulaşmak olanaklı değildir. İhbarlar, tanık ifadeleri, karşıt incelemeler, idarenin sisteminden elde edilen çapraz kontroller, Ba-Bs kontrolleri, sektörel veriler ve analitik incelemeler vergi inceleme elemanı için görüş oluşturmada denetim kanıtı olabileceği gibi incelemesinin hangi alanda genişletmesi gerektiği hakkında da temel bilgi sağlayacaklardır. Denetim sürecinde toplanan kanıtların sayısı ve güvenirliğinin tespiti denetçinin mesleki yargısına dayalı olarak belirlenir (Aksoy, 2006, 195). Vergi denetçisinin, denetimini hızlı ve etkin bir raporla sonuçlandırması mesleki yargısının gücü ile doğru orantılıdır.

Görüşünün dayanağı olan denetim kanıtları soyut ve genel olmaktan ziyade somut ve elde edilmiş olmalıdır. Bir işletmenin eski bir çalışanın ihbar mektubundan yola çıkarak bir görüşe ulaşmak ve rapor düzenlemek yeterli olamaz. Örneğin gönderilen ihbar mektubundaki çek bilgilerinden hareketle bu çekin işletmeye Ortaklar Hesabından girilmesi karşısında bunun iş yaşamının doğal akışına uygun olmadığı ve bu işletmenin eski bir çalışanının bu bedelin bir belgesiz satıştan kaynaklandığını bildirmesinden hareketle, kayıt dışı bırakılmış bir matrah bulunduğu sonucuna varmak hatalı olur. Yargılama aşamasında, mükellefin bu tutardaki çeki karşı firmadan şirketin ortağı borç olarak aldığını veya şirketin ortağının bir varlık satışı karşılığında aldığı bu çekleri kendi işletmesine borç olarak verdiğini açıklaması ve buna ilişkin kanıtlar sunması halinde vergi inceleme elemanının tüm iddiaları çökmüş ve boşuna zaman ve emek harcamış olacaktır. Oysa kendi görüşünü ortaya koyarken, mükellefi dikkatlice dinlemiş olsa, yapacağı açıklamaları ciddiye alsa, alınmış olan çeklerle ilgili çek sahibi firma temsilcileri ile görüşerek karşıt incelemeler gerçekleştirmiş olsa gerçek durumu ortaya koyabilecektir. Bu aşamada mükellef haklı olabileceği gibi ki bu durumda mükellef haksız yere suçlanmamış olacak başka mükellefin haksız olduğu noktalar varsa en azından onları kabul edecek, dava açarak yapılan tarhiyatın iptaline gidileceğine doğru tarhiyat üzerinden uzlaşma yoluyla hazineye kaynak sağlanmış olacaktır. Böylece mükellef nezdinde vergi incelemesi amacına ulaşmış olacaktır.

Mesleki muhakeme, çalışılan dönemdeki deneyimlerle gelişebileceği gibi meslek içi eğitimlerle de güçlenmelidir. Ayrıca vergi inceleme elemanlarının raporlarına ilişkin eleştiriler ve yargı kararlarının kendilerine dönüşleri sağlanarak gelişimlerine katkı sağlanmalı mesleki muhakemeleri sağlamlaştırılmalıdır. Bu temel görev, vergi inceleme elemanlarından daha fazla Vergi Denetim Kurulu’na düşmektedir.

**4. VERGİ SUÇU RAPORLARININ DÜZENLENMESİNDE ŞÜPHECİLİK VE MESLEKİ YARGININ KULLANILMASI**

Denetim sürecinden elde edilmek istenen temel faydalar, yapılan iş ve işlemlerin önceden belirlenmiş normlara uygun olup olmadığının tespit edilerek benzer hataların tekrarının engellenmesi ve caydırılması; hesap verme sorumluluğu ve saydamlığın artırılması; organizasyonların daha iyi yönetilmesi ve yönetimde verimlik, etkinlik ve tutumluluğun sağlanmasıdır (Kayrak, 2015, 91). Hem kamu hem de özel sektör denetimlerinde yaşanan bir takım sorunlar, denetimden beklenen faydaların elde edilmesine engel olmaktadır. Bu nedenle, denetimin olmaması ülke ekonomileri açısından risk olarak ifade edilirken; doğru olmayan denetim de ayrı bir risk olmakla birlikte yeni sorunların ortaya çıkması olarak kabul edilmektedir (Akyel, 2012, 11).

Şüphecilik ve mesleki yargının kullanılmasından uzak yapılan denetimler dünyada bağımsız denetim alanında büyük denetim şirketleri tarafından 2000’li yıllarda devasa skandalları ortaya çıkarmıştır.

*Önemli Denetim Başarısızlıkları ve Sorumlu Denetim Kuruluşları*

|  |  |
| --- | --- |
| *Denetlenen Şirket* | *Denetim Kuruluşu* |
| Enron | Arthur Andersen (AA) |
| WorldCom | AA |
| Waste Management | AA |
| Sunbeam | AA |
| Xerox | KPMG |
| Rite Aid | KPMG |
| AOL Time Warner | Ernst & Young (E&Y) |
| Cendant | E&Y |
| IBM | Price Waterhouse Coopers (PwC) |
| Lucent Technologies | PWC |
| Boeing | Deloitte Touche Tohmatsu (DTT) |

Kaynak: *Kayrak, 2015, 94.*

2010 yılında Amerika Kamu Gözetim Kurulu’nun (PCAOB), Ernst & Young ve Deloitte tarafından yapılan denetimlere ilişkin yaptığı incelemede yüksek oranlarda denetim başarısızlığı tespit edilmiştir.

*2010 Yılı Ernst & Young ve Deloitte’nin Denetim Başarısızlıklar*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| *Denetim* *Kuruluşu* | *İncelenen* *Denetim* | *Denetim Başarısızlığı* | *Oran* |
| Ernst & Young | 63 | 13 | %20 |
| Deloitte | 58 | 26 | %45 |

Kaynak: *Whitehouse, 2012,10*

Vergi denetimleri, vergi suçlarını azaltarak adil bir vergi sisteminin gerçekleşmesine ve sistemin idamesine katkı sağlayacaktır (Aydın, 2008, 24). Bir mükellefin vergi kaçırmasından kaynaklı olarak yakalanma riski çok düşük ise yaptırımların ne kadar ağır olmasının bir önemi olmayacaktır. Çünkü caydırıcı etkisi olağanüstü düşecektir. Ayrıca vergi denetimlerinin sayısı adaleti sağlayacak ölçüde artırılmadıkça, vergi cezalarının meşruluğu tartışma konusu olacaktır. Bu bakımdan vergi cezalarının etkinliği vergi denetimleri ile doğrudan etkilidir (Üstün, 2013, 11).

*Yıllar İtibarıyla Vergi İnceleme Sonuçları*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| *Yıllar* | *İncelenen Mükellef Sayısı* | *Tarhı İstenen Vergi Tutarı (TL)* | *Kesilmesi İstenen Ceza (TL)* |
| 2012 | 46.845 | 4.535.523.091 | 8.776.095.415 |
| 2013 | 71.352 | 8.561.313.250 | 19.086.884.477 |
| 2014 | 55.284 | 7.939.389.423 | 16.582.633.968 |

Kaynak:www.vdk.gov.tr

2014 yılında yapılan vergi incelemeleri sonucunda tarhı önerilen toplam 7.939.389.423 TL verginin oransal dağılımı incelendiğinde %73’ünün KDV ve ÖTV’den oluştuğu görülmektedir (VDK, 2014 Faaliyet Raporu). Öyleyse vergi denetimlerinin KDV ve ÖTV ekseninde yapıldığı söylenebilir. İdareye bağlı denetim elemanlarının yeterli olmaması veya yeterli vergi denetimini gerçekleştirememeleri durumunda bu konuda mesleki yeterlilikleri tam olan Yeminli Mali Müşavirlerden daha fazla ve daha etkin yararlanma yoluna gidilmelidir. Ali Alaybek’in işaret ettiği gibi vergi denetiminin mükellefi yok edici değil, hataları düzeltici ve öğretici olması gerekmektedir (Pur, 2015, 129). Gerek inceleme sürecinde, gerekse düzenlenen raporlarda bu yaklaşıma uygun davranılması gerekmektedir. Geride bırakılan 26 yıllık deneyimde YMM’lerin çalışmalarının mükellefler nezdinde daha öğretici, yasaların ve uygulamaların daha iyi anlaşılması ve kabullenilmesi, vergiye gönüllü uyumun genişleyerek artması ve mükellefin bilgi düzeyinin yükselmesini sağlamıştır. Vergi inceleme elemanlarının daha acımasız, sert ve hatta zaman zaman yok edici uygulamaları YMM’lerin çalışmalarında yerini eğitsel ve daha makul bir yaklaşıma kendini bırakmıştır.

Vergi inceleme elemanları tarafından düzenlenen “Vergi Suçu Raporları” ile ilgili yeterli inceleme yapılmadan çoğunlukla ilgili Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunulmaktadır. Cumhuriyet Savcıları kendilerini idari görevli olarak gördüklerinden kendilerine gelen suç duyuruları ile ilgili genelde iddianame yolunu seçmektedirler. Vergi Suçu Raporları ile ilgili olarak ise neredeyse daima vergi suçu raporlarını düzenlemektedirler. Bu raporlara ilişkin yapılan suçlamalar örgütlü suçları içermiyorsa yargılama Asliye Ceza Mahkemelerinde yapılmaktadır. Bu mahkemelerde görev yapan yargıçların pek de sevmediği davalardan biriside VUK’a muhalefet suçları olarak görülen VUK 359 maddesinde tanımlı bulunan vergi kaçakçılık suçlarıdır. Bazı Asliye Ceza Mahkemeleri ihtisas mahkemeleri olarak belirlenerek bu dosyaların sadece o mahkemelere verilmesi onları uzman kılarak yargılamaların daha isabetli ve daha kısa olmasını sağlayacaktır. Ancak bu konuda henüz böyle bir düzenleme bulunmamaktadır. Öyle olunca da yargıçlar tarafından bilirkişi raporları daha belirleyici olmaktadır. Türkiye’nin hukuk sisteminin kanayan yaralarından bir tanesi de Bilirkişilik sistemidir. Bazı bilirkişiler konuya yeterince hakim olamadıklarından vergi inceleme elemanlarının raporlarını aynen bilirkişi raporu olarak yazmaktadırlar. Bu durumda yargıç; vergi inceleme elemanının, savcının ve bilirkişinin aynı görüşte birleştiğini gördüğünden gerekli cezaları vererek yargılamayı tamamlamaktadır. Görüldüğü üzere en hassas yer vergi inceleme elemanının raporunu iyi inceleyerek yazmasıdır. Bütün yargılama süresince üzerine suç atılı olan mükellef veya temsilcisi şüpheli olarak adlandırılır ve yargılanır. Çünkü üzerine atılı suç mahkeme tarafından karar verilerek suç sabit oluncaya kadar bu suç konusunda kendisinden şüphe edilen kişi olarak bahsedilir.

Son zamanlarda yazılan sahte belge kullanma suçu ile ilgili raporların büyük bölümünde başkaca yazılmış raporlara atıf yapılarak mükellef suçlanmakta ve vergi suçu raporu düzenlenmektedir. Yargıtay tarafından yapılan bu atıflara dayalı cezalandırmalar uygun bulunmamakta (Y. 11.C. D.’nin 03.04.2012 tarihli E:2012/3546, 2012/4614 s.k.), dayanağı atıf yapılan raporlar olan savcılık veya dava dosyalarının karar verilen dosyaya celp edilerek, incelenmesi, özetlerinin duruşma tutanağına geçirilmesi, bu davayı ilgilendiren delillerin onaylı örneklerinin dava dosyasına intikal ettirilmesi ve sonucuna göre yeniden bir değerlendirme yapılarak karar verilmesini istemektedir (Y. 11.C. D.’nin 06.06.2013 tarihli E:2013/2450, 2013/9492 s.k., 06.06.2013 tarihli E:2012/26076, 2013/9488 s.k.). Halbuki bu çalışmaları vergi inceleme elemanının vergi suçu raporunu düzenleme esnasında da yapması gerekir.

Vergi Denetim Kurulu veya Bakanlık tarafından mükellefler hakkında yazılan vergi suçu raporlarının yıllar itibariyle kaçında mahkumiyet kararı çıktığı, kaçında beraat kararı çıktığı bilinmemektedir. Örneğin 2014 yılında yazılan 10.675 adet vergi suçu raporunun akıbeti bilinmemekte ve takip edilmemektedir. Bir vergi inceleme elemanının yazmış olduğu tüm raporlarla ilgili mahkumiyet kararı çıkarken bir diğer vergi inceleme elemanının yazdığı raporların tamamında beraat çıkıyor ise bu durum kimse tarafından bilinmemektedir. Vergi inceleme elemanlarının yazmış oldukları raporları takip edilerek hukuken kesinleşmesi sonrasında kendilerini yenilemesi veya geliştirmesi söz konusu olmamaktadır. Acaba yazmış olduğum rapor yargı tarafından onaylanmayabilir şüphesini hiçbir zaman yaşamamaktadırlar. Yukarıda açıklandığı üzere suçlanan kişinin bu suçu işlememiş olabilir şüphesinin de genellikle söz konusu olmadığını görmekteyiz. O halde vergi inceleme elemanında hangi şüphe bulunmaktadır. Sadece eksik veya hiç beyanda bulunmadığı, vergi kaçakçılığı suçunun işlenmiş olduğu şüphesi hatta şüpheden öte kendi zihninde kesinleşmiş önyargısı ile hareket tarzının belirlendiğine şahit olmaktayız. Etkin, verimli, standart ve kaliteli bir vergi denetimi yapılması, gerek yargıya intikal eden dava sayısının oransal olarak azalması gerekse de yargıda mali idare lehine sonuçlanan dosya sayısının artması sonucunu doğuracaktır.

Türk Ceza Kanununun 21/1 maddesi uyarınca suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir. Dolayısıyla failin, fiilin oluşturduğu suçtan sorumlu tutulabilmesi için kastın mevcudiyeti gerekmekte, kasten hareket edilmiş sayılabilmesi için suçu oluşturan fiilin bilerek ve isteyerek işlenmiş olması, dolayısıyla da bunun araştırılması icap etmektedir. Buradan hareketle sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin gerek düzenlenmesinin gerekse kullanılmasının kaçakçılık suçunun oluşması yönünden ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ve sahte belge düzenlenmesi, kastın karinesi olup, bunun ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmamaktadır. Sahte belge alınmasında ise kastın aranması gerekmektedir. Öte yandan, gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal veya hizmeti sağlayan tarafından kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesi verilebilmektedir. Bu gibi durumlarda iş veya hizmetin mahiyetine göre belgeyi alan tarafın bu belgenin mal veya hizmetin sağlandığı mükellefe ait olup olmadığını bilemediği durumlar söz konusu olabilmektedir. Bu gibi durumlarda sahte belgeyi kullanmış olan mükellefin, bu belgenin satın aldığı mal veya hizmeti sağlayana ait olmadığını bilip bilmemesi önem taşıyacaktır. Şayet kullanıcının belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekiyorsa, bir başka deyimle, kast söz konusu ise burada 359 uncu maddede belirtilen anlamda bir sahte belge kullanımı söz konusu olacaktır. Aksi takdirde ise suçun manevi unsuru oluşmadığından durum madde kapsamında değerlendirilemeyecektir. Bu nedenle, vergi inceleme elemanının sahte belge kullanımındaki kast unsurunun varlığını tespit etmede daha hassas davranmalı, kast unsurunun varlığından emin değil ise tereddütleri var ise, olmayabileceğinden de şüphe ediyor ise bu durumda ceza hukukunun temel ilkelerinden şüpheden sanık yararlanır ilkesi devreye girmelidir.

**5. SONUÇ**

Türkiye’deki vergilemede beyana dayalı sistem temel alınmıştır. Bu sistemin başarılı olmasında mükelleflerin vergi yükünü adil bir paylaşım ile paylaşması, mükellefler nezdinde vergide adalet ilkesinin uygulandığı, eksik veya yanlış beyanların incelenerek yeteri ağırlıkta cezalandırıldığı, vergi ödemeyenlerin bu davranışlarının yanlarına kar kalmadığı algısının yerleşmesi gerekmektedir. Bunda etkili olan unsurlardan bir tanesi eksik, yanlış veya hiç yapılmayan beyanların iyi bir şekilde incelenmesi gerekmektedir. İnceleme planlamalarının idare tarafından dikkatlice yapılmasının yanı sıra vergi inceleme elemanlarının da incelemelerinin makul bir sürede tamamlamakla birlikte inceleme süreçlerinden mesleki muhakemelerini kullanmaları ve denetimin tüm aşamalarında mesleki şüpheciliklerini barındırmaları gerekmektedir. Unutulmamalı ki beyan edilen vergilerin güvenilir olması dolayısıyla vergi kaçakçılığı ile mücadele etmenin en etkili yolu etkin bir vergi denetimidir.

Şüpheciliklerini ve mesleki yargısını daima mükellefi hasım olarak görme anlayışı ve mükellef aleyhine değil mükellefin gerçekten suçlu olmadığı sonucuna ulaşmaları halinde bunu gizleyerek gitsin kendisini mahkemede aklasın anlayışına sahip olmak yerine cesaretle doğru bildiklerini ortaya koymalı suçlu olmayanları çalışmaları ve raporlamaları ile aklamalı, suçlu olduklarına ilişkin yargı oluşturacak nitelikte kanıt elde ettikleri kişiler ile ilgili olarakta cezalandırılmaları için gerekli girişimlerde bulunmaları gerekmektedir.

Vergi inceleme elamanlarının Vergi Denetim Kurulu’na, Vergi Denetim Kurulu’nun da Maliye Bakanlığına bağlı olması yani özerk bir yapılanma yerine yürütmeye doğrudan bağlı olması vergi denetimine ilişkin yetkilerin siyasi amaçlarla kullanılma şüphesini yaratacaktır. Nitekim son zamanlardaki vergi incelemelerindeki yaklaşımlar ve tercihler bu endişeleri haklı çıkarmaktadır. Kendisini siyasi baskı altında hisseden bir inceleme elemanından mesleki şüpheciliğini ve mesleki muhakemesini tam olarak kullanması beklenemez. İdare etme yoluna gidecektir ki bu da denetimden beklenen faydaları sağlamadığı gibi denetimin etkisizleşmesine katkı sağlayacaktır.

Bir kamu denetçisi olan vergi inceleme elemanlarının mesleki şüphecilik ve muhakeme gücünden yoksun olması denetçinin, denetlenen işletmenin mali verilerinde önemli bir hata veya düzensizlikler olmamasına karşın, bunları fark etmemesi ya da yanlış değerlendirmesine neden olacaktır. Dolayısıyla, yapılan denetimin doğru denetim görüşü ile sonuçlanmaması durumu olarak da ifade edilen denetim başarısızlığı ortaya çıkmış olacaktır. Bu ise, onarılamaz, karşılanamaz maddi ve manevi mağduriyetlerin yaşanmasına neden olacaktır. Ya da tam tersi olacak gerçekten suçlu olan kimselerle ilgili hiçbir işlem yapılmamış olacak ki yani yapanın yanına kar kalmış olacaktır.

**KAYNAKÇA**

Aksoy, Tamer (2006), **Tüm Yönleriyle DENETİM**, (Cilt I ), 2.Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları.

Akyel, Recai (2012), “Kamu harcamalarında Sayıştay denetimi”, Görüş Dergisi, 73.

Dalkılıç Fatih ve Oktay Sadiye (2011), “*Uluslararası Denetim ve Güvence Standartlarında Mesleki Şüphecilik*”, **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak - Şubat 2011.

Kayrak, Musa (2015), “ Denetim Başarısızlığı Kavramı: Nedenleri, Sonuçları ve Çözüm Önerileri” Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, Ocak 2015 Cilt-Sayı: 8 (1).

Öncel, Mualla, Kumrulu Ahmet, Çağan Nami (2012). **Vergi Hukuku**. Ankara:Turhan Kitabevi.

Pur, Hüseyin Perviz (2015), **Çağdaş Türk Vergi Sisteminin Kurucusu Ali Alaybek’e Armağan**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları

Üstün, Ümit Süleyman (2013), **Nasıl Bir Vergi denetimi ve Vergi Yargısı**, İstanbul: Beta Yayınları.

Yargıtay Kararları

T.C. Yasalar (10.01.1961**). 213 sayılı Vergi Usul Kanunu**. Ankara : Resmi Gazete (10705 sayılı).

Yörüker, Sacid (2005), “*Amerika Birleşik Devletleri Sayıştayı Kamu Denetim Standartları*”, Ankara: Sayıştay Başkanlığı, www.sayıstay.gov.tr.

# Vergi Denetim Kurulu, 2014 Yılı Faaliyet Raporu, www.vdk.gov.tr.

# Whitehouse, Tammy (2012) “*Audit Failures Epidemic at All Big 4 Firms*” Feb.2012, Vol. 9 Issue 97.