

**TÜRKİYE VE AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ'NDEKİ VERGİ
DENETİMİ UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILMASI**

**COMPRASION OF TAX AUDIT PRACTICES IN TURKEY AND THE UNITED
STATES OF AMERICA**

Fatih ÇAVDAR*

*Geliş Tarihi: 08.08.2018
(Received)*

*Kabul Tarihi: 27.03.2019
(Accepted)*

ÖZ: Devletlerin en önemli gelir kaynaklarından birisi vergilerdir. Vergi, devletin kamu gereksinimlerini karşılamak amacıyla egemenlik gücünü kullanarak, gerçek ve tüzel kişilerden karşılıksız ve kanunlara dayalı olarak aldığı ekonomik değerler şeklinde tanımlanabilir. Vergilerin karşılıksız olması sebebiyle bazı mükellefler gelirlerinin bir kısmını ya da tamamını beyan etmeme eğiliminde olabilirler. Çağdaş vergi sistemlerinin temelini oluşturan beyan esasında, mükellefler vergiye tabi gelirlerini kendileri beyan etmektedirler. Bu noktada vergi tahsilatının tam ve zamanında yapılabilmesi için mükellef beyanlarının denetlenmesi gereği ortaya çıkmaktadır. Vergi denetimi mükelleflerin vergi ödevlerini tam olarak yerine getirip getirmediğini tespit etmek amacıyla devlet tarafından düzenli olarak yapılan faaliyetleri içermektedir. Bu bağlamda, Türkiye ve ABD’de deki vergi denetimi uygulamaları hakkındaki genel bilgilere değinilerek, ele alınan ülkelerin bu konudaki uygulamaları incelenmiştir. Çalışmanın amacı, teoride vergi denetimi müessesesini irdeleyerek, Türkiye ve ABD’de deki vergi denetimi uygulamalarının farklı ve benzer yönlerini ortaya koymaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi denetimi, Türkiye, ABD.

ABSTRACT: Taxes are one of the most important revenue sources of the states. Tax can be defined as the unrequited and legal economic values which the state collects from the natural and legal persons, on the basis of the sovereign right of the state, with an aim to meet the public needs. Due to its unrequited feature of the taxes, some taxpayers may tend not to declare part or all of their income. According to the principle of statement, which forms the basis of modern tax systems, the taxpayers declare their taxable incomes themselves. At this point, it is necessary to supervise the taxpayers’ declarations so that the tax collection can be done in full and timely manner. Tax audit involves the activities regularly carried out by the state in order to identify whether the taxpayers fully perform their tax duties. In this regard, by covering the general information about the tax audit application in Turkey and in the USA, the practices of the given countries about the aforementioned topic has been interrogated. The aim of this study is to examine the concept of tax audit theoretically and to reveal the different and similar aspects of the tax audit practices in Turkey and in the USA

Key Words: Tax audit, Turkey, USA.

* Dr. Öğr.Üyesi, Trakya Üniversitesi, fatihcavdar@trakya.edu.tr, ORCID: 0000-0003-4915-4599.

1. GİRİŞ

Vergiler, devletin kamu harcamalarının finansmanını karşılamak amacıyla kişi ve kurumlardan ödeme güçlerine göre karşılıksız, zorunlu ve kanunlara dayalı olarak aldığı ekonomik değerlerdir. Devletler vergi kanunları ile yükümlülükleri belirlemenin yanında, bu yükümlülüklerin tam ve doğru olarak uygulanmasını da sağlamakla görevlidir. Günümüz vergi sistemlerinde kamu harcamalarının finansmanı açısından temel kaynak olan vergiler, beyan esasına göre tahsil edilmektedir. Mükelleflerin kendilerine ait bilgileri en iyi kendileri bileceği düşüncesine dayanan bu esasın başarısı, mükellefler tarafından verilen beyannamelerdeki bilgilerin gerçeğe uygun olmasına bağlıdır. Beyan esası yapısı gereği bir takım riskler içerdiğinden, mükellefler tarafından beyan edilen bilgilerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı büyük önem taşımaktadır. Bu noktada, mükellefler tarafından verilen beyanların gerçeğe uygun olup olmadığı etkin bir vergi denetim sistemi ile ortaya çıkarılmaktadır.

Vergi denetimi en basit anlamıyla, vergi mükellefleri ve vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen işlemlerin kanunlarla, yönetmeliklerle, tüzüklerle saptanan ilkelere uygunluğunun araştırılmasıdır. Vergi denetimi bu kavramsal çerçeve kapsamında; vergi kayıp ve kaçığını önlemeyi, idarenin vergi mevzuatına uygun bir şekilde hareket etmesini sağlamayı, mükelleflere vergi bilinci yerleştirmeyi ve vergi ahlakının oluşması ile vergiye gönüllü uyumun artmasını amaçlamaktadır.

Hazine Bakanlığı'na bağlı olan İç Gelir İdaresi (Individual Revenue Service) (IRS), Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'de vergi kanunlarının uygulanmasından sorumlu olan birimdir. Bunun yanında IRS, mükelleflerin doğru beyanda bulunmalarını, vergilerini zamanında ödemelerini sağlamak ve vergi kanunlarına uymayan mükellefleri denetlemekle görevlidir. Türkiye'de ise, Vergi Usul Kanunu (VUK) ve diğer gelir kanunları kapsamında gerçekleştirilen vergi denetim faaliyetleri Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde yer alan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDKB) aracılığıyla yerine getirilmektedir.

Çalışmada, Türkiye ve ABD'de uygulanan vergi denetimi müessesesine ilişkin genel çerçeve çizilmeye çalışılmış; bu bağlamda ilk olarak, ABD'de vergi denetimlerinin nasıl ve hangi yöntemler kullanılarak gerçekleştirildiğine yer verilmiştir. İzleyen kısımda ise, Türkiye'deki vergi denetim uygulamaları ele alınarak, vergi denetiminde kullanılan yöntemlere değinilmiştir.

2. TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİ VE YÖNTEMLERİ

Ülkemizde, VUK ve diğer gelir kanunları kapsamında gerçekleştirilen vergi denetim faaliyetleri Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde yer alan VDKB aracılığıyla yerine getirilmektedir. Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK)'nin 20. maddesine

göre 12.07.2011 tarihinden geçerli olmak üzere 646 Sayılı KHK ile değişiklik yaparak VDKB'yi oluşturmuş ve bütün denetim birimlerini aynı çatı altında toplamıştır.

VDKB, doğrudan Bakana bağlı olarak Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Müfettişleri (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı)'nden oluşur. Vergi Müfettişlerinin ülke çapındaki çalışma esasları, devamlı ve geçici görev yerlerine uygun şekilde düzenlenmiştir. Vergi Müfettişleri gerek devamlı, gerekse geçici inceleme yerlerinde ekip halinde veya tek başlarına çalışırlar (VDKB, 2018).

VUK ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak, gelen ihbar ve şikayetleri değerlendirmek ile vergi kaçırma ve vergiden kaçınmaya yönelik gerekli önlemlerin alınması konusunda araştırmalar yapmak gibi VDKB'ye verilen görevlerin yerine getirilmesinde, uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanmasında uygun görülen yerlerde Bakan onayı ile doğrudan VDKB'ye bağlı olarak aşağıdaki grup başkanlıkları kurulabilir;

- ✓ Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,
- ✓ Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,
- ✓ Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı,
- ✓ Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı.

a. Türkiye'de Vergi Denetimi

Türkiye'de 10.07.2011 tarihli 646 Sayılı KHK ile Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki 178 Sayılı KHK'da yapılan düzenlemelerle birlikte 12.07.2011 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere VDKB oluşturulmuştur. Vergi denetimi yapmaya yetkili olanları ise; vergi başmüfettişleri, vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi dairesi müdürleri, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar şeklinde sıralayabiliriz.

Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcılarını VDKB'ye bağlı denetim birimleri olarak sıralayabiliriz. Vergi müfettişleri en az dört yıllık yükseköğretim veren hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakülteleri ile yönetmelikle belirlenen yükseköğretim kurumlarından veya bunlara denkliği Yükseköğretim Kurumunca kabul edilmiş yükseköğretim kurumlarından mezun olup sınavın yapıldığı tarih itibarıyla otuz beş yaşını doldurmamış olan ve yapılacak özel yarışma sınavını kazananlar arasından Bakan onayı ile mesleğe Vergi Müfettiş Yardımcısı olarak atanmaktadır.

646 Sayılı KHK'nın Ek 29. maddesine göre;

“Vergi Müfettiş Yardımcılığı'na atananlardan giriş sınavındaki başarı sırasına göre en başarılı yüzde yirmisi üç aylık ayrı bir eğitime tabi tutulur. Bu eğitim sonucunda yapılacak yazılı ve sözlü sınavda başarı sırasına göre en başarılı

yüzde yirmi beşi Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı dışındaki grup başkanlıklarından birisinde görevlendirilir. Giriş sınavında ilk yüzde yirmiye, eğitim sonucunda yapılacak sınavda ise ilk yüzde yirmi beşe giremeyenler ise Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı'nda görevlendirilir."

"Vergi Müfettiş Yardımcıları, fiilen üç yıl çalışmak ve yardımcılık döneminde performans değerlendirmesine göre başarılı olmak şartıyla yapılacak yeterlik sınavına girmeye hak kazanırlar. Yeterlik sınavında her bir grup başkanlığı itibarıyla yer alacak sınav konuları ile ortak sınav konuları ve sınava ilişkin diğer usul ve esaslar yönetmelikle düzenlenir. Yapılacak yeterlik sınavında başarılı sayılabilmek için giriş sınavında alınan puanın yüzde otuzu ile yeterlik sınavında alınan puanın yüzde yetmişinin toplamının yüz puan üzerinden en az altmışbeş puan olması şarttır. Yeterlik sınavında başarılı olanlar Vergi Müfettişi olarak atanırlar. Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı'nda görev yapmakta iken Vergi Müfettişi olarak atanarlardan yeterlik sınavındaki başarı sırasına göre en başarılı yüzde beşi, diğer grup başkanlıklarında görevlendirilir. Yeterlik sınavına girmeye hak kazanamayanlar ile yeterlik sınavında başarılı olamayanlar ise Bakanlıkta derecelerine uygun memur kadrolarına atanırlar."

"Yardımcılık dönemi dahil Vergi Müfettişi olarak en az on yıl çalışan, yeterlik sonrası dönemde en az üç yıl performans değerlendirmesine tabi tutulan ve yapılan performans değerlendirmelerinde başarılı olanlar, Vergi Başmüfettişi kadrolarına atanırlar. Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı'nda görev yapıp, bir takvim yılı içinde Vergi Başmüfettişi olarak atanarlardan giriş sınavında alınan puanın yüzde onu, yeterlik sınavında alınan puanın yüzde yirmisi ve performans değerlendirmesine göre alınan puanın yüzde yetmişisi esas alınarak yapılacak sıralamaya göre en başarılı yüzde beşi, izleyen yıl içinde diğer grup başkanlıklarında görevlendirilir."

Yine 646 Sayılı KHK'nın Ek 30. maddesine göre;

"Vergi incelemesine yetkili olanlar, görevlerinden ayrıldıktan sonra üç yıl süreyle, görevden ayrılış tarihi itibarıyla son üç yıl içinde nezdinde inceleme yaptıkları mükellefler veya bu mükelleflerin veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu kurumlarda herhangi bir görev veya iş alamazlar."

denilerek vergi müfettişlerine bir takım yasaklar getirilmiştir. Bunun sebebi ise, zaten az olan denetim elemanlarının vergi müfettişliğini bırakarak diğer sektörlere geçmesinin önlenmeye çalışılmasıdır.

b. Türkiye'de Vergi Denetim Yöntemleri

Mükelleflerin vergiyi doğuran olayı, ilgili kanunlarda gösterilen süre ve usuller çerçevesinde vergi dairesine bildirmesiyle vergilendirme süreci başlar. Mükellefler bu süreçte vergi ödevlerini eksik yerine getirebilir veya hiç yerine getirmeyebilir. Böyle durumlarda vergi idaresi, mükelleflerin bildirimlerinin doğru olup olmadığını çeşitli vergi denetim yöntemleri ile incelemektedirler. Vergi

idaresi tarafından gerçekleştirilen denetimlerde uygulanan denetim yöntemlerini; yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama şeklinde sıralamak mümkündür.

i. Yoklama

Vergi idaresinin bilgi edinme yollarından birisi olan yoklama, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkarılmasına yardımcı olan bilgilerin vergi idaresi tarafından elde edilmesi olarak ifade edilebilir (Meriç, 2002: 39). Diğer bir ifadeyle yoklama, mükelleflerin vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğinin araştırılmasıdır. VUK'un 127. maddesinde yoklama, "*mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddî olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek*" şeklinde tanımlanmaktadır.

Yoklama yetkisi olanlar, VUK'un 128. maddesinde sayılmıştır. Buna göre yoklama yetkisi olanları; vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler ve vergi incelemesinde yetkili olanlar şeklinde sayabiliriz. Bununla birlikte, 2005 tarihinden itibaren 5345 Sayılı Kanununun 34/4 maddesiyle gelir uzmanları da yoklama yetkilileri arasında sayılmaktadır.

ii. Vergi İncelemesi

Ülkemiz vergi sisteminde kaynakta kesilenler dışında vergilerde beyan esas geçerlidir. Diğer bir ifadeyle, mükelleflerin beyanname ile vergilerini bildirmesi şeklinde ifade edebileceğimiz beyan esasında, mükellef beyanlarının doğruluğunun denetlenmesi gereği ortaya çıkmaktadır. Çok yönlü bir kavram olarak karşımıza çıkan vergi incelemesi, vergi denetim yöntemlerinden biri olmasına rağmen çoğu zaman vergi denetimi ile aynı anlamda kullanılmaktadır.

Vergi incelemesini, beyan edilen vergilerin defter, belge, kayıt veya hesaplara uygunluğunun kontrol edilmesi ve araştırılması sonucunda ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespit edilmesi ve sağlanması olarak tanımlayabiliriz (Şeker, 1993). VUK'un 134. maddesinde vergi incelemesinde amacın ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması şeklinde olduğu ifade edilmektedir. Ayrıca söz konusu maddeye göre incelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görülmesi halinde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların incelenmesini de kapsamaktadır.

Vergi incelemesinin hukuki dayanağının ne olacağı ise VUK'un 1., 2. ve 137. maddelerinde ifade edilmektedir. Buna göre, gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar vergi incelemesi kapsamındadırlar. Bununla birlikte söz konusu vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da vergi incelemesine tabidir. Ayrıca incelemeye tabi olanlar; VUK'un 137. maddesinde bu kanun ve diğer kanunlara göre defter ve

hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler şeklinde belirtilmiştir.

Vergi incelemesinin kanunlarda sayılan kişiler dışında kalanlar tarafından yapılması, inceleme sonunda yapılacak olan tarhiyatı yetki açısından kusurlu kılmaktadır. Bu nedenle incelemeye yetkili olanların bilinmesinde fayda vardır (Erdağ, 2006: 85). Bunlar VUK'un incelemeye yetkililer başlığını taşıyan 135. maddesinde¹ sayılmıştır.

Buna göre vergi incelemesinde yetkili kişiler şunlardır:

- ✓ Vergi Müfettişleri,
- ✓ Vergi Müfettiş Yardımcıları,
- ✓ İlin En Büyük Mal Memuru,
- ✓ Vergi Dairesi Müdürleri,
- ✓ GİB'in merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlardır.

VUK'un 135. maddesinde sayılan vergi incelemesine yetkili olanlar dışında "takdir komisyonlarının", "bankalar yeminli murakıplarının" ve "vergi yargı organlarının" inceleme yetkileri bulunmaktadır. Ancak bu yetki sınırlı bir yetkidir ve ancak kanunların belirlediği alanlarda kullanılmalıdır (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 179).

iii. Arama

Yükümlülerin vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirmede kanuna uygun davranıp davranmadıkları hususunda kullandığı bilgi toplama yollarından biri de aramadır. Arama yolu ile bilgiye ulaşma yoklama ve incelemeden yöntem olarak biraz farklılık arz eder. Bu farklılık ise, elde edilen bilginin gizlenen bilgi ve belgelere yönelik olmasıdır (Kızılot ve Taş, 2013: 107).

Arama, önemli bir denetim müessesesidir. Bu önem, gerek aramanın gerçekleştirilmesi ve gerekse sonuçları itibariyle ortaya çıkmaktadır (Akdoğan, 2011: 105). VUK'un 142.-147. maddelerinde düzenlenen arama, bir ihbar ya da inceleme sonucu vergi kaçırdığı yolunda kuvvetli belirtiler bulunan kişinin ve olayla ilgili bulunan üçüncü kişilerin nezdinde ve üzerlerinde vergi kaybı ve vergi suçuna ilişkin delillerin toplanması için yapılan bir araştırmadır (Öncel, Kumrulu, Çağan, 2006: 101).

Arama yapılması için gerekli şartlar VUK'un 142. maddesinde belirtilmiştir (Arslan, 2006: 244). Bunlar;

- ✓ Mükellef hakkında vergi kaçakçılığı yaptığı hususunda ihbar yapılmış ve bu ihbarın yeterli belirtilerle desteklenmiş olması,

¹ 10.07.2011 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 646 Sayılı KHK'nın 4. maddesiyle VUK'un 135. maddesinde değişiklik yapılmıştır.

✓ Vergi incelemesi sırasında vergi kaçakçılığı yapıldığı konusunda yeterli belirtilerin elde edilmiş bulunması,

✓ Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların gerekçelerini ve dayanaklarını belirtmek suretiyle, yetkili sulh hakiminden arama yapılmasını talep etmeleri,

✓ Sulh hakiminin mükellef veya kaçakçılıkla ilgili görülen diğer kişiler nezdinde ya da üzerinde arama yapılmasına karar vermiş olması gereklidir.

iv. Bilgi Toplama

Vergi sisteminin başarısı, vergilendirmeyi ilgilendiren tüm işlem ve uygulamalarla ilgili bilgilerin sağlıklı ve etkin bir şekilde izlenmesi, toplanması, değerlendirilmesi ve bunları verginin amaçları doğrultusunda kullanılmasına önemli ölçüde bağlıdır (Akdoğan, 2011: 106). Etkin bir denetim sisteminin oluşturulması için vergi dairesi, vergi incelemelerine esas olmak üzere ve vergi tahakkuk ve tahsilatının zamanında ve sağlıklı bir biçimde yapılabilmesini sağlamak amacıyla, değişik kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerden bilgi alır ve bunları gerektiği şekilde arşiv oluşturarak bir yerde toplayabilir (Tosuner ve Arıkan, 2009: 173).

Bilgi toplama müessesesi, VUK'un 148 ve izleyen maddelerinde düzenlenmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecbur olanları; kamu idare ve müesseseleri, mükellefler ve mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler şeklinde sıralayabiliriz.

Bilgiler, VUK'un 148. maddesinde belirtilen kişi veya kurumlardan yazılı veya sözlü olarak istenebilir. Sözlü olarak istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile bildirilmekte ve cevap vermeleri için kendilerine uygun bir süre verilmektedir. Buna karşılık, bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemeyeceği gibi, memleket dışı imtiyazlardan faydalanan yabancı devlet memurları bilgi verme mecburiyetine tabi tutulamazlar.

Ayrıca devamlı bilgi verme zorunluluğu, bazı konularda düzenli bilgi akışı şeklinde de söz konusu olabilmektedir (Organ, 2008: 148). Bu durum, VUK'un 150. maddesiyle hüküm altına alınmıştır. Buna göre, Sulh Yargıçları, İcra, Nüfus ve Tapu Memurları, yabancı memleketlerdeki Türk Konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar, Mahalle ve Köy Muhtarları ile banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzelkişiler her ay öğrenmiş oldukları ölüm olayları ile intikalleri ertesi ayın 15. günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar.

İstenilen bilgilerin verilmemesi, eksik veya yanlış verilmesi gibi durumlarda, VUK'un Mükerrer 355. maddesine göre, bu kanunun bilgi verme zorunluluğunu düzenleyen 148., 149. ve 150. maddelerinde yer alan zorunluluklara uymayan kişi veya kurumlara özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak bu hükmün, bilginin

verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi hallerinde uygulanacağı ifade edilmektedir. Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere tekrardan süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmesi tebliğ olunur. Verilen süre içerisinde mecburiyetler yerine getirilmemesi halinde özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır.

3. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ'NDE VERGİ DENETİMİ VE YÖNTEMLERİ

ABD, federal bir devlettir. ABD'nin federal yapısı gereği yönetim sistemi üç kademeli bir yapı çerçevesinde şekillenmiştir. Bu bağlamda ABD'de federal devlet ilk düzey yönetim birimini, eyaletler ikinci düzey yönetim birimini ve eyaletlerin alt düzey yönetim birimleri olan yerel yönetimler ise üçüncü düzey yönetim birimlerini oluşturmaktadır (Ayhan, 2008: 103). ABD'de anayasa ile ülke genelinde uygulanabilir nitelikteki yetkiler federal yönetime bırakılmış ve mevcut yetkilerde birimler arasında paylaştırılmıştır. Bu paylaşım güçler ayrılığı ilkesi çerçevesinde yasama, yürütme ve yargı organları arasında gerçekleştirilmiştir (Arslan ve Biniş, 2014: 50).

ABD'de vergi kanunlarının yönetim ve uygulamasından hazineye bağlı İç Gelir İdaresi (Individual Revenue Service) (IRS) sorumludur (Öz ve Akdemir, 2002: 100). IRS'nin en önemli fonksiyonlarından biri vergi kanunlarının uygulanmasıdır. Bunun yanında mükelleflerin beyannamelerini doğru olarak vermeleri ve vergi yükümlülüklerini yerine getirmelerini ve tahakkuk edecek vergilerini doğru olarak ödemelerini temin etmekle görevlidir. Bunun dışında vergi kanunlarına uymayan mükelleflerin inceleme ve soruşturulmasıyla da yetkili ve görevlidir (Duran, 2004: 30).

Vergi kanunlarının yönetim ve uygulamasından sorumlu olan IRS, birbirine hiyerarşik olarak bağlı üç kademeli bir yapıdan oluşmaktadır (Demir, 2008: 278);

- ✓ IRS merkezi (National Office),
- ✓ Merkeze bağlı bölge müdürlükleri (Regional Offices),
- ✓ Bölge müdürlüklerine bağlı vergi daireleri (District Offices).

Yaklaşık yarım yüzyıllık dönem içerisinde gerçekleştirilen en geniş kapsamlı yeniden düzenleme ve modernleşme, 1998 yılında IRS Yeniden Yapılanma ve Reform Kanunu (The IRS Restructuring and Reform Act of 1998) ile yapılmıştır. Bu düzenleme ve modernleştirme kapsamında IRS, müşterilerin benzer ihtiyaçlarını karşılayan bir özel sektör organizasyonu modeline benzer şekilde yeniden yapılandırılmıştır (IRS, 2018a).

Bu yasa kapsamında IRS, dört ana daireden oluşmaktadır.

Ücret ve Yatırım Gelirleri Dairesi; mükelleflerin yürürlükteki vergi kanunlarını anlamalarına ve kanuni yükümlülüklerini doğru bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olmak bölümün en temel amaçlarındandır (IRS, 2018b).

Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler Dairesi; 10 milyon dolardan fazla aktif olan şirketler ve ortaklıklara hizmet etmektedir (IRS, 2018c).

Küçük İşletmeler ve Bağımsız Çalışanlar Dairesi; küçük işletme ve bağımsız çalışan mükelleflere vergi yükümlülükleri ile ilgili eğitim hizmeti vermektedir (IRS, 2018d).

Vergiden Muaf Kuruluşlar ve Kamu Kuruluşları Dairesi; çalışanların emeklilik planlarına, vergiden muaf organizasyonlara ve kamu kuruluşlarına hizmet vermektedir (IRS, 2018e).

a. ABD’de Vergi Denetimi

ABD’de vergi kanunlarının uygulanmasından IRS sorumludur. IRS, Hazine Bakanlığı’na bağlı bir birimdir. IRS, vergi incelemeleri yoluyla bir kişinin beyannamesinde beyan ettiği gelirin, indirimlerin, istisnaların, mahsupların ve diğer vergisel imkanların sadece doğruluğunu teyit etmekte ve beyan edilen verginin gerçek vergi tutarı olup olmadığını tespit etmektedir (Karyağdı, 2006: 47).

ABD’de vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar aşağıdaki gibidir (Tekin ve Çelikkaya; 2014: 194);

Vergi Denetçileri (Tax Auditors); gelir vergisi, istihdam vergileri ve tüketim vergileri konusunda görevlidir.

Vergi Uyum Yetkilileri; (Tax Compliance Officer); gelir vergisi mükellefleri ile işletmelere ait karmaşık vergi konularını inceler.

Gelir Ajanları (Revenue Agents); işyerinde inceleme yaparlar. Vergi denetçilerine göre daha iyi eğitilirdirler. Yüksek tutarlı matrahların incelenmesinden sorumludurlar.

Gelir Bürosu Denetçileri (Revenue Office Examiner); ücretlilerden yapılan tevkifatlara yönelik beyanları incelerler.

Cezai Soruşturma Birimi (Criminal Investigation); hileli vergi suçlarını soruşturur. Bu bölümün elemanları “özel ajan” olarak adlandırılmaktadır.

IRS’de vergi incelemesi, mükellefle temasa geçmek amacıyla beynamede yazılı olan adrese ilk temas mektubu olarak adlandırılan bir mektubun gönderilmesiyle başlar. İlk temas mektubu, mükellefi IRS vergi incelemesinin ne anlama geldiği, inceleme elemanının hangi konuları inceleyeceği ve incelemenin de inceleme elemanının bulunduğu büroda yapılacağı konularında bilgilendirir (Karyağdı, 2006: 68-69). Diğer bir ifadeyle, ilk temas mektubu incelemenin kapsamı ile ilgili bütün bilgileri içermektedir.

İncelemeye başlamadan önce bir takım ön işlemler yapılır. Öncelikle beyannameler ile mükellefe ödemedede bulunan kişilerden alınan bildirimler IRS

merkezinde kontrol edildikten sonra manyetik teyp ortamında Bilgi İşlem Merkezi (BİM)'e gönderilir. BİM'de beyanname vermeyenler ile eksik bildirimler tespit edilir ve mükelleflerin geneli ve mükellef grupları itibariyle istatistikler elde edilir. IRS bilgisayarları ilk olarak, tüm beyannamelerdeki maddi hataları araştırır. İkinci olarak, çapraz kontroller yapar ve kanuni olmayan indirimlerin varlığı araştırılır. Üçüncü olarak, beyannamelerin bir kısmı ya da tamamı ayrıntılı incelemeye tabi tutulur (Tekin ve Çelikkaya, 2014: 206-207). İncelenecek beyannamelerin seçiminde genellikle iki yol kullanılmaktadır. Birinci yol, yanlış tutarlar içeren beyannameleri tespit etmek amacıyla bilgisayar programlarının kullanılmasıdır. İkinci yol ise, yanlış bilgileri içeren beyannamelerden elde edilen bilgilerin kullanılmasıdır. Diğer taraftan gazetelerden, kamu kayıtlarından ve bireylerden elde edilen bilgiler de kaynak olarak kullanılabilir (IRS, 2017: 2).

İncelemeler sonucunda mükelleflerin beyanları ya olduğu gibi onaylanır ya da mükelleflere ilave vergi önerisinde bulunulur. Vergi mükelleflerinin birçoğu inceleme elemanları tarafından önerilen değişiklikleri kabul etmektedir (IRS, 2013: 4).

Vergi incelemesi sonucunda önerilen değişiklikler kabul edildiğinde, mükellefler bir anlaşma formu imzalar ve ilave vergi ödemesi yapar. Mükelleflerin bu ilave vergi için faiz ödemesi gerekmektedir. Mükelleflerin anlaşma formunu imzalamasına rağmen ilave vergiyi ödememesi durumunda IRS, mükelleflere faiz tutarını gösteren bir bildirim gönderir. Bildirim tarihinden itibaren 10 iş günü içinde ödeme yapılırsa, mükellefler ilave faiz ve ceza ödemezler. Bu süre, miktarı 100.000 \$'dan daha az olan tutarlar için 21 takvim gününe kadar uzatılmaktadır. Buna karşılık mükelleflerin önerilen değişiklikleri kabul etmeyerek borcunu ödememesi durumunda tüm mal varlığı üzerinde icra takibi başlar (IRS, 2013: 4).

İnceleme elemanları tarafından önerilen değişiklikler mükelleflere 30 gün mektubu adı verilen bir mektup ile bildirilir. Mükellefler inceleme sonucunda önerilen değişiklikleri kabul ederse inceleme raporunu veya feragat formunu imzalayarak iade eder ve ilave vergiyi faizi ile birlikte öder. Mükelleflerin önerilen değişiklikleri kabul etmemesi durumunda ise, mükelleflerin itiraz hakkı vardır (IRS, 2013: 5).

Mükellefin 30 gün mektubuna cevap vermemesi veya IRS İtiraz Ofisi ile anlaşma sağlayamaması durumunda IRS, uyarı niteliğinde olan 90 gün mektubunu gönderir. Mükellef söz konusu belgeyi aldıktan sonra 90 gün içinde (ABD sınırları dışında ise 150 gün içinde) vergi mahkemesine başvurabilir (IRS, 2013: 5).

b. ABD'de Vergi Denetim Yöntemleri

İndirilemeyecek Kalemler Programı; vergi dairesinde yapılan basit bir inceleme türüdür. Bu inceleme türünde vergi dairesi personeli kalemler bazında, hatalı vergi hesaplamalarını, hatalı aile reisi beyanını, indirim hakkı olmayan

kurumlara yapılan bağışları ve normalden fazla çocuk sağlık giderlerini beyannameler üzerinden incelemektedir (Karyağdı, 2006: 51).

Mektupla Yapılan İnceleme; bu inceleme türünde IRS, mükelleflerden mektup, faks veya e-mail gibi iletişim araçlarıyla çeşitli bilgileri toplamaktadır (Hopkins, 2008: 9). Mükelleflere tek bir vergi konusu içeren mektup gönderilerek inceleme karşılıklı yazışma ile yapılır

Dairede Yapılan İnceleme; vergi incelemesinin bu türünde mükelleflerin defter, kayıt ve belgelerinin IRS tarafından istenmesi ve incelemenin mükelleflere en yakın vergi dairesinde yapılması söz konusudur. Dairede yapılan incelemeler diğer inceleme yöntemlerine göre detaylı olmayıp sadece belirli konuları kapsamaktadır (Hopkins, 2008: 9). Vergi denetçileri adı verilen inceleme elamanları tarafından gerçekleştirilen bu yöntemde incelemelerin büyük çoğunluğu geliri 100.000 \$'dan daha az olan mükelleflere yöneliktir

Mükellefin İşyerinde İnceleme; söz konusu incelemeler gelir ajanları adı verilen inceleme elamanları tarafından mükelleflerin defter, kayıt ve belgeleri ile diğer belgeler üzerinden mükelleflerin işyerlerinde yapılmaktadır (Hopkins, 2008: 8). Bu tür incelemeler daha çok ticari işletme beyannamelerinde ve daha büyük ve karmaşık bireysel beyannamelerde uygulanır. İşyerinde incelemenin temel amacı, beyan edilmemiş gelirleri bulmaktır (Karyağdı, 2006: 54-55).

Araştırma İncelemesi; bu yöntemde mükelleflerin vergi kimlik numaralarından (sosyal güvenlik numarası) hareketle istatistiki örnekleme yöntemiyle seçilen beyannameler dikkate alınır.

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

ABD vergi sistemi, eyalet ve yerel yönetimler ile federal yönetim tarafından uygulanan vergilerden oluşmaktadır. ABD'de vergi denetimine yetkili; vergi denetçileri, vergi uyum yetkilileri, gelir ajanları, gelir bürosu denetçileri ve cezai soruşturma birimi bulunmaktadır. Ayrıca ABD'de vergi inceleme yöntemleri mükelleflerin durumuna göre farklılık gösterdiğinden temel olarak; indirilemeyecek kalemler programı, mektupla yapılan inceleme, dairede yapılan inceleme, mükellefin işyerinde inceleme ve araştırma incelemesi gibi yöntemler kullanılmaktadır.

Türk vergi sistemi; gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergilerden oluşmaktadır. Türkiye'de vergi denetimi yapmaya yetkili olanları; vergi başmüfettişleri, vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi dairesi müdürleri, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar şeklinde sıralayabiliriz. Mükelleflerin vergiyi doğuran olayı, ilgili kanunlarda gösterilen süre ve usuller çerçevesinde vergi dairesine bildirmesiyle vergilendirme süreci başlar. Mükellefler bu süreçte vergi ödevlerini eksik yerine getirebilir veya hiç yerine getirmeyebilir.

Böyle durumlarda vergi idaresi, mükelleflerin bildirimlerinin doğru olup olmadığını çeşitli vergi denetim yöntemleri ile incelemektedirler. Vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen denetimlerde uygulanan denetim yöntemlerini; yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama şeklinde sıralamak mümkündür.

Türkiye’de vergi denetimi uygulamaları Hazine ve Maliye Bakanlığı’na bağlı birimler tarafından yerine getirilirken, ABD’de denetim ile ilgili birim Hazine Bakanlığı’na bağlı IRS’dir. Ayrıca vergi denetimleri, merkez ve taşra düzeyinde gerçekleştirildiğinden, Türkiye’de örgüt yapısı; merkez ve taşra örgütleri düzeyinde yapılandırılmıştır. Ancak, ABD’de örgüt yapısı; IRS merkezi, merkeze bağlı bölge müdürlükleri ve bölge müdürlüklerine bağlı vergi daireleri şeklinde yapılandırılmıştır. Vergi denetimleri ise, genellikle mükelleflerin işyerinde veya vergi dairelerinde yapılmaktadır. Bununla birlikte, denetime tabi tutulacak beyannamelerin seçiminde genellikle bilgisayar teknolojilerinden yararlanılmaktadır.

ABD’de uygulanan denetim yöntemleri ile ülkemizde uygulanan denetim yöntemleri arasında bazı farklılıklar ve benzerlikler bulunduğu görülmektedir. ABD’de uygulanan dairede yapılan inceleme ve mükellefin işyerinde inceleme yöntemleri ülkemizdeki vergi incelemesi yöntemine benzemektedir. Ancak, ABD’de dairede yapılan inceleme ve mükellefin işyerinde inceleme yöntemleri ayrı iki yöntem olarak kullanılırken, Türkiye’de iş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zorunlu sebeplerin varlığı ile mükellef veya vergi sorumlularının istemesi gibi durumlar hariç olmak üzere vergi incelemesi esas itibarıyla mükellefin iş yerinde gerçekleştirilmektedir. Benzer şekilde, ABD’de uygulanan indirilemeyecek kalemler programı yöntemi ülkemizdeki beyanname revizyonu yöntemine benzemektedir. İndirilemeyecek kalemler programında; hatalı vergi hesaplamaları, hatalı aile reisi beyanı, indirim hakkı olmayan kurumlara yapılan bağışlar ve normalden fazla çocuk sağlık giderleri beyannameler üzerinden incelenirken, beyanname revizyonu yönteminde, beyanname ve eklerindeki eksik ve hatalar tespit edilerek vergi incelemesine başlanılmadan önce eksik ve hataların giderilmesi yoluna gidilmektedir. Buna karşılık, ABD’de uygulanan mektupla yapılan inceleme yöntemi ülkemizde uygulanmamaktadır. Bu yöntem, tek bir vergi konusu üzerinden mektup, faks ve e-mail gibi iletişim araçları kullanılarak mükellefler ile vergi idaresi arasında karşılıklı olarak yazışma ile yapılmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, ülkemizde de bu yönteme benzer bir yöntem uygulanabilir. ABD’de olduğu gibi ülkemizde de bazı işlemlerin denetimi bu yöntem ile gerçekleştirilebilir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, A. (2011). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Arslan, M. (2006). *Vergi Hukuku*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Arslan, M. & Biniş, M. (2014). Amerika Birleşik Devletleri'nde Mahalli İdarelerin Mali Yapısı ve Merkezi İdare İlişkileri, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, Sayı: 9, 149-173.
- Ayhan, U. (2008). Amerika Birleşik Devletlerinde Yerel Yönetimler, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 70, 103-120.
- Demir, İ. C. (2008). ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı: 1, 275-297.
- Duran, M. (2004) ABD'de Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yapısı, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 192, 30-37.
- Erdağ, N. (2006). *Vergi İdaremiz ve Denetim Müessesesi*, Arıkan Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Hopkins, Bruce, "IRS Audits of Tax-Exempt Organizations Policies, Practices, and Procedures", <http://www.libgen.org/get.phpmd5=765F87397A65088847283B454F641268> (10.07.2018).
- IRS, (2013), "Examination of Returns, Appeal Rights, and Claims for Refund", Publication 556, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p556.pdf>, (03.08.2018), s.4.
- IRS, (2017). "Your Rights as a Taxpayer", IRS Publication 1, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf> (30.07.2018), s.2.
- IRS, (2018a). "Today's IRS Organization", <https://www.irs.gov/about-irs/brief-history-of-irs>, (30.07.2018).
- IRS, (2018b). "Wage & Investment Division", <https://www.irs.gov/about-irs/wage-investment-division-at-a-glance>, (30.07.2018).
- IRS, (2018c). "Large Business and International Division", <https://www.irs.gov/businesses/international-businesses/large-business-and-international-division-at-a-glance>, (30.07.2018).
- IRS, (2018d). "Small Business/Self-Employed Division", <https://www.irs.gov/about-irs/small-business-self-employed-division-at-a-glance>, (30.07.2018).
- IRS, (2018e). "Tax Exempt & Government Entities Division", <https://www.irs.gov/government-entities/tax-exempt-government-entities-division-at-a-glance>, (30.07.2018).
- Karyağdı, N. (2006). *Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresinde Vergi İncelemesi*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 2006/371, Ankara.

- Kızılot, Ş. & Taş, M. (2013). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Meriç, M. (2002). *Vergi Denetimi*, İlkem Ofset, İzmir.
- Organ, İ. (2008). *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Öncel, M., Kumrulu, A. & Çağan, N. (2006). *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Öz, E. & Akdemir, T. ABD Vergi Sistemi, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 168,86-103.
- Şeker, S. (1993). Vergi İncelemeleri Üzerine Genel Bir Değerlendirme, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 5, 40-55.
- Tekin, F. & Çelikkaya, A. (2014). *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayınları, Ankara.
- Tosuner, M. & Arıkan, Z. (2009). *Vergi Usul Hukuku*, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir.
- VDKB, (2018), “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın İdari Yapısı”, <https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Sayfalar/Idari-Yapi>, Erişim Tarihi: 03.08.2018.