TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİNİN HUKUKİ ETKİNLİĞİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Ayşe Nur Yılmaz
161124105

YÜKSEK LİSANS TEZİ
Kamu Hukuku Anabilim Dalı
Kamu Hukuku Yüksek Lisans Programı
Danışman: Prof. Dr. Dilek Yılmazcan

İstanbul
T.C. Maltepe Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Eylül, 2019

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

AYŞE NUR YILMAZ'ın "Türkiye'de Vergi Denetiminin Hukuki Etkinliği" başlıklı tezi 25.09.2019 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından değerlendirilerek "Maltepe Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği" nin ilgili maddeleri uyarınca Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans/~~Doktora~~ tezi oy birliğiyle/~~oy çokluğu~~yla, başarılı/~~başarısız~~ olarak kabul edilmiştir.

	Unvanı, Adı ve Soyadı	İmza
Üye (Tez Danışmanı)	Prof.Dr. Hanife Dilek YILMAZCAN Maltepe Üniversitesi	
Üye	Dr.Öğr.Üyesi Bahadır APAYDIN Maltepe Üniversitesi	
Üye	Dr.Öğr.Üyesi Ahmet Bumin DOĞRUSÖZ Marmara Üniversitesi	

Prof. Dr. Ahu TUNÇEL ÖNKAL
Enstitü Müdürü

Revizyon Takip Tablosu

REVİZYON NO	TARİH	AÇIKLAMA
00	01.03.2018	İlk yayın.

ETİK İLKE VE KURALLARA UYUM BEYANI

14/10/2019

Bu tezin bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu olmak üzere tüm aşamalarından bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilmeyen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; çalışmanın Maltepe Üniversitesinde kullanılan "bilimsel intihal tespit programı" ile tarandığını ve öngörülen standartları karşıladığını beyan ederim.

Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçlara razı olduğumu bildiririm.

Ayşe Nur Yılmaz

TEŞEKKÜR

Bu çalışmanın hazırlanması aşamasında, bilgisi, tecrübesi ve yol göstericiliğiyle yardımlarını esirgemeyen, çalışmanın her aşamasında bana destek olan ve çalışmanın şekillenmesine yön veren değerli danışman hocam Prof. Dr. Dilek Yılmazcan'a teşekkürlerimi sunarım.

Çalışmamı geliştirebilmem ve eksik yönlerini düzeltmem de görüşlerini esirgemeyen değerli hocalarım Dr. Öğr. Üyesi Ahmet Bumin Doğrusöz ve Dr. Öğr. Üyesi Bahadır Apaydın hocalarıma teşekkür ederim.

Beni bu alanda yüksek lisans yapmaya yönelten ve geleceğime dair yön vermemde ufkumu açan, bana yol gösterip, ışık tutan her soruma içtenlikle cevap veren değerli hocam Dr. Öğr. Üyesi Hürol Çankaya'ya teşekkür ederim.

Ayşe Nur Yılmaz

Eylül 2019

ÖZ

TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİNİN HUKUKİ ETKİNLİĞİ

Ayşe Nur Yılmaz
Yüksek Lisans Tezi
Kamu Hukuku Anabilim Dalı
Kamu Hukuku Yüksek Lisans Programı
Danışman: Prof. Dr. Dilek Yılmazcan
Maltepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019

Devletin varlığını devam ettirebilmesi, vatandaşa ihtiyacı olan kamu hizmetini en kaliteli şekilde sunabilmesi ve kamu harcamalarındaki finansmanın sağlanmasında en önemli etken vergilerdir. Ancak mükellefler, "devletin gelirine ortak olduğu" düşüncesinden hareketle vergi kaçırma eğilimindedir. Mükellef, sürekli çıkan vergi aflarına ya da caydırıcı olmayan cezalara dayanarak vergi kaçıracağı gibi mevzuatı bilmediği ya da yanlış yorumladığı içinde vergi kaçırabilir. Bu kayıp ve kaçakların önlenmesi için etkin bir vergi denetim sistemi oluşturmak gerekir. Ayrıca etkin vergi denetimi vergilemede adalet ve eşitlik ilkelerini de beraberinde getirir.

Bu çalışmanın amacı; Türkiye'de vergi denetim yapısını, irdelemek, bu yapının daha işler hale gelmesi için yapılabilecekleri ve vergi denetim faaliyetlerinin hukuki niteliğinin değerlendirilmesidir.

Anahtar Sözcükler: Vergi, Vergi Denetimi.

ABSTRACT

JUDICIAL EFFICIENCY IN TAX AUDIT IN TURKEY

Ayşe Nur Yılmaz
Master Thesis
Department of Public Law
Public Law Programme
Advisor: Prof. Dr. Dilek Yılmazcan
Maltepe University Social Sciences Institute,2019

Taxes are the most important factor for the government to continue its existence, provide the public services in the quality that is needed to its citizens and to provide financing for the public spending. But the taxpayers have a tendency to tax evasion because of the thought that "they are a partner to the income of the government". While taxpayer can evade taxes based on constant tax amnesties or punishments that are not deterrent enough, they can also evade taxes because of unknown or misinterpreted regulations. For these loss and evasions to be prevented, an active tax audit system should be established. Furthermore, active audit system will accompany fairness and equality in taxing principles with it.

This study's purpose is to examine the tax audit system in Turkey, the things that could be done to smoothen its operations and to evaluate the legal characteristics of tax audit activities.

Keywords: Tax**,** Tax Audit.

İÇİNDEKİLER

Jüri ve Enstitü Onayı……i

Etik İlke ve Kurallara Uyum Beyanı……ii

Teşekkür…….....……iii

Öz……..iv

ABSTRACT……v

İçindekiler……...vi

Kısaltmalar……xii

Tablolar Listesi……xiii

Özgeçmiş……xiv

Giriş……1

BÖLÜM 1. VERGİ DENETİMİ

1.1. Denetim Kavramı……4

1.2. Denetim Türleri……6

1.2.1. Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri..……...6

1.2.1.a. Finansal Denetim……..……6

1.2.1.b. Uygunluk Denetim……..……..7

1.2.1.c. Performans Denetim……..…….....7

1.2.1.d. Ekonomik Denetim.…….……..8

1.2.2. Statüsüne Göre Denetim Türleri…….……8

1.2.2.a. İç Denetim…….……8

1.2.2.b. Dış Denetim……..8

1.3. Vergi ,Vergi Denetimi Kavramı ve Önemi……9

1.3.1. Vergi Kavramı……9

1.3.2. Vergi Denetimi Kavramı……...…12

1.3.2. Vergi Denetiminin Önemi……14

1.4. Vergi Denetiminin Amacı……15

1.4.1. Mali Amaç…….……16
1.4.2. Ekonomik Amaç……17
1.4.3. Sosyal Amaç……..18
1.4.4. Hukuki Amaç…….……19
1.4.5. Siyasi Amaç……..……...…..19
1.5. Vergi Denetiminin İlkeleri……...….20
1.5.1. Ekonomi Politikasına Uygun Olma……...20
1.5.2. Mükellefleri Vergi Konusunda Eğitmek……20
1.5.3. Kanunların Uygulanmasını Kolaylaştırmak……..20
1.5.4. Genellik İlkesini Dikkate Almak……...21
1.6. Vergi Denetiminin Özellikleri……..21
1.6.1. Hukuki Bir Denetim Olması……..21
1.6.2. Yaptırımcı Olması……..21
1.6.3. Tarafsız Olması……..22
1.6.4. Kapsamlı Bir Denetim Olması……...22
1.6.5. Dış Denetim Olma Özelliği……...22
1.7. Vergi Denetiminin İşlevleri……..23
1.7.1. Araştırma İşlevi……..23
1.7.2. Önleme İşlevi…….……23
1.7.3. Eğitim İşlevi…….…..24
1.7.4. Düzeltici İşlev……24
1.8. Vergi Denetiminin Etkileri……...24
1.8.1. Ekonomik Açıdan Etkileri……25
1.8.2. İşletme Yönetimi Açısından Etkileri……25
1.8.3. Sosyal Adalet Açısından Etkileri……...25
1.9. Vergi Denetim Teknikleri……26
1.9.1. Mali Tablo Analizi……26
1.9.2. Vergi Dairesinde Kayıtlı Bilgilerden Yararlanma……27
1.9.3. İstihbarat Arşivindeki Bilgiler……...27

1.9.4. Aritmetik İnceleme……27
1.9.5. İşletme İçi Karşılaştırma……27
1.9.6. Karşıt İnceleme……..28
1.9.7. Belgelerin İncelenmesi……..28
1.9.8. Randıman İncelemesi Yapmak……..28
1.10. Dünyada Vergi Denetiminin Tarihçesi……..29
1.11. Bazı Ülkelerde Vergi Denetimi…….30
1.11.1. Amerika Birleşik Devletleri (ABD)…….30
1.11.2. İngiltere……33
1.11.3. Almanya……...…34
1.11.4. Fransa……..…..35
1.11.5. İtalya……37
1.11.6. Kanada…….37
1.11.7. Yabancı Ülkelerde Vergi Denetiminin Birlikte Değerlendirilmesi…….39
BÖLÜM 2. TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİ
2.1. Türkiye'de Vergi Denetimi……..41
2.1.1. Türkiye'de Vergi Denetiminin Tarihsel Gelişimi.……41
2.1.1.a. Cumhuriyet Öncesi Dönemde Vergi Denetimi…….41
2.1.1.b. Cumhuriyet Sonrası Dönemde Vergi Denetimi……43
2.1.1.c. Günümüzde Vergi Denetimi……..45
2.2. Vergi Denetim Türleri…….....46
2.2.1. Denetim Birimlerine Göre Sınıflandırılması…….46
2.2.1.a. Kamusal Denetim……..46
2.2.1.a. Özel Denetim…….46
2.2.2. Denetleyenle Denetlenen Birimlerin İlişkileri Bakımından Denetim. …..46
2.2.2.1. İç Denetim……..…47
2.2.2.1.a. Kamu İç Denetim Standartları……..…49
2.2.2.1.b. Uluslararası İç Denetim Standartları……49
2.2.2.2. Dış Denetim……...……50

2.3. Vergi Denetim Yöntemleri……...51
2.3.1. Doğrudan Denetim- Dolaylı Denetim…..…….51
2.3.2. Şekli Denetim- Maddi Denetim…….51
2.3.3. İleriye Doğru Denetim- Geriye Doğru Denetim……51
2.3.4. Aralıksız Denetim- Örnekleme Yolu İle Denetim…….51
2.3.5. Genel Vergi Denetimi-Özel Vergi Denetimi…….52
2.3.6. Olağan Denetim-Olağanüstü Denetim……...……52
2.3.7 İncelemenin Kapsamı Bakımından Denetim……..…52
2.3.8. İncelenecek Yükümlü Sayısı Bakımından Denetim…….53
2.4. Türk Vergi İdaresinde Mükellefin Ödevlerini Yerine Getirip Getirmediğini Denetleme Yolları ……..…..…53
2.4.1. Yoklama……..……...53
2.4.1.a. Tanımı ve Niteliği…….53
2.4.1.b. Önemi……..…….55
2.4.1.c. Yoklamaya Yetkili Olanlar…….……..55
2.4.1.d. Yoklamanın Yeri ve Zamanı……57
2.4.1.e. Yoklama Sonuçlarının Bildirilmesi…….…….57
2.4.2. Vergi İncelemesi……62
2.4.2.a. Tanımı…….……..62
2.4.2.b. Amacı ve Kapsamı…….……..63
2.4.2.c. İnceleme Yapmaya Yetkili Olanlar……..64
2.4.2.d. İnceleme Elemanlarının Yetki ve Sorumluluklar…….65
2.4.2.e. İncelemeye Başlama Zamanı……66
2.4.2.f. İncelemenin Yapılacağı Yer……..67
2.4.2.g. İnceleme Tutanakları……67
2.4.2.h. İnceleme Raporları……..….68
2.4.3. Aramalı İnceleme…….……..70
2.4.4. Bilgi Toplama……73
2.4.5. Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi……74
2.5. Mükellefin Hak ve Ödevleri…….75

2.5.1. Mükellefin Hakları……..…75
2.5.1.1. Vergi İncelemesi Sırasındaki Haklar…….77
A. İnceleme Elemanının Kimliğini Görme Hakkı…….…77
B. İncelemenin Kendi İşyerinde Yapılmasını İsteme Hakkı……..77
C. İncelemenin Dairede Yapılmasını İsteme Hakkı……...77
D. İnceleme Konusunu Öğrenme Hakkı……77
E. İşyerinde Yapılan İnceleme de Mesai Saatleri Dışında İnceleme Yapılmamasını İsteme Hakkı……..78
F. İncelemenin İşyerinin Faaliyetini Engellememesini İsteme Hakkı…78
G. İnceleme Bittiğinde, Bunun Yapıldığına Dair Belge İsteme Hakkı...78
H. Tutanaktan Bir Nüsha Alma Hakkı……...78
I. Tutanakları İhtirazi Kayıtla İmzalama Hakkı…….78
J. Tutanağı İmzalamama Hakkı……..79
K. Doğru Vergi Miktarının Belirlenmesini İsteme Hakkı……..79
L. Vergi Mahremiyetine Uyulmasını İsteme Hakkı……...79
2.5.1.2 Mükellefin Genel Hakları……..79
A. Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı……...79
B. Bilgi Alma Hakkı…….80
C. Başvuru Hakkı…….80
D. Temsilci Kullanma Hakkı……82
E. Bilgilerin ve Özel Hayatın Gizliliği Hakkı……..82
F. Belirlilik Hakkı…….83
2.5.1.3. Mükellefin Özel Hakları……....83
A. Tarh ve Tahsile İlişkin Haklar…….83
B. Uyuşmazlıkların Çözümüne İlişkin Haklar…….84
C. Vergi Denetimine İlişkin Haklar…….84
2.5.2. Mükellefin Ödevleri……...84
2.5.2.a. Bildirimde Bulunma……..85
2.5.2.b. Defter Tutma…….86
2.5.2.c. Ödeme Kaydedici Cihaz Kullanma……...…87

2.5.2.d. Belge Düzeniyle İlgili Kurallara Uyma…….87
2.5.2.e. Diğer Ödevler……....88
2.6. Türkiye'de Vergi Denetim Kurumları……..88
2.6.1. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı…….……88
2.6.2. Gelir İdaresi Başkanlığı…….90
BÖLÜM 3. HUKUKİ AÇIDAN TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ
3.1. Genel Anlamda Vergi Denetiminde Etkinlik……...93
3.2. Mevzuatta Etkinlik……...95
3.3. İdare Açısından Etkinlik…….100
3.4. Vergi Yargısında Etkinlik…….……..105
3.4.1. Kamu Denetçiliği Kurumunun Vergi Uyuşmazlıklarında Rolü……..106
3.5. Vergi Denetiminin Etkinliğinde Risk Analizi……107
3.6. Vergi Denetim Oranlarının Değerlendirilmesi……..……109
SONUÇ…….…112
KAYNAKÇA……118

KISALTMALAR

AATUHK:	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABD:	Amerika Birleşik Devleti
AGE:	Adı Geçen Eser
AGM:	Adı Geçen Makale
AGT:	Adı Geçen Tez
AİHM:	Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
DIRCOFİ:	Direction du Control Fiscole
DSF:	Direction des Services Fiscoux
DVNİ:	Direction For National on İnternational Tax Auditing
G&Gİ:	Gelir Gümrük İdaresi
GİB:	Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK:	Gelir Vergisi Kanunu
HUK:	Hesap Uzmanlar Kurulu
IRS:	Internal Revenue Service
IIA:	The Institute of Internal Auditorts
İİBF:	İktisadi İdari Bilimler Fakültesi
KHK:	Kanun Hükmünde Kararname
KDK:	Kamu Denetçiliği Kurumu
KDKK:	Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu
HMB:	Hazine ve Maliye Bakanlığı
MD:	Madde
MTK:	Maliye Teftiş Kurulu
RG:	Resmi Gazete
S:	Sayfa
SA:	Sayı
SeCIT:	Tax Advisory and İnspective Servise
SPK:	Sermaye Piyasa Kanunu
TBMM:	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TC:	Türkiye Cumhuriyeti
TDK:	Türk Dil Kurumu
TÖU:	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma
VDK:	Vergi Denetimi Kurumu
VS:	Vesair
VUK:	Vergi Usul Kanunu
YY:	Yüzyıl

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1: E-Yoklama İstatistikleri……...……59

Tablo 2: 2017 Yılı İhbar Sayısı……..…69

Tablo 3: Türkiye Genelinde Yapılan Yaygın ve Yoğun Denetim Çalışmaları……..71

Tablo 4: 2017 yılı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları……..75

Tablo 5: Vergi İnceleme Sayıları……98

Tablo 6: İnceleme Türlerinin Oransal Dağılımı……...109

Tablo 7: Mükellef Başına İnceleme Sonuçları…….110

Şekil 1: Yoklama Fişi Örneği……..61

ÖZGEÇMİŞ

Ayşe Nur Yılmaz

Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Eğitim

Y.Ls.	2019	Maltepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı
Ls.	2010	Abant İzzet Baysal Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Kamu Yönetimi Anabilim Dalı Psikoloji Anabilim Dalı
Lise	2006	Çavuşbaşı Çok Programlı Lisesi

İş/İstihdam

Yıl	
2016 -	Doğuş Otomotiv

Kişisel Bilgiler

Doğum yeri ve yılı : Kadıköy, 1995 Cinsiyet: K
Yabancı diller : İngilice (iyi)
GSM / e-posta : 05422958966 / aysenuryilmaz37@hotmail.com

GİRİŞ

Günümüzdeki sosyal devlet anlayışı, devlete bazı kamu hizmetini sunma zorunluluğunu beraberinde getirmiştir. Devletin bu hizmeti sunabilmesi harcama yapmasını doğurur. Bu harcamaları yapabilmesi için de önemli bir gelir kaynağına ihtiyaç duyar. Sunulacak kamu hizmetleri için yapılacak harcamaların finansmanında en önemli kaynak yasama organı tarafından kanunla belirlenen şekilde toplanan vergilerdir.

Vergi, kamu hizmetlerinin yürütülebilmesi için hükümetin ya da yerel yönetimlerin doğrudan ya da dolaylı yoldan topladığı paraya denir. Vergi, mükellefe sorulmadan kanuna dayandırılarak devlet tarafından alınır. Bu zorunluluk algısı vatandaşta "devletin gelirine ortak olduğu" algısı yaratmıştır ve vatandaş vergiyi ödememek için vergi kaçakçılığı gibi yollara başvurmaya başlamıştır. Bu sorunsalın önüne geçebilmek için de vergi denetimi yöntemine başvurmuştur.

Mükellefler az vergi ödemek için kasıtlı olarak yanlış yapabilecekleri gibi istemeyerek de bu hataya düşebilirler. Mükellefler var olan yasayı yanlış yorumlayarak, istemeyerek hatalı bildirimde bulunabilirler. Mükellef yasayı yanlış yorumlayıp istem dışı vergi kaçırabileceği gibi, devlete gelir sağlamak istemediği için de vergi kaçırmaya başvurup eksil beyanda bulunabilir. Tüm bu vergi kayıplarını önlemek için mükelleflerin bilgilendirilmesi, mevzuatın açık ve anlaşılır olması vs. gibi mükellefi bilgilendirici ve teşvik edici uygulamaların olması gerekse de; vergi idaresinin mükellefler tarafından yapılan bildirimlerin gerçeğe aykırı ya da yanlış olabileceğini göz önünde bulundurarak, bu bildirimlerin tekrar gözden geçirilmesinde büyük yarar vardır. Bu gözden geçirme işlemin gerçekleşmesinde başvurulacak yöntem ise tüm bu öğretici ve teşvik edici uygulamaların tamamlayıcısı olan vergi denetim sistemidir.

Vergilendirme işleminde mükellef ve vergi dairesi arasındaki ilişkide dönüm noktası vergi denetimidir. Vergi denetimi hak ve özgürlükleri çok fazla etkileyen bir idari işlemdir. Mükellef denetim işlemi sırasında bazı özgürlüklerinin sınırlandırıldığı hissine kapılıp devlete olan güvenini iyice kaybedebilir. Bu sebeple denetim işlemi sırasında mükellefin haklarını da gözetmek, mükellefin haklarını korumak, gerekirse bu konuda detaylıca bilgilendirmek gerekir.

Bir vergi denetimi, vergi mükelleflerinin mevcut vergi sisteminin ilke ve kurallarına uygun hareket ettiğini doğrulamak için vergi idaresi ve vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen bir prosedür olarak tanımlanmaktadır. Vergi denetimi devlete kaynak sağlama gibi bir amacın yanı sıra, ekonomik, sosyal, hukuki ve siyasi amacı da içerisinde barındırır. Vergi denetimi kayıt dışı ekonomiyi önleyeceği gibi aynı zamanda vergilemede eşitlik ve adaleti arttırarak vatandaşın da devlete olan güvenini artmasını sağlar. Çünkü "herkesten gelirine göre" ilkesi mükellefte korunduğu hissi yaratır ve bir nebze devlete olan güvenini korur.

Vergi denetimindeki artışın vergi gelirlerini arttıracağı düşünülse de bunun tam tersi bir durumla da karşı karşıya kalınabilir. Vergi denetimindeki artış, mükellefi vergi kaçırmaya ya da vergiden kaçınmaya yönlendirerek vergi gelirlerinin azalması sonucunu da doğurabilir. "Herkesten gelirine göre" ilkesinin bilincinde olan vatandaş, ne kadar geliri artarsa ödeyeceği verginin de o kadar artacağını bildiği için, devletten isteyerek vergi kaçıran mükellefte gelirini düşük gösterme vs. eğilimlere yol açacaktır.

Vergi gelirlerinde azalma olmaması için uygulanacak en önemli etken vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasıdır. Vergi denetiminde etkinliğin sağlanması ise öncelikle denetimi yapan kurum ve kişiler tarafından sağlanır. Vergi denetiminde Türkiye Cumhuriyeti'nde sorumlu kurum Hazine ve Maliye Bakanlığı'dır. Bakanlık zaman zaman denetimi etin kılabilmek için denetim kurumlarının yapısını ve işleyişini değişmiştir.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye'de vergi denetiminin yapısını incelemek, bu yapının daha işler hale gelmesi için yapılabilecekleri ve vergi denetiminin hukuki niteliğinin değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

Dört bölümden oluşan çalışmamın birinci bölümünde; öncelikle denetim ve vergi kavramlarının kendi başına neyi ifade ettiğini akabinde iki kavramın birleşmesiyle meydana gelen "vergi denetimi" kavramının ne demek olduğu, hangi amaçla kullanıldığı, günümüzde nasıl bir işleve sahip olduğuna ve hangi özellikleri taşıyor olduğunu incelenmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, Türkiye'de vergi denetiminin nasıl işlediğine, denetimin işlerliğini korumak ve sisteme oturtabilmek için hangi yöntemlerin uygulandığına, Türkiye'de, denetlenen mükellefin hak ve ödevlerinin neler olduğunda bahsederek vergi denetimi kavramının öğrenilmesi amaçlanmış ve bu denetim uygulamasından sorumlu kurumlara değinilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde; vergi denetiminin mevzuata bağlı kalınarak hukuki etkinliği ortaya koyulmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın sonuç bölümünde ise, vergi denetimine ilişkin bulgular ortaya koyularak, vergi denetiminin hukuki etkinliğini arttırmayı amaçlayan yeni öneriler ortaya koyulacaktır.

BÖLÜM 1. VERGİ DENETİMİ

1.1. Denetim Kavramı

Türk Dil Kurumunun(TDK) güncel Türkçe Sözlüğüne göre denetleme, bir görevin doğru yürütülüp yürütülmediğini anlamak için araştırma yapmak, murakabe etmek, kontrol etmektir.[1]

Denetim, bir kişinin, kurumun veya yönetim biriminin yapısını, faaliyetini ve mesleğini, yasalar, düzenlemeler, düzenlemeler, kararlar ve kurallar gibi önceden tanımlanmış kriterler ile ölçen ve yanlışlıklar, eksiklikler veya eksiklik içerip içermediğini belirleyen yazılı ve sözlü bir çalışmadır.[2] Bu denetim kavramı kapsamında kullanılan, revizyon, murakabe, kontrol ve teftiş gibi bir çok kavram olsa da bu kavramların içeriği farklı nitelikler taşımaktadır.

Revizyon Latin kimliği revidere kökünden geliyor. " Bu inceleme, inceleme ve tekrar görme gibi değerleri içerir. Geniş anlamda, revizyon, bir organizasyon veya birimin iç veya periyodik faaliyetlerinin bir parçası olarak gerçekleştirilen işlemlerin gözden geçirilmesidir.[3]

Murakabe, Arapça rakip kelimesinden gelir ve gözaltında bulundurma anlamı taşır.[4]

Kontrol, Latinceden dilimize geçmiş bir kavramdır. Contrarotula kelimesinden türetilmiştir. Ticari defterlerin olmadığı dönemlerde rotula denilen cetvellerin kullanılması suretiyle, aynı işlemin yazıldığı esas cetveldeki kayıtların kontrol edilmesi bu yoldan sağlanıyordu. Daha sonrasında comtrarotula kavramı her türlü tedbir için kullanılmaya başlamış ve geniş bir anlam kazanmıştır.

---

[1] TÜRK DİL KURUMU, **Güncel Türkçe Sözlük'te Söz Arama,** http://www.tdk.gov.tr/. Erişim Tarihi: 19.02.2018.
[2]ORGAN,İbrahim, Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması, Gazi Kitapevi, Ocak 2008, s.3.
[3]ORGAN, İbrahim, age, s.3.
[4] Meydan Larousse, 9. Cilt Meydan yayınevi, İstanbul, 1972, s.69. aktaran Latipa Kulmanova, Vergi Denetiminin Etkinliği, Yüksek Lisans Tezi, 2006, Bursa, s.4.

Kontrol kavramı bir işin doğru yapılıp yapılmadığını incelemek ve birimleri düzene koymak anlamını taşır.[5]

Teftiş kavramı ise, Arapça "fetş" kökünden gelmektedir. Latincede ise karşılığı "İnspicere" olarak adlandırılır. Bu kavram yoklama, gözden geçirme, süzme gibi anlamlara gelir. Teftiş, bir şeyin doğrusunu anlamak için yapılan araştırma, denetleme anlamına gelir. Bu bağlamda kavram, Türk kamu yönetiminde denetim birimleri teftiş kurulları adı altında teftiş adıyla bilinen genel denetim, inceleme ve soruşturma görevlerini üstlenmek üzere kurulmuştur.[6]

Denetim kavramını tarihsel olarak incelediğimizde; ilk çağda Atina'da maliye tahsildarlarının hesaplarını denetleyen ve yolsuzluklarını ortaya çıkaran denetim kuruluşları oluşturulurken Roma İmparatorluğu'nda kamu maliyesinin kontrolü "kester" adı verilen denetçilerle sağlanmıştır. Orta çağda ise bir durgunluk dönemi hakimken ekonomik gelişmelere paralel olarak muhasebe ve denetim olgusu da önem kazanmaya başlamıştır.[7]

Sanayi Devrimi'nden yirminci yüzyılın başlarına kadar geçen dönemde ise, iktisadi faaliyetlerin ve ilişkilerin giderek karmaşıklaşması, hakla açık şirketlerin ortaya çıkması gibi unsurlar sermayedar ve yöneticinin ayrışmasına yol açmış, bu durumda beraberinde denetim ihtiyacını getirmiştir. Yirminci yüzyılda ise geniş ve karmaşık yapılı şirketlerin ortaya çıkması ile birlikte denetim fonksiyonunun gelişimi hızlanmış ve denetimde uluslararası nitelikte örgütlenmelere ihtiyaç artmıştır. Böylece iktisadi faaliyetlerin denetimi olarak başlayan süreç, modern anlamda işletme-muhasebe denetimi ile özdeşen bir tarihsel gelişim sergilemiştir.[8].[9]

[5] BATMAZ, Yavuz, "Denetim Üzerinden Kamu Yönetimindeki Değişimi Anlamak" s.8., Sayıştay Dergisi, Temmuz-Eylül 2015/Sayı:98.
[6] BATMAZ, Yavuz, age, s.8.
[7] TEKİN, Fazıl, ÇELİKKAYA, Ali, Vergi Denetimi, Seçkin Yayınevi, 7. Baskı, Ocak 2016, s.27.
[8] ORGAN, İbrahim, age, s.16.
[9] TEKİN, Fazıl, ÇELİKKAYA, Ali, age, s.27.

Dört tür denetim kavramı vardır: finansal denetim, performans denetimi, sistem denetimi ve bilgi teknolojisi denetimi, en eski ve en yaygın finansal denetimdir. Mali denetim, belirli öncelikler, mevzuat ve diğer ilkeler ışığında kamu kaynaklarının edinimi, korunması ve kullanımının denetlenmesidir. Performans denetimi ise, kamu idarelerinin doğru olanı en düşük maliyetle yaptığını doğrulamak için tasarlanmıştır. Sistemin denetimi ile ilgili olarak yürütülen kontrol önlemlerinin etkinliğini ölçmek için iç kontrol sistemi detaylı olarak kontrol edilmelidir. Bir bilgi teknolojisi denetimi, bilgi sistemlerinin güvenliğini korumada yetkinliği ve etkinliği doğrular.[10]

1.2. Denetim Türleri

Denetim türleri konusuna ve amacına göre denetim türleri ve statüsüne göre denetim türleri olmak üzere iki ayrı grupta incelenebilir.

1.2.1. Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri

Denetimin türlerini konusuna ve amacına göre incelediğimizde; "Finansal Denetim", "Uygunluk Denetimi" ve "Performans Denetimi" olmak üzere üç başlıkta toplanmaktadır. Zamanla bu üç denetim türünün bir arada yürütülmesiyle birlikte dördüncü denetim türü olan "Ekonomik Denetim" türü ortaya çıkmıştır.

1.2.1.a Finansal Denetim

Finansal denetim; finansal tabloların işletmenin gerçek durumunu yansıtıp yansıtmadığının genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ya da vergi mevzuatı gibi önceden saptanmış ilkelere göre denetlenmesidir.[11]

Finansal denetimin genel özellikleri şu şekilde sıralanabilir;[12]

- Bu denetim türünün asıl amacı incelenen mali tablolara güvenilirlik kazandırmaktır.
- Denetim tamamen bağımsız kişilerce yapılır.
- Denetimin önemli hatalarının ortaya çıkarılmasına yöneliktir.

[10] MUTLUER, M. Kamil, ÖNER, Erdoğan, KESİK, Ahmet, Bütçe Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, Şubat 2011, s.289-291.
[11] ATAMAN, Ümit, HACIRÜSTEMOĞLU, Rüstem, BOZKURT, Nejat, Muhasebe Denetim Uygulamaları, Alfa Yayınları, İstanbul 2001, s.18.
[12] ATAMAN, Ümit, HACIRÜSTEMOĞLU, Rüstem, BOZKURT, Nejat, age, s.18-19.

- Denetim sonunda, mali tablolar hakkında tek bir görüş oluşturulur, tek tek hataların neler olduğuyla ilgilenilmez.

1.2.1.b Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, finansal işlemlerin uygunluğunun ve bir kuruluşun faaliyetlerinin önceden belirlenmiş yöntem, kural veya mevzuatla denetlenmesidir.[13]

Uygunluk denetiminin etkili olabilmesi için aşağıdaki koşulların gerçekleşmiş olması gerekir;[14]

- Denetimi yürütecek olan denetçinin bu konuda yetenekli olması,
- İşletme içerisinde iyi bir belge dosyalama sisteminin var olması,
- Uygunluk denetimi sonuçlarının raporlanmasında işleyen bir sistemin olması, şarttır.

Uygunluk denetimi büyük ölçüde, belirlenen işletme içi kurallara ve politikalara uyup uymadığının denetlenmesi için iç denetçiler aracılığıyla yerine getirilmektedir.[15] Vergi denetiminde, işletmelerin VUK hükümlerine uygun davranıp davranmadıkları denetlenir ve vergi denetimi uygunluk denetiminin en önemli örneğidir.[16]

1.2.1.c. Performans Denetimi

Faaliyet denetimi olarak da adlandırılan bu denetim türü, bir örgütün kaynak kullanımının etkinliğini ve verimliliği değerlendirmek amacıyla, örgütün tamamının ya da bir kısmının faaliyetlerinin değerlendirilmesidir.[17]

Performans denetiminde, performans performans standartlarıyla karşılaştırılır ve kuruluşun hedeflerine ulaşıp ulaşmadığını görmek için ölçülür. Denetim sonunda, verimlilik ve etkinliği artırmak için önerilerde bulunulur. Bu denetim kamu ve özel sektörde iç denetçiler, kamu kuruluşlarında ise kamu denetçileri tarafından yürütülür.[18]

---

[13] TEKİN, Fazıl, ÇELİKKAYA, Ali, age, s.29.
[14] GÜREDİN, Ersin, Denetim, 10. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2000, s.14
[15] ORGAN, İbrahim, age, s.8.
[16] ATAMAN, Ümit, HACIRÜSTEMOĞLU, Rüstem, BOZKURT Bozkurt, age, s.18-19.
[17] ORGAN, İbrahim, age, s.8-9.
[18] KEPEKÇİ, Celal, Bağımsız Denetim, 4. Baskı, Siyasal Kitapevi, Ankara 2000, s.3.

1.2.1.d. Ekonomik Denetim

Ayrıca entegre denetim veya sistematik denetim olarak da adlandırılır. Bu denetim türü, finansal, uygunluk ve performans denetimlerinin birlikte yürütüldüğü ve iletildiği bir denetim sistemidir. Ekonomik denetim türüyle, hem kuruluşun finansal tablolarının ve faaliyetlerinin yürürlükteki mali mevzuata uygunluğu denetlenir hem de kuruluşların kaynaklarının etkili kullanıp kullanmadığı ölçülür.[19]

1.2.2 Statüsüne Göre Denetim Türleri

Statüsüne göre denetim türleri; iç denetim, dış denetim ve kamu denetimi olarak sayılır.

1.2.2.a. İç Denetim

İç denetimde; Denetimin planlanması, alınan bilgilerin analiz edilmesi, bu bilgilerin değerlendirilmesi, denetim sonuçlarının uygun bir yönetim ve izlemeye sunulması gibi sistematik zaman dilimi bulunmaktadır.

Bu denetim türü, finansal denetim, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimini kapsar.[20] İç denetim başlığı dördüncü bölümde daha detaylı bir biçimde ele alınmıştır.

1.2.2.b. Dış Denetim

Dış denetim ise iç denetimin aksine işletme ile organik bağı bulunmayan, işletmenin personeli olmayan kişiler aracılığıyla yapılan denetimdir.[21]

Dış Denetim; "bağımsız denetim" ve "kamu denetimi" olmak üzere ikiye ayrılır.

Bağımsız denetim; Çalışma yöntemi, ilke ve kurallar kanunla düzenlenir ve müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan ve kendi adına serbest çalışan kişiler olarak hareket eden veya bir denetim kurumu ile ilişkilendirilen denetçiler tarafından yürütülür.[22]

---

[19] TEKİN, Fazıl, ÇELİKKAYA, Ali, age, s.30.
[20] OKSAY, Suna, ACAR, Onur, Avrupa Birliği ve Türk Sigorta Sektöründe Denetim, Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği, Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları-9, İstanbul 2007, s.31.
[21] TEKİN, Fazıl, ÇELİKKAYA, Ali, age, s.31.
[22] GÜREDİN, Ersin, age, s.9.

Devlet denetimi; Bunlar, devlet kurumlarında halkın ihtiyaçlarını karşılamak adına örgütlenmiş kurumlar tarafından yapılan ve ilgili yasalardaki yetkime dayanarak yapılan kontrollerdir. Bu denetimin amacı, kuruluşların yasalara ve kamu yararına göre faaliyet gösterip göstermediğini doğrulamaktır.[23]

Kamu denetimi, denetimin amaçlarına, kapsamına ve denetim yapan birimlere göre şu şekilde sınıflandırılabilir;[24]

- Denetim görevleri yapan denetim kurumları; Devlet Denetleme Kurulu, Sayıştay, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu.

1.3. Vergi, Vergi Denetimi Kavramı ve Önemi

1.3.1. Vergi Kavramı

Vergi devletin belirli işlerden belirli kriterler çerçevesinde aldığı maddi kazanımlardır. Vergilendirme ilişkisinin bir tarafı devlet diğer tarafı mükelleftir.[25]

Geniş anlamda, bir vergi, nüfusun ekonomik ihtiyaçlarını karşılamak için devlet ya da devlet tüzel kişiliğinin bireyler ya da tüzel kişilerden elde ettikleri gelir, zenginlik ve harcamalarla ilgili olarak parasal ya da parasal olmayan payları olarak tanımlanabilir. Verginin beş temel özelliği vardır;[26]

- Vergi parasal bir yükümlülüktür.
- Vergi karşılıksızdır.
- Vergi hukuki bir güce dayanır ve zorunlu ödemedir.
- Vergi daha önceden belirlenmiş kurallara göre toplanır.
- Verginin amacı, kamu yararı için yapılan harcamaları karşılamaktır.

[23] ORGAN, İbrahim, age, s.13.
[24] KEPEKÇİ,Celal, age, s.4.
[25] ÜNSAL,Hilmi, Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi, Detay Yayıncılık, Şubat 2009, s.1.
[26] DEMİRBAŞ, Talha, "**Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin İşlevi**", Yüksek Lisans Tezi, s.18.

1982 anayasasında herhangi bir vergi tanımı yapılmamıştır ama anayasanın 73. maddesinde "vergi ödevi" kavramı anlatılmıştır. Anayasanın 73. Maddesinde *Her kişi gerekli olan kamunun giderlerinin karşılanması bakımından devlete ekonomik durumu ve yaptığı işin durumuna göre vergi vermesi şarttır. Vergide adaletli ve eşit bir dağılım sağlamak özellikle maliye politikalarının sosyal amacını içermektedir. Vergiler, harçlar kanun koyucu tarafından oluşturulur daha sonra kaldırılabilir,''*hükümleri bulunmaktadır. Anayasamız her ne kadar bir vergi tanımı yapmamış olsa da 73. madde ile birlikte herkesin gelirine göre vergi ödemesi gerektiğini açık bir şekilde anlatmıştır.

Vergi kavramının yedi temel ilkesi vardır;

1. **Genellik ilkesine göre**, topluluktaki herkesin vergi ödemesi gerekiyor. Vergilendirmede, herkes sınıf, dil, ırk veya inançtan bağımsız olarak vergi ödemek zorundadır. Genel vergi ödemesi, genel ilkenin özü olarak bilinmektedir.[27] Bu ilke Anayasanın 74'üncü maddesinde yer almasının yanı sıra bir hüküm altına toplanmıştır.
2. **Verimlilik İlkesi**; vergilerin sade biçimde bir masraf yapmadan toplanması anlamına gelmektedir. Devletin almış olduğu vergiyi harcadığında mükellefin harcamasından daha yararlı olması özellikle devletin verimlilik ilkesi bakımından oldukça önemlidir. Devlet vatandaştan topladığı vergileri vatandaşa hizmet sağlamak adına kullanmıyorsa vergi veren halk artık vergi vermek istemeyecektir.[28]
3. **Eşitlik İlkesi**; bireylerin mali gücüne göre vergi yükümlülüğüne katılmasıdır. Vergilemede eşitlik kavramından bahsetmemiz yatay adalet ve dikey adalet kavramlarını beraberinde getirir. Yatay adalet kavramı, aynı durumda olanların aynı oranda vergi yüküne sahip olmasını içerirken, dikey adalet kavramı farklı durumda olanların farklı oranda vergi yüküne sahip olmasını içerir. Bu ilke vergilendirmenin mükellefler arasındaki bireysel, ailevi ve maddi durumlarına göre orantılı bir şekilde yapılmasını gerektirmektedir. [29]

[27] AKMAN, T. Koray, Türk Vergi Hukuku, İlya İzmir Yayınevi, 2011, s.34.
[28] DEMİRTAŞ, Talha, agt, s.21.
[29] AKMAN, T. Koray, age, s.35-36.

4. **Adalet ilkesi**, Anayasa içinde vergilerin kişilerin ve tüzel kişilerin mali güçlerine göre adalet içeren ve eşit olarak dağıtılması gerektiğine değinilmiştir. Anayasada belirtilmiş olan bu duruma göre kişilere vergi dağıtılırken adaletli ve kişinin ekonomik durumu göz önünde bulundurularak yapılması şart haline getirilmiştir. Bu nedenle, çıkarılacak vergi kanunlarının kişilerin ödeme güçlerine göre vergilendirilebilmesine ilişkin olmalıdır.[30]
5. **Belirlilik ilkesi,** Ödenecek vergi miktarı, süresi ve formatı zorunlu ve anlaşılabilirdir. Vergi matrahının tanımı, tarifesi, ödeme zamanı ve vergi mevzuatındaki vergi şekli bu ilkeye uymalıdır.[31] Vergi temelli vergi sistemlerinde kesinlik ilkesi, vergi mükelleflerinin doğru beyannameler vermeye zorlanmasında büyük rol oynamaktadır.Çünkü süreç ne kadar net olursa mükellefin beyanı da aynı doğrultuda doğru beyana yakın olacaktır.
6. **Açıklık ilkesi** ise, vergi mevzuatının uygulanmasına ilişkin hüküm ve genelgelerin anlaşılabilir olması. Bu ilkenin amacı, vergi mükellefinin, özel ve özel çabalara ihtiyaç duyulmaksızın anlaşılabilir bir vergi sistemine tepkisinden kaçınmak ve vergi yönetimi ve yargı sisteminin işleyişini olumlu yönde etkilemektir.[32]
7. **Yasallık ilkesine göre**, Vergilendirme kanunla düzenlenmeli ve uygulama yasaların gereklerine uygun olarak yapılmalıdır. Kanun ile belirlenen vergilerin kaldırılması, iç sirküler veya mahkeme kararları veya çeşitli usullerle yasalarca öngörülmeyen vergi yükümlülüklerinin uygulanmasının vergi ve hukuk sistemini zayıflattığı bilinmektedir.[33] Verginin yasallığı ilkesi gerçek anlamda ilk kez 1924 anayasasında ortaya koyulmuştur. Bunu takip eden 1961 ve 1982 anayasalarında da bazı değişikliklerle varlığını korumuştur. İdare kanunun ön gördüğü sınırlar ve ölçüler içerisinde kişilere mali sorumluluk yükleyebilir.[34]

[30] PEHLİVAN, Osman, age, s.23.
[31] DEMİRTAŞ, Talha, agt, s.24.
[32] SAVAŞ, Abdullah, agm, s.181.
[33] DEMİRTAŞ, Talha, agt, s.25.
[34] CEYHAN, Murat, Verginin Yasallığı İlkesi, 19 Ekim 2003, Erişim: www.alomaliye.com, Erişim Tarihi: 20.01.2018.

1.3.2. Vergi Denetimi Kavramı

Vergi mükellefleri ekonomik, sosyal ve psikolojik nedenlerle vergi vermeme eğilimindedirler. Vergi vermeme eğilimi, toplumda vergi vermenin ahlaka aykırı sayılmaması ya da caydırıcı denetleme ya da cezaların olmamasından da kaynaklanmaktadır. Vergi mükelleflerinin vergi kaçırma eğilimi, vergi denetimi ihtiyacını yaratmıştır.[35] Vergi denetimi kamusal mali denetiminin bir parçasıdır.

Vergi denetimi, vergi yönetiminin denetimi alanında uzmanlaşmış elemanlar aracılığıyla, mükelleflerin vergi doğuran olayların yasal çerçeveye uygunluğunun araştırılmasıdır. Vergi denetimi, doğru uygulandığında vergi güvenliğinin sağlanmasında rol oynayan en önemli etkendir.

Mükelleflerin yasalara uygun vergi görevlerini yerine getirip getirmeme durumları düzenli olarak denetlenmeli, denetlenmeyen mükelleflerde de her an denetlenebilecek olma izlenimi yaratarak caydırıcı bir etki yaratmaktadır.

Vergi denetimi, vergi mükelleflerinin ve vergi idaresinin vergi yasalarına uymasını, vergi adaleti alanındaki tüm olası vergi kaynaklarını vergilendirmesini ve vergi sistemini iyileştirecek çözümler bulmasını sağlamalıdır.[36] Vergi denetiminin en önemli işlevi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması varsa eksik ya da yanlışlıkların düzeltilmesidir.

Vergi denetiminin özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz;[37]

- Vergi denetimi hukuku bir denetimdir.
- Vergi denetimi tarafsızdır.
- Vergi denetimi arayıcı ve bulucudur.
- Vergi denetimi yaptırımcı bir niteliğe sahiptir
- Vergi denetimi bir hesap denetimidir.
- Vergi denetimi kamusal nitelikte bir denetimdir.

---

[35] ORGAN, İbrahim, age, s.37.

[36] OĞUZTÜRK, Bekir Sami, ÜNAL, Ertuğrul Kutay, **"Türkiye'de Vergi Denetiminde Yeni Dönem"**, Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, 2015, Sa;13, S.209-210. Erişim: www.scholor.google.com.tr ,Erişim Tarihi:07.01.2018.

[37] OĞUZTÜRK, Bekir Sami, ÜNAL, Ertuğrul Kutay, agm, s.209.

Yukarıda sayılan tüm özellikleri incelediğimizde aslında her özelliğin hukuki bir dayanağı vardır. Vergiyi ve tüm vergisel süreçleri kapsayan bir vergi mevzuatının olması onun hukuki dayanağını gösterirken anayasa md. 73 tarafsızlığını gösterir. İlgili madde verginin herkesten mali gücüne göre alınacağını içerir. Burada kast edilen "herkes" kavramı, din, dil, ırk ayrımı gözetmeden her vatandaştan eşit vergi alınmasını ifade eder. Vergi denetiminin arayıcı ve bulucu olması ise, aslında devleti koruduğu kadar mükellefi de korur. Çünkü yapılan denetimler neticesinde devlete ödenen eksik vergiler tespit edilirken, devlete ödenen fazla vergiler de tespit edilir.

Vergi denetimi, sadece vergi kayıplarını önlemeye yönelik olarak yapılmamaktadır. Vergi denetimi sırasında başka amaçlardan söz edilebilir. Bu hedefler borçluyu eğitmek, vergi bilincini oluşturmak, eşitlik ve adalet ilkelerini vergi uygulamalarında uygulamak ve sosyo-ekonomik hedeflere ulaşmaktır. Bu bağlamda, bir vergi denetiminde iki ana hedefe ulaşılmalıdır; Bu görevlerden ilki, vergi mükelleflerinin adil bir beyanda bulunup bulunmadığını bulmak ve ödenecek vergilerin yasalara uygun olmasını sağlamaktır. İkinci hedef ise, denetimler sayesinde mükellefleri vergi kaçırma isteklerinden vazgeçirerek gelir beyanlarında dürüst davranmaya alıştırmak ve bu yolla vergi güvenliğini sağlamaya çalışmaktır.[38] Böyle bir işleve sahip vergi denetim sistemlerinde genellikle aşağıdaki işlemler yapılmaktadır;[39]

- Muhasebe işlemlerinin mevzuata uygunluğu,
- Muhasebe defteri ve kayıtlarının mevzuata uygunluğu,
- Aktif ve pasif hesaplarının değerlendirmelerinin mevzuata uygunluğu,
- Muhasebe kayıtlarına geçmeyen işlemlerin ve belgelerin saptanması,
- Vergi beyannamelerinin mevzuata uygunluğunun test edilerek belirlenmesi,
- Ticari kardan vergi matrahına geçiş işlemlerinin kontrolü ve vergi matrahının doğruluğunun saptanması,
- Yeniden değerlemenin mevzuata uygunluğu

[38] YENİÇERİ, Harun, Türk Vergi Hukukunda Yoklama, Ekin Yayınevi, 2014, s.9.
[39] OĞUZTÜRK, Bekir Sami, ÜNAL, Ertuğrul Kutay, agm, s.210.

Bir vergi denetimi, vergi idaresinin vergi mevzuatından kaynaklanan yükümlülükleri araştırmak, belirlemek ve uygulamak ve zaman içinde ve gerçek miktarlarda çeşitli yöntemler ve çeşitli yöntemlerle vergi borçlarını ödemesi için bir dizi eylem olarak tanımlanabilir.[40] Bu bağlamda vergi denetiminde mükellefin beyanlarının doğru olup olmadığının kontrolü dış denetim, vergi idaresinin merkez ve taşrada yaptıkları işlemleri kanuni düzenlemeler çerçevesinde yerine getirip getirmemesi iç denetim niteliğindedir.

1.3.3. Vergi Denetiminin Önemi

Kısaca vergi kavramına bakacak olursak, "devletin kamu harcamalarını karşılamak üzere, kişilerden ödeme gücüne göre alınan para" şeklindedir. Bu tanımdan yola çıkarak devletin çeşitli ekonomik, kültürel ve sosyal ihtiyaçları karşılamak için en temel dayanağı vergilerdir.

Vergi mükellefinin vergi kaçırması eğilimi ise bu ihtiyaçların karşılanmasını sekteye uğratacaktır. Bu sebeple vergi denetimi kavramı, vergi kaçakçılığının önlenmesinde etkili olarak daha adil bir toplum yaratılması ve toplumun refahı açısından oldukça önemli bir kavramdır.

Türk vergi sisteminin beyan esasına dayanmasından dolayı mükellefin beyanları doğru kabul edilir tam da bu noktada mükellef beyanlarının incelenmesi, doğruluğunun araştırılması ihtiyacı doğar.[41]

Devletten tam ve zamanında vergi geliri alabilmek için vergi mükelleflerinin beyanlarının doğruluğu kontrol edilmelidir. Bu bağlamda vergi denetimi, raporlama sisteminin dayandığı vergi sistemlerinin ayrılmaz bir parçasıdır. Günümüzde git gide daha da karmaşıklaşan iktisadi yapı beyan edilen vergilerin doğruluğunun tespitini zorlaştırmakta ve vergi denetimini mecburi kılmaktadır. Aynı zamanda, vergi mevzuatının kolay anlaşılamaması, vergi mevzuatının genişliği, fayda ve istisnaların çokluğu, af yasaları ve vergi bildirim sistemlerinin bulunmaması, ekonomik birimlerin vergilendirmeyi önleme eğilimini güçlendirmiştir.

---

[40] TEKİN, Fazıl, ÇELİKKAYA, Ali, age, s.51.

[41] ARIKAN, Naci,"Vergi Usul Kanununda Vergi İncelemesi ile İlgili Yer Alan Hükümler ve Vergi Elemanlarının İnceleme Yetkileri", Vergi Dünyası Dergisi 382, s.45-46.

Bir vergi denetimi, vergi mükelleflerini vergi yasalarını incelemeye teşvik eder, doğru vergi ödemelerini ister ve böylece vergi bilincine önemli bir katkı sağlar. Vergi mükellefleri, vergi denetimleri sonucu kendilerine uygulanan vergi yaptırımlarından kaçınmak için yeminli mali müşavirler ve uzmanlarla birlikte çalışacak ve şirketlerinde bir iç denetim mekanizması oluşturacaktır. Bu yöntemle mükellefler işletme içerisinde yer alan vergi dışı kayıp ve kaçakların farkına vararak gerekli önlemleri alma şansını yakalayacaktır.[42]

Vergi denetimleri sonucu ödenmesi tespit edilen cezalar devlete önemli ölçüde finansman kaynağı oluşturacaktır. Doğru işleyen bir sosyal devlet yapısında ise, elde edilen vergi gelirleri ya da kaçırılan vergi cezalarıyla elde edilen gelirler ülke vatandaşlarının refahını yükseltmek, ihtiyaçlarını karşılamak için kullanılacaktır. Daha adil bir toplum ve refahı yüksek bir toplum için vergi gelirleri ve vergi kaçakçılığının önlenmesi ciddi önem taşımaktadır.

1.4. Vergi Denetiminin Amacı

Vergi denetimi en temelde amacı ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması olarak söylenebilir. Vergi denetimi, beyan esasına dayanan vergi sisteminin doğru işlenmesini sağlayan, vergilendirmenin etkin bir şekilde işlevlerini gerçekleştirmesini sağlamaktır.

Vergilerin beyan esasına dayanması, toplumda vergi kaçırmanın artmasına en önemli etkendir. Örneğin stopaj vergisi ödemekle yükümlü mükellef 1000 lira olarak ödediği kirasını resmiyette 500 lira olarak göstererek ödediği vergi oranını yüzde elli civarında azaltabilir.

Vergi kaçırma eğiliminin temelinde, vergi ödeyen mükellefin gelirinin bir kısmından mecburi vazgeçme, devletin gelirine ortak olduğu düşüncesi gibi sosyolojik, psikolojik, ekonomik nedenlerle yatmaktadır.

[42] ERGEN, Zuhal, KILIÇKAYA, Leman, "Türkiye'de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi, s.295, Sosyo Ekonomi, 2014, Erişim:www,dergipark.ulakbim.gov.tr.

En nihayetinde vergi denetimi, bile isteye ya da kanunu bilmeme vs. gerekçelerle istemeden vergi kaçıran mükelleflerin önüne geçmek, anayasa md. 73 temelinde olduğu gibi "herkesin gelirine göre" vergi ödediği, vergi denetimlerinin etkin bir şekilde işlediği ve vergi kaçaklarının azaldığı bir toplum yaratmayı amaçlamıştır.

VUK md. 134 vergi denetiminin amacını şöyle belirtmiştir; *"Vergi incelemesinde maksat, ödenmesi gereken vergilerin doruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır."*

Akalın (2014)'e göre vergi denetiminden beklenenler şunlardır;[43]

- Kayıt dışı ekonomiyi ve istihdamı kayıt altına almak ve böylelikle vergi gelirlerini ve vergi yükünü arttırmak suretiyle bütçe açıklarını kapatarak borç yükünü azaltmak.
- İşletmeler arasında rekabet eşitliğinin bozulmasını önlemek.
- Hane halklarının ödeme güçleri ölçüsünde vergilendirilmesini sağlamak.

Vergi denetiminin en geniş çerçevede baktığımızda beş temel amacı vardır. Bunlar, mali amaç, ekonomik amaç, sosyal amaç, hukuki amaç ve siyasi amaç şeklinde sıralanabilir.

1.4.1. Mali Amaç

Vergi denetiminin en temel amacı, doğruyu yansıtan gerçek rakamlarla vergi alınmasının sağlanmasıdır.

Devletin sunmak zorunda olduğu kamu hizmetlerini aksatmadan devam edebilmesi için bir gelire ihtiyaç vardır. Bu gelirin büyük bir kısmı da vergiler aracılığıyla sağlanır.

En önemli gelir kaynağı olan vergilerin düzenli ve doğru miktarda toplanmasını sağlayabilmek için mükellef beyanlarının doğruluğunu vergi denetimleri aracılığıyla tespit edebiliriz.

[43] AKALIN, Güneri, "Kalkınan Ekonomi: Türkiye'de Denetimin Etkinleştirilmesi"., s.491, 29. Türkiye Maliye Sempozyumu. 29. Türkiye Maliye Sempozyumu- Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, 2014.

Anayasa md. 73 gereğince ülkemizde herkes gelirine göre vergi ödemektedir, bu ilke kapsamında geliri fazla olan mükellef gelirini daha az göstererek ödediği vergi miktarını da düşürür. Mükellef beyanlarının gerçek miktarını yansıtıp yansıtmaması da yine vergi denetimleriyle gerçekleşir. Yapılan tüm bu denetimlerin sonucu vergi ve ceza olarak devlete ek gelir sağlanır. Vergi denetimleri sonucunda elde edilen sonuçların yaptırımsız kalmaması hem eksik beyanda bulunan mükellefin cezalandırılmasıyla hem de bu cezaların caydırıcılığı sayesinde denetlenmeyen mükellefin de doğru beyanları verip ödediği vergileri yükseltmesiyle devlete ek gelir sağlanmasıdır.

Vergi denetiminin mali amacı; kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli olan vergi gelirlerinde kayıp ve kaçakların yok edilmesidir.[44] Vergi gelirlerinin zamanında ve tam tahsil edilememesi devletin sunduğu kamusal hizmetlerin yerine gelmesini güçleştirecektir.

Devlet, bu kamu hizmetlerinin sağlanması için sürekli ve düzenli bir gelir kaynağına sahip olmalıdır. Buna dayanarak, en önemli gelir kaynağı olan vergi gelirleri en aza indirilmelidir. Bu durum ancak vergi denetimi ile gerçekleştirilebilir. Vergi denetimi sırasında devlet, hem alacaklarını hem de zamanında alınmayan vergiler için ek para cezaları alacaktır.[45]

1.4.2. Ekonomik Amaç

Vergi kontrolünün ekonomik hedefi, devletin maliye politikası yoluyla aradığı ekonomik istikrar, ekonomik büyüme ve gelişmeyi sağlamasını sağlamaktır. Vergi denetimi sayesinde bütçe açığının kapatılmasının, devletin borçlanma yükümlülüklerinin azaltılmasının ve dolayısıyla faiz ödemelerinin önlenmesinin sağlanması mümkündür.[46]

---

[44] ARSLAN, Mehmet, BİNİŞ, Mine, "Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi". s.445, 2014. Erişim; www.maliyesempozyumu.org, Erişim Tarihi: 23.03.2018.

[45] GEZ, Hande, Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü ve Afyonkarahisar İlinde Faaliyet Gösteren Mükelleflere Yönelik Bir Uygulama", s.43, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Afyonkarahisar. Erişim: www.denetimakademisi.com, Erişim Tarihi: 24.03.2018.

[46] AYTEKİN, Serdar, "Türkiye'de Vergi Gelirleri ile Vergi Denetimi Arasındaki Nedensellik İlişkisi", s.31, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Ekonometri Anabilim Dalı, Ankara, 2007, Erişim: www.denetimakedemisi.com, Erişim Tarihi:17.02.2018.

Vergiler doğru politikalarda uygulandığında, ekonomik kalkınmayı etkileyerek ekonomik aktiviteye katkıda bulunabilir. Bu nedenle, vergilerin ekonomik amaçlar için kullanılması, bazı sektörlerin gelişmesine katkıda bulunacak ve aynı zamanda ülkenin geniş anlamda gelişmesine yardımcı olacaktır. Bunu başarmanın bir yolu, belirli sektörlere doğrudan transfer, tedarik desteği, ucuz fon kredileri veya teşvikler, teşvikler ve geri ödemeler gibi vergi kredileridir.[47]

Bir yandan vergi denetimi, bunun sonucu olarak kayıt dışılığın önlenmesinde ve gelir şartlarından dolayı ekonomi üzerindeki ek yükün bir sonucu olarak ortaya çıkabilecek olumsuz sonuçların önlenmesinde önemli bir rol oynayabilir.[48]

1.4.3. Sosyal Amaç

Günümüzde sosyal devlet ilkesinin gereği olarak, herkesin belli bir gelir seviyesine ulaştırılması hedeflenmiştir. Gelir dağılımı ile ilgili olan bu sorun üzerinde, vergilerin yapıları ve uygulanışları nedeniyle büyük etkileri olmaktadır.[49]

Vergiler, maliye politikasının bir aracı olarak gelir dağılımını iyileştirmenin en önemli yollarından biridir. Devletler, yüksek maaşlı grupları düşük gelirli bireylere veya bireylere vergiler yoluyla transfer ederek, bir yandan bu insanların veya segmentlerin refahını arttırmakta ve gelir dağıtımı yoluyla sosyal adaletin sağlanmasına yardımcı olmaktadır. Ancak, vergi kaçakçılığı, vergilerin, gelir dağılımının düzeltici işlevini yerine getirmesine izin vermez. Bu nedenle, vergilerin düzeltici işlevini yerine getirmek ve diğer alanlarda sosyal adaleti sağlamak için, vergi denetimimize önem vermek bir zorunluluk olarak kabul edilir.[50]Vergi denetimi sürecinde, vergi kaçakları ne kadar çok azaltılırsa, gelir dağılımı da aynı ölçüde olumlu etkilenecektir buna bağlı olarak refah artışı sağlanacaktır.

Herkesin insanca yaşaması için belirli bir gelir düzeyinin sağlanması sosyal devlet gereğidir. Bu ilkenin gerçek anlamda uygulanabilirliği ise yine vergi denetiminin zorunlu kılmakta ve önemini arttırmaktadır.

---

[47] YENİÇERİ,Harun, age, s.15.
[48] ŞİN, Sevil, Avrupa Birliği ve Türkiye'de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları, İstanbul Ticaret Odası, İstanbul 2005.
[49] AKDOĞAN, Abdurrahman, age, s.180.
[50] ORGAN, İbrahim, age, s.41.

1.4.4. Hukuki Amaç

Türkiye Cumhuriyeti, 1982 anayasasının 2. Maddesinde belirtildiği üzere bir hukuk devletidir.

Hukuk devletinin ilkesi gereği kanunlar vatandaşlar arasında eşit olarak uygulanmalıdır. Bu bağlamda etkin vergi denetimi sayesinde mükelleflerin vergi kanunlarına uygun davranılması sağlanacak ve böylece vergilemede eşitlik ve adalet ilkesi sağlanacaktır. Ayrıca Anayasamızın 10. Maddesindeki eşitlik ilkesine göre de vergi kanunlarının vatandaşlar arasında eşit uygulanıp uygulanmadığı denetlenmelidir. Vergi kaçırmak için hukuka uygun olmayan davranışlar sergileyen mükelleflerin engellenmesiyle de vergide adalet ilkesi sağlanacaktır.[51]

Sonuç olarak, bir vergi denetiminin yasal amacı, kanunla ve yasalar çerçevesinde belirlenen vergileri toplamak ve idare düzenli ve yasalara uygun olarak çalışmasını sağlamaktır.[52]

1.4.5. Siyasi Amaç

Vergi politikaları ve uygulamaları maliye politikasının bir aracıdır ve siyasi irade tarafından toplumsal, ekonomik ve siyasi koşullara göre belirlenir. Vergi politikalarının bir aracı olan vergi denetimi de buna dayanarak siyasi irade tarafından belirlenip, uygulanır.[53]

Toplumsal tepki ve devletin finansal ihtiyaçları dikkate alınarak hedefler tespit edilmekte ve vergilemeye ilişkin kararlar alınmaktadır. Devletler zaman zaman vergi arttırma yolları aramaktadır. Bu bağlamda yeni vergiler koyulması, vergi oranlarının arttırılması, vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması yoluyla ek gelir yaratılması açısından vergi denetimi önemlidir.

---

[51] AYTEKİN, Serdar, agt, s.33.
[52] GEZ, Hande, agt, s46.
[53] BAŞEL, Furkan, "Türkiye'de Vergi Denetiminin Ekonomik ve Hukuki Etkinliği", s.17., Sakarya Üniversitesi SBE Maliye Anabilim Dalı, Doktora Tezi, Ocak 2017, Erişim: www,dergipark.gov.tr, Erişim Tarihi: 20.05.2018.

Vergilemenin doğası olarak devletler vergi denetimini bir araç olarak kullanırlar. Bu bağlamda vergi denetimi yasal bir silah olarak tanımlanır ve bu silah hukuka uygun ve etkin kullanıldığında vergi kaçakçılığını önleyen caydırıcı bir silah olduğu, yerli yersiz kullanıldığında ise devlet ile vatandaş arasındaki güveni zedelediği bir silah olduğu düşünülür.[54]

1.5. Vergi Denetiminin İlkeleri

Vergi politikalarının yaptırım gücünü oluşturan ve ekonominin düzelmesinde önemli bir yer tutan vergi denetiminin ilkeleri şu şekilde sıralanabilir;

1.5.1. Ekonomi Politikasına Uygun Olma

Ekonomik politika ile tutarlı bir vergi denetim politikasının mevcut ekonomik politikanın başarısı üzerinde olumlu bir etkisi olacaktır. Örneğin, ekonomideki arz ve talebi yeni kaynaklar sağlamak için dengelemeyi amaçlayan bir ekonomi politikasında, kayıtsız işlemler fiili kontrol denetimleriyle vergilendirilecek ve böylece yeni kaynaklar yeni yatırım fırsatlarının geliştirilmesine yardımcı olacaktır.[55]

1.5.2. Mükellefleri Vergi Konusunda Eğitmek

Vergi denetim elemanları sadece vergi kaybını ortaya çıkarmakla yükümlü değillerdir. Denetim elemanı aynı zamanda mükellefi vergi konusunda aydınlatan bilinçlendiren kişi olmak durumundadır.

Mükelleflerin denetim elemanları tarafından eğitilmesi, hem vergi gelirinde artış sağlayacak hem de idare ile mükellefler arasında etkin bir iletişim kurulmasında rol oynayacaktır.

1.5.3. Kanunların Uygulanmasını Kolaylaştırmak

Gelişen koşullar, vergisel olaylara bakış açısını çok daha geniş bir perspektiften incelenmesini gerekli kılar. Bu bağlamda, olayların ekonomik ve sosyal yönünün de vergisel yönü kadar önemle üzerinde durulması ve çağdaş denetim anlayışının gerektirdiği fonksiyonların yerine getirilmesi kaçınılmaz bir zorunluluk olmaktadır.[56]

---

[54] EROL, Ahmet, "Vergi Denetiminde Hukuki Özen"s.2'den aktaran, Furkan Başel, agt, s.2.
[55] TEKİN, Fazıl, ÇELİKKAYA, Ali, age, s.59.
[56] TEKİN, Fazıl, ÇELİKKAYA, Ali, age, s.60

1.5.4. Genellik İlkesini Dikkate Almak

Vergi denetimi vergi yasalarına bağlı kalarak mükellef sıfatını taşıyan herkese aynı etkinlikte uygulanmalıdır. Toplumda dengesizliğe yol açmamak adına mümkün olduğunca büyük bir mükellef kitlesinin beş yıllık tarh zamanaşımı süresi içerisinde incelemeye tabi tutulması gerekir.

1.6. Vergi Denetiminin Özellikleri

Vergi denetimlerinde toplamda beş özelliğin bulunduğu bilinmektedir.

1.6.1. Hukuki Bir Denetim Olması

Vergi idaresinin yetkili elemanları tarafından yapılan vergi denetimi, kanuni bir yetkiye dayanılarak yapılmaktadır. Vergi vs. gibi mali yükümlülüklerin nasıl kullanılacağı, değiştirileceği, kaldırılacağı, hangi ölçüde alınacağı Anayasa dahil bir dizi kanunla düzenlenmiştir. Sonuç olarak, yasal otorite temelinde ve yasalarla tanımlanan usul ve esaslar çerçevesinde yürütülen vergi denetimleri ve bunun sonucunda ortaya çıkan mali ve cezai yükümlülükler tabiatı gereği yasaldır. Devlet ile bireyler arasındaki borç-kredi ilişkilerini düzenleyen vergi mevzuatı bir kamu hukuku sektörüdür ve vergi mevzuatı esas alınarak vergi denetimleri yapılmaktadır.[57]

1.6.2. Yaptırımcı Olması

Çekler çerçevesinde, eksik ve ödenmemiş olarak bildirilen vergiler, devletin karmaşık satın alma gücüne dayanan para cezaları ile birlikte tahsil edilir. Vergi denetiminin bu yaptırım niteliğinden ötürü, verilen raporlar vergi idaresince herhangi bir şart olmaksızın işlenmektedir. Bu aşamada, vergi mükelleflerinin yalnızca vergi ödememe, uzlaşma için dava açma veya dava açma imkânı vardır.[58] Mükellef olan kişilerin usul bakımından işlemiş oldukları bazı hataları tekrar işlemesini önlemek adına ona belirli miktarda para cezası uygulanmaktadır.[59]

---

[57] PEHLİVAN, Osman, age, s.14.

[58] GERÇEK, Adnan, "Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi, Vergi Sorunları Dergisi, Sa:209, s.41-42, Şubat 2006.

[59] SOMUNCU, Ahmet, "Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı Ve Uygulamanın Değerlendirilmesi, Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi, Sa:43, Ocak-Haziran 2014,s.140. Erişim: www,iibf.erciyes.edu.tr, Erişim Tarihi: 30.04.2018.

1.6.3. Tarafsız Olması

Vergi denetçileri denetimlerinde tarafsız olmalıdır. Bu, Anayasanın görevidir. 10, herkesin yasa önünde eşit olduğunu ve hiçbir sınıfa imtiyaz tanınmayacağını belirtir.

Kural olarak denetimin tarafsız yapılması gerektiği açıktır. Aksi halde taraflı olarak yapılan denetim formaliteden öteye gidemeyeceği gibi güvensizlik de yaratacaktır.[60]

Vergi denetiminin en nihai amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmaktır. Yapılan denetimlerde mükellefe yaptırım uygulanabileceği gibi iadesi gereken fazla ödenmiş vergi de saptanabilir.

1.6.4. Kapsamlı Bir Denetim Olması

Yapılan vergi denetimleri sırasında ortaya çıkan işlemlerin kurallara uygun olup olmadığı konusu incelenmektedir. Bu nedenle, bir vergi denetimi sadece bir denetim değil, hesapların temelini oluşturan olayların gerçek olup olmadığını inceleyen çok kapsamlı bir soruşturmadır.[61]

Vergi Usul Kanunu'nu(VUK) md. 30'da, vergi matrahının tamamen ya da kısmen defter kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanarak tespit edilemeyen hallerde, denetim elemanına vergi matrahının tayini konusunda çok geniş yetkiler verilmiştir.

1.6.5. Dış Denetim Olma Özelliği

Vergi denetim elemanları tarafından yapılan vergi denetimleri, bu elemanların kamuya mensup olmaları nedeniyle bağımsız olmamakla birlikte, incelemeye tabi tutulanlar açısından bir dış denetimdir.[62]

---

[60] GÜÇLÜ, Süleyman, "Vergi Denetiminde Tarafsızlık", E-Yaklaşım Sayı:10, Mayıs'2004'ten aktaran İbrahim Organ, age, s.46.

[61] TEKİN, Fazıl, ÇELİKKAYA, Ali, age, s.55

[62] MERTER, Mehmet Emin, "Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi" Dokuz Eylül Üniversitesi SBE (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İzmir, 2004, s.16. Erişim: www.denetimakedemisi.com, Erişim Tarihi: 20.04.2018.

1.7. Vergi Denetiminin İşlevleri

Vergi denetiminin başlıca dört temel işlevi vardır. Bu işlevler, araştırma işlevi, düzeltici işlevi, önleme işlevi, eğitim işlevi şeklinde sayılabilir. Bu işlevlere ilave olarak günümüz şartları mükellefleri eğitme, aydınlatma, yetiştirme, vergi ahlak ve bilincini yerleştirme gibi şartlarda eklemiştir.

1.7.1. Araştırma işlevi

Vergi denetiminin arama ve arama işlevi, zorunlu tarafların işlemlerinin yanı sıra bu işlemlerle ilgili kitap ve belgelerde yapılan hata ve hilelerin araştırılmasını ve belirlenmesini amaç edinmiştir.[63]

Hata ve hileler, muhasebe hata ve hileleri, kayıt dışı bırakılan işlemler, zamanında defterlere işlenmeyen işlemler, belge sahtekarlığı, gerçek olmayan hesaplar şeklindedir. Vergi denetiminin araştırma fonksiyonu sayılan bu ve benzeri hataların bulunup, ortaya çıkarılmasını amaçlar.[64]

Vergi yönetimi, vergi denetimleri aracılığı ile yükümlülerin beyanlarını gerektiği gibi kontrol edemiyor ve vergi kanunlarının yanlışlıkla veya kasten ihlalini araştırıp bularak ortaya koyamıyorsa, vergi denetiminin vergi hasılatını arttıran etkisini ortadan kaldıracak ve yaptırımların uygulanması mümkün olmayacaktır.[65]

1.7.2. Önleme İşlevi

Bir vergi denetimini önlemenin işlevi, bu hataları meydana geldikten sonra cezalandırmak yerine, hata ve dolandırıcılık kaynağını ortadan kaldırarak önlemektir.[66]

[63] ORGAN, İbrahim, age, s.43.
[64] KULMANONA, Latipa, agt, s.10.
[65] Vergi Denetmenleri Derneği, Türk Vergi Yönetiminde Etkinlik Arayışları Kapsamında Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılanması Raporu, Ankara, 2003, s.28.
[66] ORGAN, İbrahim, age, s.44.

Önleyici işlevin gerçekleşebilmesi için mükelleflerin belli aralıklarla düzenli olarak denetlenmesi gerekmektedir. Bu sayede mükelleflerde her an denetlenebilme algısı oluşur. Bu uygulama denetim yapan personellere de ileride yapılacak denetimler için de ipuçları verir. Aynı zamanda denetim elemanları, denetimler sırasında mükelleflere vergi sistemindeki sorularına cevap vererek, belli konularda onları aydınlatarak, bilgilendirerek ve uyararakta önleyici faaliyette bulunabilirler.[67]

1.7.3. Eğitim İşlevi

Vergi denetim elemanının sadece yaptığı denetim sonucu vergi kayıplarını ortaya koyan ya da mükellefi cezalandıran bir kişi olması yeterli bir uygulama değildir. Tam anlamıyla bir vergi denetiminden bahsetmemiz için vergi denetim elemanının eğitici de bir rol de üstlenmesi gerekir. Vergi denetim elemanı, vergi konusunda aydınlatma ve bilinçlendirme hizmeti veren bir kişi olmalıdır.[68]

Vergi denetiminin eğitim işlevi ile birlikte, mükellef bilinçlendikçe bir yandan vergi gelirlerinde artış sağlanacak diğer yandan maliye idaresi ile mükellefler arasında verimli bir ilişki kurulması sağlanacaktır.[69]

1.7.4. Düzeltici İşlevi

Yapılmakta olan denetim elemanlarına gerekli durumlarda görevlileri ve memurları uyarma onlara bilgi sağlama gibi farklı görevler de verilmiştir. Böylece denetim, hem yönetim tarafından hem yükümlüler tarafından yapılan hataların düzeltilmesine imkan vermektedir.[70]

1.8. Vergi Denetiminin Etkileri

Vergi denetiminin; ekonomik açıdan, işletme yönetimi açısından ve sosyal adalet açısından bir takım olumlu etkileri vardır.

---

[67] KULMANONA, Latipa, agt, S.10
[68] SOMUNCU, Ahmet, agm, s.139.
[69] TEKİN, Fazıl, ÇELİKKAYA, Ali, age, s.50-51.
[70] CAN, İsmail, Türkiye'de Vergi Denetim Uygulaması ve Eleştirisi, Maliye Dergisi, Sayı:53, Eylül-Ekim 1981, s.68'den Aktaran İbrahim Organ, age, s.44.

1.8.1. Ekonomik Açıdan Etkileri

Vergi denetimine ekonomik pencereden baktığımızda, kaynakların optimal kullanımını sağlamakta ve kaynak oluşumuna katkıda bulunma noktasında önemli gelişmeleri olmuştur.

Vergi denetiminin kaynakların optimal kullanımını sağlama fonksiyonu özellikle özel sektörü teşvik edici planlama faaliyeti sürdüren ülkelerde daha da önem arz etmektedir. Ancak vergi teşviklerinin uygulandığı ülkelerde, teşvik görmeyen sektörlerin vergi yükünü azaltmaya çalışmasının önüne geçilmesi gerekmektedir aksi halde vergi teşviklerinin etkinliğinden, dolayısıyla optimum kaynak kullanımından bahsetmek söz konusu olmayacaktır.[71] Bu bağlamda gerek gerçek vergi yükünün hesaplanması gerek vergi teşviklerinin amacına ulaşması noktasında vergi denetimi büyük önem arz etmektedir.

Kaynak oluşumuna katkı sağlanması noktasında vergi denetimlerinin göz ardı edilemeyecek bir önemi vardır. Vergi denetim yoluyla sağlanan zorunlu tasarruflar, kamu sektörü ya da özel sektör aracılığıyla da sağlanmış olsa güdülen ekonomik politikaya uygun olarak yeni yatırımlara kaynak oluşturacaktır.[72]

1.8.2. İşletme Yönetimi Açısından Etkileri

İşletme yönetimi açısından vergi denetiminin etkilerini incelediğimizde; hesap verebilmeyi kolaylaştırma, kayıt belge düzeninin sağlanmasına ve buna bağlı olarak ekonominin kayıt altına alınmasının sağlamak gibi etkileri olduğunu görürüz.

1.8.3. Sosyal Adalet Açısından Etkileri

Anayasamızın 73. maddesinde, vergi yükünün toplumda adaletli ve dengeli dağılımı esas alınmıştır. Her mükellefin vergisini zamanında ve tam ödemesi ile mümkündür.

[71] TEKİN, Fazıl, ÇELİKKAYA, Ali, age, s.57.
[72] TEKİN, Fazıl, ÇELİKKAYA, Ali, age, s.57.

Her mükellef zamanında ve tam vergi ödemediğinde hem vergisini doğru ödeyenlere karşı büyük haksızlığa yol açacak hem de vergi vermeyenlerin sunulan kamusal hizmetlerden eksiksiz yararlanmalarına yol açacaktır. Vergi ödemeyenlerin dürüst mükelleflerin kazançlarına ortak olmaları sosyal adalet açısından istenilen bir durum değildir.[73]

1.9. Vergi Denetim Teknikleri

Vergi denetimi yapılırken denetim yapmakla görevli olan memurlar bazı denetim tekniklerinden yararlanırlar. Bu denetim teknikleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir;

1.9.1. Mali Tablo Analizi

Finansal tabloların analizi, finansal tablolardaki makaleler ile bu ilişkilerin zaman içinde gösterdiği eğilimler arasındaki ilişkinin, şirketin finansal durumunu, işletme sonuçlarını ve finansal gelişimi değerlendirmeye almak, geleceğe yönelik geliştirme yöntemlerini ve tahminlerini belirlemek amacıyla analiz ettiği bir değerlendirmedir.[74]

Vergi denetimleri ile finansal tabloların analizi arasındaki ilişkiyi incelediğimizde mevcut bilançoyu, gelir tablosunu, nakit akım tablosunu, özkaynak değişim tablosunu, net işletme sermayesindeki değişiklik tablosunu, bütçe hesaplarını ve küçük işletmelerdeki hesaplar. Bu işletmelerin yanı sıra bu işletmelerin temelini oluşturan kitap ve belgelerin analizi olarak bilinmektedir. Yapılmakta olan bu incelemeler ile olması gereken bulgulara ulaşılmaya çalışılmıştır.[75]

Uygulamada kullanılan mali tablo analizleri; karşılaştırmalı mali tablo analizi, yatay analiz, dikey yüzde analizleri ve oran analizleri şeklindedir.

[73] TEKİN, Fazıl, ÇELİKKAYA, Ali, age, s.59.
[74] ORGAN, İsmail, age, s.55.
[75] ORGAN, İsmail, age, s.56.

1.9.2. Vergi Dairesinde Kayıtlı Bilgilerden Yararlanma

Yapılacak olan vergi denetimlerinde ilk başvurulacak kaynaklardan biri vergi daireleri olmalıdır. Çünkü vergi daireleri, hem mükelleflerin beyanları hem de görevleri dolayısıyla yaptıkları yoklamalar ve incelemeler sonucu elde edilen bilgilerle donanmıştır.[76]

1.9.3. İstihbarat Arşivindeki Bilgiler

VUK md. 152'ye göre; *"150 nci maddede bulunan bilgilerin dışında bu bölüm içinde toplanan bilgilerin hepsi istihbarat teşkilatının gizli arşivinde tutulacaktır. Burada bulunan arşivlerden kimler nasıl yararlanacağı ancak Maliye Bakanlığı tarafından bilinmektedir."* Kanunumuzun 152. Maddesinden de yazılı kaynaklarda toplanan bilgiler istihbarat arşivinde saklanması gerektiğini ve gerektiğinde de geçmiş dökümanların Bakanlığımızın yetki verdiği kişilerce günümüz denetimlerine ışık tutması gerekmektedir.

1.9.4. Aritmetik İnceleme

Bu inceleme türünde belgeleri toplama çıkartma inceleme ve bölme işlemleri yapılmasında doğruluk payının arttırılması bu işlemlerin sürekli olarak tekrarlanası sonucunda oluşan hesap kontrolleri olarak bilinir. Bu inceleme yöntemi işlem sayısının çokluğu nedeniyle örnekleme yöntemine başvurularak yürütülür.[77]

1.9.5. İşletme İçi Karşılaştırma

Bu denetim tekniği ile mükelleflerin kendi kayıtlarının birbiriyle uygunluğu incelenir. Ana defterler ile tali defterlerin karşılaştırılması gibi yöntemlerle yapılır.[78]

---

[76] EROĞLU, Zeynep Nevber, Randıman Analizi Yoluyla Vergi Denetimi, Marmara Üniversitesi SBE, 2003, s.94.
[77] SÜRMELİ, Fevzi, Muhasabe Denetimi ve Mali Analiz, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:835, 1995, s.77'den Aktaran İbrahim Organ, age, s.58.
[78] MERTER, Mehmet Emin, age, DEU SBE, 2004, s.21.

1.9.6. Karşıt İnceleme

İncelenen mükellefle iş ilişkisi bulunan diğer işletmelerim defter, belge ve kayıtlarının uyumlu olup olmadığı incelenir. İnceleme defter ve belgeler üzerinde yapılır. Denetleme yapılacak işletme ile karşıt inceleme yapılacak olan işletme aynı şehirdeyse, işyerine ya da daireye getirilerek; farklı şehirdeyse bulunduğu şehirdeki daireye bir yazı gönderip ilgili daireden inceleme yapılması istenilerek karşıt inceleme yapılır.[79]

1.9.7. Belgelerin İncelenmesi

Mali olaylar, fatura, senet, makbuz, sözleşme, çek, havale vb. gibi belgelere dayanır. Bütün orijinal belgeler incelerek, kayıtlarının incelenmesi gerekir. Belgelerin gerçek olmaması yapılan muhasebe kaydı ile mali olayların doğru olmadığını gösterir.[80]

Vergi incelemesi, tahakkuk ve zamanaşımı süresi içinde her zaman yapılabilir. Ancak kurumların tasfiye beyannamelerinin incelenmesinde, konuya ilişkin taleplerin verilmesinden itibaren bir ay içerisinde başlanarak, aralıksız devam eder.[81]

1.9.8. Randıman İncelemesi Yapmak

Randıman, verim elde etme ya da yararlanma oranıdır. Bir performans analizi, teknik ilişkilerin işletmeler tarafından üretilen endüstriyel ürünler ile hammaddeler, yarı mamul ürünler ve bu ürünleri üretmek için kullanılan yardımcı malzemeler arasında uyumlu olup olmadığını belirler. Fiili ve tescilli üretim arasındaki farkı sağlama girişiminde bulunuldu. Buna göre, bildirilmesi gereken gelir ve gider kalemlerinin yanı sıra kayıtlı üretim miktarına göre gelir ve gider kalemleri de veritabanındaki farklılıklar açısından kontrol edilir.[82]

---

[79] Hesap Uzmanları Derneği, Denetim İlke ve Esasları, 1. Cilt, 3. Baskı, İstanbul, s.158.
[80] YELKENCİ, Bilge, "Muhasebe Ders Notları, Denetim Teknikleri, Çanakkale Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, "http://www.canakkale.smmmmo.org.tr/web/tesmer/denetim.htm.
[81] KULMANOVA, Latipa, agt, s.24.
[82] ŞENYÜZ, Doğan, Vergi Hukuku Genel Hükümler, Ekin Kitapevi,s.120.

1.10. Dünyada Vergi Denetiminin Tarihçesi

Tarihte bilinen ilk denetim örneği İlkçağda Mısır medeniyetine ilişkindir. Bu dönemde firavunların tarımsal ürünlerden alacakları verginin tespiti için mabetlerde özel olarak denetim elemanları yetiştirilmiş, bu kişiler tarımsal ürünlerin tespiti ile bu şekilde ödenecek vergilerin denetimi görevini üstlenmişlerdir.[83] Daha sonraları Atina'da maliye tahsildarlarının hesaplarını inceleyen ve bu tahsildarların yolsuzluklarını ortaya çıkaran denetleme kuruluşları görülmektedir. Roma İmparatorluğunda kamu maliyesinin kontrolü Kester adı verilen denetçiler eliyle yapılmaktaydı.

14. yy başlarında İngiltere'de ilk defa "Auditor Denetçi" kavramı kullanılmaya başlanmış ve devlet gelirlerini tahsil eden memurların hesaplarının da bu denetçiler tarafından denetlenmesi esası getirilmiştir.[84]

Denetçiliği bir meslek olarak yapan kişilerin ilk örgütü 1581 yılında Venedik'te "Collegrodei Rexonati" isimli bir devlet kuruluşu olarak ortaya çıkmıştı ve bu kuruluşa mesleki bir sınavdan geçilerek üye olunabiliyordu.[85]

19. yüzyılın başlarında sanayi devriminin öncülüğünü yapan Anglo-Sakson ülkelerindeki ekonomik gelişmeler muhasebe denetimi ihtiyacını ortaya çıkarmış ve bu ihtiyaç modern muhasebe denetiminin doğuşunu hazırlamıştır. Anglo-Sakson ülkelerinde sanayi devrimiyle gerçekleşen bu gelişmeler diğer Avrupa ülkeleri ve ABD ve Kanada gibi gelişmiş ülkelerde de benzer şekilde olmuştur.[86]

---

[83] YAYMAN, Derya, "Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanması", Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayımlanmamış Doktora Tezi, İzmir 1999, s.8'den aktaran Adem Çavuş, Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları, Marmara Üniversitesi SBE, Doktora Tezi, 2006, s.19, Erişim: www.denetimakademisi.com, Erişim Tarihi: 28.06.2019.

[84] YAYMAN, Derya, agt, s.8'den aktaran Adem Çavuş, agt, s.19.

[85] ÖZKANLI, M.Sedat, "Çağdaş Vergi Denetimi ve Yeminli Mali Müşavirlik", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 119, Temmuz 1991, s.18-21. Aktaran Adem Çavuş, agt, s.19.

[86] YAYMAN ,Derya, agt, s.9'dan aktaran Adem Çavuş, agt, s.20.

Günümüzde ekonomik gelişme göstermiş ve serbest piyasa ekonomisinin uygulandığı her ülkede, bağımsız çalışan uzmanlaşmış kişiler tarafından yapılan denetim, yasal düzenlemelere bağlanarak kurumsallaştırılmıştır. Bu meslek mensuplarının nitelikleri, faaliyet esasları, hukuki ve ahlaki görevleri, yetki ve sorumlulukları yasal düzenlemelere tabi tutularak devletçe güvenilirleri onanmış ve kendilerine mesleklerini yerine getirmeleri için yetkiler verilmiştir. Bu kişilere ABD'de "diplomalı kamu muhasipleri", Anglo-Sakson ülkelerinde "fermanlı muhasipler", Almanya'da "iktisat murakıpları" gibi isimler verilmiştir.[87]

1.11. Bazı Ülkelerde Vergi Denetimi

1.11.1. Amerika Birleşik Devletleri (ABD)

ABD vergi sistemi federal, eyalet ve mahalli yönetim vergilerinden oluşmaktadır. ABD mükellefi sadece sadece federal idareye ve İç Gelir İdaresi (IRS- Internal Revenue Service)'ne değil bağlı olduğu eyalet ve ikamet ettiği ilçe, belediye ve diğer mahalli idareye de aynı ve değişik adlarla vergi öder. Bu nedenle ABD vergi sistemi hayli karışıktır ve mükelleflere birden fazla ödev yükler. [88]

ABD vergi kanunlarının yönetim ve uygulamasından hazineye bağlı İç Gelir İdaresi sorumludur.[89] Bu kurumun en önemli fonksiyonlarından birisi, vergi kanunlarının uygulanmasını sağlamaktır. Ayrıca mükelleflerin doğru beyanda bulunmalarını, doğru şekilde ve doğru miktarda vergi ödemelerini temin etmekle yükümlüdür. Bunun dışında vergi kanunlarına uymayan mükelleflerin inceleme ve soruşturmasıyla da yetkilidir.[90]

[87] YAYMAN, Derya, agt, s.9'dan aktaran Adem Çavuş, agt, s.20.
[88] ÖNER, Erdoğan, ABD Federal Vergi İdaresi: IRS, Kuruluşu, Görevleri ve Yeniden Yapılanması, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2005/366, Ankara, Ocak 2005, s.125'den Aktaran İbrahim Organ, age, s.84.
[89] ÖZ, Ersan, AKDEMİR, Tekin, ABD Vergi Sistemi, Vergi Sorunları Dergisi, Eylül 2002, Sa:168, s.16.
[90] DURAN, Metin, ABD'de Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yapısı, Vergi Sorunları Dergisi, Sa:192, 2004, s.30.

İç Gelir İdaresi (IRS) vergi denetimi yoluyla mükelleflerin vergi beyannamelerinde yer alan gelirlerin, giderlerin ve indirimlerin doğru olarak bildirip bildirilmediğini kontrol etmektedir. Vergi denetimi vergi denetçileri; vergi uyum yetkilileri, gelir ajanları ve gelir bürosu denetçileri adı verilen görevliler tarafından yerine getirilir. [91]

Vergi uyum yetkilileri, uyum personeli olup bu işi yapmaları için 6-12 sömestr saatlik muhasebe dersi almaları gerekir. Bu elemanlar, seçilen gelir vergisi mükellefleri ile işletmelere ait karmaşık vergi konularını inceler.[92]

Vergi denetçileri, muhasebeci değillerdir. Vergi denetçileri seçilen gelir vergisi mükelleflerinin beyanları, istihdam üzerinden yapılan vergilendirmeler ve tüketim vergileri konularında inceleme yaparlar.[93]

İç Gelir idaresi mükellefin beyannamelerini çeşitli nedenlere bağlı olarak çeşitli yöntemlerle inceleyebilir. Bu incelemelerin sonucunda, ödenmesi gereken vergi miktarında değişiklik varsa, mükellef itiraz etmeden vergiyi ödeyebilir ya da ilgili kurumla mütabık kalamıyorsa verilen karara itiraz edilebilir. IRS incelemeye tabii tutulacak beyannameleri belli başlı kriterlere göre seçer. Ayırt edici Envanter Fonksiyon sistemi olarak adlandırılan bilgisayar sistemi ile her bir bireye bireysel puan verilir ve puanlar bilgisayara işlenir. Bu süreç tamamlandıktan sonra mükellefin beyannamesi yüksek bir puan almışsa hata yapılmış olduğu ihtimali yüksek bulunarak inceleme başlatılır. Ayrıca, gazetelerden, kamu kayıtlarından ve diğer bireylerden elde edilen bilgiler ışığında vergi beyannameleri incelemeye alınabilir. [94]

[91] ORGAN, İbrahim, age, s.86.
[92] ORGAN, İbrahim, age, s.86.
[93] KARYAĞDI, Nazmi, Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, Kasım 2006, s.35.
[94] ORGAN, İbrahim, age, s.87.

İnceleme sürecinde mükellef kendi adına işlem yapabileceği gibi temsilcisi aracılığıyla da kendisi temsil edebilir. İncelemeler genellikle mükellefin ikametgahında yapılır. Yapılan inceleme sonucunda, İç Gelir İdaresi ile mükellef arasında önerilen değişikliklerde bir mutabakat sağlanırsa, mükellef mutabakat formunu imzalar ve ilave vergiyi öder. Eğer inceleme sonucunda vergi iadesi yapılması gerekiyorsa mutabakat formu imzalandıktan sonra en kısa zamanda faizi ile birlikte geri ödenir. İnceleme sonucunda İç Gelir İdaresi ve mükellef arasında mutabakat sağlanamazsa, inceleme elemanı mükellefe haklarını hatırlatır. İnceleme İç Gelir İdaresi dairesinde yapılıyorsa mükellef inceleme elamanın amirine açıklama yapmak için toplantı talep edebilir. Bu toplantıda da anlaşma sağlanamazsa arabuluculuk hizmetine gidilebilir. Söz konusu arabulucu, iki tarafa da herhangi bir sonuç empoze etmeden onları hukuksal olarak uygulanabilir bir sonuca ulaştırmaya çalışır, mükellef istediği anda görüşmeden çekilebilir ve itiraz hakkı devam eder.[95]

ABD vergi idaresi tüm mükelleflere adil olarak en iyi hizmeti vermeyi hedeflemiştir. Bu hedefe ulaşmak içinde aşağıdaki ilkeleri benimsemiştir;[96]

- Sorunları anlama ve çözmede mükellef açısından bakabilmek,
- Yöneticilerden mükelleflere hesap vermelerini beklemek,
- Açık ve dürüst iletişim kanallarıyla mükellefin sürekli bilgi alabilmesi ve yönetimde adaletin ve şeffaflığın sağlanması,
- Mükellefe daha adil hizmet verirken, bütünlüğü sağlamak ve mükellefin idareye olan güvenini sürdürmek.

2000'li yıllara girerken Amerikan Vergi İdaresi, misyonunu tutarlılık, etkinlik ve adalet kavramları üzerine kurmuştur. Gelir idaresinin temel hedefi, mükelleften kaynak sağlamak değil, sağlanan kaynakla mükellefe kaliteli kamu hizmeti sağlamaktır. Bu hedefini ise mükellefin sorumluluğunu anlayıp, yerine getirmesiyle gerçekleştirebilecektir.[97]

[95] Internal Revenue Servise, Examination of Returns, Appeal Rights and Claims for Refund, Publication 556, s.24'ten aktaran İbrahim Organ, s.87-89.
[96] T.C. Maliye Bakanlığı, ABD İç Gelir İdaresi (IRS) İncelemesi, T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara, 2001, s.16-17
[97] KULMANOVA, Latipa, agt, s.114.

Amerikan Vergi İdaresinin bu anlayış çerçevesinde Türk Vergi Sistemiyle benzerliği çok fazladır. Bunun sebebi Türk Vergi Sistemi de elde ettiği vergi gelirini mükellefe sunduğu kamu hizmetlerine harcamak ve ilgili hizmetleri insanca yaşayabileceği koşullarda sunmayı hedeflemiş olmasıdır.

Bunun yanı sıra nasıl ki Amerikan Vergi İdaresi bu hedefini yerine getirmekte en büyük etkenin mükellef bilincini arttırmak olduğunu öne sürüyorsa aynı şekilde Türk Vergi Sistemi de vergi kayıplarının azaltılmasında ve kamusal hizmetlerin en verimli şekilde sağlanabilmesinde, mükellefin vergi bilincini arttırmayı hedeflemiş hatta bunun için vergi denetmenlerini "eğitici" bir görev yüklemiştir.

1.11.2. İngiltere

İngiltere'de vergilerin idaresi ve tahsilinden sorumlu kurum İngiliz Gelir ve Gümrük İdaresi'dir. Gelir ve Gümrük İdaresi (G&Gİ)'nin amacı vergilerin zamanında ve doğru ödenmesini sağlamaktır. İngiltere'de vergi denetimi "tax inspector" adı verilen denetim elemanlarınca yapılır. İç Gelir İdaresinin vergi denetim birimleri, uzman denetim daireleri ve mahalli denetim daireleridir.[98]

Merkez uzman denetim birimleri uluslararası vergilendirmenin teknik yönleriyle ilgilenir. Bu dairede, iyi eğitilmiş ve tüm personelin% 95'ini oluşturan vergi müfettişleri, teftiş, vergi sisteminin kötüye kullanılması ve cezai kovuşturmaya yol açan vergi belgeleri gibi olaylarla ilgilenmektedir.[99]

Uzman denetim daireleri içerisinde ise her gruba bakan şu ve daireler vardır, söz konusu birimler şu şekilde sıralanabilir;[100]

• "Ticari kazancın vergilendirilmesinde uzmanlaşmış Uzmanlash Araştırma Dairesi

• "Sahte masraflar veya ücret talepleri gibi çeşitli ve cezai suçları inceleyen Teftiş Birimi,

• "Diğer bölümlerin yetkisi dışındaki vergi kaçakçılığı, vergi kaçakçılığı ve vergi ihtilaflarıyla ilgili özel Bakanlık ofisleri,

[98] YAYMAN, Derya, agt, s.72'den aktaran Adem Çavuş, agt, s.25.
[99] YAYMAN, Derya, agt, s.73'den aktaran Adem Çavuş, agt,s.25.
[100] YAYMAN, Derya, agt, s.63-76'dan aktaran Adem Çavuş, agt, s.25.

• Dolandırıcılıktan şüphelenilen büyük vergi mükelleflerinin hesaplarını kontrol eden özel bir İnceleme soruşturma departmanı var.

• Branchube Uluslararası Şubesi Eyen vergi kaçakçılığı okuyor,

• "Yerel vergi makamlarındaki müfettişlerin çalışmalarında ülke düzeyinde uygulama birliğini uygulamak için önerilerde bulunan ve çalışmalar yapan Bulunan Ceza Dairesi,

• PAYE sistemine dahil olan işverenlerin kayıt ve işlemlerini kontrol eden PAYE denetim ekipleri vardır. G&Gİ, mükellefin yaptığı beyanın doğruluğunu teyit etmek amacıyla beyana ilişkin belgeleri incelemek isteyebilir. G&Gİ bu amaçla bir tebligat gönderir. Bu belgelerin tebligattan sonra bir ay içerisinde idareye göndermesi gerekir. Eğer gerekli belgeler gönderilmezse cezaya çarptırılır. İlk ceza 50 sterlindir. İkinci kez belge talebinde bulunur ve mükellef yine yerine getirmezse 150 sterlinle cezalandırılır. [101]

Mükellef hakkında yapılan inceleme işlemi sona erdiğinde, idare mükellefe bir sonuç tebliği gönderir. İngiltere'de yapılan vergi denetimlerinin iki yönü vardır. Yani yapılan inceleme sonucu eksik vergi ödendiği hesaplanırsa mükellefin eksikliği tamamlayıp hazineye intikal ettirme yönü varken aynı zamanda fazla vergi ödeme yapan mükellefe de geri iade imkanı sağlanır.[102]

1.11.3. Almanya

Almanya'da vergi incelemesi, vergi dairesinde bulunan inceleme elemanları tarafından gerçekleştirilir. Almanya'da vergi denetimi yapanlar belli sektörlerde uzman olan kişilerdir. Örneğin gıda sektöründe denetim yapan eleman gıda alanında uzmanlaşmış bir kişidir.[103]

Federal ve eyalet maliye örgütleri üç kademeden oluşur. Bu mercilerin en üst basamağında Maliye Bakanlığı yer almaktadır. Orta kademede ise mali merciler Yüksek Maliye Müdürlükleridir ve bu kuruma Oberfinanzdirection denir, yerel mali mercilerde ise Finanzmant denilen vergi daireleri yer alır.

[101] ORGAN, İbrahim, age, s.89
[102] ORGAN, İbrahim, age, s.89
[103] ŞİN, Sevil, age, s.138.

Almanya'da teftiş nitelikli denetim Sayıştayca vergi incelemesi de vergi dairesine bağlı inceleme elemanlarınca gerçekleştirilir. [104]

Almanya'da vergi denetimleri vergi beyannamelerine dayanmaktadır. Almanya'da vergi iadeleri, değerlendirme süreci kıdemli vergi müfettişi tarafından imzalanmadan önce ortalama vergi müfettişi tarafından kontrol edilmelidir. Vergi incelemesi sonucunda, ilk bildirimdeki vergi matrahının gerçeği yansıtmadığı düşüncesine varılırsa ilave vergi tarhiyatı talep edilebilir.[105]

Mükellef tarhiyat sonucunda verilen karara karşı tebliğ tarihinden bir ay içerisinde karara itiraz edilebilir. Eğer mükellefin itirazı kabul görmezse, mükellef yargı yoluna başvurabilir. Mükellefin Mali Mahkemelere yaptığı itiraz başvurusu da çözümlenemezse, temyiz mercii niteliğinde olan Federal Mali Mahkemeye gidilir. Federal Mali Mahkemenin vereceği karar ise kesindir.[106]

1.11.4. Fransa

Fransa'da vergilendirme işlemlerinden sorumlu birim Vergiler Genel İdaresi'dir. Bu birimin genel amacı, devletin vergi gelirlerini en üst seviyeye çıkarmaktır. Fransa'da vergi denetimi ile uğraşan birimler; ulusal düzeyde DVNI, bölgesel düzeyde, DIRCOFI ve şube müdürlüğü düzeyinde DSF olmak üzere üç tanedir. DVNI(Direction for National and İnternational Tax Auditing), yıllık cirosu 76 milyon euroyu aşan büyük ölçekli şirketlere, DIRCOFİ (Direction du Controle Fiscale) orta ölçekli şirketlerin denetimi ve DSF(Direction des Services Fiscaux) küçük ölçekli şirketlerin denetimini yapmaktadır.[107]

Fransa'da vergi denetimine tabii tutulacak beyannameler, kuruluş işlemlerinin niteliği, muhasebe ve mali durum analizi, basında çıkan haberler, mükelleflerin yaşam düzeyleri, olağanüstü dönemler önemli tutarda yapılan harcamalar, karşıt incelemenin yapılması ihtiyacı doğması gibi ölçütlere göre belirlenir.[108]

---

[104] ERGEN, Zuhal, KILIÇKAYA, Leman, agm s 294
[105] ORGAN, İbrahim, age, s.68.
[106] TOSUNER, Mehmet, ARIKAN, Zeynep, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı, İzmir, 2003, s.13.
[107] ORGAN, İbrahim, age, s.73-75.
[108] MERTER, Mehmet Emin, agt, s.133.

Fransa'da uygulanan denetim şekilleri şu şekilde sıralanabilir;[109]

- **Mükellef Defter ve Kayıtlarının İncelemeksizin Yapılan Vergi Denetimi;** Bu denetim türünde vergi beyannamelerinde yer alan bilgilerle üçüncü kişilerin paylaşmış olduğu bilgiler kıyaslanır ve genelde bu denetim türü vergi dairesinde yapılır.
- **Tanı(Diagnostic) Denetimi;** Küçük ölçekli şirketlerde uygulanır. Risk analizi olarak da ifade edilen bu denetim biçimi şirketin defter ve kayıtlarının incelenmesidir.
- **Tüm Defter ve Kayıtların Denetimi;** Şirketin defter ve kayıtları detaylı olarak incelenir. Bu denetim türü tüm vergi türlerini kapsar ve tüm Kanuni süreler kullanır. Denetimin içeriği ve neleri kapsayacağı önceden mükellefe yazı ile bildirilir.
- **Kısmi Denetim;** Vergi beyannamesinin bazı yönleriyle incelenmesi, sınırlı kalmasıdır. Denetim kapsamı mükellefe bir tebligat gönderilerek bildirilir.
- **Fatura Denetimi;** Denetmen yetkileri kapsamında mükellefe önceden haber vermeksizin tüm fatura belgelerini inceleyebilir.
- **Yerinde Denetim;** Bu denetimde vergi denetmeni, kendisini maddi delillerle sınırlandırmalıdır. Eğer veriler, vergi denetmeninin ziyaret ettiği şirketin defter ve kayıtlarının incelenmesini gerektiriyorsa, mükellefe yazılı olarak bildirilmesi gerekir.
- **Ev Araması ve Belgelere El Konulması;** Yapılan denetimler neticesinde hileli bir bulguya rastlanırsa mükellefin evinde arama yapılabilir ya da mükellefin belgelerine el konulabilir. Ancak mükellefin evinin aranması ya da belgelerine el konulabilmesi için yetkili hakimden izin alınması gerekir.
- **Mükellefin Kişisel Mali Pozisyonundaki Değişikliklerin İzlenmesi;** Mükellefi bildirmediği bir gelirin varlığından şüphe edilirse bu denetim yoluna başvurulur. Mükellefin banka hesap özetlerine kadar incelenebilir.

[109] ORGAN, İbrahim, age, s.75-77.

1.11.5. İtalya

İtalya'da vergi ile ilgili birimler, Maliye Bakanlığına bağlıdır ve vergi ile ilgili departman Gelir idaresi birimidir. İtalyan Maliye Bakanlığına bağlı olarak hizmet veren bir Vergi Polisi (Guardia di Franza) mevcuttur. Bu birimin denetim görevi mükelleften ilgili tutanakları almasıyla sona erer ve bu tutanaklar, incelemenin tamamlanması amacıyla ilgili yerel denetim bürolarına gönderilir. [110]

İtalya vergi sisteminde Maliye Bakanlığına bağlı merkezi bürolarda vardır. Bu bürolardan birisi Vergi Danışmanlık ve Denetim Merkezi (SeCIT: Tax Advisory and Inspective Servise)'dir. SeCIT, Bakanlığın değişik birimlerinden topladığı bilgilerle vergi yönünden riski mükellefleri belirler ve Maliye Bakanlığına bir program önerir. Bakanlıkta bu bilgiler ve öneriler ışığında hem denetim birimlerini hem de Vergi Polisi tarafından yürütülecek bir program ilan eder. [111]

İtalyan vergi denetimleri; dengeleme denetimi, resmi denetim ve maddi denetim olmak üzere kanunda üç başlıkta toplanır. Dengeleme Denetimi, mali kayıtlardan elde edilen sonuçlarla yapılan denetimlerdir. Ödemeler esnasında yapılan hatalar, hesap hataları ve vergi indirimi ya da vergi kredisinde yapılan hatalar üzerinde yoğunlaşır. Resmi Denetim ise, defter tutma mecburiyeti olan mükelleflerin bu ödevlerini kanunlara uygun olarak yerine getirip getirmediğinin kontrolünü içerir. Son denetim türü olan maddi denetim de; bilgi edinme ve iş yerinde inceleme yapmak amacıyla vergi daireleri ve Guardia di Franza'ya verilen denetim yetkisine dayanmaktadır.[112]

1.11.6. Kanada

Alberta Vergi ve Gelir İdaresi (AVGİ) denetim çalışmalarını kanun hükmü kapsamında yer alan bütün kayıtlar üzerinden yürütmektedir. AVGİ'de;

- Kurumlar vergisi beyannamesi düzenlemek zorunda olan veya olmayan, Alberta'da sürekli faaliyet gösteren şirketler,
- Sigorta şirketleri,
- Bankalar, kredi ve tsört şirketleri ve kredi kooaparatifleri,

[110] ORGAN, İbrahim, age, s.78.
[111] ORGAN, İbrahim, age, s.78.
[112] ORGAN, İbrahim, age, s.79-80.

- Emlak şirketleri, kurumlar vergisinin mükellefidir.[113]

AVGİ'de de aynı ülkemizdeki vergi sistemi gibi mükelleflerin defter tutma zorunluluğu vardır, bu zorunluluğun gerekçesini ise Alberta Kurumlar Vergisi Kanunun 63. maddesine dayandırılır ve vergi iadelerini ve ödenecek vergilerin belirli bir düzende yürütülebilmesi için mükelleflerin belirli kayırları ve defter tutmasının zorunlu olduğunu ifade ederler. Türkiye'deki uygulamada Kanada uygulamasına çok benzerdir, vergi sistemi beyan esasına dayanır bu sebeple mükelleflerin belirli kayıtları ve defter tutmaları zorunludur. Bu defterlerden yola çıkarak mükellefin eksik ödediği ya da fazla ödediği vergi miktarı tespit edilebilir.

AVGİ, politikası gereği mükelleflerin yazılı izin alarak defterlerini Kanada'nın dışında tutmasına izin verir, ancak mükellef vergi idaresi talep etiğinde dökümanlarını AVGİ'ye ulaştırmak zorundadır. Ayrıca maliyeti mükellefe ait olmak koşuluyla gezici denetim ekibiyle belgelerin muhafaza edildiği yerde bir görüşme ayarlayabilir.[114]

Alberta Kurumlar Vergisi md. 63 denetçilere verilen yetkileri şöyle sıralar;[115]

- Denetçi işyerine ya da işle ilgili belge ve defterlerin muhafaza edildiği herhangi bir yere girebilir.
- Denetçi kanunun verdiği yetki kapsamında vergi ve vergi iadesine yönelik tüm belge ve kayıtları denetleyebilir.
- Denetçi envanter ve mal varlığı incelemesinde bulunabilir.

Alberta vergi sistemi de aynı Türkiye'deki gibi beyan esasına dayanır. Beyan esasına dayanması ise bütünlüğün sağlanması için vergi denetim sistemini beraberinde getirir.

AVGİ denetim sisteminin amaçları;[116]

- Kanun ışığında vergi ödeme istekliliğini teşvik etmek,
- Kanun hükümlerinin düzgün bir yorumla uygulanmasını sağlamak,
- Mükelleflerin kanuni sorumluluklarını yerine getirip getirmediklerini denetlemek şeklinde sıranabilir.

[113] ORGAN, İbrahim, age, s.80.
[114] ORGAN, İbrahim, age, s.81.
[115] ORGAN, İbrahim, age, s.81.
[116] ORGAN, İbrahim, age, s.81.

Avgi denetimlerini mükellefin iş yerinde ya da ikametgahında, AVGİ ofislerinde yapabilir. Denetçi inceleme sırasında öncelikle kimlik kartını göstermeli ve sonrasında mükellefe bilgi vermelidir. Aynı uygulama yine ülkemizdeki vergi denetim elemanlarının yapmakla yükümlü olduğu uygulamalardır. Kanada Vergi Sisteminde bir mükellef denetim kararına karşı Alberta Yüksek Mahkemesine karşı itiraz davası açabilir Bu mahkemenin olumsuz kararına karşı Alberta Temyiz Mahkemesine ve buradan da izin alarak Kanada Temyiz Mahkemesine temyiz davası açabilir.[117]

1.11.7. Yabancı Ülkelerdeki Vergi Denetim Sistemlerinin Birlikte Değerlendirilmesi;

Yukarıda birçok ülkede vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadele kapsamında vergi denetim sistemlerinin geliştirildiğini görüyoruz. Tüm bu ülkelerin vergi denetim sistemlerini birbirleriyle karşılaştırarak en genel çerçevede aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz;[118]

- Vergi denetimleri genellikle Maliye Bakanlığına bağlı denetim elemanları tarafından gerçekleştirilmektedir. Farklı olarak Almanya'da teftiş (iç denetim) Sayıştay tarafından yerine getirilmektedir. Ayrıca İtalya'da Gelir İdaresi dışında doğrudan Bakana balı Vergi Polisi birimi bulunmaktadır.
- Vergi denetimleri işletme büyüklükleri esas alınarak gerçekleştirilmektedir.
- Denetim elemanları Almanya örneğinde olduğu gibi yapılan denetimin daha etkin bir şekilde yerine getirilebilmesi için belli sektörlerde uzmanlaşabilmektedirler.
- Vergi denetim faaliyeti mükellefin işyerinde veya Vergi İdaresinde gerçekleştirilmelidir. En çok kullanılan denetim yöntemi ise vergi incelemesidir.
- Vergi denetimleri, vergi kayıplarını tespit edip, eksik kısmın hazineye intikali amacıyla yapılıyorsa da fazla alınan vergi ödemesinin de mükellefe geri iadesini yapmaktadır. Bu durum ilgili ülkelerde vergi denetiminin araştırma-bulma, düzeltme ve önleme işlevlerine ilişkin yapıldığını gösterir.

[117] ALBERTA GOVERMENT TAX and REVENUE ADMINISTRATION, Alberta Corporate Tax Act Information Cırcular: The Tax Audit, CT-10R1, Kasım 2005, http://www.finance.goc.ab.ca/publications/tax_rebates/corparate/ct10.html'den aktaran İbrahim Organ, age, s.80-83.
[118] ORGAN, İbrahim, age, s.180.

- Vergi denetimleri genellikle merkez ve taşra düzeyinde gerçekleştirildiğinden, denetimin örgütsel yapısı da buna bağlı olarak merkez ve taşra ya da bölgesel ve yerel büro bazlı sistem esas alınarak yapılandırılmıştır.
- Denetime tabii tutulacak beyannamelerin seçiminde bazı kıstas veya ölçütler esas alınmaktadır. Burada bilgisayar teknolojisinden yararlanılmaktadır. Bu teknolojiden özellikle ABD çok fazla yararlanır. Kıstas ve ölçütler bilgisayar programlarıyla daha hızlı şekilde tespit edilmektedir. İtalya'da denetime tabii tutulacak mükelleflerin tespiti merkez teşkilatından ayrı bir şekilde örgütlenmiş olan SeCIT tarafından yerine getirilmektedir.

Bu birim belirli ölçütler çerçevesinde belirlediği mükellef gruplarını Maliye Bakanına önermekte, Bakan da bu bilgi ve öneriler doğrultusunda yıllık denetim programını ilan etmektedir.

BÖLÜM 2. TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİ

2.1. Türkiye'de Vergi Denetimi

Ülkemizde vergi yönetiminde idari yönden merkeziyetçilik hakimdir. Dolayısıyla en üst makam Hazine ve Maliye Bakanlığıdır. Vergi denetimi, Hazine ve Maliye Bakanlığının merkez ve taşra denetim kuruluşları aracılığıyla yürütülmektedir.

2.1.1. Türkiye'de Vergi Denetiminin Tarihsel Gelişimi

İnsanlık tarihinin başlangıcından beri devletin ve hükümdarların çeşitli isimler altında, fiili gücüne dayanarak vergi toplaması Roma İmparatorluğu döneminde hukuki bir temele dayandırılmıştır.[119]

Vergi denetiminin ilk örneklerine ilkçağ Mısır medeniyetlerinde rastlanmakla birlikte, Yunan, Pers, Çin ve İbrani kayıtlarında da vergi denetimine ilişkin bilgiler yer almaktadır.[120] Mısır medeniyetlerinde firavunların denetim için özel kişiler görevlendirdiği, Atina'da denetim kuruluşlarının, Roma İmparatorluğu'nda ise "kester" adı verilen denetçilerin yer aldığı görülür.[121]

Türkiye'de vergi denetiminin tarihsel gelişimi sürecini Cumhuriyet öncesi, Cumhuriyet sonrası ve günümüzde vergi denetimi olmak üzere üç ayrı dönemde incelemek mümkündür.

2.1.1.a. Cumhuriyet Öncesi Dönemde Vergi Denetimi

Türkiye'deki vergi denetim örgütü Osmanlı Devleti'nden devralınmış ve sistem ana hatlarıyla Cumhuriyet'in ilk yıllarında da varlığını sürdürmüştür. Yaklaşık altı yüz yıldır var olan Osmanlı İmparatorluğu, kötülük hükümleriyle yönetilen İslam devletidir.

---

[119] GÖK, Abdulkerim, "Vergi Direncinin Gelişimi", Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 2007, s.145, Erişim: http://dspace.marmara.edu.tr/handle/11424/1607, Erişim Tarihi: 5.10.2018

[120] Bekir Baykara, "Vergi İncelemesi". Vergi Dünyası Dergisi, 2007, s.1.

[121] BİNBİRKAYA, İlhan, "Türkiye'de Vergi Denetimi ve Kayıtdışı Ekonomi". Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı, İstanbul, 2006, s.6. Erişim: www.denetimakademisi.com, Erişim Tarihi: 5.10.2018.

Bu nedenle, her alanda geçerli olan şeytani hukuk normları, Osmanlı vergi sisteminin oluşumunda etkili bir faktördür.[122]

Fatih Sultan Mehmet döneminde kurulan Devlet Muhasebe Teşkilatı, I. Selim döneminde geliştirilmiş, devlet hazinesine giren çıkan malların ve paranın hesabı düzenli bir şekilde tutulmuş ve mali teşkilatın denetimini sağlamak üzere "Baki Kullar" adıyla denetim kurulu oluşturulmuştur.[123]

II. Mahmut dönemi sonrasında Osmanlıda temelini teftiş birimlerinin oluşturduğu bakanlıkların kurulmaya başlanmasıyla Türk Kamu Yönetiminde kurumsal olarak denetleme hizmeti yürütülmeye başlamıştır. Bu hizmeti yürüten yetkililere ise müfettiş denilmiştir.[124]

Osmanlı devletinde padişah tarafından konulan bir verginin denetimi kadılar tarafından yerine getirilmiştir. Özellikle şer'i vergilerde, hangi konular üzerinden ve hangi oranda vergi alınacağının şer'i kaynaklarda belirtilmiş olması nedeniyle, kadılar bu konularda sorumluluk yüklenmiştir. Osmanlı Devletinin kuruluşundan XIX. yüzyılın(yy) başlarına kadar geçen bu dönemde ayrı bir denetim örgütü oluşturulmamıştır.[125].[126].[127]

Fransa'daki Mali Denetim Komisyonu modelinde oluşturulan Mali Denetim Komisyonu, Osmanlı ordusunun giderlerini yalnızca kuruluşunun ilk yıllarında doğrulamaya yetkilidir..[128]

Tarihsel süreçte kamu denetimi incelendiğinde, kurumsal yapılanma ağırlıklı olarak tazminat döneminde başlamıştır. Bu dönemde oluşturulan Meclis-i Muhasebe, Divan-ı Muhasebat gibi kurumlar günümüzdeki Sayıştay'ın ilk örnekleridir.[129]

---

[122] ORGAN, İbrahim, age, s.94.
[123] TEZCAN, Keramettin, "Türk Vergi İdaresinin Tarihsel Gelişimi ve Bu Süreçte Geçirdiği Aşamaların Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi". Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2003, s.127. Erişim: www.dergipark.ulakbim.gov.tr, Erişim Tarihi: 5.10.2018.
[124] Muhammet Bezirci, Fehmi KARASİOĞLU, "Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi". SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 2011, s.575. Erişim: www.dergipark.ulakbim.gov.tr, Erişim Tarihi: 5.10.2018.
[125] MERTER, Mehmet Emin, agt, s.69.
[126] ORGAN, İbrahim, age, s.94.
[127] EROL, Ahmet, Devlet ve Denetim, Mükellefin Dergisi, Sa:66, Haziran 1998, s.88'den Aktaran İbrahim Organ, age, s.94.
[128] MERTER, Mehmet Emin, agm, s.69.
[129] ATAMAN, Başak, "Türkiye'de Kamu Denetimi ve Kamu Denetçilerine Genel Bakış". Maliye Finans Yazıları, 2010, s.19., Erişim: www.dergipark.ulakbim.gov.tr, Erişim Tarihi: 5.10.2018.

II. Meşrutiyetin ilanı ile mali alanda da önemli değişiklikler olmuştur. 1908-1911 yılları arasında görev yapan Maliye Nazırları Mehmet Ziya Paşa ve Mehmet Cavit Bey döneminde yapılan düzenlemeler cumhuriyet döneminde devam etmiştir.[130]

2.1.1.b. Cumhuriyet Sonrası Dönemde Vergi Denetimi

Cumhuriyet sonrası dönemde, Kurumlar Vergisi No'lu Vergi Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile vergi denetimi yapılmaya başlandı. Bu kanun sayesinde 1914'ten beri yürürlükte olan temettü vergisi kaldırılmış ve bunun yerine gelir vergisi uygulanmıştır.[131]

1926'da yürürlüğe giren Gelir Vergisi Kanunu'nda, zorunlu taraflar tabi, vergilendirilebilir ve "bir kerelik ödeme olarak vergilendirilebilir" olarak iki kategoriye ayrılmıştır. Gelir vergisi, bilançoyu esas alarak fiili gelirine dayanarak oldukça geniş bir vergi mükellefiyet beyanı grubu tuttu.[132] Ayrıca, zorunlu taraflarca sunulan beyannameleri değerlendirme prosedürü ve başvuru hükümleri de kanun hükümlerine uygun olarak yapılır. Bu amaçla, vergi beyannamelerinin kontrolünden sorumlu olan tahakkuk esaslı müfettiş adına yeni personel oluşturulmuştur. Ancak, bu yetkili denetim personeli beklenen sonuçlara sahip değildir, çünkü böyle bir görevi tamamlamak için gerekli mesleki bilgi ve deneyime sahip değillerdir. Bu nedenle, denetim işinde bağımsız muhasebeciler daha sonra kullanılmış ve bu kişiler vergi denetimlerine katılmıştır.[133]

Türkiye Cumhuriyeti, Hazine Maliye Bakanlığı, merkezi teşkilat ve "Vadirat Mahsusa Müdürlüğü", "Ofisim Vadirat" çalışanları arasında yer alan ve "Belgelendirme Çalışan Damgası" ndaki müfettişe yerleştirilen yeni vergileri doğrulamak için gereken birimler Maliye Bakanlığı Teşkilat ve Borçlar Kanunu'nda yapılan değişikliklerle 05.29.1936 ve No. Bu sistem sadece 6 yıl sürdü.[134]

[130] TEZCAN, Keramettin, agm, s.132.
[131] TUNCER, Selahattin, Hesap Mütehassıslığından Hesap Uzmanlığına, Vergi Dünyası, Sa:238, s.5.
[132] GİRAY, Filiz, Maliye Tarihi, Ezgi Yayınları, Bursa 2006, s.217.
[133] TUNCER, Selahattin, agm, s.5.
[134] SARILI, Mustafa Ali, "Türkiye'de Vergi Denetiminin Sorunları ve Bu Sorunun Çözümüne Yönelik Yapılması Gereken Düzenlemeler", Muhasebe ve Denetim Bakış, Mayıs 2003, s.103.

2996 sayılı kanunun getirdiği kurumun 6 yıl sonra sona ermesiyle 03.08.1942 tarih ve 4286 sayılı Kanun ile Hazine ve Maliye Bakanlığında vergilerin yönetimine ilişkin yeni bir düzenlemeye gidilerek dolaysız vergiler için "Vasıtasız Vergiler Genel Müdürlüğü", dolaylı vergiler için "Vasıtalı Vergiler Genel Müdürlüğü" kurulmuştur. Bu kanun ise 4 yıl yürürlükte kalmıştır. 29.05.1946 tarihindeki 4910 sayılı kanunla bu ayrım ortadan kaldırılmış ve " Gelirler Genel Müdürlüğü" adı altında tek bir örgüt yapısı oluşturulmuştur. [135]

Son olarak, 05.05.2005 tarih ve 5345 sayılı Vergi Müfettişliği Teşkilat ve Yükümlülüklerine İlişkin 5345 sayılı Kanun uyarınca vergi denetimi yapılmasına karar verilmiş, bu anlaşma ile Genel Gelir Dairesi kaldırılmış ve yerine "Gelir Yönetimi" oluşturulmuştur. Düzenlemeden sonra Maliye ve Maliye Bakanlığının denetlenmesinden sorumlu olan kuruluş, mali müfettişlerden, "Hesap Uzmanları" ve "Gelir Yönetimi için Chiller Gelir Müfettişleri" neden oluşmaktadır..[136]

Cumhuriyet sonrası Türk maliye teşkilatı ve denetim yapısında önem arz eden gelişmeler kronolojik olarak şu şekilde özetlenebilir:[137]

- TBMM'nin ilk çıkardığı kanun: 24.4.1920 tarihli 1 sayılı Ağnam Resmi Kanunu
- 1923 yılında Maliye Bakanlığı kurulmuş, "Maliye Vekaleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkında Kanun" 29.05.1936 tarihinde kabul edilmiştir.
- Temettü vergisi yerine 1926 tarihinden itibaren Kazanç Vergisi Kanunu uygulanmaya başlanmıştır.
- 28.03.1945 tarih ve 4709 sayılı kanunla Maliye Bakanı'na bağlı Hesap Uzmanları Kurulu (HUK) kurulmuştur.
- 1946'da Vasıtasız Vergiler ve Vasıtalı Vergiler Genel Müdürlükleri kaldırılmış ve Gelirler Genel Müdürlüğü kurulmuştur

[135] SARILI, Mustafa Ali, agm, s.104.
[136] TEKİN, Fazıl, ÇELİKKAYA, Ali, age, s.200.
[137] BAŞEL, Furkan, agt, s.72.

646 sayılı KHK ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının kurulmasıyla Maliye Bakanlığının üç merkezi inceleme birimi (Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı) ile taşrada Vergi Dairesi Başkanlıkları bünyesinde inceleme yapan Vergi Denetmenleri, Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı altında "Vergi Müfettişi" unvanı ile tek çatıda toplanmıştır.

2.1.1.c. Günümüzde Vergi Denetimi

Türkiye, gelir durumları, mal harcamaları ve mal muayenesi, hazine ve denetim Maliye Bakanlığı merkez ve taşra teşkilatlarında yapılan çalışmalarla gerçekleştirilir.[138] Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın işlevsel denetiminin yapısı iki gruba ayrılır: iç denetim ve dış denetim. Bütçeye ait gelirler, bütçe harcamaları ve Bakanlığın merkez ve taşra teşkilatındaki birimler tarafından yürütülen devlet mallarının denetimi, iç denetimin ve dış denetimin bir parçasını oluşturur.

Bugün ülkemizde vergi denetimi; Hazine ve Maliye Bakanlığı'nda; Merkez mali denetçiler vergi idaresi başkanına rapor verir; Merkezdeki gelir denetleyicileri ve stajyer gelir denetleyicileri, il vergi daireleri başkanları ve Gelir İdaresi'nin merkez ve taşra daireleri başkanlarının yanı sıra vergi denetçileri ve vergi denetçileri gerçekleştirmektedir.[139]

Ülkemizde denetim görevini yerine getiren gelir denetleyicileri ve finansal denetçiler vergi denetimi (dış denetim) ve denetim ve soruşturma (iç denetim) kurma yetkisine sahiptir. Öte yandan, muhasebe uzmanları yalnızca vergileri doğrulama yetkisine sahiptir ve doğrulama ve araştırma yetkisine sahip değildir.

Bir il vergi denetim kuruluşundaki vergi denetçileri, iç ve dış denetimlerin yanı sıra gelir denetçileri ve finansal denetçilerin yetkisine sahiptir. Ayrıca, il teşkilatının vergi müfettişliği vergi denetimi olarak adlandırılan dış denetim yetkilerine sahiptir.[140]

---

[138] SARILI, Mustafa Ali, agm, 105.
[139] BİLİCİ, Nurettin, Vergi Hukuku: Genel Hükümler-Türk Vergi Sistemi, s.52.
[140] ORGAN, İbrahim, age, s.100.

2.2. Vergi Denetim Türleri

2.2.1. Denetim Birimlerine Göre Sınıflandırılması

Vergi denetimi kamusal denetim ve özel denetim olarak iki ayrı sınıf olarak sınıflandırılabilir.

2.2.1.a. Kamusal Denetim

Kamu denetim birimlerince yapılan denetim türüdür. Kamu gelirlerinin denetimi kapsamında, işletmelerin işlem ve hesaplarının vergi yasalarına uygunluğunu ve bildirimlerin doğruluğunun denetimini yapmaya yetkili birimler VUK md. 128'de Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olarak, Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri, Vergi denetçileri ve Vergi Dairesi Müdürleri olarak belirlenmiştir.[141]

2.2.1.b. Özel Denetim

Özel denetim, 13.06.1986 tarihli ve 20194 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan, 01.06.1986 tarihinde kabul edilen 3568 sayılı yasa uyarınca Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir adıyla düzenlenen meslek mensuplarınca ya da bu bağımsız denetçilere kurulan tüzel kişilerce yapılan denetimdir.

Bağımsız denetim, ortakların ve yardımcı kuruluşların, bu kuruluşlar adına bağımsız denetim kuruluşları tarafından tayin edilen yetkili denetim organları tarafından denetim ilkeleri çerçevesinde tayin edilen denetleme organları tarafından denetimi ve Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) ışığında yapılan denetim sonucunda hazırlanan finansal tabloların açıklanması ve sunumu olarak tanımlanır.[142]

2.2.2. Denetleyenle Denetlenen Birimlerin İlişkileri Bakımından Denetim

Vergi denetimi, yönetsel denetimi içeren iç denetim ve yükümlüler üzerindeki denetimi içeren dış denetim olmak üzere ikiye ayrılır.

[141] KULMANOVA, Latipa, agt, s.12.
[142] KULMANOVA, Latipa, agt, s.13.

2.2.2.1. İç Denetim

Yönetsel denetim de diyebileceğimiz iç denetim, gelir tahsil eden kurumların kendi içlerinde yaptığı denetimdir. Hazine ve Maliye Bakanlığının gelir toplayan birimlerinde, astların hiyerarşik üstleri tarafından, tarh, tahakkuk, tahsil işlemlerinin yasalara uygunluğunun hiyerarşik olarak denetlenmesidir. İç denetim; bir kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetişim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli bir çalışmayla kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmaktadır.[143]

İç denetim kavramı ile iç kontrol kavramını karıştırmamak gerekir. İç kontrol; Bu, idare tarafından faaliyetlerin etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini sağlamak, varlıkları ve kaynakları korumak ve finansal ve yönetim bilgilerinin idarenin amaçlarına, tanımlanmış politikalara ve mevzuata uygun olarak zamanında ve güvenilir şekilde üretilmesini sağlamak için idare tarafından oluşturulan bir yöntem, süreç ve organizasyondur.[144] İç denetim kavramı iç kontrolün farklı ve önemli bir boyutunu oluşturur. Yetkililer iç kontrollerin güvenilirliğine ilişkin bilgiyi iç denetim raporlarından edinirler. 2006 yılının başından itibaren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte iç denetim kavramı da kamu yönetimimizde yeni bir denetim anlayışı olarak hayatımıza girmiştir. Özellikle Avrupa Birliği'ne (AB) aday ülkelerde, kamu yönetiminde hesap verilebilirliğin ve mali saydamlığın sağlanması amacıyla iç denetim sisteminin kurulmasının zorunlu hale gelmesiyle de ülkelerin çerçeve kanunlarında ve ikincil mevzuatlarında iç denetim kavramına yer verilmesini zorunlu kılmıştır.[145]

[143] ORGAN, İbrahim, age, s.75.
[144] DEDEOĞLU, Erdoğan, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, m.3, s.1137.
[145] TUFAN, Mehri, Mustafa Görün, "Türkiye'de Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde İncelenmesi", Sayıştay Dergisi, Nisan-Haziran 2013, Sa:89, s.116-118.

5018 sayılı kanunun 63 maddesi iç denetim kavramını şu şekilde tanımlar; *"İç denetim, kamu idaresinin katma değeri ve iyileştirilmesi için ekonomik verimlilik ve etkinlik ilkeleri temelinde kaynakların yönetilip yönetilmediğini değerlendirmenize ve belirlemenize olanak sağlayan bağımsız, objektif bir denetim ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapılarının etkililiğinin yanı sıra risk yönetimi, finansal yönetim ve kontrol süreçlerinin değerlendirilmesi ve iyileştirilmesi amacıyla sistematik, sürekli ve disiplinli ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirmektedir."*[146]

Organizasyon katma değeri, garantiler, danışmanlık hizmetleri, evrensel standartlara uyma, kurumsal bağımsızlık, risk denetimi ve meslek etiği iç denetimin temel unsurlarıdır.[147]

İç denetimin özellikleri ise altı maddede toparlanmıştır;[148]

- İç denetim, sertifikalı iç denetçiler tarafından gerçekleştirilir.
- İç denetim, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun koordinasyon ve rehberliğinde Kurul tarafından belirlenen genel kabul görmüş standartlara göre gerçekleştirilir.
- İç denetim, İç denetim birimi tarafından hazırlanan ve üst yönetici tarafından onaylanan risk odaklı denetim plan ve programlarına göre yapılır.
- İç denetim sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla gerçekleştirilir.
- İç denetim faaliyeti fonksiyonel bağımsızlık ilkesine uygun olarak yürütülür.
- İç denetim mali ve mali olmayan tüm işlemleri kapsar.

[146] DEDEOĞLU, Erdoğan, age, s.1249.
[147] GÖNÜLAÇAR, Şener, "İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler" Mali Hukuk Dergisi, Ankara, 2007, s.7'den Aktaran Mehri Tufan, Mustafa Görün, agm, s.119.
[148] DEDEOĞLU, Erdoğan, age, s.1316.

2.2.2.1.a. Kamu İç Denetim Standartları

Kamu iç denetim standartları, 5018 sayılı Kanunun 67. maddesinde düzenlenmiştir. Bu standartların belirlenmesinde Uluslararası İç Denetçiler "Profesyonel Düzeyde İç Denetim Uluslararası Standartları" Enstitüsü dayanmaktadır. Bu standartlar; İç denetimin uygulanmasına ilişkin temel ilkeleri belirleyerek, uygulamaya yönelik bir temel oluşturarak, iç denetimin kalitesini değerlendirmek için kriterleri tanımlayarak, kurumsal süreç ve süreçlerin geliştirilmesini destekleyen iç denetimin katma değerini arttırmayı amaçlamaktadır. Standartlar kalite standartlarına ve çalışma standartlarına ayrılmıştır. Yeterlilik standartları, iç denetim bölümünün ve iç denetçilerin gerektirdiği özellikleri içerirken, çalışma standartları iç denetim faaliyetlerinin aşamalarını ve sonuçlarını izlemek için tasarlanmıştır.[149]

2.2.2.1.b. Uluslararası İç Denetim Standartları

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından 2003 yılında günümüzün risk yönetimi ve kurumsal yönetim gereklerini karşılayacak şekilde güncellenen iç denetim standartları 2004 yılında tüm IIA üyeleri ve Ulusal İç Denetçiler için zorunlu standartlar haline gelmiştir.[150]

Bu standartların amacı;[151]

- İç denetim sistem uygulamasını olması gerektiği gibi temsil eden temel ilkeleri tanımlamak,
- Katma değerli iç denetim faaliyetlerini teşvik etmeye ve hayata geçirmeye bir çerçeve oluşturmak,
- İç denetim performansının değerlendirilmesine uygun bir zemin oluşturmak,
- Gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri canlandırmaktır.
- Uluslararası İç Denetim standartlarına uyum sağlamak esastır.

[149] DEDEOĞLU, Erdoğan, age, 1323-1324.
[150] TUFAN, Mehri, Mustafa Görün, agm, s.122.
[151] YILDIRIM, Özay, "İç Denetim Sistemlerinde Uygunluk Denetimi", Mali Kılavuz Dergisi, Sa:38, Ankara 2009, s.3'ten Aktaran Mehri Tufan, Mustafa Görün, agm, s.122.

2.2.2.2. Dış Denetim

Dış denetim, yükümlülerin vergi yasalarına ne ölçüde uyduklarını görmek amacıyla yapılır. Dış denetim ne kadar doğru uygulanırsa vergi yönetimi de o derece başarılı olur. Dış denetim, yoklama, arama, vergi incelemesi, bilgi isteme ve bilgi toplama olmak üzere farklı şekillerde yapılabilinir.

En genel anlamda dış denetim, bir kurumun veya örgütün kendi personeli olmayan denetçilerden oluşan, kurumla organik bağı olmayan, bağımsız tüzel kişiliği olan denetim grubu tarafından denetlenmesidir. [152]

5018 sayılı Kanunun 68. maddesi dış denetimin amacını şu şekilde ifade eder; *"Dış Denetimin Hesaplar Odası tarafından yapılacak harcamalar sonrasında amacı, genel yönetim çerçevesinde devlet idarelerinin hesap verebilirliği çerçevesinde yönetimin finansal faaliyetlerini, kararlarını ve faaliyetlerini tespit etmektir; TBMM'nin (parlamento) hedef ve planlarına ve sonuçlarına uygunluğunun kontrol edilmesi için kanunlar, kurumsal hedefler."*[153]

- Devlet idaresinin hesaplarına ve ilgili belgelere dayanarak mali tabloların güvenilirliği ve güvenilirliğinin mali denetimi, ayrıca devlet idaresinin mali işlemlerinin gelir, gider ve mallara uygunluğunun belirlenmesi,
- Kamu kaynaklarının verimli, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını belirlemek, operasyonel sonuçları değerlendirmek ve verimlilik açısından değerlendirmek,

Biçiminde gerçekleşmektedir. Dış denetim sırasında, kamu idarelerinin iç denetçileri tarafından hazırlanan raporlar talep üzerine Sayıştay denetçilerine sunulur.[154]

[152] ACAR, İbrahim Atilla, Hüseyin Güçlü Çiçek, Denetimin Kamuyu Tökezletmesi; Kamu Malı Yönetimi Kontrol Yasası ve Denetim, Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma 20.Türkiye Maliye Sempozyumu, Denizli, 23-27 Mayıs 2005, s.357.
[153] DEDEOĞLU, Erdoğan, age, s.1381.
[154] DEDEOĞLU, Erdoğan, age, s.1381.

2.3. Vergi Denetim Yöntemleri

2.3.1. Doğrudan Denetim- Dolaylı Denetim

Doğrudan denetim, işin yinelenmesi sonucunu doğuran ve her bir muhasebe işlemini ayrı ayrı ve doğrudan inceleme yöntemidir. Dolaylı denetim ise, faaliyet sonuçlarının toplamından hareketle yürütülen, aynı nitelikte veya birbirine yakın ilişkiler içerisindeki hesaplar içerisindeki toplam karşılaştırmaları yaparak bunlar arasındaki uygunluğun araştırılmasıdır.[155]

2.3.2. Şekli Denetim- Maddi Denetim

Şekli denetim için uygunluk denetimi de denilebilir. Şekli denetim, bir işletmenin tutulan muhasebesinin şekli olarak uygunluğunun denetlenmesidir. Maddi denetim, işletmeye ait verilerin, defter, hesap ve belgelerin doğru kayıtlanıp kayıtlanmadıklarını araştıran denetim yoludur.[156]

2.3.3. İleriye Doğru Denetim- Geriye Doğru Denetim

Belgelerden defter kayıtlarına ve finansal tablolara doğru yapılan denetime ileriye doğru denetim derken, finansal tablolardan başlayıp belgelere kadar inen denetime geriye doğru denetim denir.[157]

2.3.4. Aralıksız Denetim- Örnekleme Yolu İle Denetim

Aralıksız denetim, ele alınan bir zaman diliminde tüm işlemlerle ilgili kayıt ve bilgilerin tek tek gözden geçirilmesini içerirken; örnekleme yolu ile denetim, zaman ve maliyet tasarrufu amacıyla muhasebe kayıt ve belgelerinin belli ölçütler ışığında seçilerek bir kısmının aralıksız olarak denetlenmesidir.[158]

[155] TEKİN, Fazıl, ÇELİKKAYA, Ali, age, s.39.
[156] GÜREDİN, Ersin, age, s.99.
[157] ÖZER, Mevlüt, Denetim, s.308.
[158] GÜREDİN, Ersin, age, s.100.

2.3.5. Genel Vergi Denetimi-Özel Vergi Denetimi

Genel vergi denetimi, belli bir vergilendirme dönemindeki tüm hesap ve işlemlerinin tümünün denetlenmesinin amaçlanmasıdır. Özel denetim ise, özel bir konu üzerine yapılan denetimdir. Örneğin, vergide istisna edilen kazançlara yönelik denetim gibi.[159]

2.3.6. Olağan Denetim-Olağanüstü Denetim

Olağan denetim, belli bir plan program dahilinde yapılan denetimlerdir. Denetim gruplarının yıl içerisinde yapmayı planladığı denetimlerdir. Olağanüstü denetim ise, özel bir sebeple yapılan denetimlerdir.

Olağan denetimler genellikle denetim yapılmasını zorunlu kılan hallerde ortaya çıkar. Olağanüstü denetime ihbar üzerine yapılan denetimler örnek verilebilir.[160]

2.3.7. İncelemenin Kapsamı Bakımından Denetim

Tam inceleme, kısa inceleme ve sınırlı inceleme olmak üzere üç grupta incelenir.

Tam inceleme, vergi yönünden belirli bir hesap döneminde yapılan bütün işlem ve söz konusu işlemlere ait kayıt ve belgelerin incelenmesidir. Bu inceleme yönetimiyle birlikte tam ve kesin sonuç sağlanır ancak incelenecek iş yükünü arttırması ve maliyetinden dolayı çok tercih edilen bir yöntem değildir.[161]

Kısa inceleme, bir verginin belli unsurları veya belli konular bakımından incelenmesidir. Tam incelemeler sırasında elde edilen bulguların mükellefin geçmiş hesap dönemleriyle karşılaştırılmasına ve diğer mükelleflerle de bulunup bulunmadığının araştırılmasına fırsat veren, kapsamı dar bir inceleme tekniğidir.[162]

Sınırlı inceleme kavramı bir vergi döneminde özellikle tüm matrahları incelemek yerine belirli matrahları incelemek olarak bilinmektedir.[163]

---

[159] TEKİN, Fazıl, ÇELİKKAYA, Ali, age, s.36.
[160] ORGAN, İbrahim, age, s.48.
[161] ORGAN, İbrahim, age, s.50.
[162] DALAK, Güldem, " Vergi Denetimi ve Muhasebe Uygulamaları", Vergi Sorunları Dergisi, Sa:129, s.77.
[163] AKYOL, Okan, "Türkiye'de Vergi Denetimi Kapsamında Vergi İncelenmesinin Etkinliği", DEÜ SBE (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir, 1997, s.99. Erişim: www.denetimakademisi.com, Erişim Tarihi: 10.11.2018.

2.3.8. İncelenecek Yükümlü Sayısı Bakımından Denetim

Toplu inceleme ve münferit inceleme olmak üzere iki başlıkta tolanır.

Toplu inceleme, belli sektör veya iş kollarında faaliyet gösteren işletme ve mükelleflerin topluca incelenmesini içerirken, münferit inceleme, önceden belirlenen ilkelere göre ferdi olarak incelemeye alınmasına karar verilen mükelleflerin hesaplarının incelenmesidir.[164]

2.4. Türk Vergi İdaresinde Mükellefin Ödevlerini Yerine Getirip Getirmediğini Denetleme Yolları

Günümüzde vergi kayıplarının önlenebilmesi vergi ile ilgili olayların İyi araştırılması ve denetlenmesine bağlıdır. Vergi denetim yöntemleri yoluyla yükümlülük, vergilendirmeyi etkileyen olaylar, yükümlülerin ödevlerini ne derece yerine getirdikleri, vergi kaybına yol açılıp açılmadığı ve açıldıysa bu kaybın tutarın saptanması hedeflenir. Bu denetimler sonucunda elde edilen bulgular, vergi kanunlarında öngörülmüş olan hukuksal yaptırımların uygulanabilmesinin ön şartını oluşturur.[165]

Türkiye'de ise vergi denetimini sağlayabilmenin beş yolu vardır. Türkiye'de vergi denetim türleri; yoklama, vergi incelemesi, arama, bilgi toplama ve yaygın ve yoğun vergi denetimi başlıklarıyla gerçekleştirilir.

2.4.1. Yoklama

2.4.1.a. Tanımı ve Niteliği

Literatürde yoklamaya ilişkin birden fazla birbirine benzer tanım yapılmıştır. Yoklama, beyan usulüne dayanan vergi sistemlerinde vergi idarelerine bildirilmeyen vergileme unsurlarını ortaya çıkarmayı hedefleyen denetim yoludur.[166]

---

[164] ORGAN, İbrahim, age, s.51.

[165] ÖZEN, Burak, Vergi İdaresinin Yükümlüleri Denetleme Yolları, İstanbul Üniversitesi SBE, s.61. Erişim: www.denetimakademisi.com, Erişim Tarihi: 11.10.2018.

[166] ŞENYÜZ, Doğan, YÜCE, Mehmet, GERÇEK, Adnan, Vergi Hukuku, 3. Baskı, 2012, Ekin Basım Evi, s.133.

Diğer bir tanımda ise yoklama, vergi idaresinin mükellefle ilgili bilgi toplama, kayıt ve belge düzeninin denetimidir.[167] VUK md. 127 yoklamaya ilişkin açık bir tanım yapmazken, yoklamanın bazı amaçlarını ortaya koymuştur. İlgili maddeye göre; Yoklamada asıl amaç bakıldığında mükelleflerin kayıtlarını ve varlıklarını incelemek olarak bilinmektedir.

Vergi mükelleflerinin, işe başlamalarını, işyeri adreslerinin değişimini, şubelerin açılmasını, işten çıkarılmayı, çalışanların işe alınmasını ve benzeri vergilendirmeyi etkileyen önemli olayları bildirmek üzere vergi müfettişliğine bildirmeleri gerekmektedir. Vergi daireleri aracılığı ile bu bildirimlerin yerlerinde yapılmasın yoklama denilmektedir.[168].[169]

VUK md. 127; *"Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir."* ifadesiyle yoklamanın amacını net bir şekilde ortaya koymaktadır. Yapılan yoklamanın temel nedeni, vergi oluşmasından sonra vergi mükellefleri hakkındaki bilgileri ifşa etmek veya görev yükümlülüklerinin bulunmamasından kaynaklanan gizli vergi mükelleflerini ortaya çıkarmaktır.[170]

Yoklamanın asıl amacı, genel olarak usulsüzlük cezası gerektiren durumların incelenmesidir. Genel anlamda yoklamayla, defter ve belgelerin yasaya uygun olarak tutulup tutulmadığı, maddi yükümlülüklere aykırılığın olup olmadığı incelenir. Yani herhangi bir vergi kaybı araştırılmaz, günlük işlemler incelenir. Bu tür denetimin iş yerinde yapılma zorunluluğu vardır. Çünkü belge düzenine uyulup uyulmadığı, serbest meslek defterinin günü gününe tutulup tutulmadığı vb. durumlar ancak yerinde denetimle mümkündür.[171]

[167] TEKİN, Fazıl, ÇELİKKAYA, Ali, age, s.122.
[168] TOSUNER, Mehmet, ARIKAN, Zeynep, age, s.43.
[169] TOSUNER, Mehmet, ARIKAN, Zeynep, age, s.43.
[170] OKTAR, Salim Ateş, Vergi Hukuku, Türkmen Kitapevi, 7.Baskı, İstanbul 2011, s.202.
[171] KULMANOVA, Latipa, agt, s.41.

Yoklama, "kişisel yoklama " ve "toplu halde yoklama " olarak gerçekleştirilir. Bireysel anket, vergi mükellefi veya sorumlu bir vergi mükellefi ile ilgili vergi, mali olaylarla ilgili bilgiler, varlığından sorumlu olan doğrulama işleminden sorumlu çalışanın sorumluluğuyla ilgili sonuçlara ilişkin sorumluluk ve sorumluluk oylamaya verilir.[172]

Toplu yoklama ise Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belli edilecek hususlarda toplu yoklama yapılabilir. Toplu yoklamalar amaç ve sonuçları bakımından benzer olayların toplu şekilde tespitine yönelik yapılır ve sonuçlar yoklama fişi yerine yoklama cetvelleri kullanılarak yapılır. Ancak yoklama cetvelleri önceden hazırlandığı için yoklama esnasında bu cetvellere geçirilmesi mümkün olmayan olgular için bireysel yoklama fişi düzenlenir.[173]

2.4.1.b. Önemi

Yoklama, vergi yasalarının vergi yönetiminde kontrol ve denetim yetkisinin uygulamada işlerliğini sağlayacak en etkili önlemlerden biridir. Eğer VUK'un yoklama hükümleri doğru bir şekilde uygulanırsa yasaya aykırı eylemlerle ilgili önceden bilgi sahibi olunmuş olur ve önlenmesi sağlanabilir. Çünkü yasa, yoklamayı sadece olayların belirlenmesi değil gerekirse kayıtlara inilmesi ve konunun özünün araştırılması olarak ortaya koymuştur.[174]

2.4.1.c. Yoklamaya Yetkili Olanlar

VUK md. 128'e göre yoklama yetkisi olan görevliler aşağıdaki şekilde sıralanır;

- Vergi dairesi müdürleri,
- Yoklama memurları,
- Yetkili makamlarca yoklama işi ile görevlendirilenler,
- Gelir uzmanları,
- Vergi incelemesinde yetkili olanlar(Vergi müfettişleri, Vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru)

[172] TECİM, Burak Ali Han, agt, s.87.
[173] TEKİN, Fazıl, ÇELİKKAYA, Ali, age, s.135.
[174] KOCAHANOĞLU, O Selim, "Türkiye'de Vergi Kaybı ve Denetimi", İktisat Dergisi, Sayı: 1978/165,İstanbul, 1978, s.6-7 aktaran Latipa Kulumanova, agt, s.42.

Seçim organını kullanan en yaygın yetkililer seçim organlarıdır. "yoklama özel kabul belgesi" veya "Yoklama kabul belgesi, ankete katılan yetkililere ve yoklama yürütecek yetkililere, ankete katılmaya yetkili olduklarını gösteren bir fotoğraf ile verilmelidir. İlgili memur, görevine devam etmeden önce bu belgeyi sunmalıdır.[175]

Yoklama elemanlarının başlıca görev ve sorumlulukları aşağıdaki şekilde belirtilebilir;[176]

- Vergi değerlendirmesine izin vermeyen, kanunen öngörülen süre zarfında beyanda bulunmadan, yasada belirtilen süre içerisinde yazılı bir bildirimde bulunmadan veya yasalarda belirtilen sürelerde başvurmadan, vergi mükellefleri adına sağlanacak bilgiler bir anket ile sağlanır.
- Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenmiş usuller dahilinde özel yetkiyle birlikte günlük hasılatı takip etmek,
- 3100 sayılı kanun kapsamında ödeme kaydedici cihaz kullanmak zorunda olanların bu zorunluluğa uyup uymadıklarını kontrol etmek ve bu cihazların kullanımının esaslara uygun olup olmadığını denetlemek
- Nakil vasıtalar üzerinde yoklama yapılacaksa, yol güzergahında görünür bir yere "Vergi Kontrolü" şeklinde bir levha koyulmalıdır. Taşıtta bulundurulması gereken taşıt pulu, yolcu listesi, fatura ve sevk irsaliyesi, taşınan yolcu miktar ve cinslerini ölçmek, tartmak şeklinde yoklama yapılır.
- VUK uyarınca yapılan işe başlama, değişiklik ve işi bırakma gibi değişikliklerin doğruluğunun yerinde araştırılması yoklama ile gerçekleşir.
- Aynı vergi kanununa tabii ancak değişik usullerde vergilendirilen mükelleflerin bu vergilendirme usullerine ait şartları taşıyıp taşımadıkları yoklama elemanlarınca tespit edilir.
- Muhtasar beyanname verenlerin yanlarında çalıştırdıkları personel sayısının beyannamede doğru gösterilip gösterilmediği yoklama işlemi ile tespit edilir.
- İlan, tabela ve reklam sebebiyle alınan damga vergilerinin ödenip ödenmemiş olmasının tespitinde yine yoklama yolu etkilidir.

[175] YENİÇERİ, Harun, age, s.45.
[176] TEKİN, Fazıl, ÇELİKKAYA, Ali, age, s.129-130.

Yoklama ile görevlendirilenler kanunların kendilerine verdiği görevi yerine getirirken, Anayasanın, yasaların ve diğer düzenleyici kuralların kendilerine yetki olarak tanıdığı sınırları aşamazlar. Vergi denetimine yönelik yapılan işlemlerin hepsi bir nebze devlet tarafından mükellefin özel yaşamına müdahale içerir. Yapılan müdahalenin kanuni bir çerçevede yapılması keyfi uygulamaların önüne geçerek bireylerin devlete olan güvenini arttıracaktır.

2.4.1.d. Yoklamanın Yeri ve Zamanı

Yoklamaya yetkili olanlar bir yıl içerisinde her zaman yoklama yapabilir. Özellikle gece hizmet veren gazino vs. yerlerde gece de yoklama yapılması mümkündür. Yoklama yapılacağı mükellefe hiçbir zaman bildirilmez çünkü aksi takdirde ulaşılmak istenen verilere ulaşılamayabilir ve elde edilen bulgular gerçekleri yansıtmayabilir bu nokta da yoklama ile hedeflenen amaca ulaşılması güçleşir.[177]

Yoklama ilke olarak işyerinde yapılır. Ancak her zaman yoklamanın işyerinde yapılmasına imkan olmadığı gibi işyerinin mevcut olmadığı durumlarda yani işin gereğinden kaynaklı olarak da yoklama başka yerde yapılabilir. Yoklama tutanakları ise yoklama yerine bağlı olarak, eğer bir işyeri varsa işyerinde ya da duruma göre olaya münhasır olarak belirlenen yerde düzenlenir.[178]

2.4.1.e. Yoklama Sonuçlarının Bildirilmesi

Yapılan yoklama sonuçlarının hukuki bir dayanağının olması bakımından mutlaka belgelenmesi gerekmektedir bu nedenden dolayı yoklama fişlerine gerekli işlemler geçirilmektedir . Fişler yoklama istasyonunda iki nüsha halinde düzenlenir ve tarihlenir, bulunurlarsa, yoklamaya katılmaya yetkili kişi veya kişi tarafından imzalanırlar, bulunmazlarsa veya imzadan korkarlarsa, makbuz makbuzuna yazılır ve anketin makbuzu polis, jandarma tarafından imzalanır, muhtar veya büyükler konseyinin üyelerinden biride bu fişi imzalamaktadırlar. .[179]

[177] TEKİN, Fazıl, ÇELİKKAYA, Ali, age, s.131-132.
[178] TEKİN, Fazıl, ÇELİKKAYA, Ali, age, 134.
[179] ÇOMAKLI, Şafak, AK, Ahmet, AYRANGÖL, Zülküf, age, s.115.

Bu fişlerin ilk sureti yoklama yapılan kişiye bırakılır ya da onu temsil eden kişiye verilir. Eğer bu kişilere ulaşılmaz ise toplamda yedi gün içinde bu kişilerin posta adreslerine gönderilir diğer sureti ise vergi dairesine gönderilmektedir.[180]

Vergi Usul Kanununa aykırı olarak düzenlenen bir yoklama fişine dayanarak yapılan bir tarhiyat hukuken geçersiz sayılır. Danıştayın bu yönde verilmiş birçok kararı vardır. Danıştay içtihat haline gelmiş bir kararında "*mükellef ya da yetkili adamın/kanuni temsilcinin dışındaki kişilerin(kardeş gibi) imzasını taşıyan yoklama tutanağı esas alınarak doğrudan mükellef hakkında işlem yapılmasının mümkün olmayacağına*" hükmetmiştir. Danıştay farklı bir kararında "*yoklama fişinde genel ifadeler varken, geçerli belge ve kayıtlar ile ayrıntılı deliller tespit edilmişse yoklama fişine değil bu bilgi ve belgelere itibar edilmesi gerektiğine"* hükmetmiştir.[181]

07.04.2015 ve 29319 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6637 sayılı Bazı Kanun ve KHK'larda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 6. maddesi ile 01.09.2015 tarihinden itibaren elektronik yoklama yapılır hale gelmiştir.[182] VUK md. 132/A'ya göre *"Yoklama sonuçları, elektronik biçimde yerleştirilen ve oy verme yerindeki oylama fişiyle aynı kalitede olan oylama fişi kullanılarak kaydedildi. Bu kupon elektronik olarak görüşülen kişi veya yetkili kişi tarafından imzalanır. Ziyaretin makbuzu elektronik imza ile imzalanamazsa, form ziyaretin alındığını temsil eden ve ziyaretin alındığının içeriğinin değiştirilemeyeceğini garanti eden benzersiz bir kod ile imzalanacaktır. "*

[180] BATI, Murat, "Vergi İnceleme Safhasında Mükellefler ile Meslek Mensuplarının Dikkat Etmesi Gereken Hususlar" , s.41. Vergi Sorunları Dergisi, Sa:329, Şubat 2016.
[181] TEKİN, Fazıl, ÇELİKKAYA, Ali, age, s.133.
[182] BATI, Murat, agm, s.41.

Tablo 1: E- Yoklama İstatistikleri[183]

01/01/2017 – 31/12/2017 Dönemi e-Yoklama İstatistikleri	
Görev Türü	Yoklama Sayısı (Adet) İlk
İlk Defa İşe Başlama Yoklaması	450.613
Nakil İşe Başlama Yoklaması	97.636
Adres Değişikliği Yoklaması	157.908
Faal Mükellef Kontrol Yoklaması	161.625
İşi Bırakma Yoklaması	315.023
Nakil İşi Bırakma Yoklaması	31.150
Nakil Vasıtaları Yoklaması	17.276
Diğer Ücretli Çalışan Yoklaması	18.454
Kayıt Dışı Faaliyet Yoklaması	4.135
e-Tüzel Kişilik İşe Başlama Yoklaması	101.780
Ek İşi Bırakma Yoklaması	7.359
Serbest Yoklama	178.797
Şube Açılış Yoklaması	152.353
Ek İşe Başlama Yoklaması	57.369
Şube Kapanış Yoklaması	77.445
Nakil Vasıta Terk Yoklaması	6.610
KDV İade (İmalatçı) Yoklaması	3.697
KDV İade (İmalatçı Olmayan) Yoklaması	7.586
KDV İade (İmalatçıların İhraç Kaydıyla Mal Teslimi) Yoklaması	1.051
MTY-1 Yoklaması	1.403
Resen Terk Yoklaması (İşyeri Nezdinde)	102.267
Resen Terk Yoklaması (Şirket Yetkilisi Nezdinde/Mükellef İkametgahında)	58.993
GMSİ Yoklaması (Mülk Sahibi Nezdinde)	71.854
GMSİ Yoklaması (Kiracı Nezdinde)	15.451
Diğer Ücretli Terk Yoklaması	10.494
Özel Esas Yoklaması	10.532
Anlaşmalı Matbaa Yoklaması	1.308
Atık Madeni Yağ Dönüşüm Tesisi Tespit Yoklaması	50
Toplam	2.119.769

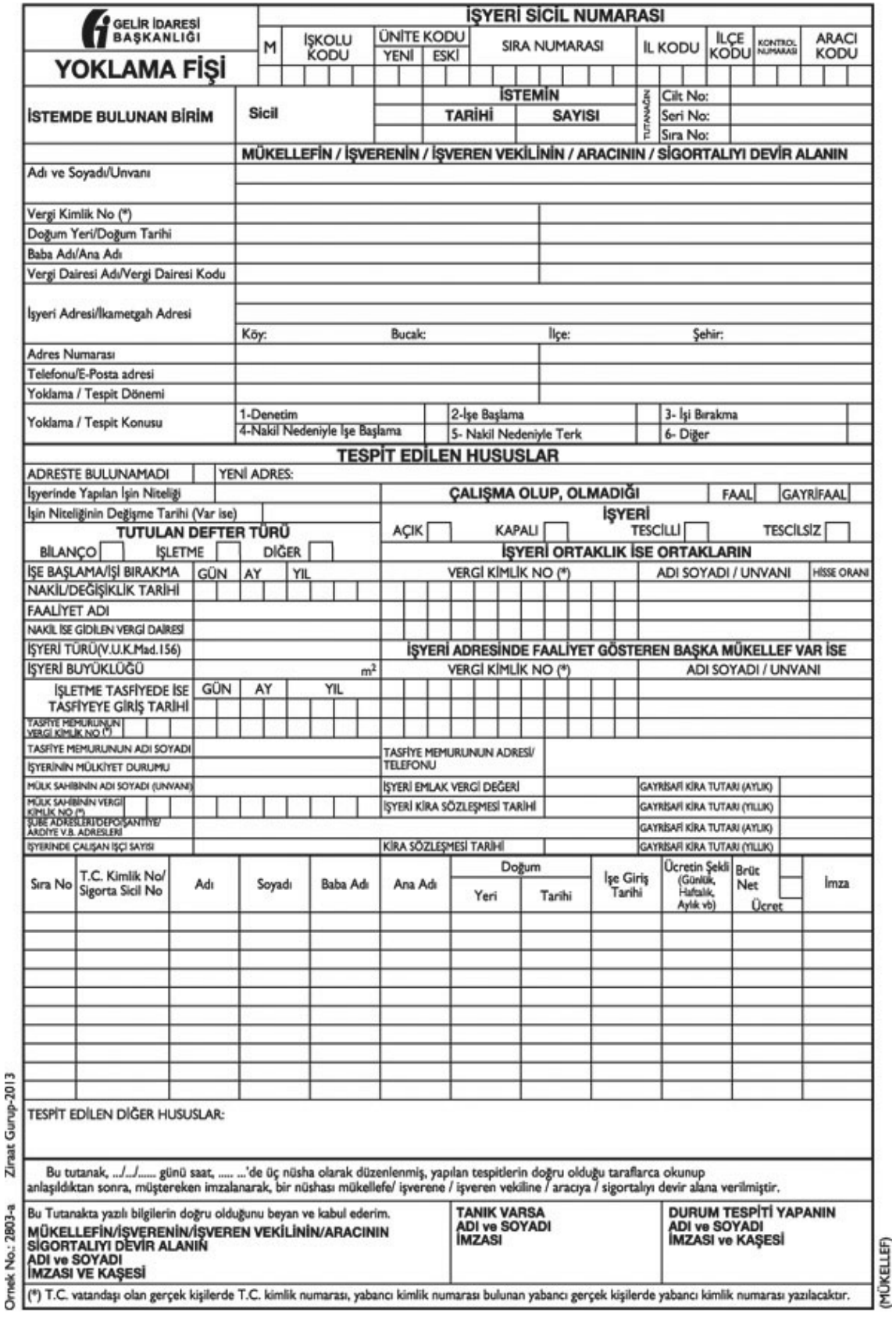
[183] 2017 Faaliyet Raporu, s.96.

Yoklama vergi idaresince yapılan durum tespitinden ibarettir. Söz konusu tespit neticesinde bir usulsüzlük yapıldığı saptanırsa usulsüzlük cezası kesilir. En yaygın vergi denetim türü olarak görülen yoklama vergi denetiminde önemli bir yere sahip olabilecek iken uygulamada işe başlama, iş bırakma vs. gibi mükelleflerin talebi üzerine yapılır olmaya başlamıştır. Ayrıca yoklama yapmaya nitelikli ve yeterli bilgi donanımına sahip personelin vergi dairesinde masa başı iş yüküne bağlı yolarak yoklama işlemi mesleki donanımı daha az olan yoklama ile görevlendirilmiş personeller aracılığıyla yürütülmeye başlanmıştır.[184]

Yoklama yönteminin daha etkin işleyebilmesi için, vergi dairelerin görev büyüklüğüne göre personel istihdam etmeli, yoklama memurları mesleki eğitimlere tabii tutulmalı, yirmi dört saat çalışabilme imkanı sağlanmalı ve özlük hakları iyileştirilmelidir.[185] Ayrıca bireysel yoklamalar yerine toplu yoklamalar daha faal hale getirilmeli ve yoklama memurlarının motivasyonunu arttıracak faaliyetler düzenlenmelidir.[186]

[184] GÜRBOĞA, Erkan, "Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadelede Yoklamanın Önemi", Vergi Sorunları Dergisi Sa:191,2004, s.7.
[185]ARSLAN, Mehmet, "Vergi Hukukunda Yoklamanın Etkinliği ve Elektronik Yoklama" , Yaklaşım 279, s.5.
[186] ÖZMEN, Ali Zekeriya, "Türk Vergi Sisteminde Yoklama Müessesesinin Etkinliği ve Elektronik Yoklama". Yaklaşım 273, 2015, s.8.

Şekil 1: Yoklama Fişi Örneği;[187]



GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

YOKLAMA FİŞİ

İŞYERİ SİCİL NUMARASI

M	İŞKOLU KODU	ÜNİTE KODU YENİ	ÜNİTE KODU ESKİ	SIRA NUMARASI	İL KODU	İLÇE KODU	KONTROL NUMARASI	ARACI KODU

İSTEMDE BULUNAN BİRİM	Sicil	İSTEMİN TARİHİ	İSTEMİN SAYISI	TUTANAĞIN	Cilt No:	Seri No:	Sıra No:

MÜKELLEFİN / İŞVERENİN / İŞVEREN VEKİLİNİN / ARACININ / SİGORTALIYI DEVİR ALANIN

Adı ve Soyadı/Unvanı		
Vergi Kimlik No (*)		
Doğum Yeri/Doğum Tarihi		
Baba Adı/Ana Adı		
Vergi Dairesi Adı/Vergi Dairesi Kodu		
İşyeri Adresi/İkametgah Adresi		
	Köy: Bucak: İlçe: Şehir:	
Adres Numarası		
Telefonu/E-Posta adresi		
Yoklama / Tespit Dönemi		
Yoklama / Tespit Konusu	1-Denetim, 2-İşe Başlama, 3- İşi Bırakma, 4-Nakil Nedeniyle İşe Başlama, 5- Nakil Nedeniyle Terk, 6- Diğer	

TESPİT EDİLEN HUSUSLAR

ADRESTE BULUNAMADI | YENİ ADRES:

İşyerinde Yapılan İşin Niteliği | **ÇALIŞMA OLUP, OLMADIĞI** | FAAL | GAYRİFAAL

İşin Niteliğinin Değişme Tarihi (Var ise)

TUTULAN DEFTER TÜRÜ: BİLANÇO | İŞLETME | DİĞER

İŞYERİ: AÇIK | KAPALI | TESCİLLİ | TESCİLSİZ

İŞYERİ ORTAKLIK İSE ORTAKLARIN

İŞE BAŞLAMA/İŞİ BIRAKMA (GÜN AY YIL)	VERGİ KİMLİK NO (*)	ADI SOYADI / UNVANI	HİSSE ORANI
NAKİL/DEĞİŞİKLİK TARİHİ			
FAALİYET ADI			
NAKİL İSE GİDİLEN VERGİ DAİRESİ			

İŞYERİ TÜRÜ(V.U.K.Mad.156)

İŞYERİ BÜYÜKLÜĞÜ m^2

İŞYERİ ADRESİNDE FAALİYET GÖSTEREN BAŞKA MÜKELLEF VAR İSE

VERGİ KİMLİK NO (*)	ADI SOYADI / UNVANI

İŞLETME TASFİYEDE İSE TASFİYEYE GİRİŞ TARİHİ (GÜN AY YIL)

TASFİYE MEMURUNUN VERGİ KİMLİK NO (*)

TASFİYE MEMURUNUN ADI SOYADI

TASFİYE MEMURUNUN ADRESİ/TELEFONU

İŞYERİNİN MÜLKİYET DURUMU

MÜLK SAHİBİNİN ADI SOYADI (UNVANI)

İŞYERİ EMLAK VERGİ DEĞERİ | GAYRİSAFİ KİRA TUTARI (AYLIK)

MÜLK SAHİBİNİN VERGİ KİMLİK NO (*)

İŞYERİ KİRA SÖZLEŞMESİ TARİHİ | GAYRİSAFİ KİRA TUTARI (YILLIK)

ŞUBE ADRESLERİ/DEPO/ŞANTİYE/ARDİYE V.B. ADRESLERİ | GAYRİSAFİ KİRA TUTARI (AYLIK)

İŞYERİNDE ÇALIŞAN İŞÇİ SAYISI

KİRA SÖZLEŞMESİ TARİHİ | GAYRİSAFİ KİRA TUTARI (YILLIK)

Sıra No	T.C. Kimlik No/ Sigorta Sicil No	Adı	Soyadı	Baba Adı	Ana Adı	Doğum Yeri	Doğum Tarihi	İşe Giriş Tarihi	Ücretin Şekli (Günlük, Haftalık, Aylık vb)	Brüt / Net Ücret	İmza

TESPİT EDİLEN DİĞER HUSUSLAR:

Bu tutanak, ../../..... günü saat, ...'de üç nüsha olarak düzenlenmiş, yapılan tespitlerin doğru olduğu taraflarca okunup anlaşıldıktan sonra, müştereken imzalanarak, bir nüshası mükellefe/ işverene / işveren vekiline / aracıya / sigortalıyı devir alana verilmiştir.

Bu Tutanakta yazılı bilgilerin doğru olduğunu beyan ve kabul ederim. **MÜKELLEFİN/İŞVERENİN/İŞVEREN VEKİLİNİN/ARACININ SİGORTALIYI DEVİR ALANIN ADI ve SOYADI İMZASI VE KAŞESİ**	**TANIK VARSA ADI ve SOYADI İMZASI**	**DURUM TESPİTİ YAPANIN ADI ve SOYADI İMZASI ve KAŞESİ**

(*) T.C. vatandaşı olan gerçek kişilerde T.C. kimlik numarası, yabancı kimlik numarası bulunan yabancı gerçek kişilerde yabancı kimlik numarası yazılacaktır.

Örnek No.: 2803-a Ziraat Gurup-2013

(MÜKELLEF)

2.4.2. Vergi İncelemesi

Vergi denetim yöntemlerinden biri olan vergi dairesi çok yönlü bir konsepttir. Genellikle vergi kontrolünün eş anlamlısı olarak kullanılan bu kavram, yalnızca vergi mevzuatı ve teknolojisiyle değil aynı zamanda sosyal ve psikolojik yönleriyle de ilgilidir. Ayrıca, bu denetim sırasında mükellef nezdinde daha derin bir araştırma yapılması onu diğer denetim yöntemlerinden ayıran en önemli özelliğidir. Vergi incelemelerinde sadece defter ve belgelerden değil, VUK'un delil serbestine ilişkin hükümleri kapsamında her türlü delilden yararlanılmaktadır.[188]

2.4.2.a. Tanımı

Geniş bir vergi incelemesinin iki yönü vardır: inceleme ve araştırma. Kitap, kayıt ve vergi mükellefi belgelerinde revizyon yapılırken, araştırma kitap ve belgelerin ötesine geçer. Vergi mükellefleri ve vergi mükellefleri ile ilgili maddi olaylar, kayıtlar, defterler ve belgeler hariç anket ve her türlü delil kullanımını belirlemek.[189]

Vergi Müfettişliği, vergi yükümlülükleri ve sorumlu kişiler; Vergi idaresi vergi idaresi tarafından reddedilirse, defterlerin, kayıtların ve belgelerin bir gerçeklik raporuna dayandığı ve içlerindeki vergi yasalarına uygunluğun doğrulanması; Bu, kitaplardan, belgelerden ve kayıtlardan bağımsız olarak, kurum içinde veya dışında toplanan bilgi ve ekonomik yaklaşımı kullanarak kanıt özgürlüğü ilkesine uygun olarak her türlü kanıtı ve bazı varsayımları kullanarak gerçekleştirilen bir araştırma etkinliğidir.[190]

Vergi incelemesi; tam inceleme ya da sınırlı inceleme şeklinde olabilir;

[188] ÇETİNKAYA, Oğuz, Vergi İncelemesinin Gereğinden Uzun Sürmesinde İdarenin Hukuksal Sorumluluğu, Yaklaşım, Mayıs 2002, s.141. Erişim: www. Yaklaşım.com.
[189] ORGAN, İbrahim, age, s.127.
[190] ŞEKER, Nezih, Hukuksal Yapıyla Vergi İncelemesi, Beta Yayınları, İstanbul, 1994'ten aktaran İbrahim Organ, age, s.128.

31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı RG'de yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Esas ve Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in "Tanımlar" başlıklı 3. Maddesinde tam inceleme şu şekilde tanımlanmıştır; Tam inceleme; bir mükellef hakkında, bir ya da birden daha çok vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerin bütün matrah unsurlarını da kapsayarak yapılan inceleme türüdür. Sınırlı inceleme ise, bir vergilendirme döneminde, bir vergi türünün belli bir matrahının incelenmesidir. Örneğin, sadece ticari ve zirai kazancı bulunan bir gelir vergisi mükellefinin hem ticari hem zirai faaliyetlerinin incelemesi tam inceleme iken, ilgili mükellefin sadece ticari kazancı çerçevesinde amortisman uygulamasının incelenmesi sınırlı incelemedir. Ancak 6009 sayılı Kanun Tasarısı Bakanlar Kuruluna gitmeden 9. maddede yapılan tam ve sınırlı incelemenin tanımları çıkarılmıştır.[191]

Mali tatil döneminde vergi incelemesi yapılamaz ancak mahkeme kararı olması durumunda aramalı inceleme yapılabilir.

2.4.2.b. Amacı ve Kapsamı

Vergi incelemesinin amacı yükümlünün ödemesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmektir.

İncelemeyle birlikte yükümlü ile meydana gelen vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkim tüm işlemler enine boyuna incelenerek ödenen verginin, ödenmesi gereken vergi olup olmadığı araştırılır. İnceleme ile yükümlünün beyan ettikleri matrahların doğruluğu denetlenir.[192]

VUK md. 134 vergi incelemesinin üç temel işlevini ortaya koyar. İlgili maddeye göre vergi incelemesi; araştırmak, önlemek ve eğitmek işlevlerine sahiptir.[193]

[191] BATI, Murat, agm, s.42-43.
[192] AKMAN, T. Koray, age, s.153.
[193] VUK md.134.

Vergi incelemesi yoluyla mükelleflerin defterleri, belgeleri vs. incelenerek kurallara uygun olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı araştırılır. Vergi denetimi yapmak için vergi mükelleflerine önceden bilgi verilmemelidir. Kural olarak, çalışma saatleri içerisinde vergi denetimi yapılır. Denetim, hesaplanmayan raporlama dönemi dahil, son teslim tarihinden önce herhangi bir zamanda yapılabilir. Önceki bir muayenenin yapılmış olması ya da üssün şahsen onaylanmış olması, tekrarlanan bir sınavı engellemez.[194]

Vergi incelemesinin başlamış sayılacağı haller şunlardır;[195]

- İncelemeye başlama tutanağının düzenlenmesidir.
- Vergi incelemesi yapılmak üzere mükellefin davet edilmesi,
- Yasal defter ve belgeleri isteme yazısının tebliğ edilmesi,
- Matrah tesisine yönelik tutanak düzenlenmesi,
- Yasal defter ve belgelerin incelenmek üzere vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz edilmiş olması,

Bu gibi hallerde vergi incelemesi başlamış kabul edilecektir.

Danıştay bir kararında *"Müfettişin öncelikle bunun farkında olması gerektiği, raporun içeriğinin yalnızca vergi teftiş servisinin bir kontrolü olarak anlaşıldığı ve vergi mükellefinin bir kontrolü olmadığı, çekin denetçinin kayıtlarında yapılmadığı ve çekin borçluya duyurulmadığı ve bu nedenle pişmanlık talebinin kabul edilmediği anlaşılmıştır*[196]

2.4.2.c. İnceleme Yapmaya Yetkili Olanlar

Vergi incelemesini belli konumdaki memurlar yapar. VUK md. 135'e göre bu memurlar;

- Maliye müfettişleri,
- Gelirler İdaresi Başkanlığında müdürlük görevi yapanlar,
- Vergi dairesi başkanları ve Vergi Dairesi Müdürleri olarak sıralanmıştır.

[194] ÇOMAKLI, Şafak, AK, Ahmet, AYRANGÖL, Zülküf, age, s.117.
[195]TEKİN, Fazıl, ÇELİKKAYA, Ali, age, s.182 183.
[196] TEKİN, Fazıl, ÇELİKKAYA, Ali, age, s.184.

Vergi incelemesine yetkili olanlar sadece VUK md. 135'te sıralan yetkililerle sınırlı değildir. VUK md. 75'e göre, takdir komisyonları kendilerine intikal eden konularla sınırlı olmak üzere vergi incelemesi yapabilirler.[197] Bazı özel kanunlardan kaynaklanan yetkiler nedeniyle VUK dışında da bir kısım denetim elemanlarının inceleme yetkisi olduğu görülür. Yapılan incelemelerin geçerli olabilmesi için VUK md. 135'te sayılan yetkililerce yapılması gerekir. Danıştay, Sayıştay denetçileri ve İş Müfettişleri tarafından yapılan incelemelere dayalı tarhiyatları yerinde bulmayarak bozmuştur. [198]

VUK md. 353/3'e göre; *"Madde 232'nin birinci fıkrasının 1. ve 5. fıkralarında belirtilenler dışındaki kişilerin fatura, harcama kartı, kişisel makbuz, serbest meslek makbuzu, perakende makbuz, ödeme kayıt cihazı ve bilek makbuzları alamadıkları ve yolcu, satıcıdan para cezasının beşte birini tahsil edilir. kuralları çiğnemek için para cezası uygulanır. Bu cezanın uygulanabilmesi için belgenin alınmadığı kararın vergi denetimine yetkili olanlar tarafından verilmesi gerekiyor. "*

2.4.2.d. İnceleme Elemanlarının Yetki ve Sorumlulukları

İnceleme elemanlarına tanınan yetkileri ve uymak zorunda oldukları koşulları aşağıdaki şekilde sıralanabilir;[199]

Yetkileri;

- Defter, kayıt ve belgeleri istemek,
- İncelemeleri işyerinde yapmak,
- İşyerini gezmek görmek,
- Gerekirse arama yapmak,
- İnceleme tutanağına imzasını atan mükellefe ait olan defterleri ve belgeleri daireye ulaştırmak,
- Yükümlü olan kişiden ya da başka bir kişiden işletmeye ilişkin olarak bilgiler istenmektedir.

[197] ORGAN, İbrahim, age, s.130.
[198] ARPACI, Atlar Ömer, Özelgelerin Denetim Elemanlarını Bağlayıcılığı Hangi Boyutta?, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:192, Eylül 2004, s.83.
[199] ORGAN, İbrahim, age, s.131.

- Alacak olduğu vergiyi garanti altına almak için gerekli güvence önlemlerine başvurma

Sorumlulukları;

- Vergi incelemesi yapacak olan kişiler gittikleri yere gerekli incelemelere başlamadan önce ilk olarak memur olduklarını gösteren fotoğraflı bir belge ve izin belgesini kişiye gösterirler.
- Yapılacak olan inceleme hakkında incelenecek olan yerin sahibine detaylı bir bilgilendirme yapılmaktadır.
- Kişinin gerekli rızası alınmadan kişinin mülkünde mesai saatleri dışında incelemede bulunulamaz.
- Yapılan inceleme sonlandığında incelemenin yapıldığı kişiye incelemenin gerçekleştiğini gösteren bir belge verilmektedir.
- Yapılan inceleme sırasında ortaya çıkan üçüncü kişilerin gizli olan bilgileri başkaları ile paylaşmamak ve onlara bilgiler vermemek (VUK md.5)
- Mükellef olan bireyin şahsi olan işlerini yerine getirmemek (VUK md.6)

2.4.2.e. İncelemeye Başlama Zamanı

VUK md. 138'e göre mükellefler veya vergi sorumlulukları hakkında neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman vergi incelemesi yapılabilmektedir. Zamanaşımı sürelerini düzenleyen VUK md. 114'e göre ise, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğramaktadır. Söz konusu iki maddeyi bir arada değerlendirdiğimizde, vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yolun başından başlayarak beş yıl içinde vergi incelemesi yapmak mümkündür.[200].

[200] ORGAN, İbrahim, age, s.135.

VUK md. 138'e göre vergi incelemesinin ne zaman yapılacağı önceden haber verilmesi zorunlu değildir. Vergi incelemesinde asıl amaç ödenmesi gereken vergiyi ortaya çıkarmaktır. Eğer önceden haber verilirse mükellefler ödeyecekleri vergiyi azaltmak için çeşitli yollara başvuracak ve vergi incelemesi ulaşması gereken amacı yitirmiş olacaktır.[201]

2.4.2.f. İncelemenin Yapılacağı Yer

İnceleme esas olarak mükellefin işyerinde yapılır. Bu taktirde incelemeye tabii olanın lüzümlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenir.[202] VUK md. 139'da belirtilen koşullarda ise vergi incelemesi vergi dairesinde yapılır. VUK md. 139 "*Vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir. Bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir. İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar.*

Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilir."

2.4.2.g. İnceleme Tutanakları

Vergi inceleme elemanları inceleme sonucunda elde ettikleri bulguları iyi bir şekilde delillendirmek zorundadırlar.

İnceleme tutanakları, vergi incelemesi sonucunda düzenlenecek raporlara dayanak teşkil etmekte, yükümlülerin tuttukları defterlere, düzenledikleri belgelere ve vergiyi doğuran olayı tespite yarayan önemli bir ispat vesikası olduğu için idare ve yargı organları nezdinde delil olarak da kullanılabilmektedir.[203]

[201] TEKİN, Fazıl, ÇELİKKAYA, Ali, age, s.186.
[202] BİLİCİ, Nurettin, age, s.77.
[203] TEKİN, Fazıl, ÇELİKKAYA, Ali, age, s.165.

VUK'da vergi incelemesi sonucu oluşturulan tutanaklarda bulunması gereken unsurlarla ilgili herhangi bir düzenleme olmamasına rağmen aşağıdaki unsurların olması zorunludur;[204]

- Mükellefiyete ilişkin bilgiler; mükellefin adı, soyadı, vergi dairesi, vergi kimlik numarası, adresi, adi ortaklarda ortakların isim, unvan ve belirlenmişse hisse payları,
- İncelemeyle ilgili tespitler, tespitlerin ne üzerinden yapıldığı, mükellefin beyan durumu ve varsa mükellefin itirazı,
- İncelemenin mahiyetine ilişkin hususlar kapsamında ise, incelenen vergi türü, incelenen vergilendirme dönemi, incelemenin konusu, incelemenin niteliğine ilişkin bilgiler.

2.4.2.h. İnceleme Raporları

İnceleme elemanı inceleme sonucunda "inceleme raporu" düzenler ve bu raporu mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderir. Rapor sonucunda mükellefin eksik beyanda bulunduğu tespit edilmişse vergi dairesi yükümlüye vergiyi tarh eder ve ceza keser. Mükellefin ceza kesilmesi durumunda kesilen ceza için tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içerisinde mahkemede dava açma hakkı vardır.[205]

[204] ORGAN, İbrahim, age, s.140.
[205] AKMAN, T. Koray, age s.154.

Tablo 2: Vergi Türlerine Göre 2017 Yılı Vergi İncelemesi Sonuçları;[206]

Vergi Türü	İncelenen Mükellef Sayısı	Rapor Sayısı	Bildirilen Matrah (TL)	Bulunan Matrah Farkı (TL)	Bulunan Vergi Farkı (TL)	Tarh Edilen Vergi Farkı (TL)	Kesilen Usulsüzlük Cezası (TL)	Kesilen Özel Usülsüzlük Cezası (TL)	Kesilen Vergi Ziyai Cezası (TL)
Gelirler Vergisi	661	995	30.204.542	29.276.238	7.811.320	7.934.967	33.783	3.532.672	8.699.633
Kurumlar Vergisi	240	339	75.744.575	16.468.127	4.522.137	4.623.881	2.539	1.713.620	5.178.794
KDV	1.049	1415	4.623.240.790	105.211.516	19.706.425	24.100.084	45.014	6.383.979	28.626.032
ÖTV	130	150	70.710	3.222.627	2.250.932	2.283.009	440	112.840	2.081.568
Bank. Sig. Mua. Vergisi	8	11	-	328.615	29.554	31.352	-	-	66.852
Veraset ve İntikal Vergisi	1	2	-	117.000	11.075	11.075	-	-	11.075
Damga Vergisi	59	86	9.414.906	91.079.655	1.242.534	1.242.139	5.473	176.970	2.113.962
Geçici Vergi	273	437	25.937.400	21.917.396	3.301.540	3.228.431	3.046	464.985	3.739.417
Diğerleri	3.795	3929	521.081.686	234.131.683	4.877.568	4.877.568	5.640	4.423.281	3.521.955
TOPLAM	**6216**	**7364**	**5.285.694.008**	**501.752.858**	**43.753.084**	**48.209.318**	**95.935**	**16.808.346**	**54.039.290**

[206] 2017 Yılı Faaliyet Raporu, s.97.

2.4.3. Aramalı İnceleme

İhbar veya yapılan incelemelere bağlı olarak, bir mükellefin vergi kaçırdığını gösteren deliller bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar üzerinde arama yapılabilir. [207]

Bir vergi mükellefi aramak için; Vergi denetimi yapmaya yetkili olanlar kişiler buna ihtiyaç duymaktadırlar ve hakime gerekçeli bir mektupla arama kararı verme yetkisi olan hakime sormaktadırlar ve görevli doğru yerlerde arama yapmaya karar vermektedir. [208]

Arama yapılmasının en önemli nedeni davaya ilişkin olan bazı belgelere ve bilgilere yok edilmeden ve eksiksiz biçimde elde etmek için yapılmaktadır. Yoklama ile arama arasında "özel bir durum" ve "şüphe" kavramlarını içeren çok net bir fark vardır. Yoklama işlemi vergi idaresince yapılan normal bir işlemken arama, yükümlüyü zan altında bırakan, yükümlü bakımından ağır sonuçlar doğuran idari bir karardır. [209]

Aramanın hangi amaçla yapılacağı önceden belirlenmek zorundadır. Buna göre sınırlı arama ve genel arama olmak üzere arama iki başlığa ayrılır.

1. Sınırı Arama; Belli bir kanıtı, bir defter veya belgeyi, saklandığı bilinen veya güçlü emareler olan küçük bir malı, elde etmek amacıyla belirli bir yer, bir kişi ya da işyerinde yapılan aramadır.

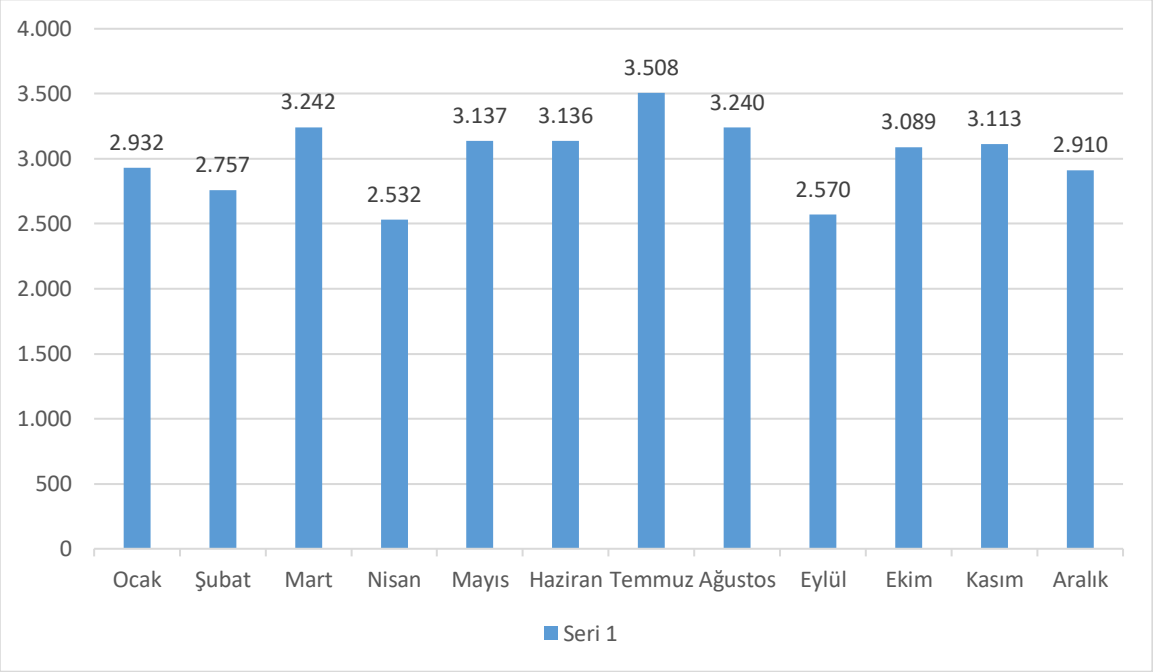
2. Genel Arama; Vergi kaçırdığına ilişkin güçlü işaretlere veya izlerin bulunması ya da ciddi bir ihbar alınması hallerinde başvurulur. Bu durumda kişinin bizzat kendisinin kaçakçılıkla ilişkisi saptanan kişiler nezdinde de eş zamanlı aramalar yaparak kaçakçılığına kanıt olabilecek her türlü defter, belge ve özel eşyalara el konulabilir. [210]

[207] ÇOMAKLI, Şafak, AK, Ahmet, AYRANGÖL, Zülküf, age, s.118.
[208] AKMAN, T. Koray, age, s.155.
[209] TEKİN, Fazıl, ÇELİKKAYA, Ali, age, s.220-221.
[210] TEKİN, Fazıl, ÇELİKKAYA, Ali, age, s.221.

Vergi Usul Kanunu md. 142 mükellefleri asilsiz ihbarlara karşı güvence altına almak adına, aramada belirtilen hususların mevcut olmadığının ortaya çıkması durumunda, aramaya muhatap olanların ihbarda bulunanların adını, idareden öğrenme hakları bulunmaktadır. Eğer ihbar doğru çıkarsa da ihbarcının adı hiçbir şekilde verilmez ve ihbarcıya bir de kaçırılan vergi miktarına bağlı olarak ihbar ikramiyesi ödenecektir.[211]

2017 yılında ulaşan toplam ihbar sayısı 36.166'dır.

Tablo 3: 2017 yılı ihbar sayısı[212]



Vergi incelemesine yetkili tüm memurlar arama içinde yetkilidir. Ancak arama organize bir olay olduğundan arama esnasında çok sayıda personele ihtiyaç duyulabilir. Bu noktada yetkili olan memurların gözetiminde diğer devlet memurları da katılabilir. VUK md. 7'ye göre, emniyet amir ve memurlarının vergi kanunlarının uygulanmasında aramayı gerçekleştiren ilgili memurlara yardım etme zorunluluğu vardır.[213]

[211] VUK md 142.
[212] GİB 2017 Faaliyet Raporu, Erişim; www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi:21.04.2018.
[213] TEKİN, Fazıl, ÇELİKKAYA, Ali, age, s.226.

Arama mükelleflerin özel hayatlarına müdahale niteliğinde olduğu için psikolojik yönü olan bir denetimdir. Dolayısıyla aramalı inceleme yapılacaksa makul olan en kısa sürede tamamlanması zorunludur.[214]

Arama sonucunda el konulup koruma altına alınan kapalı torbalar ya da kutu içindeki defter, belge, bilgisayar ekipmanları gibi eşyalar ayrıştırma işlemine kadar güvenli bir şekilde saklanır. Kapların açılıp ayrıştırılması için mükellefe de uygun gelecek bir tarih belirlenir ve belirlenen tarihte mühürlü durumdaki kaplar mükellefle birlikte açılır. Arama sonucunda ele geçen bilgi ve belgelerin vergi tarh edilmesine ve ceza kesilmesine sebep olması durumunda vergi inceleme raporu veya yoklama fişi düzenlenir.[215]

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) 16 Aralık 1997 Tarihli Camenzind-İsviçre Davasında arama konusunda ne tür güvenceler olması gerektiğini belirlemiştir. Bu güvenceler şu şekilde sıralanabilir;[216]

- Arama yapmak ve bunun emrini vermek sadece memurluk statüsü oldukça üstün olan bazı devlet memurları tarafından özel olarak eğitim görmüş olan ekipler tarafından gerekli aramalar yapılmaktadır.
- Bu ekip içerisinde yerine getirilen görev esnasında tarafsız olmasını engelleyecek olan bir durumu fark etmeleri durumunda hemen bu görevden istifa etmek zorundadır.
- Aynı zamanda evlerde ya da iş yerlerinde şüpheli olan kişinin burada barınma ve kendini gizleme olasılığı bulunuyor ise buralarda arama yapılmaktadır.
- "Önem derecesi çok olan ya da acil olmayan bir durumun dışında hafta sonu yani sadece Pazar günü ve geceleri kişilerin evlerinde arama yapamazlar.
- Yapılan bir araştırma esnasında kişi özellikle görev kağıdını ve memur olduğunu gösteren kartı kişiye göstermeli, neden bu armanın yapıldı hakkında bilgi vermeli ve bu kişinin gerekli incelemeler sırasında yanında bulunmasını istemektedir.

[214] VUK md. 144.
[215] AKMAN, T. Koray, age, s.155.
[216] AİHM, 16 Aralık 1997, Camenzind-İsviçre Davası, KILKELLY, s.68-69. Aktaran, Adem Çavuş, agt, s.68.

- Yapılan araştırmanın amacından sapmasını engellemek adına bir görevli memurun olması gerekmektedir.
- Aramaya katılım sağlayan kişilerin gördükleri bir yerde rapor hazırlanmalı ve isterlerse bu kişilere raporun bir örneği verilmelidir.
- Evde ya da başka yerde belgenin aranması özel olan kısıtlamalar ile olmaktadır.
- Var olan durum neleri ortaya koyarsa koysun şüpheli olan kişinin temsil edilmeye hakları vardır.
- Arama kararı etkisinde kalan ve aramaya engel olan kişiler direkt olarak üst mahkemeye şikayet edilmesi gerekmektedir.
- Kişiye ilişkin olarak bir suçlama bulunmuyor ise bu kişi bu olaya ilişkin tazminat davası açma hakkı bulunmaktadır.

2.4.4. Bilgi Toplama

Vergi idaresi vergilendirme ile ilgili çeşitli bilgileri herkesten isteyebilir. Bilgi istenen kişinin yükümlü olup olmamasının, incelemeye alınmış bulunup bulunmamasının hiçbir önemi yoktur. Bu bakımdan, bilgi toplamanın vergi idaresine denetim altyapısı sağlama fonksiyonu dışında, mükellefi psikolojik olarak doğru beyanda bulunmaya yöneltme işlevi de bulunmaktadır.[217]

Devlet idareleri ve kurumları, vergi mükellefleri, vergi mükellefleriyle iş yapan diğer şahıslar ve tüzel kişiler, Maliye ve Maliye Bakanlığı veya vergi denetimi yapmaya yetkili olanların talep ettikleri bilgileri sağlamaları gerekmektedir. Bilgiler yazılı ya da sözlü biçimde istenilmektedir. Eğer talep edilen bilgi verilmezse, ceza için bilgi yazılı olarak talep edilmeli ve uygun zamanda verilmelidir.[218]

Bilgi toplama müessesinin diğer vergi denetim müesseseleri içerisindeki konumuna bakıldığında bir denetim müessesesi konumundan çok diğer vergi denetim müesseselerini tamamlayıcı bir rolü vardır. Bilgi talebinin yükümlü ve sorumlularla, işlem yapmak suretiyle ilişki kuranlarla yönetilebilmesi, vergi denetiminin uygulama alanını önemli ölçüde genişletmektedir.[219]

---

[217] AKMAN, T. Koray, age, s.155.
[218] ÇOMAKLI, Şafak, AK, Ahmet, AYRANGÖL, Zülküf, age, s.118.
[219] ÖZEN, Burak, agt, s.66-67.

2.4.5. Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi

Yaygın ve yoğun vergi denetimi, vergi suçu oluşturacak fiillerin anında tespiti ve cezasının kesilmesi esasına dayanan bir maddi denetim şeklidir. Yoklamaya yetkili olanlar 1981 yılından beri yaygın ve yoğun vergi denetim yapmaya da başlamışlardır. Bu denetim türü 1985 yılında KDV'nin yürürlüğe girmesiyle birlikte daha aktif kullanılmaya başlanmıştır. KDV'nin yürürlüğe girmesiyle birlikte belge düzenine tam uyumun sağlanması için denetim elemanları yaygın ve yoğun vergi denetim türünü kullanarak zaman zaman müşteri gibi davranıp mükelleflerin belge düzenleyip düzenlemediğini kontrol etmeye başlamıştır.[220]

Düzenli ve yoğun bir vergi denetiminin amacı, vergi yaratan olayın fiili yönü ile kayıtlar arasındaki ilişkiyi kurmak ve zaman zaman vergi kayıplarına yol açan suçlamaları önlemek. Bu nedenle pratikte bu denetimin adı "vergi kontrolü", "mevcut denetim", "anlık denetim", "vergi kontrolü", "finansal kontrol" veya "yüzey denetimi" olarak adlandırılır.[221]

Bu tür bir denetim vergi mükelleflerine vergi mükellefi yardımı olarak algılanmakta ve vergi mükelleflerinin gelecekte daha ağır cezalarla karşı karşıya kalmasını önemli ölçüde önlemektedir.[222]

VUK md. 127'de yoklama ile birlikte yaygın ve yoğun denetimin kapsamı da açıklanmıştır. Buna bağlı olarak yaygın ve yoğun denetimin kapsamına;[223]

- Günlük hasılatı tespit etmek,
- Ödeme kaydedici cihaz kullanımını denetlemek,
- Defter, levha ve belge kontrolü yapmak,
- Nakil vasıtaları durdurarak belge kontrolü yapmak, girmektedir.

[220] TEKİN, Fazıl, ÇELİKKAYA, Ali, age, s.138.
[221] TEKİN, Fazıl, ÇELİKKAYA, Ali, age, s.138.
[222] TEKİN, Fazıl, ÇELİKKAYA, Ali, age, s.138.
[223]TEKİN, Fazıl, ÇELİKKAYA, Ali, age, s.139.

Günlük hasılatı tespit etmek ve nakil vasıtalarını durdurarak belge kontrolü yapmak yetkileri Hazine ve Maliye Bakanlığınca sadece özel yoklama yetkisine sahip elemanlara verilmiştir.[224].

Tablo 4: Türkiye Genelinde Yapılan Yaygın ve Yoğun Denetim Çalışmaları[225]

Mükellefler Nezdinde Yapılan Denetim Sayısı	210.691
Mükellefler Nezdinde Yapılan Fiili Hasılat Denetim Sayısı	4.408
Nezdinde Fiili Denetim Yapılan Nakliye Aracı Sayısı	17.359
Mükellefiyet Tesis Ettiren Kişi Sayısı	28.071
Toplam Denetim Sayısı	260.529
Kesilen Usülsüzlük Cezası Tutarı (TL)	77.969.055

2.5. Mükellefin Hak ve Ödevleri

2.5.1. Mükellefin Hakları

Mükellef, VUK md. 8'e göre "vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi" olarak tanımlanmaktadır. VUK mükellefi gerçek veya tüzel kişi olabileceğine de vurgu yapmıştır. Ancak tüzel kişiliği olmayan cemaatlar, iktisadi kamu müesseseleri vs. gibi topluluklar da mükellef olabilmektedir. Bu tür mükellefiyetler vergi kanunun istisnası olarak kabul edilir. VUK md. 10'da, bu tür toplulukların vergi ödevlerini yerine getirmesinde görevli veya sorumlu olanlar belirlenmiştir.[226] Vergi incelemesi yapılırken mükellefin bir takım haklarının gözetilmesi idarenin mükellefe karşı yükümlülüğüdür. Buna karşılık mükellefinde vergi incelemesinin sağlıklı bir şekilde ilerlemesine yardımcı olmak için idareye karşı yerine getirmesi gereken ödevleri bulunur.[227]

[224] TEKİN, Fazıl, ÇELİKKAYA, Ali, age, s.139.
[225] 2017 GİB Faaliyet Raporu
[226] ÖZYER, Mehmet Ali, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 2. Baskı, Şubat 2001, s.27-28.
[227] Vergi İncelemesinde Mükellefin Hakları İdarenin Yükümlülükleri, Gelir İdaresi Başkanlığı, yayın no:49, kasım 2007, s.7. Erişim:www.gib.gov.tr.

Mükelleflerin hakları genel düzenden çıkıp özel düzene giren haklar olarak bilinmektedir.[228] Vergi mükelleflerinin hakları, temel insan haklarından kaynaklanan ve anayasaya, uluslararası anlaşmalara, yasalara veya idari düzenlemelere uygun olarak vergi mükellefleri için yasalarca tanınan ve vergi mükellefinin hükümetten vergi kanununda vergi kanunu uygulamak için bir şey yapmasını veya yapmamasını isteyebileceği haklar olarak bilinmektedir. [229]

Mükellef hakları iki gruba ayrılmaktadır. Bunlardan birincisi vergi kanunlarına uymaya çalışan ve vergi dairesinin günlük işlemlerinde, tahsilat veya icra sürecinde doğruluk ve etkinlik görmek isteyen mükelleflerin hakkını içerir. Bu haklar hem kanunlar hem idare tarafından korunur ve mükellefin genel hakları olarak tanımlanır. İkinci grup haklar ise, vergi hukukunun çalışma ve uygulamalarına yöneliktir.

Bu tür haklar vergi kanunların uygulanması esnasında ortaya çıkan özel durumlar sırasında mükellefe tanınan ve ülke mevzuatına göre değişkenlik gösteren hakları içerir ve mükellefin özel hakları olarak adlandırılır.[230]

Mükellef hakları Anglo-Sakson hukuk sisteminden beri ifade edilmeye başlanmış bir kavram olup, daha sonrasında her hukuk sisteminde kullanılmaya başlanmıştır. Türk hukuk sisteminde de mükelleflere ödevlerinin yanı sıra bir takım haklarda tanınmıştır. Bu hakların başında vergi yetkisi kullanılarak yapılan eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetiminin sağlanması amacıyla yargı yoluna başvurma hakkı gelir.[231]

Mükellef haklar; "Vergi İncelemesi Sırasındaki Haklar", "Mükellefin Genel Hakları" ve "Mükellefin Özel Hakları" olmak üzere üç başlıkta toplanabilir.

[228] GERGER, Güneş Çetin, Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum, Legal Kitapevi, İstanbul 2011, s.24.
[229] YALTI, Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Basım, İstanbul 2006, s.3.
[230] Duncan Bently, "Definitions and Devolopment", **Taxpayers' Rights: An İnternational Perspective**, (Ed. Duncan Bently), Hyde Park Press, 1998, s.4'ten aktaran Adnan Gerçek, Güneş Çetin Gerger, Çağatan Taşkın, Feride Bakar, Simla Güzel, **Mükellef Hakları**, Seçkin Yayıncılık, Temmuz 2015, s.22.
[231] KARAKOÇ, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınevi, Ankara 2007, s.216.

2.5.1.1. Vergi İncelemesi Sırasındaki Haklar

A. İnceleme Elemanının Kimliğini Görme Hakkı

VUK md. 136 "*"Vergi müfettişleri, kamu görevlisi olma kabiliyetlerini gösteren fotoğraflı bir resmi belgeye ve gönderildikleri yerde çalışmaya başlamadan önce kontrol etme ve ilgilenen kişilere gösterme yetkisine sahip olmalıdır"*İnceleme elemanının kimliğini görme hakkı VUK md. 136'da açık ve ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Mükellef inceleme için gelen inceleme elemanının kimliğini görme hakkına sahiptir. İnceleme elemanlarının bu hakkı yerine getirme konusunda gerekli hassasiyeti gösterdiği söylenemez. Oysaki gereken düzene uyulsa, kanun emrine uyulmuş olacak, mükellefin tedirginliği olacak ve dolandırıcılık oyunlarının önüne geçilmiş olacaktır.[232]

B. İncelemenin Kendi İşyerinde Yapılmasını İsteme Hakkı

VUK md. 139/1'e göre; "*Vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır.*"

C. İncelemenin Dairede Yapılmasını İsteme Hakkı

VUK md. 139/2'ye göre*; "İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir."* Bu hakkın kullanılabilmesi için işin başında, işe başlama tutanağı düzenlenirken bu konunun belirtilmesi gerekir.

D. İnceleme Konusunu Öğrenme Hakkı

VUK md. 140/1'e göre "*Vergi müfettişleri, "denetime tabidir, işe başlamadan önce konuyu (konuyu) açıkça açıklar." Bu hak çok önemlidir.* Çünkü devletin temel amaçlarından ve görevlerinden biri olan insanın huzuru sağlamakla ilgilidir.Bu hakka uyulmaması hem mükellefi tedirgin edecek hem de idarenin şeffaflığı ilkesine aykırı düşerek idarenin işleyişini bozacaktır. Bu hakkın kapsamına; incelemenin resmi dayanağı, ihbarlı olup olmadığı, vergiler itibariyle kapsamı, hangi yılı kapsadığı, incelemenin türünün ne olduğu, incelemenin nedeni gibi hususlar girer.[233]

---

[232] BAYKARA, Bekir, Vergi İncelemesinde Mükellefin Hakları, s.5
[233] BAYKARA, Bekir, age, s.6.

E. İşyerinde Yapılan İnceleme de Mesai Saatleri Dışında İnceleme Yapılmamasını İsteme Hakkı

VUK md. 140/3'e göre; "*Nezdinde inceleme yapılanın muvafakatı olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar veya buna devam edemezler.*"

F. İncelemenin İşyerinin Faaliyetini Engellememesini İsteme Hakkı

VUK md. 140'a göre işyerinde yapılacak incelemenin gerekli güvenlik tedbirlerinin alınacağını ancak bunun işyerinin faaliyetini aksatmayacağı hükmüne bağlanmıştır.[234]

G. İnceleme Bittiğinde, Bunun Yapıldığına Dair Belge İsteme Hakkı

VUK md. 140/4'e göre; "*İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesika nezdinde inceleme yapılana verilir.*"

İnceleme sonucunda ceza kesme vs. bir durum söz konusu olursa bir rapor düzenlenir. Bu raporda ihbarnamenin ekinde tebliğ edilir. Eğer hiçbir hususa rastlanmazsa inceleme yapıldığına dair bir belge verilmez. Bu nokta da eğer incelemeye başlama tutanağı da düzenlenmemiş ise incelemenin ardından inceleme yapıldığına dair en ufak bir iz bile kalmayacaktır. Bu durumda VUK md. 140/4'e göre mükellef hakkını ihlal eden bir durumdur.[235]

H. Tutanaktan Bir Nüsha Alma Hakkı

VUK md. 141'e göre; "*Gerekirse, denetim sırasında, vergilendirme ve sayma durumlarıyla ilgili olaylar protokol tarafından da tanımlanabilir ve doğrulanabilir. İlgili tarafların itirazları ve düşünceleri varsa, protokolde de kaydedilirler. Vergi mükellefine veya denetlenen kuruluşa verilen protokolün bir kopyası gereklidir. "*

I. Tutanakları İhtirazi Kayıtla İmzalama Hakkı

VUK'un 141. maddesine göre, inceleme anında düzenlenen tutanaklara varsa ilgililerin itiraz ve mülahazaları da kaydedilir.

234 ERGEN, Zuhal, KILIÇKAYA, Leman, agm, s.289.
[235] BAYKARA, Bekir, age, s.6.

J. Tutanağı İmzalamama Hakkı

VUK'un 141. maddesine göre, mükellefin tutanakları imzalamama hakkı bulunur ancak aynı madde bu hakkın şartını da kapsamaktadır. Bu maddeye göre mükellefin tutanağı imzalamaktan kaçınması durumunda defterler mükellefe verilmeyecek ve dairede saklanacaktır.[236]

K. Doğru Vergi Miktarının Belirlenmesini İsteme Hakkı

Bu hak vergi incelemesinin ödenmesi gereken verginin bulunması ve sağlanması amacıyla doğrudan ilişkilidir. İncelemenin bu amacının ışığında mükellefin doğru vergi miktarının hesaplanmasını isteme hakkı vardır. Bu hakka göre inceleme elemanının fazla vergi ödenmişse bunun tespiti ve iadesi yönünde rapor yazması gerekir.[237]

L. Vergi Mahremiyetine Uyulmasını İsteme Hakkı

Vergi incelemesi ile uğraşan kişiler vergi mahremiyetine uymak zorundadırlar. Çünkü bu kişiler, mükellefin iş ve hesap durumlarına özel hayatına fazlaca vakıf olan kişilerdir. Bu sebeple mükelleflerin vergi incelemesi sırasında vergi mahremiyetine uyulmasını isteme hakları öncelikle mevcuttur.

2.5.1.2. Mükellefin Genel Hakları

Vergiden muaf olan kişilerin genel hakları hepsiyle aynı haklardır. Bu haklar yedi bölüme ayrılabilir: adil, eşit, saygılı hizmet, bilgi edinme hakkı, bir başvuruda bulunma hakkı, vergi mükellefi bilgilerinin gizlilik hakkı, temsilci kullanma hakkı, mahremiyet hakkı ve kesinlik hakkı.

A. Adil, Eşit ve Saygılı Hizmet Alma Hakkı

Gelir idaresi verginin adaletli dağılımında rol alır ve mükelleflere karşı adalet ilkesini dikkate alarak görev yapmakla sorumludur. Mükellefin her türlü işlemini adalet ölçüsünü göz önünde bulundurarak gerçekleştirmesi gerekir. Bu durum mükellefin en temelde adil hizmet alma hakkını oluşturur.[238]

---

[236] ERGEN, Zuhal, KILIÇKAYA, Leman, agm, s.289.
[237] BAYKARA, Bekir, age, s.8.
[238] GERÇEK, Adnan, ÇETİN GERGER, Güneş, TAŞKIN, Çağatan, BAKAR, Feride, GÜZEL, Simla, age, s.71.

Mükelleflerin eşitlik hakkı ise, hiçbir vergi mükellefine farklı uygulamaya izin verilmemesidir.

Mükelleflerin karşılaşabilecekleri sorunlar için yardım istemeleri veya herhangi bir gerekçeyle şikayette bulunmaları durumunda en adil, en hızlı şekilde çözüme ulaşmaları gerekmektedir.[239]

2001 yılından itibaren vergi dairelerinde toplam kalite yönetimi anlayışı çerçevesinde, adil eşit, saygılı hizmet alma hakkı uygulamasına geçilmiştir.[240]

Bu hak İngiltere, Amerika ve Avusturalya'daki bildirgelerde açıkça düzenlenirken Türk Vergi Hukuku'nda herhangi bir yasal düzenleme bulunmamaktadır. Ancak mükellef hakları bildirgesini özünde mükelleflere iyi hizmet sözü verilmektedir.

B. Bilgi Alma Hakkı

Vergi hukuku alanında mükelleflerin bilgi alma hakkı hem mükelleflerin genel vergileme ile ilgili işlem ve düzenlemeler hakkında güncel bilgiye ulaşmasını hem de mükellefin ihtiyaç duyduğu özel durumlarda ilgili kurumlar tarafından kendisine bilgi verilmesini kapsar. [241]

Mükellefler ilgili vergi mevzuatında istediği bilgiye açık ve anlaşılır bir şekilde ulaşamıyorsa bilgi alma hakkının korunması için mükelleflerin yetkili kurumlardan bilgi ve yardım talep edebiliyor olması gerekir. VUK md. 413'e göre mükellefler Gelir İdaresi Başkanlığı(GİB) veya yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından belirsizlik olması durumunda yazı yoluyla açıklama talep edebilirler. [242]

C. Başvuru Hakkı

Vergiden mükellef olan kişiler özellikle vergi dairelerinin yapmış olduğu işlemleri durdurmak için dilekçeler verebilir ve bunu engellemek adına meydana gelen bu uygulamayı mahkemeye dava edebilmektedirler.[243]

---

[239] GERÇEK, Adnan, ÇETİN GERGER, Güneş, TAŞKIN, Çağatan, BAKAR, Feride, GÜZEL, Simla, age, s.73.
[240] AKMAN, T. Koray, age, s.147.
[241] GERÇEK, Adnan, ÇETİN GERGER, Güneş, TAŞKIN, Çağatan, BAKAR, Feride, GÜZEL, Simla, ,age, s.74-75.
[242] GERÇEK, Adnan, ÇETİN GERGER, Güneş, TAŞKIN, Çağatan, BAKAR, Feride, GÜZEL, Simla, age, s.75.
[243] GERÇEK, Adnan, Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi, Uludağ Üniversitesi, 2006, s.140.

Başvuru hakkı üç farklı şekilde kullanılabilir;

1. **İdari Yollara Başvurma Hakkı**; Mükellef ile idare arasındaki vergi uyuşmazlıklarını çeşitli yöntemlerle, anlaşarak ya da idari denetim ilkeleri çerçevesinde ortadan kaldırılmasına ilişkin usulleri içerir.

   Mükellefin bu haktan yararlanabilmesi için, mükellef açısından ortaya çıkan vergileme ile ilgili olumsuz durumlara karşı kişinin idareden kararlarını gözde geçirme talebi olması gerekir.[244] VUK md. 124'e göre bu kararların gözden geçirilmesine ilişkin gözden geçirilmesi talebi için Hazine ve Maliye Bakanlığı'na başvurulması gerekir.
2. **Kamu Denetçisine Başvurma Hakkı**; Kurum 2012 yılında, idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı menfaati ihlal edilen gerçek ve tüzel kişilerin şikayetlerini çözüme kavuşturmak için kurulmuştur. Kuruma, idari eylem ve işlemlerde tebliğ tarihinden, idari eylem ve tutum ve davranışlarda öğrenme tarihinden itibaren 90 gün içinde başvurabilir. Kurum bu başvuruyu red kararı, tavsiye kararı ya da karar verilmesine yer olmadığına dair karar verebilir. Ancak sonuç ne olursa olsun başvuru tarihinden itibaren en geç altı ay içerisinde sonuçlandırarak ilgili mercie ya da başvurana bildirir.[245]
3. **Yargı Yoluna Başvurma Hakkı**; Vergi uygulamaları sırasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar için mükellefler önce idari yollara başvurup, sonuç alamazsa yargı yoluna gidebilirler.[246] Anayasa md. 36'ya göre *"Herkes, yargı alanında meşru araçlar ve yollar kullanarak davacı veya sanık olarak savunma ve savunma yoluyla adil yargılanma hakkına sahiptir."* Türk hukukunda ilke olarak ergi mükelleflerinin hukuki durumunu etkileyen icrai nitelikteki sübjektif- bireysel vergisel işlemlere karşı idari yargı düzeninde yer alan vergi mahkemelerinde dava açılır.[247] VUK md. 377 ise mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara ilişkin vergi mahkemelerinde dava açabilecekleri belirtilmiştir.

[244] GERÇEK, Adnan, ÇETİN GERGER, Güneş, TAŞKIN, Çağatan, BAKAR, Feride, GÜZEL, Simla, age, s.76.
[245] YÜCE, Mehmet, BEYCE, Atanur, Kamu Denetçiliği Hukuku, Savaş Yayınevi, Ankara 2013, s.57-74.
[246] GERÇEK, Adnan, agm, s.109.
[247] GERÇEK, Adnan, ÇETİN GERGER, Güneş, TAŞKIN, Çağatan, BAKAR, Feride, GÜZEL, Simla, age, s.77.

D. Temsilci Kullanma Hakkı

Mükellefler, vergileme ile ilgili işlemleri ve idareye ve yargı organlarına yapacakları başvuruları kanuni ve idari temsilcileri aracılığıyla yapabilmektedirler.[248]

Mükellefin fiil ehliyetine sahip olmamaları veya tüzel kişi olmaları sebebiyle vergileme ilgili işlemler kanuni temsilciler aracılığıyla yapılırken bazı durumlarda mükellef kendi iradesiyle işlemleri gerçekleştirmek için temsilci kullanabilir. Vergi kanunlarında kanuni temsil açısından özel bir düzenleme yapılmasına rağmen idari temsil genel düzenlemelere bırakılmıştır. İradi temsilcinin temsil yetkisine sahip olduğunu ispat edebilmesi için yazılı bir belgeye bağlı olması gerekir. Buna bağlı olarak, vergilerle ilgili yetki verilirken vekaletnamenin noterden yapılması ve temsilcinin vergi konularıyla ilgili özel yetkili olduğu açıkça belirtilmelidir.[249] Vergi hukukunda iradi temsilci olarak genelde serbest muhasebeci, mali müşavir veya avukat kullanılır.[250]

E. Bilgilerin ve Özel Hayatın Gizliliği Hakkı

Mükelleflere ait bilgilerin gizliliği hakkı VUK md. 5, 3568 sayılı Kanun md. 43 ve AATUHK md. 107'de düzenlenmiştir.

Tüm bu yasalara uygun olarak vergi işlemleri ve denetim görevlileri, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'a vergi kanunlarına uygun olarak komisyonlara katılan, vergi işlerinde kullanılan vergi uzmanları, vergi mükelleflerine olan görevlerinden dolayı vergi mükellefi, işleri, servetleri veya meslekleri için öğrendikleri sırları ve sırları ifşa edemez ve bunları kendi çıkarları veya başkalarının çıkarlarına hizmet etmek adına kullanamamaktadır. Oluşturulan bu yasak ilgili olan kişiler görevini bıraksa bile sürekliliği devam etmektedir.[251]

[248] AKMAN, T. Koray, age s.148.
[249] GERÇEK, Adnan, ÇETİN GERGER, Güneş, TAŞKIN, Çağatan, BAKAR, Feride, GÜZEL, Simla, age, s.111.
[250] GERÇEK, Adnan, ÇETİN GERGER, Güneş, TAŞKIN, Çağatan, BAKAR, Feride, GÜZEL, Simla, age, s.107.
[251] AKMAN, T. Koray, age, s.148.

F. Belirlilik Hakkı

Kesinlik hakkı, vergi istikrarı ilkesinin bir yansıması olarak ortaya çıkmakta ve vergi mükelleflerinin faaliyetlerinin vergi sonuçlarını önceden bildiklerini ima etmektedir. Vergiden muaf olan kişilerin özel durumlar esnasında bundan nasıl ve ne derecede etkileneceklerini iyi biçimde bilmesi gerekmektedir. Buna bağlı olarak, vergilerin miktarlarının tarh ve tahsil zamanlarının ve biçimlerinin hem idare hem kişiler yönünden belli olması gerekir.[252]

Vergi mükellefleri için kesinlik hakkının belirli bir göstergesi vergi yasalarının belirli, anlaşılabilir ve istikrarlı olması ve yasal güvenlik ilkesine dayanmasının yanı sıra geriye bu kanunların yürümemesi gerekmektedir. Verginin ne üzerinden ne kadar ve nasıl alınacağının önceden bilinmesi gerekir. Bu durum mükelleflerin haklarının korunmasının göstergesidir. Ayrıca mükellefin kanunlara güvenmesi ve gerekli değişikliklerini kanunlara göre yapması için olası bir kanun değişiminde ilgili kanun yürürlüğe girmeden makul bir süre öncesinde Resmi Gazetede yayımlanmalıdır.[253]

2.5.1.3. Mükellefin Özel Hakları

A. Tarh ve Tahsile İlişkin Haklar

Vergiden muaf olanların bireysel olarak beyanda bulundukları konuya ilişkin olarak dava açmazlar iken itirazı kayıt ile ortaya koyulan kayıtlara ilişkin olarak dava açma yoluna gidebilirler. Aynı zamanda da vergi hatalarının meydana gelmesi durumunda idari başvuru hakları aynı zamanda da ortaya çıkmaktadır. VUK md. 371'e göre beyana dayanan vergilerde kanuna aykırı davranışlarını pişmanlık beyannamesi ile kendiliğinden haber veren mükellefler vergi kaybına ilişkin cezalardan kurtulma hakkına sahiptir.[254]

[252] KUMRULU, Ahmet, ÖNCEL, Mualla, ÇAĞAN, Nami, Vergi Hukuku, Eylül 2018, s.46.
[253] GERÇEK, Adnan, agm, s.113.
[254] AKMAN, T. Koray, age, s.149.

B. Uyuşmazlıkların Çözümüne İlişkin Haklar

Vergi alanında meydana gelen idari açıdan çatışmalar yargısal yollar ile çözülmektedir. Vergi uyuşmazlıkları idari ve adli yönden çözüme kavuşturulabilir. Vergi mükelleflerinin vergi ihtilaflarını çözme, idari aşamadaki ihtilafları çözme hakları; uzlaşmaya başvurma hakkı para cezalarında indirim talep etme haklarına sahiptirler. Yargı yoluyla çözümde ise; duruşma talep etme hakkı, avukat bulundurma hakkı, iddiasını delil serbestisine dayanarak ispat etme hakkı ve yürütmenin durdurulması hakkıdır.[255]

C. Vergi Denetimine İlişkin Haklar

Mükelleflerin vergi denetimine ilişkin bazı hakları aşağıdaki şekilde sıralanabilir;

- Vergi incelemesinin işyerinde yapılmasını isteme hakkı,
- Vergi incelemesi sırasında işlerin aksatılmaması,
- Vergi incelemesinde tarafsız, dürüst ve saygılı davranılmasını isteme hakkı,
- İncelemelerin dairede yapılması gereken durumlarda defter ve belgelerin ibrazı için 15 günden az olmamak şartıyla süre talep etme hakkı,
- Taleplerin yazı ile yapılmasını isteme hakkı,
- Sunulan defter ve belgeler için tutanak talep etme hakkıdır.
- VUK md. 129 ve 136'ya göre mükellefin denetim elemanlarına güven duymalarını sağlanarak denetimde kullanılacak defter ve belgeleri sadece bu kişilere vermeleri amaçlanmıştır. Dolayısıyla, mükelleflerin vergi denetimi yapanların yetkisini gösteren fotoğraflı kimlik belgesini isteme ve gösterilmemesi halinde ibrazdan kaçınma hakkı vardır.[256]

2.5.2. Mükellefin Ödevleri

Gerekli olan vergilendirmeyi iy biçimde gerçekleştirmek adına kanunu yapan kişiler vergiden muaf olan kişilere bazı kurallar koymuşlardır. Bu sorumlulukların yerine getirilmesi, denetimi kolaylaştırır ve zamanında vergi ödemesini sağlar. Bu nedenle, vergi mükellefine verilen görevler vergi mevzuatında önemli bir yer tutmaktadır.[257]

[255] AKMAN, T. Koray, age, s.149.
[256] GERÇEK, Adnan, agm, s.114.
[257] ÜNSAL, Hilmi, age, s.26.

Mükelleflerin temel ödevleri 5 temel grupta toplanabilir; Bildirimde bulunma, defter tutma ve saklama, ödeme kaydedici cihaz kullanma, belge düzeniyle ilgili kurallara uyma, diğer ödevler.

2.5.2.a. Bildirimde Bulunma

Vergi mükelleflerinin önemli bir bölümü işe başlamalarını, işi bırakmalarını ve işe devam ederken oluşan değişikliklerle bina ve arazi değişikliklerini vergi idaresine bildirmek zorundadırlar. Bu bildirim yazılı olarak yapılır. Bildirim postayla taahhütlü olarak da gönderilebilir. Bu halde postaya verilme tarihi vergi dairesine ulaşma tarihi sayılır. Ancak, defter tutmak zorunda olmayan mükelleflerden okuma yazması olmayanlar sözlü bildirimde bulunabilirler. Bu durumda bir tutanakla saptanır.[258]

Bildirim ödevi esas olarak 4 mükellef grubu için geçerlidir.

- Vergiye tabii ticaret ve sanat erbabı
- Serbest meslek erbabı
- Kurumlar Vergisi mükellefleri
- Kollektif adi şirket ortakları ile komondit şirketlerin komandite ortakları[259]

Türk Ticaret Kanununun 28. Maddesi kapsamında tescil için gerekli başvuruyu yapan vergi muaflarının gerekli olan belgelerin bir kısmını vergi dairelerine bırakmaları gerekmektedir. Yapılan bu işle kapsamında vergi muafiyeti olan kişilerin işe başlamaları için tüm sorumluluklar tamamlanmış olmaktadır. İstihdamın başlaması için cezalara ilişkin hükümler, sicil süresi içerisinde bildirim yapma yükümlülüğünü yerine getirmeyen ticari sicil memuru çalışanları için geçerlidir.[260]

[258] VUK md. 169.
[259] ULUATAM, Özhan, METHİİBAY, Yaşar, Vergi Hukuku, 5. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara 2001, s.182.
[260] ÇOMAKLI, Şafak, AK, Ahmet, AYRANGÖL, Zülküf, age, s.109.

İşe başlamalarda bildirim süresi 10 gündür. Gerçek kişilerde bu bildirim direkt işe başlaya tarafından tüzel kişilerde ise ticaret sicil memuru tarafından yapılmaktadır. İş değişikliklerinde ise, bildirim süresi değişimin gerçekleştiği andan itibaren 1 aydır. İş değişikliği mükellefiyetlik durumunu da etkilediği için vergi dairesinin bilgilendirilmesi gerekir. İşin bırakılması durumunda bildirim süresi 1 aydır. Eğer gerekli bildirimler yapılmazsa mükellefiyetlik durumu devam eder, bu noktada da mükellefiyet ödevlerinin yerine getirilmesi gerekir. Eğer geçici bir süre iş bırakımı söz konusu ise bildirimde bulunmak gerekmez. Ayrıca bina ve arazi gibi gayrimenkul değişikliklerinde bildirimde bulunma süresi 2 aydır.[261]

2.5.2.b. Defter Tutma

Vergileme açısından mükelleflerin servet, sermaye ve hesap durumlarını, vergilemeyle ilgili faaliyet sonuçlarını, vergileme ile ilgili işlemlerini görebilmek ve vergi karşısındaki durumlarını hesaplar üzerinden inceleyip denetlenmesini sağlamak, bu kayıtlar yardımıyla üçüncü kişilerin vergi durumunu saptayabilmek amacıyla mükelleflerin bir bölümünü VUK gereğince defter tutmakla yükümlü tutmuştur.

VUK'a göre defter tutmakla yükümlü 6 grup vardır;

1. Ticari Kazanç Sahipleri
2. Ticaret Şirketleri
3. İktisadi Kamu Müesseseleri
4. Dernek ve Vakıflara Bağlı İşletmeler
5. Serbest Meslek Erbabı
6. Çiftçiler(başlığın detayını kontrol etmeyi unutma)

[261] ÜNSAL, Hilmi, age, s.27-28-29.

2.5.2.c. Ödeme Kaydedici Cihaz Kullanma

15.12.1984 tarihinde resmi gazetede yayımlanan 3100 sayılı kanunla, Katma Değer Vergisi(KDV) mükellefleri için ödeme kaydedici cihaz kullanma zorunluluğu getirilmiştir. Bu ödev kapsamına giren kişiler, kanunda "satışı yapılan malları aynen veya işlendikten sonra satışı yapılanlar dışındaki kimselere satan ya da aynı kimselere hizmet veren birinci ve ikinci sınıf tüccarlar" olarak belirtildiğine göre fiilen birinci ve ikinci sınıf tüccarların büyük bir bölümünün ödeme kaydedici cihaz kullanma zorunluluğu olduğu belirtilmiştir.[262]

Ödeme kaydedici cihaz kullanma zorunluluğunun başlangıcı, mükellefin bir önceki dönem satışları tutarına ya da gayrisafi iş hasılatına göre belirlenmektedir. Bir önceki yıl satışları bu miktarı aşan mükelleflerin ne zamandan itibaren bu cihazları kullanacağı Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir. Ayrıca mükellefler kendi arzularıyla da ödeme kaydedici cihaz kullanmaya başlayabilirler.

Mükellefler satın aldıkları cihazları, iktisap tarihinden itibaren bir hafta içerisinde bağlı oldukları vergi dairesine bir dilekçe ile bildirirler. Söz konusu cihazın devri durumunda ise satan mükellef ya da satışı gerçekleştiren kurum tarafından devir ve teslim öncesinde vergi dairesinden cihazda kayıtlı bilgilerin saptanması istenir.

2.5.2.d. Belge Düzeniyle İlgili Kurallara Uyma

VUK'na göre, mükellefler, vergilendirmeyle ilgili belli olay ve işlemleri belgelere bağlamak, belgelere bağlanmasını istemek ve bu belgeleri belli bir süre düzenli bir şekilde saklamak görevini taşırlar. Bu ödev, çeşitli vergilerle ilişkili olarak beyanda bulunan mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu sağlayabilmek açısından gereklidir. İlke olarak VUK'na göre tutulan ve mükellefin üçüncü kişilerle olan ilişki ve işlemlerine ait kayıtları kanunda belirtilen şekilde belgelemeleri gerekir.

[262] BAŞEL, Furkan, agt, s.41.

VUK belge düzeni içinde kullanılabilecek belgelerin ne tür koşullar taşıması gerektiğini ayrıntılı bir şekilde düzenlemiştir. VUK genel tebliğine göre kullanılacak belgeler ya noter taksirli olmak ya da Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı matbaalara bastırılmış bulunmak gerekir. Bu kayıtlar beş yıl süreyle saklanmak zorundadır.

2.5.2.f. Diğer Ödevler

Mükellefler yukarıda sayılan ödevlere ilişkin bazı ek sorumluluklarda taşır. Bunlardan birisi VUK'un 8. Maddesine göre vergi kimlik numarası alma zorunluluğudur. Kanun bu zorunluluğa uymayan kişiler için özel usulsüzlük ve hapis cezaları ön görmektedir.

Vergi mükelleflerinin bir başka önemli görevi ise vergi beyannamelerinin yetkililere onaylatılması zorunluluğudur. Hazine ve Maliye Bakanlığının çeşitli tarihlerde çıkardığı tebliğlerle ayrıntıları belirlenen bu onaylama için ö görülmüş temel düzenlemeye göre ticari, zirai ve mesleki kazancı nedeniyle gerçek usulde vergilendirilen gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerden bir önceki yıl aktifler toplamıyla net satışları belli sınırlar içerisinde bulunanlar yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerini yetki almış serbest muhasebeci veya serbest muhasebeci mali müşavirlere imzalatmak zorundadırlar. Önceki yıl aktif veya net satışlar toplamı belirtilmiş sınırın üzerine çıkanlar ise beyannameleri yeminli mali müşavirlere imzalatacaklardır.

2.6. Türkiye'de Vergi Denetim Kurumları

Türkiye'de vergi denetimi 178 Sayılı KHK ve 646 sayılı KHK'de yapılan düzenlemeye kadar; hesap uzmanı, maliye müfettişi, gelirler kontrolörü ve vergi denetmeni kadroları aracılığıyla gerçekleşiyordu. Ancak söz konusu KHK'ler yürürlüğe girmesiyle birlikte tüm bu kurumlar kaldırılmış ve bütün bu görevleri yürüten denetim elemanlarına "vergi müfettişi" ünvanı verilmiştir.

2.6.1. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı

Vergi Denetim Kurulu Hazine ve Maliye Bakanlığının merkez kuruluşundaki danışma ve denetleme birimleri arasında yer alır 12.7.2011 tarihinde 178 ve 646 sayılı KHK'lerde yapılan düzenlemelerle yürürlüğe girmiştir.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, direkt Bakana bağlı olarak Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Müfettişlerinden oluşur. Kurulun en temel amacı vergi denetiminde kalite ve verimliliği arttırmaktır. Kurul vergi denetiminde "verimlilik", "uzmanlaşma" ve "etkinlik" kavramlarını merkezine oturtmuştur.[263]

Kurullara verilen görevlerin gerçekleştirilmesi ile beraber bu alanda uzmanlaşma ve gerekli iş bölümlerinin yapılması uygun olan durumlarda Bakanlığın onay vermesi sonucunda aşağıda verilen grup başkanlıkları oluşturulabilmektedir.[264]

- 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.
- Katma Değer Vergisi İade İncelemeleri Grup Başkanlığı.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına bağlı denetim birimleri; Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı ünvanlarını taşır.

Kurulun görev ve yetkileri şunlardır:[265]

- VUK ve diğer kanunlara ilişkin olarak gerekli incelemeler de bulunmak. Toplanacak olan bilgiler ve belgeler kapsamında Risk analizleri hazırlayarak mükellef olan kişilerin hareketlerini değerlendirmek
- Vergi zorunluluklarına ilişkin olarak ihbarları ve şikayetleri değerlendirmeye almak
- Yapılacak olan vergi incelemelerinde özellikle Gelir İdaresi Başkanlığı ile beraber hareket edilmeli ve iletişim sağlanmalıdır.
- Yapılan incelemeleri değerlendirmek ve gerekli evrakları analiz edip değerlendirmek

[263] TEKİN, Fazıl, ÇELİKKAYA, Ali, age, s.242.
[264] 178 Sayılı KHK md.20. Erişim: www.mevzuat.gov.tr.
[265] 178 Sayılı KHK md.20.

- Vergi denetimi ve raporlaması ile ilgili standartlar, ilkeler, yöntemler ve yöntemler geliştirin, denetim ve denetim rehberleri hazırlayın, vergi denetimi yapmaya yetkili kişilerce uyulması gereken etik kuralları belirlemek
- Vergi denetçilerinin mesleki yeterliliğini ve yetkinliğini sağlamak ve geliştirmek için gerekli çalışmaları yapmak, ayrıca bu amaca ulaşmak için bir kalite güvence sistemi geliştirmek ve uygulamak.
- Belirli bir performans değerlendirme sistemi oluşturarak denetimlerde bulunan denetçilerin yani müfettişlerin performanslarının kayıtlarını yapmak
- Vergi kaçakçılığı ve vergi kaçakçılığı ile ilgili araştırmaların yanı sıra bunların belirlenmesi ve önlenmesi için yöntemler.
- Vergilerin içeriği ile alakalı olarak eleştirilerde ve önerilerde bulunmak
- Bakanlar tarafından verilen gerekli teftiş ve inceleme görevlerini yapmak
- Bakan tarafından verilmiş olan buna benzeyen vazifeleri yerine getirmek

2.6.2. Gelir İdaresi Başkanlığı

5345 sayılı Kanunla birlikte 16.05.2005 tarihinden itibaren Hazine ve Maliye Bakanlığının merkez teşkilatında faaliyet gösteren Gelirler Genel Müdürlüğü ve il ve ilçelerde Deftardarlıklara ve mal müdürlüklerine bağlı gelir birimleri kaldırılmış, yerine Gelir İdaresi Başkanlığı adıyla Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı özerk bir teşkilat kurulmuştur.[266]

Gelir İdaresi Başkanlığının en temel amaçları arasında; gelir politikasını adalet ve tarafsızlık içerisinde uygulamak, vergi ve diğer gelirleri en az maliyetle toplamak, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak, saydamlık, hesap verilebilirlik gibi vergi denetiminin etkinliğini arttıracak unsurlar yer alır.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görevleri;[267]

- Bakanlık tarafından belirlenmiş olan devlet politikalarının uygulamasını yapmak
- Vergiden muaf olan kişilerin vergi alanına ilişkin olan uyumlarını gerçekleştirmek
- Mükellef olan kişilerin haklarının garanti altına alınması ve Başkanla olan ilişkilerinin iyi olmasının sağlanması

[266] TEKİN, Fazıl, ÇELİKKAYA, Ali, age, s.245.
[267] 5345 Sayılı Kanun md.4, Erişim:www.resmigazete.com.

- Mükellef olan kişilere gerekli muafiyet konuları hakkında gerekli olan bilgileri vermek
- Devletin gelirleri ile alakalı olarak gerekli kanun ve kararname düzenlemeleri içinde bulunmak
- Devletin alacaklı oldukları durumları çözerek gerekli tahsili gerçekleştirmek
- Uygulama esnasında meydana çıkan terslikleri düzelterek bunları en az seviyeye indirmek
- Vergilendirmeye ilişkin olan tüm belgeleri ve bilgileri toplamak bunun sonucunda gerekli olan bilgi işlem faaliyetlerinin devamını sağlamak
- Tüm istisnaların, istisnaların ve vergi kanunlarındaki veya diğer mali kanunlardaki azaltmaların maliyetini ölçün ve ekonomik ve sosyal sonuçları analiz edilmelidir.
- Bakanlık tarafından belirlenen kilit politika ve stratejilere uygun olarak vergi denetimi ve denetimi yapmak ve vergi kayıplarını ve vergi kaçakçılığını önlemek için gerekli önlemleri almak.
- Yerel yönetim gelir politikalarının ve devlet gelir politikalarının uygulanmasında uyumu sağlamak için önlemler almak.
- • Vergi teknolojisi ve uygulaması açısından geliri etkileyen her türlü yasa ve teklifi incelemek ve görüşlerini sağlamak
- • Gelir kanununun uygulanmasına ilişkin diğer kurum ve kuruluşlarla işbirliği yapın ve bu amaçla veri alışverişi yapmak
- • Uluslararası olayları izlemek ve kendi yetki alanına giren konularda Avrupa Birliği, uluslararası kuruluşlar ve diğer devletlerle işbirliği yapmak.
- Gerekli vergilerin kaldırılması ve sınırlama dönemi kapsamındaki hazine alacaklarının tahsiline ilişkin işlemlerin yürütülmesini sağlamak.• Nitelikli insan kaynakları sağlamak, yetkinlikler geliştirmek, kariyer planları oluşturmak ve etkinliklerini değerlendirmek.Yapılan faaliyetleri halka duyurmak tutulan raporları aran bir yıl geçtikten sonra halka sunmak
- Kanunlar kapsamında verilen görevleri yerine getirmek

Kurumun aşağıda sayılan görevleri ise Gelirler Genel Müdürlüğü'nde olmayan yani Gelir İdaresi Başkanlığına verilen yeni görevlerdir;[268]

- Mükellef olanların vergiye ilişki gerekli uyumlarını gerçekleştirmek ve bu konuda düzenlemeler yapmak
- Mükelleflerin haklarını korumak için gerekli tedbirleri alın ve vergi mükellefi ile Başkanlık arasındaki ilişkilerin karşılıklı güvene dayanmasını sağlamak
- Mükellef olan kişilerin vergilerin mevzuatlarından kaynaklanan gerekli haklar hakkında bilgiler vermek
- Gelir kanununun uygulanmasına ilişkin diğer kurum ve kuruluşlarla işbirliği yapın ve bu amaçla veri alışverişi gerçekleştirmek
- Nitelikli insan kaynakları sağlamak, yetkinlikler geliştirmek, kariyer planları hazırlamak ve etkinliklerini değerlendirmek.

[268] TEKİN, Fazıl, ÇELİKKAYA, Ali, age, s.249.

646 Sayılı KHK ile değişen yeni haline göre; Gelir İdaresi Başkanlığına doğrudan bağlı olan Vergi Dairesi Başkanları, Vergi Dairesi Müdürleri ve Başkanlığın Merkez ve Taşra Teşkilatındaki Müdür kadrosunda görev yapanlar vergi inceleme yetkisine sahiptirler.[269]

[269] TEKİN, Fazıl, ÇELİKKAYA, Ali, age, s.249.

BÖLÜM 3. HUKUKİ AÇIDAN TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ

3.1. Genel Anlamda Vergi Denetiminin Etkinliği

Vergi denetiminde etkinlikten bahsedebilmemiz için öncelikle etkinlik kavramını anlayıp içselleştirmemiz gerekir. Etkinlik kavramı birçok kez verimlilik kavramıyla aynı anlamda kullanılsa da birbirlerinden farklı anlama gelen kavramlardır. Etkinlik; Performans, önceden belirlenmiş amaç ve hedeflerine ulaşmak için kurum veya kuruluş tarafından yürütülen faaliyetlerin bir sonucu olarak bu amaç ve hedeflere ulaşma derecesini ifade eden verimliliği ölçer; Hangi - bir kuruluş veya işletmenin kaynaklarını, mal veya hizmet üretiminde etkin bir şekilde kullanma derecesi..[270] Bu tanımlara dayanarak, bir faaliyetin etkinliği, etkinliği yapan idarenin daha önce tanımlanmış amaç ve hedeflere ulaşma derecesi ile belirlenir. Bir ülkedeki vergi sisteminin başarısı, etkili bir vergi sistemine ve aynı zamanda belirlenmiş vergi kanunlarına bağlıdır. Bu bağlamda, bir vergi denetiminin etkinliği, Adam Smith'in vergi ilkelerinin ekonomik ilke bağlamındaki etkinliği de dahil olmak üzere vergi gelirlerinin çoğunun en düşük maliyetle alınması anlamına gelir.[271]

Vergilemenin etkinliği, beklenen gelirin sağlanması, düşük vergi tahsilat maliyetleri, makroekonomik hedeflere ulaşılmasında vergi uygulamalarına yardımcı olma ve gelir eşitsizliğinin azaltılması olarak tanımlanabilir. Bununla birlikte, yasa koyucunun vergilendirme yoluyla ulaşmak istediği nihai amaç bu olay için belirleyici olacaktır. Örneğin, erdemli bir ürünün tüketimini azaltmak için bu ürüne uygulanan vergi artarsa, bu uygulamanın etkinliği, makroekonomik sonuçlar veya gelirle değil, ürün tüketimindeki düşüşle belirlenir.[272]

[270] ASLAN, Ahmet, agm, s.3-4.
[271] AYTEKİN, Serdar, agt, s.87.
[272] BAŞEL, Furkan, Türkiye'de Vergi Denetimi'nin Çeşitli Göstergeler ile Analizi, Sayıştay Dergisi, Sa.107, Ekim-Aralık 2017, s.70.

Bir vergi denetiminin etkinliği, vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına uygun hareket etmelerini sağlamak için vergi idareleri tarafından beklenen işlevlerini yerine getirmek için kullanılan vergi denetimlerinin düzeyi olarak tanımlanmaktadır. Denetim siteminde etkinliğin sağlanması, denetim fonksiyonlarının işlevini yerine getirmesinin dışında, vergi mevzuatı, denetim sistemi, denetim elemanlarının sayısı gibi pek çok faktöre bağlıdır. Türkiye'de vergi denetimi; vergi kaçakçılığı, vergi ziyaı veya vergi usulsüzlüğü gibi durumların ortaya çıkmasından sonra işleyen bir mekanizma olarak görüldüğünden önleyici denetim işlevini koruyamamaktadır.[273] Etkin bir vergi denetimi, vergi mükelleflerinin yasaya uyma eğilimini artırarak vergi politikasının başarısına katkıda bulunur. Ek olarak, denetimin yasaya uymayanlar için ciddi bir risk olduğu görüşü olmadığı sürece denetimin etkililiğinden söz edilmeyecektir. Vergi kayıplarını ve tahliyelerini azaltmak, kayıt dışı ekonomiyi kaydetmek ve vergi gelirlerini artırmak etkili bir gözetim ile sağlanabilir. Etkili bir vergi denetimi, vergi gelirlerini artırmanın tek yolu değil, vergi kayıplarını azaltmanın en etkili yoludur.

Türkiye'de vergi denetiminin etkinliğine ilişkin yapılan ilk önemli gelişme 23.07.2010 tarihinde 6009 sayılı, Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile yapılmıştır. Bu kanunla Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın vergi inceleme ve denetim amaçlarına ulaşmasını sağlamak, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak ve Yıllık Vergi İnceleme ve Denetim Planı hazırlamak ve uygulamayı incelemek üzere Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulunun kurulmasını sağlamıştır.[274]

Yasal mevzuat çerçevesinde vergi denetiminin hukuki etkinliği somut olmayan kriterlerle değerlendirilir. Denetimde etkinlik etkin işleyen idari teşkilat, etkin yasalar ve etkin vergi yargısı ile sağlanır. Vergi denetiminde etkinlik ancak bütüncül bir yaklaşımla sağlanabilecektir.

[273] UĞUR, Atilla Ahmet, "Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Bir Uygulama)" , 31. Türkiye Maliye Sempozyumu, Mersin Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Mayıs 2016, s.244.
[274] UĞUR, Atilla Ahmet, agm, s.248.

3.2. Mevzuatta Etkinlik

Vergi denetiminin mevzuat boyutunda hukuki etkinliğine baktığımızda; mevzuatın takip edilemeyecek sıklıkta değişmesi, açık ve anlaşılır olmaması, mevzuatın karmaşık olması, günümüz sosyal ve ekonomik koşullarına uygun olmaması, mevzuatın belirsiz olması gibi etkinliği azaltan birçok negatif sebep sıralayabiliriz.

Vergi mevzuatının değişen sosyal ekonomik koşullara göre değişiklik göstermesi bir ihtiyaçtır. Ancak zamanla bu zorunluluk ihtiyacı yerini siyasi iradelerin seçmen kitlelerini arttırmak ümidiyle vergi kanununda yaptığı değişiklikler yapması sonucu oluşan birçok kanun vergi mevzuatını yoğun hale getirmiştir. Aynı kanunda aynı numaralı birden fazla mükerrer madde ve ek geçici maddeler bulunmaktadır.[275]

Vergi mevzuatındaki sık değişmeler artan geçici maddeler ya da eklenen ek maddeler vergi denetmenlerinin ve vergi mükelleflerinin hem işini zorlaştırmakta hem de anlaşılmayı güç kılmaktadır. Sorumlu olduğu mevzuatı anlamakta zorluk çeken mükellefin ise idareye olan güveni sarsılacaktır.

Adam Smith'in Ulusların Zenginliği adlı eserinde vergilemeye ilişkin ilkelerinden kesinlik ilkesi, mükellefin ödeyeceği vergi miktarını, zamanını, ödeme şeklini önceden bilmesi gerektiğini içermektedir. Bu bağlamda gerek kesinlik ilkesi gerekse hukuki güvenlik ilkesi bir arada değerlendirildiğinde vergi mevzuatının açık ve anlaşılır olması kaçınılmaz bir gerçektir.[276] Literatürde mevzuatın karışık olduğu görüşü yaygın olarak kabul edilse de günümüzde Gelir idaresinin hazırladığı destekleyici dökümanlar ve uygulamalar vergi yükümlülüğünü yerine getirmek isteyen mükelleflere ışık tutmaktadır.

[275] ERGEN, Zuhal, KILINÇKAYA, Leman, agm, s.299.
[276] BAŞEL, Furkan, agt, s.139.

Vergi kanunları oluşturulurken bir Kanun Tasarısı Bilim Komisyonları oluşturulmamaktadır ve vergi kanunları daha çok maliye bürokrasisi tarafından hazırlanmaktadır. Hazırlanan bu vergi kanunlarının tasarıları Meclis Komisyonu ve Genel Kurul'da yeterince tartışılmadan kabul edilmekte ve son yirmi beş yıldır ilgisi olmayan torba kanunlarla birlikte çıkarılmaktadır. Vergilemeye ilişkin düzenlemelerin sistematik bir şekilde yapılmadan torba kanunlarla yapılması ise mevzuatı anlaşılır olmaktan uzaklaştırır.[277] Türkiye'de vergi mevzuatının etkinliğinin arttırılması için köklü bir vergi reformundansa vergi mevzuatı veya vergi yapısı açısından yapılacak ufak değişiklikler yeterli olacaktır.

Mevzuat gereği ülkemizde mükellefler çok sayıda defter ve belge kullanmaktadırlar. Kayıt sisteminde basit, sade ve fonksiyonel olması denetimde etkinliğin sağlanmasında önemli rol oynayacaktır.[278] Mükellefin çok sayıda düzenlemek zorunda olduğu belge ve defterlerin hem çok fazla oluşu hem de maliyeti mükellefleri kayıt dışı ekonomiye çekmekte bu durumda denetimin etkinliğini azaltmaktadır.

Vergi denetim sisteminde kayıt dışılığın azaltılması için yasal düzenlemeler ile mükellefler arasında karşılıklı çıkar ilişkisinden yararlanılarak bir oto-kontrol mekanizması kurulabilir. Örneğin Gelir Vergisi kendi içerisinde bir oto-kontrol mekanizması bulundurmaktadır. Bir mükellefin geliri diğer bir mükellefin gideri olacağından karşılıklı olarak her iki mükellef de belge alıp vermek zorunda kalacaktır. Özellikle alıcı veya satıcı konumundaki mükellefler için belge alıp vermek zorunlu hale gelebilir.[279]

Örneğin Katma Değer Vergisi'nin indirim konusu yapılabilmesi için belgelerin eksiksiz olması gerekir. Ayrıca işlemlerin banka aracılığıyla yapılması da kayıtdışılığın önüne geçecek ve çapraz incelemelerde oto-kontrolü sağlayabilecektir. Oto kontrol mekanizmalarıyla aralarında çıkar ilişkisi bulunan mükellefler denetlenebileceği gibi çeşitli vergiler arasındaki kontrol de sağlanabilir.[280]

[277] KARAKOÇ, Yusuf, "Çağdaş Vergi Sistemi ve Denetim Konulu Panel". Vergi Dünyası Dergisi, sa:397, s.156.
[278] AYTEKİN, Serdar, agt, s.88.
[279] GEZ, Hande, agt, s.67.
[280] GEZ, Hande, agt, s.67.

Vergi denetim sisteminde yapılan denetimlerin cezai yaptırımları olsa da bu yaptırımların sık sık çıkarılan vergi afları, mükellefler üzerinde caydırıcılığı azaltır, cezaların caydırıcılığının azalmasına bağlı olarak denetimin etkinliği de azalır.[281] Kamuya ek kaynak sağlama amacı taşıyan vergi afları mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirme inancını zedeleyebilmekte ve cezaların caydırıcılığı fonksiyonunu engelleyebilmekte dolayısıyla denetimin etkinliğini azalttığı söylenebilmektedir.

Vergi affı kavramı, vergi mükellefleri arasında vergi ödeme konusunda dürüst olmayan mükelleflerin lehine ayrımcı muamele yapılması şeklinde tanımlanmaktadır.[282]

Vergi aflarının siyasal iktidarların politik, ekonomik ve siyasi hedeflerine ulaşması, devletin vergi gelirlerini daha hızlı tahsil edebilmesi, vergi idaresinin iş yükünün hafifletilmesi, yargıya intikal eden uyuşmazlıkların azaltılması ve böylece yargı organlarının iş yükünün hafifletilmesi, kayıt dışında ve beyan dışında kalan servet unsurlarının kayda alınması gibi sebeplerle çıkartıldığı söylenebilir. Af niteliğindeki düzenlemelerin çok sık yapılması vergi ödeme bilincinin yok olmasına, vergilemede adalet ilkesinin azalmasına yol açmaktadır. Ayrıca vergi afları çok sık tekrarlandığında da vergi uyumunu azaltabilir ve vergi uygulamasında yer alan cezai yaptırımların işlerliğini azaltacak belki de zamanla tamamen ortadan kaybolmasına neden olacaktır.

Türk Vergi Sistemine 1963 yılında, yargının iş yükünü hafifletmek, planlanmış ekonomide dengeyi sağlamak, kamu alacağını tahsis etmek gibi amaçlarla kurulan Uzlaşma Müessesesi de denetimde etkinliğin azalmasında önemli etkendir.[283] Uzlaşma Müessesesi, mükelleflerde nasıl olsa uzlaşma sonucunda vergi de ya da cezada indirim anlayışına sebebiyet vererek denetimde etkinliği azaltabilir.[284]

[281] AYTEKİN, Serdar, agt, s.88.
[282] SAVAŞAN, Fatih, Kadriye İZGİ ŞAHPAZ, ve Tunç İNCE. 2014. "Vergi Denetim Birimlerindeki Değişikliğin Vergi Müfettişleri Gözüyle Değerlendirilmesi: Bir Alan Araştırması". Ss. 37–58 içinde 29. Türkiye Maliye Sempozyumu. Antalya: 29. Türkiye Maliye Sempozyumu- Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, 16-20 Mayıs 2014 – Antalya, s.20.
[283] EROL, Ahmet, age, 2010, s.96.
[284] UĞUR, Ahmet Atilla, agm, s.6.

Yargı yerlerinin iş yükünü hafifletmek, kamu alacağını sürünmecede bırakmamak, kamu alacağının tahsil edilmesinde yüksek maliyetli yöntemlerin kullanılmasından kaçınmak amacıyla kurulan uzlaşma müessesi, tarhiyat öncesinde ya da sonrasında uzlaşma hakkı bulunan mükellefler için ödemedikleri vergi cezalarında indirim yapılarak ya da taksitle ödeme imkanı gündeme getirmektedir.

Tüm vergi mükelleflerinin uzlaşma hakkından yararlanması cezai yaptırımları işlevsiz kılmakta, uzlaşma komisyonlarının benzer olaylara farklı tutarlarda indirimlerde bulunması ve standart uygulama bulunmaması vergilemede adalet ve eşitlik ilkelerine aykırılık oluşturmakta, uzlaşma müessesesinin mevcut hali vergileme ilkeleri bağlamında anayasaya aykırılık teşkil etmektedir.

Tablo 5: 2017 yılı Tarhiyat Öncesi Uzlaşma (TÖU) Sonuçları;[285]

Tutanak Türü	Uzlaşmaya Konu Vergi (TL)	Uzlaşılan Vergi (TL)	Uzlaşmaya Konu Ceza (TL)	Uzlaşılan Ceza (TL)
Temin Edilemedi	207.982.568	0	255.911.477	0
Vaki Olmadı	278.414.837	0	370.586.306	0
Kısmi Uzlaşıldı	2.559.897	393.490	3.073.089	171.562
Uzlaşıldı	310.277.324	303.157.667	578.816.017	115.228.926

Yukarıdaki tabloda da göreceğimiz üzere, TÖU Komisyonlarına yapılan uzlaşma başvuruları sonucunda toplamda tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan 799.234.626 TL vergiden 312.837.221 TL'lik kısmı uzlaşmaya girmiş ve bu tutarında 303.551.158 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır.

TÖU kapsamında uzlaşılan cezalara baktığımızda ise, 1.208.386.889 TL ceza tutarının 581.889.106 TL'lik kısmı uzlaşmaya girmiş ve 115.400.488 TL'lik ceza tutarında uzlaşılmıştır.[286]

[285] VDK 2017 Faaliyet raporu s.48.
[286] VDK 2017 Faaliyet raporu s.49.

Vergi inceleme raporlarının büyük çoğunluğu uzlaşma ile sonuçlanmakta, az bir kısmı ise yargıya intikal ettirilmektedir. Ancak gerek vergi yargısı sonuçları gerek uzlaşma sonuçları mükellef lehine sonuçlar doğururken vergi idaresinin aleyhine sonuçlar doğurmaktadır.

Vergi denetimine ilişkin kanun maddelerini incelediğimizde de bazı hükümler vergi denetimine ilişkin belirgin hatlar çizerken bağımsız bazı hükümler istisnasını içerir. Bu durum mükellefte kanunu bilmeme veya eksik yorumlama gibi hususlara sebep olur. Örneğin; VUK md 8 mükellef ve vergi sorumlusunun kim olduğunu tanımlarken VUK md 172 defter tutmakla yükümlü olanları VUK md 173 istisnalarını VUK md 256 ise mükellefin ibraz mecburiyetini içerir. Tüm bu hususları birlikte düşündüğümüzde aslında birbiriyle doğrudan ilişkili kanun maddelerinin birbirinden çok farklı maddelerinde yer aldığını görmekteyiz. En nihayetinde mükellef öncelikle vergi sorumlusu olup olmadığını anlamak için ilgili kanunun 8. maddesine giderken yükümlülüklerini bilmek için madde 256'ya gitmesi kafa karışıklığına yol açarken aynı zamanda madde 256'ya gitmesi gerektiğini bilmeyen mükellefte denetim tarafında bilmeden sebep olduğu yaptırımları ortaya çıkaracaktır. Bu durumun sonunda da mükellefin ne vergi sistemine ne bağlı olduğu devletine güveni azalacaktır. Tüm bunların önüne geçilmesi için ise, en başta mükellefin ihtiyaç duyduğu her şey VUK'da olduğu gibi değil sıralı olarak düzenlenmelidir. Mükellef sorumlu olduğunu öğrendiğinde hemen akabinde yükümlülüklerine de erişebilmelidir.

VUK md 127 ve 133. Denetim alanında vergi idaresi yetkililerinin atanması ilkelerini göz önünde bulundurmak gerekir, böylece daha anlaşılır olmaları ve zorunlu kişilerin hak ve beklentilerini daha net bir şekilde karşılamaları gerekir.[287]

Vergi denetim sisteminin doğru işlemesine yönelik yapılan hukuki düzenlemeler sadece VUK'da düzenlenmemiştir. 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)' örtülü sermaye ve örtülü kazanç başlığı altında vergi kaçırmayı önlemeye yönelik bir çerçeve oluşturmuştur.

[287] ÖZKER, A. Niyazi, "Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı ve Denetime Özgü Beklentiler", Akdeniz İİBF Dergisi, 2002, s.182

En geniş tanımıyla örtülü sermaye kavramı; işletmenin ortak ve sahipleri tarafından işletmeye sermaye payı olarak eklenmesi gereken meblağın ortaklardan alınmış borç gibi gösterilerek bunlara faiz tahakkuk ettirilmesini ve bu faizlerin gider olarak gösterilerek kurumlar vergisinin aşındırılmasını önlemektir.[288]

Örtülü kazanç ise; KVK md 13 ile *"Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel ve fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır." şeklinde tanımlamıştır.*

KVK md 11/1 *"Kurum kazancının tespitinde aşağıdaki indirimler yapılamaz"* der ve aynı fıkranın b bendinde indirim yapılamayacaklar listesinde *"örtülü sermaye üzerinden ödenen ve hesaplanan faiz, kur farkları vb giderler"* ifadesiyle örtülü sermaye aracılığıyla gerçekleşecek vergi kayıplarını hukuken önlemeye çalışırken aynı maddenin c bendi *"transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar"* ifadesiyle örtülü kazançlar üzerinden herhangi bir kaçırma yapılamayacağını hukuken güvence altına alır.

3.3. İdare Açısından Etkinlik

Gelir idareleri yapılanması genel olarak üç farklı şekilde ele alınmaktadır. Merkezi Gelir İdaresi Modeli, Ademi Merkezi Gelir İdaresi Modeli ve Karma Gelir İdaresi Modeli.[289]

1. **Merkezi Gelir İdaresi Modeli**; İdarenin tüm personelinin merkezi hükümet tarafından istihdam edildiği, merkezi otoriteye bağlı olmayan idari birimlerin merkezi idarenin bir parçası olarak faaliyet gösterdiği, her idarenin kendi vergisini belirleyerek kendi gelir idaresine sahip olduğu, farklı gelir idareleri arasında genellikle koordinasyon ve uyumun olmadığı modeldir.

[288] GENÇOĞLU, Ümit, ERTAN, Yasemin, "Türkiye'de Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç Dağıtımı: İMBK 50 Endeksinde Bir Uygulama", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ekim 2012, s.89. Erişim:www,dergiulakbim.com

[289] TEZCAN, Keramettin, Adnan Gerçek, ve Mustafa Ali Sarılı. 2006. "OECD Ülkelerinde Vergi İdaresinin Karşılaştırmalı Yapısı ve Türkiye'de Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasının Değerlendirilmesi". Vergi Sorunları Dergisi 213, s.104.

2. **Ademi Merkezi Gelir İdaresi Modeli**; Yetkinin fonksiyonel ayrımına dayanan, merkezi hükümetin politika formülasyonu ve finanstan sorumlu hükümetin alt kademelerinin politikaların yönetilmesi ve uygulanmasından sorumlu olduğu, uygulamada çok fazla kullanılmayan bir modeldir.
3. **Karma Gelir İdaresi Modeli**; Ülkelerin içinde bulunduğu şartlar gereği farklı uygulamalarının bazen birbirlerinden etkilenerek bileşik olarak oluşturulan modeldir.

Gelir idarelerinin yapılanmasında ülkeler idarenin etkinliğini vergi kayıplarına göre belirlemekte, kaybın yüksek olduğu ülkeler gelir idarelerinde köklü değişiklikler yapmaktadır.

Denetim sisteminin en etkin şekilde işlediği bir vergi sistemi, idari teşkilatın etkinliğine bağlıdır. Yönetsel açıdan zayıf, yetersiz, yeniliklere ayak uyduramayan teşkilat vergi mevzuatı kusursuz olsa bile etkin denetim sistemini yakalamayacak, istediği hedeflere ulaşamayacaktır.[290]

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanması sadece vergi denetim sistemindeki yapılacak olan düzenlemelere bağlı değildir. Vergi denetiminin etkinliğin sağlanmasını direkt etkileyen, vergi idaresinde etkinliği azaltan faktörler şu şekilde sıralanabilir;[291]

- Vergi kanunlarının sayısının çokluğu ve çok sık değiştirilmesi,
- Vergi mükelleflerinin ödeme bilincinin düşük olması,
- Vergi cezalarının uygulanamaması ve çok sık vergi affı çıkarılması,
- Vergi kanunlarının değiştirilmesi ve uygulanması için hazırlık döneminin tanınması.

Etkin bir gelir idaresi için şu ilkelerin var olması gerekir;[292]

- Kurumsal özerklik
- Merkez ile taşra arasında gereksiz bürokratik işlemlerin sonlandırılması,
- Merkezle taşra arasındaki koordinasyonun sağlanması

[290] ARIOĞLU, Osman,"Gelir İradesi Başkanlığı", Vergi Dünyası Dergisi, 2005 s.70.
[291] ACAR, İbrahim Atilla, MERTER, Mehmet Emin, "Türkiye'de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu", Maliye Dergisi, s.7.
[292] ARPACI, Altar Ömer, "Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması Gerekliliği ve Bu Yapılandırmada Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar", Vergi Sorunları Dergisi, 2004, s.102.

- Mükellef odaklı yönetim anlayışının var olması,
- Taşra teşkilatının yetkilerinin arttırılması

Yukarıda sayılan ilkeler etkin bir idari teşkilatta olması gereken ilkelerdir. Etkin bir idarenin varlığı etkin denetim sistemini de beraberinde getirecektir.

Bahsedilen ilkeler ışığında birkaç örnek verecek olursak, örneğin taşra teşkilatında yetkilerin arttırılmasıyla birlikte taşrada denetim görevini üstlenen denetmenlerinde yetkileri artacak bununla beraber denetim sürecinin uzamasına sebep olan hiyerarşik aşamalar kısalacak ve mükellefin vergi kaçırmaya yönelik faaliyetlerine fırsat doğmamış olacaktır. Bununla beraber mükellef odaklı yönetim anlayışıyla birlikte, yönetim koşulları mükellefin standartlarına ve ihtiyaçlarına yönelik olacak, ihtiyaçlarını karşılayan, yanında olan devlet anlayışına güvenecek buna bağlı olarak da "ödediği verginin kendi toplumsal ihtiyaçlarının karşılandığına" dair inancı artacak ve vergi kaçırma eğiliminin önüne geçilmiş olacaktır.

Vergi denetiminde etkinliğin bir önemli etkeni de etkin denetim personelin varlığıdır. Vergi mevzuatının, denetim koşullarının hatta etkin idarenin varlığı bile etkin personel olmadıkça yeterli değildir. Çünkü denetim işlemi denetçiler aracılığıyla gerçekleştirilir. Denetim faaliyetini gösteren personeller, işini yaparken ahlaki koşullara uymazsa, denetim sonucunda ulaştığı verileri doğru raporlamazsa ya da uygun olmayan koşulu göz ardı ederse yani en genel anlamda görevini görev tanımına uygun bir şekilde yerine getirmezse de vergi denetiminde etkinlik azalmış olacaktır.

Merkezi denetim elemanları Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı iken taşra denetim elemanları Gelir İdaresi Başkanlığına bağlıdır. Bu durum denetim sisteminde çok başlılığa yol açar. Bu çok başlılık hem vergi denetiminin etkinliğini azaltır hem de denetimden olumlu sonuçlar alınmamasına neden olur.[293]

[293] ORGAN, İbrahim, age,s.150.

Vergi İdaresine bağlı çalışan vergi denetim elemanları merkez ve taşrada örgütlenmişlerdir. Vergi İdaresince merkezde ve taşrada faaliyette bulunan denetim elemanlarının sistemli, koordine halinde ilerleyeceği bir denetim stratejisi, saptanmış ilkeler ya da yönergeler bulunmamaktadır. İlgili denetim elemanları bu eksikliği kendilerince hazırladıkları yıllık çalışma planlarıyla gidermeye çalışmaktadır.[294]

Vergi denetimindeki bu koordinasyonsuzluk denetimin etkinlik ve verimliliğini azaltmakta, tüm bölge ve sektörleri kavramayan denetimler rekabet ve eşitsizliğe yol açmaktadır.[295]

Günümüz çağdaş vergi sistemlerinde özellikle idari bakımdan birlikteliği fonksiyonel bakımdan ise uzmanlaşmaya ilişkin olan bir durum ortaya çıkmaktadır. Denetim bölümlerinin vergi idaresi altında ve uzmanlıklarına göre düzenlenmesi, denetim bölümleri arasında eşgüdümü sağlar, denetimden kaynaklanan zaman kayıplarını azaltır ve denetimin verimli ve etkin bir şekilde yapılmasını sağlar.[296]

Vergi denetimleri özellikle üstün bir ilgi ve bunun yanı sıra moral isteyen bir iştir. Denetimi yapan kişinin oluşturmuş olacağı evraklar ve rapor kapsamında mükellef olan kişiden bu ana kadar ödemediği paraların tamamı istenmektedir. Mükellefin her zaman vergi vermeme eğilimi vardır ve vergi incelemesi mükellef için rahatsız edici bir olaydır. Vergi denetim elemanları buna bağlı olarak çoğu kez mükelleflerin tehditlerine, kanundışı tekliflerine ve denetimi engelleyici birçok hareketleriyle mücadele etmektedirler.[297]

[294] Hesap Uzmanlar Vakfı, Türkiye Odalar Borsalar Birliği, Türk Vergi Sistemi: Sorunlar-Çözüm Önerileri, Ankara 2002, s.91-91.
[295] Hesap Uzmanlar Vakfı, Türkiye Borsalar Birliği, age, s.150.
[296] GERÇEK, Adnan, Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye'de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması, Çağdaş Bir Vergi Ortamı Oluşturmak İçin Türkiye'de Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Nasıl Yapılmalıdır Konulu Ekonomik ve Mali Araştırma Yarışması, Maliye Hesap Uzmanlar Vakfı, Ankara 2002'den Aktaran İbrahim Organ, age, s.153.
[297] AYDEMİR, Şinasi, Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi, Maliye Hesap Uzmanlar Derneği, İstanbul 1995'ten aktaran İbrahim Organ, age, s.156-157.

Vergi denetiminde idare açısından etkinliğin arttırılması için personel sayısı yeterli hale getirilmeli, personel eksikliğinden dolayı denetmenlerin iş yükü olması gerekenin üzerine çıkartılmamalı ve her personele eşit oranda iş yüklenmeli, eşit fırsatlar sunulmalıdır. Aynı zamanda denetim faaliyetini yerine getiren kamu görevlilerine iş tanımı dışında farklı görev yüklenmemeli yani denetim görevi olan bir kamu görevlisinin aynı zamanda bir idari görevi olmamalıdır.

Denetim faaliyetini yerine getirmesi beklenen kamu görevlilerinde personel eksikliğini gidermek için gereğinden fazla personel artışı yapılırsa da denetimin etkinliği azalacaktır. Çünkü gereğinden ve yetiştirilebilecek, donanımlı hale getirilecek personel kapasitesi aşıldığında da göreve getirilen denetimden sorumlu kamu görevlisine verilmesi gereken eğitimler tam anlamıyla verilmemiş olacak ve personel sayısını arttırırken yapılan işin kalitesi de düşürülmemelidir. Kısaca mükellefin doğru beyanda bulunması için devlete güveninin artmasını sağlarken, denetimden sorumlu kamu görevlisinin de işini doğru yapabilmesi için devlete olan güveninin arttırılması gerekmektedir. Vergi denetiminde etkinliğin sağlanması için hem donanımlı, özenli, tarafsız, dürüst, vergi ahlakına uygun ve etik değerlere sahip personele hem de vergi bilinci yüksek, en az denetimden sorumlu personel kadar vergi ahlakına sahip ve vergi bilincinde de mükellefe ihtiyaç vardır.

Vergi denetiminde etkinliğin arttırılması amacıyla ülkemizde bilgisayar destekli birçok proje devreye sokulmuştur. Bu projelerle mükellefe ait bilgilerin gerekli birimlere ulaştırılması, mükelleflerin daha kolay izlenmesi ve mükellefiyete ilişkin işlemlerin daha kolay görülmesi amaçlanmıştır. Bu projelere; Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (VEDOP, VEDOP-2), Nakil Vasıtaları Vergi Dairesi Otomasyon Projesi (MOTOP), Vergi Dairesi İzleme Sistemi (VEDİS), Vergi Denetmenleri Otomasyon Sistemi (VEDOS), e-Beyanname Uygulaması gibi örnekler verilebilir.

3.4. Vergi Yargısında Etkinlik

Denetim sürecinde çıkan uyuşmazlıkların çözümü ise vergi yargısındadır. Denetimden sorumlu kamu görevlilerin yanlışlarına ilişkin çözümlerin ve mükellefin kanuna aykırı işlemlerinin sonuçlandırılmasından sorumlu kurum yargı organlarıdır. Ancak buradaki yargısal süreçte dava sürelerinin uzunluğu, hem hukukilik ilkesini zedelediği gibi hem de mükellefin yargıya olan güvenini azaltacaktır buna bağlı olarak da vergi yargısında etkinlik azalacaktır.

Vergi yargısında etkinliğin attırılması için Anayasa md. 36 ve AİHS md.'da düzenlenen adil yargılama hakkı ışığında "makul sürede yargılanma ilkesi" gözetilerek yargılanmalı, mükellefin yargıya olan güveni arttırılmalıdır. Aynı zamanda etkinliğin arttırılmasında verilen kararlarda gerekli dikkat ve özen yükümlülüğü kapsamında verilmeli, çelişen kararlar verilmemelidir. Vergi yargısının adil ve etkin bir şekilde işleyebilmesi için idari ve siyasi baskılardan bağımsız olmalıdır.

Vergi yargısının yoğun iş yükü ve bazı zorunlu haller dikkate alındığında bilirkişilik kurumu kaçınılmazdır. Ayrıca vergi uyuşmazlıklarının tespitinde, ticaret hukuku, vergi hukuku vb. gibi hukuk alanlarında hukuka uygunluğun tespiti için bilirkişilik kurumu kaçınılmazdır ve bu noktada hakim re'sen araştırma ilkesi çerçevesinde bilirkişilik müessesine başvurabilir.

Etkin işleyen bilirkişilik kurumu vergi uyuşmazlıklarının azalmasına ve vergilemede adaletin sağlanmasına yol açacaktır. Ancak günümüzde bu kurumda farklı bir hal almış olup, adalet hizmetlerinin özelleştirilmesi şeklinde kullanılmaya başlanmıştır. Neredeyse vergi uyuşmazlıklarıyla ilgili tüm dosyalar bilir kişiye doğrudan tevdii edilir olmuştur. Bilirkişilik kurumu vergi yargısından sorumlu karar merciilerin vergi hukuku alanında kendini geliştirmelerini ve sürece hakim olmalarını engellemiş, kararların verilmesinde bilirkişi raporlarının belirleyici olmasına neden olmuştur.

Ülkemizde ayrı bir yargı kolunun bulunmamasından dolayı mali hukuktan kaynaklanan özel hukuk uyuşmazlıkları hukuk mahkemelerinde; suç ve cezaya ilişkin uyuşmazlıklar ceza mahkemelerinde; idari eylem ve işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıkların bir kısmının idare mahkemelerinde çözülmekte olması hem içtihat farklılıklarına yol açtığını hem de yargılamanın uzun sürmesi sonucunu doğurarak adil yargılanma hakkının ihlâl edilmesine sebep olduğunu ifade etmektedir.[298]

Yapılan araştırmada; yer alan vergi incelemesi neticesinde ek vergi ve cezalar ortaya çıktıysa hangi yollara başvurdunuz sorusuna katılımcıların %48'i ödedim, %17.4'ü uzlaşma yoluna başvurdum ve uzlaştım, %3.6'sı uzlaşma yoluna başvurdum uzlaşamadım, %2.7'si mahkemeye başvurdum ve benim lehime sonuçlandı, %0.7'si mahkemeye başvurdum ve aleyhime sonuçlandı, %1.2'si mahkemeye başvurdum dava devam ediyor yanıtlarını vermiş %26.6'sı ise bu soruya yanıt vermemiştir.[299]

3.4.1. Kamu Denetçiliği Kurumunun(KDK) Vergi Uyuşmazlıklarındaki Rolü

Kamu Denetçiliği Kurumu, vergi mükelleflerinin haklarının ihlal edildiğini düşündüğü aşamada başvurabilecekleri bir yoldur. Vergi uyuşmazlığının uzaması beraberinde mali kayıpları getireceği için hızlı bir şekilde çözüme kavuşturulması gerekir. KDK'da sağlıklı işlediği durumda vergi uyuşmazlıklarının hızlı bir şekilde çözüme kavuşturabilmesi için başvurulabilecek yollardan birisi olarak görünmektedir.[300] .[301]

Başvuru sırasında şikayet edilen kurumun tam olarak belirtilememesi ya da yanılgıya düşmesi KDK başvurusunun reddini gerektirmez. Çünkü KDK ilgili kurumu re'sen de belirleyebilir. 2013 yılında yapılan şikayetlerin sayısına ilişkin listede Maliye Bakanlığı 4.sırada yer alırken, 2014 yılına ilişkin listede 6., 2015 yılına ilişkin listede 7.sırada yer almıştır. 2015 yılında 6055 adet toplam başvurudan 295 tanesi (%4,87) Maliye Bakanlığı'na yöneliktir.

[298] KARAKOÇ, Yusuf, agm, s.154.
[299] AKTAN, Coşkun Can ve Fatih SAVAŞAN. 2009. Kayıtdışı Ekonomi ve Etik. Ankara: Avrupa Konseyi ve Başbakanlık Kamu Görevlileri Etik Kurulu'ndan Aktaran Furkan Başet, agt, s.196.
[300] MÜFTÜOĞLU HOŞ, Zeynep, "Kamu Denetçiliği Kurumu ve Vergi Uyuşmazlıklarında Uygulanması", s.301., TBB Dergisi, Sa:114, 2014. Erişim:www.vergidosyası.com.
[301] KDKK md.17/7ç

Ancak Maliye Bakanlığı hakkında yapılan şikayetler arasında vergisel kaynaklı olanların sayısı belirlenmiş değildir.[302]

Kamu denetçiliğnin yaşanan uyuşmazlıklardan dolayı çıkan olaylara baktığı ve bu sorunu hallettiği için idari mahkemelerin yüklerinde azalmalar yaşanmıştır. Bu çerçevede bu durumun vergi mahkemelerine de yardımcı olacağı ve yüklerini azaltacağı anlaşılmaktadır.[303].[304]

KDK'ya başvuruda idari başvuru yollarının tüketilmiş olması şartı hem idari mahkemeler hem de mükellefler için negatif bir tutumdur. Çünkü bir uzlaşma müessesi gibi düşünülen kuruma yapılacak başvuru için bir de idari başvuru yollarını tüketmek hem mükellefe zaman kaybı hem de idari birimlere iş yüküdür. Eğer vatandaşlara yarar sağlaması için KDK'ya başvuru hakkı veriliyorsa; ilgili kişi koşulsuzca kuruma başvurabilmeli, kurumdan netice alınamadığı durumda da dava açma süresi içerisinde yargı yoluna gidebilmelidir.

3.5. Vergi Denetiminin Etkinliğinde Risk Analizi

Bilgisayar sistemlerinin aktif kullanımı, vergi denetiminin etkinliğini belirleyen faktörler arasında önemli bir kriterdir. Bilgisayar sistemlerinin doğru kullanılması saha gözetimini daha etkili hale getirmiştir.[305] Risk analizine dayalı etkili bir denetim stratejisi, yalnızca vergi uyumsuzluğu olasılığı daha yüksek olan vergi mükelleflerini tanımlamakla kalmaz, aynı zamanda her vergi mükellefine, önceki denetimlerden elde edilen verilere ve davranışlara dayalı bir değerlendirme verir.

[302] GÜMÜŞKAYA, Gamze, " Vergi Ödevlisinin Kamu Denetçiliği Kurumu'na Başvurusu", İÜHFM, 2016, s.294. Erişim: www.dergipark.org.
[303] MÜFTÜOĞLU HOŞ, Zeynep, age, s.302.
[304] MÜFTÜOĞLU HOŞ, Zeynep, age, s.308.
[305] AKBEY, Ferhat, "Türkiye'de Vergi Denetimi ve Gelirleri Üzerine Bir İnceleme", Dokuz Eylül Üniveristesi İİBF Dergisi, C.29, Sa.1., 2014, s.70-73.

Risk analizinde kullanılan kaynaklar; ekonomik ve vergiye yönelik bilgiler, mükellef tarafından verilen bilgiler, idarede tutulan vergisel bilgiler, diğer idarelerden alınan bilgiler, üçüncü kişiler tarafından sağlanan bilgiler, seçilen bazı sektörlerden ve internetten erişilen bilgiler olarak sayılır. Ancak bu bilgilerin kullanım; idarenin bilgiye erişme kapasitesi, mevzuattaki yasaların erişim iznine göre sınırlandırılabilir.[306]

Denetimde risk analizinin önemi aşağıdaki şekilde sayılabilir;[307]

- Yeni mükellefiyetlerin tespit edilmesine yol göstermek,
- Mükelleflerin vergiye olan dirençlerini belirleyebilmek,
- Tahakkuk ve tahsilat analizleri ile ödemelerde uyum göstermeyen mükellefleri daha hızlı tespit etmek,
- Denetim planlamasında hedeflere ulaşmayı kolaylaştırmak,
- Mükelleflerin sektörler itibariyle ayrıştırılmasıyla, sektörel analiz imkanı sağlamak,
- Denetimlerin daha hızlı sağlanması ve yıl içerisindeki işlemlerin daha kolay izlenmesini sağlamak.

Türkiye'de 2004 yılında bir projeyle, 2007 yılında ise aktif olarak başlaya denetimde risk analizi, Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından geliştirilerek devam etmiştir. 2011 yılında kurulan ve denetim faaliyetlerini risk analiz sistemini yürütmekte olan Vergi Denetim Kurulu (VDK), sahip olduğu yazılım altyapısıyla görevlerini etkin bir şekilde yerine getirmektedir. [308]

Risk Analizi, inceleme aşamasında mevcut veri ambarlarının, inceleme elemanlarının, inceleme elemanlarına açılmasıyla incelemeye gerek olmadan, zaman kaybına yol açan uygulamaların ayıklanmasına, inceleme sürelerinin kısalmasına ve daha etkin yapılmasına olanak sağlayacaktır. Bu hususla birlikte vergi inceleme elemanlarının inceleme aşamasında geçirdikleri süre daha verimli kullanılacaktır.[309]

---

[306] GERÇEK, Adnan, BAKAR, Feride, " Vergi Denetiminde Risk Analizinin Yeri: Bazı Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme", 31. Türkiye Maliye Sempozyumu, Mersin Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Mayıs 2016, s.219.
[307] GİB Faaliyet Raporu 2008, Nisan 2009, s.103.
[308] GERÇEK, Adnan, BAKAR, Feride, agm, s.237.
[309] UĞUR, Atilla Ahmet, agm, s.258.

3.6. Vergi Denetim Oranlarının Değerlendirilmesi

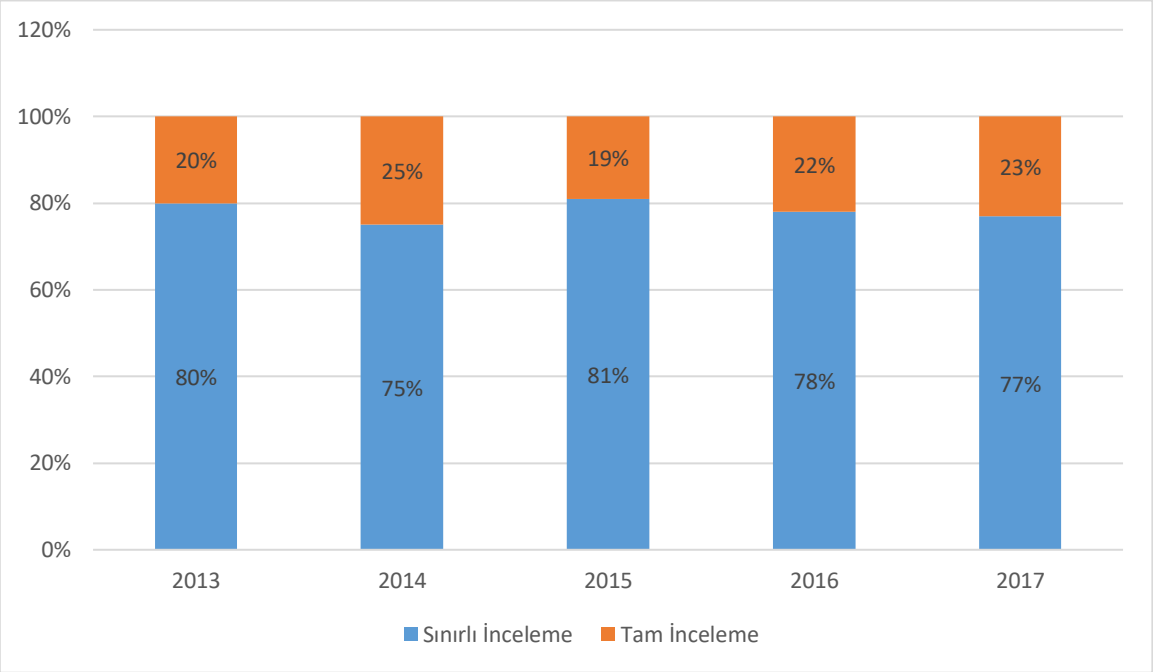
Bir ülke içinde yapılan denetimler bakımından otokontrol sistem bulunmuyor ise oluşturulan denetimlerin sayılarının artırılması gerekmektedir. Meydana gelen denetimler ve incelemeler ne kadar fazla olursa bu denetimden kaynaklı etkinlik ve verimlilik artacaktır.[310]

Tablo 6: Vergi İnceleme Sayıları[311]

Yıllar	Sınırlı İnceleme	Tam İnceleme	Toplam İnceleme Sayısı
2013	130.546	17.024	105.761
2014	111.692	32.821	163.367
2015	129.209	30.291	159.500
2016	144.820	40.642	185.462
2017	92.034	26.992	119.026
2018	101.422	33.681	135.103

[310] UĞUR, Atilla Ahmet, agm, s.248.
[311] VDK 2018 Faaliyet Raporu, s.91.

Tablo 7: İnceleme Türlerinin Oransal Dağılımı[312]



Yukarıdaki grafikleri incelediğimizde; 2013 yılında toplam incelemelerin yaklaşık %20'si, 2014 yılında yaklaşık %25, 2015 yılında yaklaşık %19'u, 2016 yılında yaklaşık %22'si, 2017 yılında yaklaşık %23'ü, 2018 de ise incelemelerin %25'i tam incelemelerden oluşmaktadır. Daha önce yapılan vergi inceleme ve denetim sayısı ne kadar fazla ise denetimin etkinliği de o kadar yüksek olacaktır demiştik, ancak son beş yılın verilerini incelediğimizde inceleme oranlarında istikrarlı bir azalış olmadığı gibi istikrarlı bir artışta gözlemlenmemektedir. Elde edilen verilere göre tablodaki dengesiz dağılımın istikrarlı bir şekilde artmaya başladığını gözlemlediğimizde gerçekten etkin ve verimli bir vergi denetim sisteminin var olduğunu söyleyebileceğiz.

[312] VDK 2017 Faaliyet Raporu, s.41.

Tablo 8: Mükellef Başına İnceleme Sonuçları[313]

Yıllar	Mükellef Başına Tarhı İstenilen Vergi Tutarı (TL)	Mükellef Başına Kesilmesi Önerilen Ceza (TL)	Mükellef Başına Toplam Vergi ve Ceza (TL)
2014	143.610	299.953	443.563
2015	167.087	321.138	488.225
2016	145.229	319.258	464.487
2017	133.052	325.259	458.311
2018	196.566	447.598	644.164

Yukarıdaki tabloda görüleceği üzere 2018 yılında mükellef başına tarhı istenilen vergi tutarı bir önceki yıla göre %48, kesilmesi önerilen ceza tutarı ise bir önceki yıla göre %38 artmıştır.

[313] VDK 2018 Faaliyet Raporu,s.45.

SONUÇ

Devletin kamu harcamalarının en temel gelir kaynağı vergilerdir. Sosyal devlet anlayışı gereği, devlet her vatandaşına insani yaşam standartı sunmak zorundadır. Bu zorunluluğunu yerine getirmek için en önemli gelir kaynağı olan vergileri doğru miktarda toplamalı, bu işlemi yaparken de ekonomik dengeyi bozmamalıdır. Bu vergileri en düşük maliyetle ve en yüksek oranda sağlamasıyla sağlıklı bir işlem olmuş olur. Sistemin düzgün işlemesinde en önemli etken vergi kayıp kaçaklarının önlenmesidir. Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi ise etkin bir denetim mekanizmasıyla gerçekleşir. Aslında güçlü bir devlet bütçesi sisteminin varlığı, güçlü vergi sistemine güçlü vergi sisteminin varlığı ise etkin denetim sisteminin varlığına bağlıdır. Bu zincirleme yapının en önemli halkası "etkin bir denetim sisteminin" var olmasıdır. Çünkü etkin bir denetim sistemi olmazsa vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilemediği zayıf bir sistem olur, zayıf vergi yapısı ise beraberinde en önemli gelir kaynağı olan vergiyi toplayamadığı için zayıf bütçeli, topluma vermek zorunda olduğu ihtiyaçları veremeyen zayıf devleti beraberinde getirir.

Türkiye'de vergi sistemi beyan esasına dayanmaktadır. Beyana dayalı sistemin doğru işlemesi için mükellef beyanlarının doğru olması şarttır. Mükellef vergi ödememek ya da daha az vergi ödemek için çeşitli arayışlar içerisinde oldukça vergi idaresi de bu durumu kontrol etmek zorunda olacaktır.

Vergi yasalarının düzgün, vergi denetiminin işlemediği, mükellefin vergi kaçırarak sebepsiz zenginleştiği ve günümüzdeki gibi beyan esasıyla işleyen bir vergi sisteminin olduğu bir toplum düşünelim. Böylesi bir toplumda değimi yerindeyse bir kaos söz konusu olur. Örneğin, malı, mülkü, geliri fazla bir mükellef çeşitli hileli beyanlarıyla az vergi ödeyerek ya da hiç vergi ödemeyerek varlığını sürdürüp, üzerine bir de gelirine gelir eklerken, küçük çapta ve sürekli kontrol edilen mükellef az çok var olan gelirinin vergisini ödeyecektir. Bu durum beraberinde mükelleflerin devlete olan güvensizliğine yol açacak, mükellefin vergi kaçırma eğilimini arttıracaktır. Tüm bunların beraberinde devlet elde etmesi gerektiği gelirini elde edemediği için sunması gereken kamu hizmeti sunamayacaktır. Bahsetmiş olduğum kaos tam da bu nokta da çıkacaktır. Aslında vergi kaçakçılığı ya da adaletsiz vergi sistemi toplumsal refahı bozacağı gibi toplumsal düzeni de bozacaktır.

Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesiyle birlikte vergi adaleti sağlanacak, vergi adaletinin sağlandığı toplumda da hem refah artacak hem de toplumsal düzen sağlamlaştırılacaktır. Nihayetinde tüm bunların gerçekleşmesi etkin bir vergi denetim sisteminin varlığına bağlıdır. Etkin bir vergi sistemini gerçekleştirmek; denetim elemanları, yükümlü ve etkili bir vergi yönteminin bir bütün halinde hareket etmesi sonucu meydana gelecektir.

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanması en temelde denetim personelinin sayısına ve niteliğine bağlıdır. Yeterli sayıda ve yeterli teknik donanıma sahip denetim elemanın var olması vergi denetim sisteminin düzgün işlemesinde oldukça önemli bir taştır. Denetimden sorumlu elamana gereğinden fazla iş yükü yüklenmemeli, kapasitesi kadar iş verilmeli, uzmanı olduğu alanda iş enerjisi kullanılmalı, farklı alana yöneltilmemeli, destek personele ihtiyaç duyduğunda açık kapatılmalı aynı zamanda yaptığı iş neticesinde de ilgili personel ekonomik anlamda da mutlu edilmelidir.

Denetim personeline kapasitesinden fazla iş yüklendiğinde bir çok vergi denetimi yapılmaz ya da yapılmış gibi gösterilir, personele uzmanlığı dışında iş yüklendiğinde hem kendi işini yapamaz hem de görev tanımı dışında yapılması gereken işi doğru yapamaz, personelin kendi iş alanında, iş yükü fazlalaştığında ona destek personel verilmezse hata oranı artar, ay sonunda personel ekonomik anlamda mutlu olmazsa yaptığı denetimlerde iş ahlakını göz ardı ederek gelir arttırıcı farklı kaynaklara başvurur. Tüm bu unsurlardan en az bir tanesinin bile yaşandığı vergi sistemlerinde denetim işlevini yitirecektir. Çünkü doğru işleyen denetim sisteminin en temel taşı personeldir. Söz konusu temel taşı ülkemiz açısından düşündüğümüzde ise, denetim elemanlarının meslekte tutulması için gerekli olanakların sağlanmadığı görülmektedir. Vergi denetiminin etkinliği için doğru bir vergi denetim planlamasının sağlanamamasından iş verimsizliği ortaya çıkmaktadır. Ayrıca personel sayısı arttırırken göz ardı edilen "eğitim" faktörüyle tecrübesiz ya da bilgi eksikliği olan denetim personelleri iş akışının içine karıştırılmıştır. Tüm bunlar beraberinde etkin olamayan denetim sistemini beraberinde getirmiştir.

Ülkemizde vergi incelemesi kapsamına alınan yükümlü oranı yüzde 1,5-2 arasındadır. Bu veriden anlayacağımız üzere denetlenmeyen mükellef sayısı, denetlenen mükellef sayısının oldukça üzerindedir. Önemli oranda mükellef vergi dışı kaldığını gösterir. Bu noktada da denetlenmeyen mükellef üzerinde bir inceleme çalışması yapıldığında, elde edilen sonuç aslında daha gerçekçi veriyi yansıtacaktır. Gerçek verilere ulaşamadığımız denetim sisteminin de gerçekten etkin olduğunu söylemek imkan dışıdır.

Günümüzde vergiye tabii mükellef sayısının artması, vergi niteliklerini değiştirmektedir. Bu değişim ise vergi denetiminin önemini iyice arttırmaktadır. Ülkenin ekonomik, siyasal ve toplumsal sorunlarının çözümü için gerekli güven ortamını sağlayacak olan denetim sistem ertelenemez ve göz ardı edilemez bir olgudur.

Vergi denetiminin hukuki etkinliğini mevzuat açısından, idare açısından ve vergi yargısı açısından anlatmıştık. Tüm bunlar ışığında vergi denetiminin neden aksadığını bulabilir ya da "Nasıl iyileştirebiliriz?" sorusunu cevaplandırabiliriz.

Vergi denetim sisteminde etkinliği arttırmak için öncelikle mevzuatın aksayan yönlerine yönelik iyileştirmeler yapılmalıdır. Öncelikle çok sık çıkartılan vergi afları ya azaltılmalı ya da tamamen ortadan kaldırılmalıdır. Çünkü çok sık çıkarılan vergi afları, vergi ödemeyen mükellefte "nasılsa tekrar af çıkar" anlayışı oluştururken, düzenli olarak vergisini ödeyen mükellefte "boşuna vergi mi ödüyorum nasılsa af çıkacak" anlayışını getirir. İki durumda da mükellefler çıkan aflara dayanarak vergi vermeme eğilimine girmektedirler. Uzlaşma müessesesinin sınırları daraltılmalıdır. Uzlaşma müessesi de denetimi olumsuz etkilemektedir. Bu olumsuzluğu ortadan kaldırmak için bu kuruluş ya tamamen ortadan kaldırılmalı ya da uzlaştırılacak rakamlara bir alt sınır ve üst sınır getirilmelidir. Caydırıcı cezalar söz konusu olmalıdır, gerekirse vergi kaçıran mükellef hapis cezasıyla cezalandırılmalıdır. Ayrıca vergi mevzuatı daha açık ve anlaşılır hale getirilmeli aynı zamanda da mükellefin takip etmesini güçleştirecek sayıda yapılan mevzuat değişikliğinin de önüne geçilmesi gerekmektedir.

Vergi denetimlerinin etkinliğini arttırmak için uygulamada da iyileştirmeler yapılmalıdır. İnceleme oranlarının artması için denetim yapan personelin sayısı arttırılmalı ama bunu yaparken de niteliksiz personel alarak ya da gereğinden fazla personel alarak donanımsız personel yetiştirilmemelidir. İşinde iyi olan denetim personellerinin özel sektöre yönelmemesi için çalışma şartları ve özlük hakları iyileştirilmelidir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (GİB), taşra ve merkez birimleri arasında hiyerarşik bütünlüğün sağlanmamış olması da vergi denetiminin etkinliğini etkiler. Etkili bir denetim sistemi için merkez-bölge-yerel yapılanmasına gidilmelidir. İdare personelin görev ve sorumluluklarını net bir şekilde açıklayarak iş bölümünde uyumu sağlayabilir. Personele mevzuata dair eğitim verildiği kadar uygulamaya yönelik eğitimler de verilmelidir.

Modern vergi temelli vergi uygulamalarının ve basit ve adil vergi yasalarının başarısı vergi kayıplarını ve tahliyelerini önlemek için yeterli değildir. Bu temel koşullara ek olarak, vergi idaresi sağlam bir yapıda düzenlenmeli ve modern fırsatları etkin bir şekilde kullanabilmeleri için vergi mükelleflerine vergi hizmetleri sunmalı ve vergi mükellefleri modern denetim araçları ve teknikleri kullanılarak izlenmeli ve izlenmelidir.[314] Bu araçlar içinde birisi hile anlamına gelen kırmızı bayraklardandır.

Vergi denetiminde kullanılacak kırmızı bayraklardan alınacak faydalar şu şekildedir;[315]

- Vergi idaresine daha etkili ve daha verimli bir işlerlik sağlayacak,
- Vergi denetiminde etkinliği ve verimliliği arttıracak,
- Ayrıca vergi denetiminde kullanılan birçok yöntemden daha pratik ve daha kolay uygulanabilecek bir yöntem,
- Yapılan denetimlerde analitik bir yöntem uygulanmış olacak,
- Yapılan incelemelerin sonucuna daha kolay ve daha çabuk ulaşılmasını sağlayacak,
- Vergi tabanının genişletilmesine imkan tanıyacak,
- Denetim elemanlarının üzerindeki iş yükünü azaltacak,

[314] DEVRİM, Fevzi, TURGAY, Timur, "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde İdare-Mükellef Etkileşimi ve Bağlı Etkileşenlerinin Rolü, e – yaklaşım Dergisi, s.11, Haziran 2004.
[315] ABDİOĞLU, Hasan, Vergi Denetiminde Kırmızı Bayrakların Kullanımı, s.165., Erişim:www.dergipark.com, Erişim Tarihi: 10.05.2019.

- Bilgi teknolojilerinin kullanılmasına olanak sağlanmış olacak,
- Mükellefler üzerinde baskı oluşturarak yöntem hakkında kendilerinin de bilgi edinmelerini sağlaması ve bu suretle vergilemede bilinçlenmenin gerçekleşmesine imkan tanınmış olacak,
- Çağdaş denetim tekniklerinin uygulanmasına olanak sağlayacak.

Vergi denetiminde etkinliği ve verimliliği arttıracak olan kırmızı bayraklar sekiz başlık altında toplanır;[316]

1. Muhasebe kayıtlarına ilişkin düzensizlikler,
2. Defter ve belge düzeniyle ilgili düzensizlikler,
3. Analitik düzensizlikler,
4. Beyanlarla ilgili düzensizlikler,
5. Yoklama sonuçlarındaki düzensizlikler,
6. İşletme yapısı düzensizlikleri,
7. Üçüncü kişilerle olan ilişkilerde düzensizlikler,
8. Şikayetler, uyarılar ve ihbarlar.

Vergi denetiminde kırmızı bayrak yönetiminin kullanılması ile vergi kaçırmaya yönelik durumların tespiti ve bu tespitler neticesinde de vergi kayıplarının önlenmesi amaçlanmaktadır. Ancak vergi denetiminde etkinlik sağlamaya yönelik hile belirteçlerinin tespit edilmesi bizi direkt etkinliği artırmak ya da vergi kayıplarını önlemek sonucuna götürmez hata, hile gibi durumların tespitinde yardımcı olur. Doğru işlemeyen sürecin tespit edilmesi ise, sürece yönelik aksiyonları alıp, süreci iyileştirmemizde rol oynar. Tüm bu süreç iyileştirilip vergi kayıp ve kaçakları önlendiğinde ise vergi sisteminde etkinlik arttırılmış olacaktır.[317]

[316] ABDİOĞLU, Hasan, agm, s.167.
[317] ABDİOĞLU, Hasan, agm, s.168.

Vergi denetiminin etkinliğinin sağlanmasında bir diğer önemli hususta vergi yargısındaki aksaklıkların giderilmesidir. Vergi davalarının uzun olması, hakimlerin vergiye ilişkin yeterli bilgiye sahip olmaması etkinliği oldukça azaltmaktadır. Bu hususların önüne geçebilmek için hakimlere vergi süreçlerine ilişkin eğitimler verilerek bu konuda uzmanlaşmaları sağlanmalı, en donanımlı vergi denetim elemanları tarafsız olarak mahkemelerde yer almalıdır. Vergi yargısına bu tarz uygulamalar getirilmesi durumunda vergi davalarının süresi de makul sınıra indirilecektir.

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanması tek taraflı bir iş değildir. Devletin yükümlülükleri olduğu kadar mükelleflerin de yükümlülükleri vardır. Mükellefler de vergi konusunda eğitilmelidir.

Vergi sisteminin başarılı olması, vergi sisteminde adaletin sağlanması, ekonomik yapıyla uyumlu olması ve ekonomik kararların işlerliğini kolaylaştırmalıdır. Tüm bunların gerçekleşmesi etkin vergi denetimiyle gerçekleşir. Kanaatimce; doğru zamanda ve "herkesten mali gücüne göre" vergi toplandığında etkin bir vergi sistemi gerçekleşecektir. Çalışmam bir bütün olarak incelendiğinde aslında ülkemizde etkin bir vergi sisteminin oluşturulmasını sağlayacak olan tüm etmenlerin var olduğu ancak bu etmenlerin uygulanmasından kaynaklanan sorunların olduğu görülmektedir.

İyi işleyen bir Gelir İdaresi oluşturulması, makul bir gelir politikası oluşturulması, modern denetim yöntemlerinin kullanılması ve sınavların yapılması ancak analitik düşünebilen iyi eğitimli, kalifiye personel ile yapılabilir. Kırmızı bayrak yöntemi gibi modern vergi yöntemlerinin uygulanabilmesi için bir vergi denetiminde denetçiye sunulan teknolojik imkanlar sağlanmalı ve bu konuda gerekli eğitim önlemleri alınmalıdır.[318]

Sonuç olarak Türkiye'de gerek yasalarda gerek yönetmeliklerde gerekse yazılan teorik metinlerde etkin bir vergi denetim sistemi varmış gibi görünse de aslında uygulamasına baktığımızda etkin olmayan bir vergi denetim sistemi söz konusudur. Türkiye'de etkin bir vergi denetim sisteminin oluşturulmasına yönelik bir alt yapı söz konusudur ancak cezalar caydırıcı olmadığı için işlememektedir. Mükelleflerin vergi bilincini arttırıp, sorumluluklarını yerine getirmeyen mükelleflere caydırıcı cezalar getirildiği taktirde Türkiye için daha etkin bir vergi denetim sistemi söz konusu olacaktır.

[318] ABDİOĞLU, Hasan, agm, s.169

KAYNAKÇA

Kitaplar

AKMAN, T. Koray. Türk Vergi Hukuku, İlya İzmir Yayınevi, 2011.

ATAMAN, Ümit, HACIRÜSTEMOĞLU, Rüstem, BOZKURT, Nejat, Muhasebe Denetim Uygulamaları, Alfa Yayınları, İstanbul 2001.

BAYKARA, Bekir. Vergi İncelemesinde Mükellefin Hakları.

BİLİCİ, Nurettin, Vergi Hukuku: Genel Hükümler-Türk Vergi Sistemi.

ÇETİN GERGER, Güneş. Mükellefin Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum, Legal Kitapevi, İstanbul 2011.

ÇOMAKLI, Şafak, AK, Ahmet, AYRANGÖL, Zülküf. Vergi Hukuku, Savaş Yayınevi, Ankara, Eylül 2014.

DEDEOĞLU, Erdoğan. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Tek yayınları, Ağustos 2014.

GERÇEK, Adnan, ÇETİN GERGER, Güneş, TAŞKIN, Çağatay, BAKAR, Feride, **GÜZEL**, Şimla. Mükellef Hakları, Seçkin Yayıncılık, Temmuz 2015.

GİRAY, Filiz, Maliye Tarihi, Ezgi Yayınları, Bursa.

GÜREDİN, Ersin, Denetim, 10. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2000.

Hesap Uzmanları Derneği, Denetim İlke ve Esasları, 1. Cilt, 3. Baskı, İstanbul.

KARAKOÇ, Yusuf. Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınevi, Ankara 2007.

KEPEKÇİ, Celal, Bağımsız Denetim, 4. Baskı, Siyasal Kitapevi, Ankara 2000.

KUMRULU, Ahmet, ÖNCEL, Mualla, ÇAĞAN, Nami, Vergi Hukuku, Eylül 2018.

MUTLUER, M.Kamil, ÖNER, Erdoğan, KESİK, Ahmet. İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 3. Baskı, Şubat 2011.

OKTAR, Salim Ateş, Vergi Hukuku, Türkmen Kitapevi, 7.Baskı, İstanbul 2011.er

OKSAY, Suna, Acar, ONUR, Avrupa Birliği ve Türk Sigorta Sektöründe Denetim, Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği, Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları-9, İstanbul 2007.

ORGAN, İbrahim. Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması, Gazi Kitapevi, Ocak 2008.

PEHLİVAN, Osman, Vergi Hukuku, Şubat 2016.

ŞENYÜZ, Doğan, YÜCE, Mehmet, GERÇEK, Adnan. Vergi Hukuku, Ekin Basım Evi, 2012.

ŞİN, Sevil, Avrupa Birliği ve Türkiye'de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları, İstanbul Ticaret Odası, İstanbul 2005.

TEKİN, Fazıl, ÇELİKKAYA, Ali. Vergi Denetimi, Seçkin Yayınevi, 7. Baskı, Ocak 2016.

TOSUNER, Mehmet, ARIKAN, Zeynep. Vergi Usul Hukuku, 7. Baskı, İzmir 2006.

ULUTAM, Özhan, METHİBAY, Yaşar. Vergi Hukuku, İmaj Yayıncılık, Ankara 2001.

ÜNSAL, Hilmi. Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi, Detay Yayıncılık, Şubat 2009.

YALTI, Billur. Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Basım, İstanbul 2006.

YENİÇERİ, Harun. Türk Vergi Hukukunda Yoklama, Etkin Yayınevi, 2014.

YÜCE, Mehmet, BEYCE, Atanur. Kamu Denetçiliği Hukuku, Savaş Yayınevi, Ankara 2013.

Tezler

AKYOL, Okan, "Türkiye'de Vergi Denetimi Kapsamında Vergi İncelenmesinin Etkinliği", DEÜ SBE (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İzmir, 1997, Erişim: www.denetimakademisi.com, Erişim Tarihi: 10.11.2018.

AYTEKİN, Serdar, **"Türkiye'de Vergi Gelirleri ile Vergi Denetimi Arasındaki Nedensellik İlişkisi"**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Ekonometri Anabilim Dalı, Ankara, 2007, Erişim: www.denetimakedemisi.com, Erişim Tarihi:17.02.2018.

BAŞEL, Furkan. **"Türkiye'de Vergi Denetiminin Ekonomik ve Hukuki Etkinliği**", Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Sakarya 2017.

ÇAVUŞ, Adem, **"Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları",** Marmara Üniversitesi SBE, Doktora Tezi, 2006, Erişim: www.denetimakademisi.com, Erişim Tarihi: 28.06.2019.

DEMİRTAŞ, Talha. **"Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin İşlevi",** Ömer Halis Demir Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Niğde 2017.

EROĞLU, Zeynep Nevber, **"Randıman Analizi Yoluyla Vergi Denetimi",** Marmara Üniversitesi SBE, 2003.

GEZ, Hande, **"Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü ve Afyonkarahisar İlinde Faaliyet Gösteren Mükelleflere Yönelik Bir Uygulama"**, s.43, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Afyonkarahisar. Erişim: www.denetimakademisi.com, Erişim Tarihi: 24.03.2018.

KULMANOVA, Latipa. **"Vergi Denetiminin Etkinliği (Türkiye Uygulaması)",** Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Bursa 2006.

MERTER, Mehmet Emin, **"Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi"** Dokuz Eylül Üniversitesi SBE (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İzmir, 2004, Erişim: www.denetimakedemisi.com, Erişim Tarihi: 20.04.2018.

TECİM, Burak Ali Han , "**Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi",** Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, 2008, Erişim: www.denetimakedemisi.com, Erişim Tarihi: 17.04.2018.

TEZCAN, Keramettin, **"Türk Vergi İdaresinin Tarihsel Gelişimi ve Bu Süreçte Geçirdiği Aşamaların Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi**". Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2003. Erişim: www.dergipark.ulakbim.gov.tr, Erişim Tarihi: 5.10.2018

TEZCAN, Keramettin, Adnan Gerçek, ve Mustafa Ali Sarılı. 2006**. "OECD Ülkelerinde Vergi İdaresinin Karşılaştırmalı Yapısı ve Türkiye'de Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasının Değerlendirilmesi". Vergi Sorunları Dergisi 213:100–126.**

Raporlar

GİB, 2017. Gelir İdaresi Başkanlığı 2017 Faaliyet Raporu.

VDK, Vergi Denetleme Kurulu 2017 Faaliyet Raporu.

VDK, Vergi Denetleme Kurulu 2018 Faaliyet Raporu.

Bildiriler

ARSLAN, Mehmet ve Mine BİNİŞ. 2014. "**Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi"**. Ss. 443–62 içinde 29. Türkiye Maliye Sempozyumu. Antalya: 29. Türkiye Maliye Sempozyumu- Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, 16-20 Mayıs 2014 – Antalya.

SAVAŞAN, Fatih, Kadriye İZGİ ŞAHPAZ, ve Tunç İNCE. 2014. **"Vergi Denetim Birimlerindeki Değişikliğin Vergi Müfettişleri Gözüyle Değerlendirilmesi: Bir Alan Araştırması"**. Ss. 37–58 içinde 29. Türkiye Maliye Sempozyumu. Antalya: 29. Türkiye Maliye Sempozyumu- Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, 16-20 Mayıs 2014 – Antalya, s.20

Mevzuat

T.C. 1982 Anayasası

VUK, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK

5345 Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun

Süreli Yayınlar

AKBEY, Ferhat, "**Türkiye'de Vergi Denetimi ve Gelirleri Üzerine Bir İnceleme**", Dokuz Eylül Üniveristesi İİBF Dergisi, C.29, Sa.1, 2014.

ATLAR, Ömer Arpacı**, "Özelgelerin Denetim Elemanlarını Bağlayıcılığı Hangi Boyutta?"**, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:192, Eylül 2004

BAŞEL, Furkan, "**Türkiye'de Vergi Denetimi'nin Çeşitli Göstergeler ile Analizi",** Sayıştay Dergisi, Sa.107, Ekim-Aralık 2017.

BATI, Murat, **"Vergi İnceleme Safhasında Mükellefler ile Meslek Mensuplarının Dikkat Etmesi Gereken Hususlar"**, Vergi Sorunları, Sa:329, Şubat 2016.

BATMAZ, Yavuz. **"Denetim Üzerinde Kamu Yönetiminin Değişimini Anlamak**", Sayıştay Dergisi, Temmuz-Eylül 2015, Sayı:98.

ARIKAN, Naci, **"Vergi Usul Kanununda Vergi İncelemesi ile İlgili Yer Alan Hükümler ve Vergi Elemanlarının İnceleme Yetkileri"**, Vergi Dünyası Dergisi 382, s.45-46.

DURAN, Metin, **"ABD'de Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yapısı",** Vergi Sorunları Dergisi, Sa:192, 2004.

GÜRBOĞA, Erkan, **"Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadelede Yoklamanın Önemi**", Vergi Sorunları Dergisi Sa:191,2004.

ÖZ, Ersan, AKDEMİR, Tekin, **"ABD Vergi Sistemi",** Vergi Sorunları Dergisi, Eylül 2002, Sa:168

TUFAN, Mehri, GÖRÜN, Mustafa**, "Türkiye'de Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde İncelenmesi"**, Sayıştay Dergisi, Nisan-Haziran 2013, Sa:89.

TUNCER, Selahattin, **"Hesap Mütehassıslığından Hesap Uzmanlığına",** Vergi Dünyası, Sa:238.

KARAKOÇ, Yusuf**, "Çağdaş Vergi Sistemi ve Denetim Konulu Panel".** Vergi Dünyası Dergisi, sa:397.

İnternet Kaynakları

ABDİOĞLU, Hasan, **"Vergi Denetiminde Kırmızı Bayrakların Kullanımı",** Erişim:www.dergipark.com, Erişim Tarihi: 10.05.2019.

AKALIN, Güneri, **"Kalkınan Ekonomi: Türkiye'de Denetimin Etkinleştirilmesi",,** 29. Türkiye Maliye Sempozyumu. 29. Türkiye Maliye Sempozyumu- Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, 2014.

ATAMAN, Başak, **"Türkiye'de Kamu Denetimi ve Kamu Denetçilerine Genel Bakış".** Maliye Finans Yazıları, 2010, Erişim: www.dergipark.ulakbim.gov.tr, Erişim Tarihi: 5.10.2018.

BEZİRCİ, Muhammet, KARASİOĞLU, Fehmi, "**Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi"**. SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 2011. Erişim: www.dergipark.ulakbim.gov.tr, Erişim Tarihi: 5.10.2018

CEYHAN, Murat, **"Verginin Yasallığı İlkesi",** 19 Ekim 2003, Erişim: www.alomaliye.com, Erişim Tarihi: 20.01.2018.

ÇETİNKAYA, Oğuz, **"Vergi İncelemesinin Gereğinden Uzun Sürmesinde İdarenin Hukuksal Sorumluluğu"**, Yaklaşım, Mayıs 2002, s.141. Erişim: www.Yaklaşım.com

ERGEN, Zuhal, Kılıçkaya, Leman. **"Türkiye'de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi**", Sosyo Ekonomi, 2014. Erişim:www,derg,park.ulakbim.gov.tr, Erişim Tarihi:10.02.2018, Erişiatam Saati:14:38.

GÜMÜŞKAYA, Gamze, " Vergi Ödevlisinin Kamu Denetçiliği Kurumu'na Başvurusu", İÜHFM, 2016. Erişim: www.dergipark.org.tr.

MÜFTÜOĞLU HOŞ, Zeynep, "Kamu Denetçiliği Kurumu ve Vergi Uyuşmazlıklarında Uygulanması", TBB Dergisi, Sa:114, 2014. Erişim: www.vergidosyası.com.

OĞUZTÜRK, Bekir Sami, ÜNAL, Ertuğrul Kutay. **" Türkiye'de Vergi Denetiminde Yeni Dönem"**, Akademik Araştırma Çalışma Dergisi, 2015, Sa:13. Erişim: www.scholar.google.com.tr, Erişim Tarihi: 07.01.2018 Erişim Saati: 21:10

ÖZEN, Burak Özen, **"Vergi İdaresinin Yükümlüleri Denetleme Yolları",** İstanbul Üniversitesi SBE, Erişim: www.denetimakademisi.com, Erişim Tarihi: 11.10.2018.

SARILI, Mustafa Ali, "**Türkiye'de Vergi Denetiminin Sorunları ve Bu Sorunun Çözümüne Yönelik Yapılması Gereken Düzenlemeler"**, Muhasebe ve Denetim Bakış, Mayıs 2003.

SOMUNCU, Ahmet, **"Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı Ve Uygulamanın Değerlendirilmesi**", Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi, Sa:43, Ocak-Haziran 2014,s.139. Erişim: www,iibf.erciyes.edu.tr, Erişim Tarihi: 30.04.2018.

SAVAŞ, Abdullah. **"İktisadi, Sosyal ve Ticari Açıdan Vergi İlkeleri"**, Eskişehir, Aralık 2008. . Erişim: www.scholar.google.com.tr, Erişim Tarihi: 10.01.2018, Erişim Saati: 17:45.

Vergi İncelemesinde Mükellefin Hakları İdarenin Yükümlülükleri, Gelir İdaresi Başkanlığı, Yayın No:49, Erişim: www.gib.gov.tr. Erişim Tarihi: 24.03.2018, Erişim Saati: 20:56.

Vergi Denetmenleri Derneği, Türk Vergi Yönetiminde Etkinlik Arayışları Kapsamında Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılanması Raporu, Ankara, 2003

ÖZKER, A. Niyazi, **"Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı ve Denetime Özgü Beklentiler"**, Akdeniz İİBF Dergisi, 2002, s.182

YELKENCİ, Bilge, "**Muhasebe Ders Notları, Denetim Teknikleri**", Çanakkale Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Erişim:"http://www.canakkale.smmmmo.org.tr/web/tesmer/denetim.htm.

www.gib.gov.tr.

www.lebibyalkın.com.tr, Erişim Tarihi:20.04.2018, Erişim Saati:23:45.

www.tdk.gov.tr, Erişim Tarihi: 19.02.2018, Erişim Saati:22:15.

www.vdk.gov.tr.