

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRKİYE' DE VERGİ GELİRLERİNİN ARTTIRILMASI YÖNÜNDEN VERGİ İNCELEMESİ

Özgür ÇAMLİKAYA

Danışman
Prof. Dr. Mehmet TOSUNER

2007

Yemin Metni

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Türkiye’ de Vergi Gelirlerinin Arttırılması Yönünden Vergi İncelemesi**” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

.../.../.....

Özgür ÇAMLIKAYA

YÜKSEK LİSANS TEZ SINAV TUTANAĞI

Öğrencinin

Adı ve Soyadı : Özgür ÇAMLIKAYA
Anabilim Dalı : Maliye
Programı : Mali Hukuk
Tez Konusu : Türkiye’de Vergi Gelirlerinin Arttırılması
Yönünden Vergi İncelemesi

Sınav Tarihi ve Saati :

Yukarıda kimlik bilgileri belirtilen öğrenci Sosyal Bilimler Enstitüsü’nün tarih ve Sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisansüstü Yönetmeliğinin 18.maddesi gereğince yüksek lisans tez sınavına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini dakikalık süre içinde savunmasından sonra jüri üyelerince gerek tez konusu gerekse tezin dayanağı olan Anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI	<input type="radio"/>	OY BİRLİĞİ ile	<input type="radio"/>
DÜZELTME	<input type="radio"/>	OY ÇOKLUĞU	<input type="radio"/>
RED edilmesine	<input type="radio"/>	ile karar verilmiştir.	

Jüri teşkil edilmediği için sınav yapılamamıştır. ***
Öğrenci sınava gelmemiştir. **

- * Bu halde adaya 3 ay süre verilir.
** Bu halde adayın kaydı silinir.
*** Bu halde sınav için yeni bir tarih belirlenir.

Tez burs, ödül veya teşvik programlarına (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir.	<input type="radio"/>	Evet
Tez mevcut hali ile basılabilir.	<input type="radio"/>	
Tez gözden geçirildikten sonra basılabilir.	<input type="radio"/>	
Tezin basımı gerekliliği yoktur.	<input type="radio"/>	

JÜRİ ÜYELERİ

İMZA

.....	<input type="checkbox"/> Başarılı	<input type="checkbox"/> Düzeltme	<input type="checkbox"/> Red
.....	<input type="checkbox"/> Başarılı	<input type="checkbox"/> Düzeltme	<input type="checkbox"/> Red
.....	<input type="checkbox"/> Başarılı	<input type="checkbox"/> Düzeltme	<input type="checkbox"/> Red

ÖZET
Tezli Yüksek Lisans Projesi
Türkiye' de Vergi Gelirlerinin Arttırılması Yönünden Vergi İncelemesi
Özgür ÇAMLIKAYA

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı
Mali Hukuk Programı

Vergi, devletin kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için ihtiyaç duyduğu en önemli finansman kaynağıdır. Günümüzde klasik devlet anlayışının yerini alan sosyal devlet anlayışıyla birlikte artan devlet fonksiyonları kamu harcamalarının artışına neden olmaktadır. Bu da devletin en önemli gelir kaynağı olan vergilerin önemini daha da arttırmaktadır.

Çağdaş devletlerde olduğu gibi ülkemizde de vergi sistemi beyan esasına dayanmaktadır. Vergilendirme ile ilgili işlemlerin en iyi mükellefler tarafından bilineceği düşüncesine dayanan bu sistemin başarısı bildirimlerin gerçeğe uygun olmasına bağlıdır. Mükellefler tarafından yapılan vergi bildirimlerinin gerçeği yansıtmaması, mükelleflerin iyi niyetli olmasına rağmen bazen kanunların yeterince anlaşılabilmesi, unutmama ve maddi hata yapılması gibi sebeplerden kaynaklanabilmektedir.

Bu aşamada mükelleflerin bildirimlerinin doğruluğunu araştırmak ve sağlamak gerekmektedir. Bu da çok iyi organize edilmiş ve sağlıklı bir işleyişe sahip olan, mükelleflerin vergisel faaliyetlerini araştıran vergi denetim mekanizmasıyla sağlanacaktır. Beyan esasının geçerli olduğu ülkelerde mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun araştırılmasında ve kontrolünde en etkili denetim türü ise vergi incelemeleridir.

Ülkemizde vergi idaresinin ve dolayısıyla vergi incelemesinin etkinliğinin sağlanmasında birçok faktör etkili olmaktadır. Bu faktörler incelendiğinde ortaya çıkan sorunlar sonucu, ülkemizde vergi incelemesinden beklenen yararın sağlandığını söylemek mümkün değildir.

Fakat ÷lkemizde vergi incelemesinden beklenen faydayı sağlamak için birçok yeni çalışmanın da idare tarafından işleme konulduğunu görmekteyiz. Bu da var olan sorunların kısa zamanda çözümlenerek vergi incelemesinden beklenen yararın gerçekleşmesine katkıda bulunacaktır.

Ülkemizde vergi denetimi üzerinde titizlikle durulmalı ve gereken önem gösterilmelidir. Çalışmamızda devlet fonksiyonlarının yerine getirilmesi, maliye ve ekonomi politikalarının başarısı bakımından oldukça önem taşıyan vergiden, beklenen yararın sağlanabilmesi için denetim sisteminin işleyişi ortaya konulmaya ve var olan sorunlar hakkında öneriler sunulmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler

- 1- Vergi**
- 2- Denetim**
- 3- Vergi Denetimi**
- 4- Vergi İncelemesi**
- 5- Etkinlik**

ABSTRACT
Master Thesis
Taxing Examination On Increase Of Tax Incomes In Turkey
Özgür ÇAMLIKAYA

Dokuz Eylul University
Institute Of Social Sciences
Department of Finance
Programme of Financial Law

Tax is the most important resource of government for providing public services. At the present day replacing of the social state concept causes increasing of public expenditures. So that reason increases importance of taxes.

Our tax system rely on declaration base like other modern countries. This system based on thinking of tax payers knows all operations about taxation, so achievement of tax system based on honesty of tax returns. However bona-fidgety of tax payer, impalpable tax laws, forgetting, and material defects causes wrong declarations.

So, declarations of tax payers must have be research and provide the truth of tax returns. That can be realize by well-organized searching taxation activities and tax audit mechanism. In return based tax systems the most effective audit way of verifying declarations is tax investigation.

In Turkey efficiency of tax administration and tax investigation depends on some factors. When these factors was analyzed, it's not possible to say 'in our country the tax investigation is effective.

But in our country to provide expected benefits from tax investigation the new applications have put in force by government. So it may cause a positive effect at providing expected benefit from tax investigation.

In our country must be asserted on tax audit religiously and attach required importance to tax audit. At this study we try to make a suggestion about tax, has a critically important for public functions and achievement of financial and economical policies, and the problems of running operation of tax audit system.

Key Words

- 1- Tax**
- 2- Audit**
- 3- Tax Audit**
- 4- Tax Investigation**
- 5- Efficiency**

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ	II
TUTANAK.....	III
ÖZET	IV
ABSTRACT	VI
İÇİNDEKİLER.....	VIII
KISALTMALAR.....	XV
TABLolar LİSTESİ	XVI
GİRİŞ.....	XVII

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİ VE VERGİ İNCELEMESİ İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

1.1. GENEL OLARAK DENETİM KAVRAMI	1
1.2. DENETİMİN ÖZELLİKLERİ	2
1.2.1. Karşılaştırma Süreci Olma Özelliği.....	2
1.2.2. Belli Bir Ekonomik Birime Ait Bilgileri Kapsama Özelliği.....	2
1.2.3. Delil Toplama ve Değerlendirme Süreci.....	2
1.2.4. Uzman ve Bağımsız Kişilerce Yapılma Özelliği.....	3
1.2.5. Denetim Çalışmaları Sonucunda Rapor Düzenlenme Özelliği.....	3
1.3. DENETİMİN TÜRLERİ	3
1.3.1. Denetim Teşkilatıyla Denetlenen Birimlerin İlişkilerine Göre.....	3
1.3.2. Denetimin Amacına Göre	4
1.3.3. Kapsadığı Zamana Göre	4
1.3.4. Denetimi Yapanlar Açısından.....	5
1.4. VERGİ DENETİMİNİN TANIMI.....	5
1.5. VERGİ DENETİMİNİN AMACI.....	6
1.6. VERGİ DENETİMİNİN TÜRLERİ.....	7

1.6.1. Yoklama	7
1.6.1.1. Yoklamanın Kapsamı	8
1.6.1.2. Yoklamaya Yetkili Olanlar.....	9
1.6.1.3. Yoklama Yöntem	9
1.6.2. Bilgi Toplama.....	10
1.6.2.1. Talep Üzerine Bilgi Verme.....	10
1.6.2.2. Sürekli Bilgi Verme	11
1.6.2.3. İstihbarat Arşivi.....	12
1.6.3. Arama.....	12
1.7. VERGİ İNCELEMESİNİN TANIMI	15
1.7.1. Vergi incelemesinin Amacı	16
1.7.2. Vergi İncelemesi Gereği	17
1.7.2.1. Mali Nedenler	17
1.7.2.2. Ekonomik Nedenler	18
1.7.2.3. Sosyal Nedenler	19
1.7.2.4. Hukuki Nedenler	19
1.7.3. Vergi İncelemesinin Fonksiyonları.....	20
1.8. VERGİ İNCELEME YÖNTEMLERİ.....	22
1.8.1. İncelemenin Kapsamı Açısından.....	22
1.8.1.1. Tam İnceleme.....	22
1.8.1.2. Kısa İnceleme.....	22
1.8.1.3. Sınırlı İnceleme.....	23
1.8.2. İncelemenin Kaynağı Açısından	23
1.8.2.1. Normal İnceleme	23
1.8.2.2. Olağandışı İnceleme	23

1.8.2.2.1. Vergi Dairesinin İnceleme Talebi Üzerine	24
1.8.2.2.2. İhbarlı İncelemeler	24
1.8.2.3. Karşıt İnceleme.....	24
1.8.3. İncelemenin Akışı Bakımından	25
1.8.3.1. İleriye Doğru İnceleme.....	25
1.8.3.2. Geriye Doğru İnceleme.....	25
1.8.4. İncelemenin Sürekliliği Bakımından.....	25
1.8.4.1. Sürekli İnceleme	25
1.8.4.2. Devresel İncelemeler	26
1.8.5. İncelemenin Yapıldığı Yer Bakımından	26
1.8.5.1. İşyerinde İnceleme	26
1.8.5.2. İşyeri Dışında İnceleme	27
1.8.5.2.1. Dairede İnceleme	27
1.8.5.2.2. Posta Aracılığıyla İnceleme	28
1.8.6. Yükümlü Sayısı Açısından.....	28
1.8.6.1. Toplu İnceleme	28
1.8.6.2. Bireysel İnceleme	29
1.8.7. Temel Hak Ve Özgürlükler Açısından	29
1.8.7.1. Olağan Yöntemlerle Yapılan Vergi İncelemesi.....	29
1.8.7.2. Aramalı Vergi İncelemesi.....	29

İKİNCİ BÖLÜM

HUKUKİ AÇIDAN VERGİ İNCELEMESİ VE BAZI YABANCI ÜLKE UYGULAMALARI

2.1. İNCELEMENİN İÇERİĞİ.....	31
2.2. İNCELEMeye YETKİLİ OLANLAR, YETKİ VE SORUMLULUKLARI	32
2.2.1. Hesap Uzmanları ve Hesap Uzman Yardımcıları.....	33
2.2.2. Maliye Müfettişleri ve Maliye Müfettiş Yardımcıları.....	34
2.2.3. Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri.....	35
2.2.4. İlin En Büyük Mal Müdürü ve Vergi Dairesi Müdürleri	36
2.2.5. Vergi Denetmenleri.....	36
2.3. İNCELEMeye TABİ OLANLAR VE SORUMLULUKLARI.....	38
2.4. İNCELEME ZAMANI.....	41
2.5. İNCELEMENİN YAPILACAĞI YER	42
2.6. İNCELEMEDE UYULACAK ESASLAR	44
2.7. İNCELEME TUTANAKLARI	46
2.7.1. Tutanağın Düzenlenme Biçimi.....	46
2.7.2. Tutanağın Düzenlenmesinde Uyulacak Hususlar.....	47
2.7.3. Düzenlenen Tutanakların İmzalanmaktan Çekinilmesi.....	48
2.8. BAZI YABANCI ÜLKE UYGULAMALARI	49
2.8.1. A.B.D' de Vergi İncelemesi.....	49
2.8.2. Almanya' da Vergi İncelemesi	55
2.8.3. Fransa' da Vergi İncelemesi	57

3. BÖLÜM

VERGİ GELİRLERİNİN ARTTIRILMASI YÖNÜNDEN VERGİ İNCELEMESİ

3.1.VERGİ İNCELEME SÜRECİ	60
3.1.1. İncelemenin Planlanması	60
3.1.2. İncelenecek Bildirimlerin Seçimi	62
3.1.2.1. Bildirim Seçim İlkeleri	62
3.1.2.1.1. İncelenebilecek Sayıda Bildirimin Seçimi	63
3.1.2.1.2.Yüksek Potansiyelli Bildirimlerin Seçilmesi.....	63
3.1.2.1.3. İncelemenin Bölgesel Dağılımının Sağlanması	63
3.1.2.1.4. Seçim Elemanlarının Belirlenmesi.....	63
3.1.2.2. Bildirim Seçim Yöntemleri.....	64
3.1.2.2.1. Matraha Göre Seçim	64
3.1.2.2.2. Bölgeler İş ve Gelir Gruplarına Göre Seçim	64
3.1.2.2.3. Örneklemeye Suretiyle Seçim	64
3.1.2.2.4. Bilgisayarla Seçim	64
3.1.2.2.5. İstihbarata Göre Seçim.....	64
3.1.2.2.6. Bildirimlerin Tamamının İncelenmesi.....	65
3.1.3. İnceleme Hazırlığı	65
3.1.4. İncelemenin Yapılması	66
3.1.4.1. Satışların İncelenmesi	66
3.1.4.2. Alışların İncelenmesi	66
3.1.4.3. Giderlerin İncelenmesi.....	67
3.1.5. İncelemenin Yapılması	67
3.1.5.1. Son Konuşma	67

3.1.5.2. İnceleme Tutanağının Düzenlenmesi	67
3.1.5.3. İnceleme Raporunun Düzenlenmesi	68
3.2. VERGİ İNCELEMESİNİN GÖRÜNÜMÜ	69
3.2.1. Vergi Mükelleflerinin İncelenme Oranı.....	70
3.2.2. Denetlenen Vergi Mükellefi / Denetim Elemanları Sayısı Oranı	71
3.2.3. Tahakkuk Eden Toplam Vergi Miktarı / Denetime Tabi Tutulan Miktar... 72	
3.2.4. İncelenen Matrah Farkı / Bulunan Matrah Farkı	73
3.2.5. Vergi İnceleme Sonuçlarının Genel Görünümü (2002–2005)	74
3.2.6. Vergi İnceleme Sonuçlarının 2006 Yılındaki Genel Görünümü	76
3.2.7. 2006 Yılı Vergi İnceleme Sonuçlarının Vergi Türlerine Göre Dağılımı... 76	
3.3. VERGİ İNCELEMESİNİN SORUNLARI	77
3.3.1. Örgüt Yapısından Kaynaklanan Faktörler	77
3.3.2. Vergi Mevzuatından Kaynaklanan Sorunlar	78
3.3.3. İnceleme Elemanlarının Nitelikleri ve Sayısı	79
3.3.4. Planlama ve Koordinasyon Sorunu	80
3.3.5. Otomasyona Tam Olarak Geçilememesi.....	81
3.3.6. Mükelleflerin Vergi Bilinci.....	81
3.3.7. İncelenecek Beyannamelerin Seçimi Sorunu	82
3.3.8. Belge Düzeninin Sağlanamaması Sorunu.....	82
3.3.9. İncelemelerin Yaygınlığı ve Tekrarı	83
3.3.10. Uzlaşma ve Vergi Yargısı	84
3.3.11. Vergi Cezası ve Faizlerinin Caydırıcı Olmaması	85
3.4. VERGİ İNCELEMESİNİN SORUNLARINA YÖNELİK ÇÖZÜM ÖNERİLERİ ...	85
3.4.1. Örgüt Yapısına Yönelik Öneriler.....	85
3.4.2. Mevzuata Yönelik Öneriler	85

3.4.3. Planlama ve Koordinasyona Yönelik Öneriler	86
3.4.4. Denetim Elemanlarının Sayısı ve Niteliği	87
3.4.5. Vergi İncelemelerinin Hızlandırılması	87
3.4.6. Vergi Mükelleflerinin Bilgi Düzeyini Arttıracak Çalışmalar Yapılması	87
3.4.7. Mükelleflerin Vergi İle İlgili İşlemleri İçin Vergi Numarası Kullanımının Yaygınlaştırılması	87
3.4.8. Belge Düzenine Önem Verilmesi.....	88
3.4.9. İncelemelerin Yaygınlığı ve Tekrarının Sağlanması	88
3.4.10. Vergi Cezalarının Caydırıcı Olması	88
3.4.11. Vergi Aflarının Sık Sık Çıkarılmaması	89
SONUÇ	90
KAYNAKLAR	95

KISALTMALAR

a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
a.g.t.	: Adı geçen tez
ASO	: Ankara Sanayi Odası
D.	: Daire
Dn.	: Danıştay
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
DEÜ	: Dokuz Eylül Üniversitesi
HUD	: Hesap Uzmanları Kurulu
İİBF	: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İTO	: İstanbul Ticaret Odası
İÜ	: İstanbul Üniversitesi
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KDV	: Katma Değer Vergisi
Md.	: Madde
No	: Numara
R.G.	: Resmi Gazete
S.	: Sayı
s.	: Sayfa
T.	: Tarih
VUK	: Vergi Usul Kanunu
y.a.g.e.	: Yukarıda adı geçen eser
y.a.g.m.	: Yukarıda adı geçen makale

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: Mükelleflerin İncelenme Oranı	70
Tablo 2: Denetlenen Vergi Mükellefi/ Denetim Elemanları Sayısı Oranı	71
Tablo 3: İncelemeye Tabi Tutulan Vergi Matrahı / Tahakkuk Eden Toplam Vergi Miktarı	73
Tablo 4: Matrah Farkı / İncelenen Matrah Oranı	74
Tablo 5: Vergi İnceleme Sonuçları(1995-2004)	75
Tablo 6: Vergi İnceleme Sonuçlarının 2005 Yılındaki Genel Görünümü	76
Tablo 7: 2005 Yılı Vergi İnceleme Sonuçlarının Vergi Türlerine Göre Görünümü	77
Tablo 8: Vergi Denetim Kadroları	80
Tablo 9: Zamanaşımı süresi inde incelenme olasılığı	83
Tablo 10: İnceleme Raporlarının Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları	84

GİRİŞ

Tarihsel süreç içerisinde vergi kavramının gelişiminin devlet örgütlenmesine paralel bir seyir izlediği görülmektedir. Devlet egemenliğinin en önemli göstergelerinden birisini vergi oluşturmaktadır.

Çağdaş dünyanın gerekleri kamu harcamalarındaki artışı da beraberinde getirmiştir. Bu gelişme kamu harcamalarının finansman kaynakları ile desteklenmesini zorunlu kılmaktadır. Ekonomik açıdan bakıldığında kamu harcamalarının en etkin ve sağlam kaynağının vergi olduğu görülmektedir. Ayrıca etkin ve adil bir şekilde toplanan vergi, kamu harcamalarının finansman kaynağı olmasının yanı sıra, sosyal adalet, kaynakların etkin kullanımı ve ekonomik büyüme amaçlarına ulaşmada kullanılabilir bir maliye politikası aracı olma özelliğine de sahiptir.

İnsanların ve piyasaların teknik gelişmeler ile birlikte önceki dönemlere nazaran iletişimleri, etkileşimleri ve bütünleşmelerini daha hızlı ve daha derin bir şekilde gerçekleştiren küreselleşme süreci, bütün dünya ekonomilerini etkilediği gibi ülkelerin ekonomik ihtiyaçları doğrultusunda oluşturdukları vergi sistemlerini de etkisi altına almıştır.

Bir ülkede uygulanmakta olan vergilerin tamamını ifade eden vergi sistemi, modern toplumlarda kamu kesiminin varlığını devam ettirebilmesi ve devletin üstlendiği fonksiyonları yerine getirebilmesi için büyük önem taşımaktadır.

Devletin, adalet, güvenlik gibi klasik fonksiyonları yanında, ekonomik istikrarı sağlamak, kalkınmayı devamlı kılmak ve gelir dağılımında dengeyi sağlamak gibi çağdaş fonksiyonları gerçekleştirmek için gelire ihtiyacı bulunmaktadır.

Vergi, günümüz çağdaş devlet anlayışından beklenen hizmetlerin yerine getirilebilmesi için gerekli olan finansmanın sağlanmasına yönelik en önemli araçlardan biridir. Bir taraftan devletin saygınlığını sürdürmesini ve kanunların gerektiği şekilde uygulanmasını sağlamak, diğer taraftan da adil bir vergi uygulaması içerisinde sosyo-ekonomik fonksiyonların daha etkin bir şekilde

sürdürülebilmesini gerçekleştirmek için sahip olunan gelirlerin iyi değerlendirilmesi zorunluluğu vardır.

Vergiler, yalnızca devlet gelirlerini oluşturan yükümlülük şekli değil, aynı zamanda ekonomik hayatı düzenleyen, kalkınmanın sürdürülmesini, gelir dağılımındaki dengesizliklerin giderilmesini veya refahın yaygınlaştırılmasını sağlayan birer araçlardır.

Vergi, vatandaş için, vatandaşlık görevi olmasının yanında aynı zamanda bir kamu yükümlülüğü de olmaktadır. Bu yükümlülük mükellef için bir borç, devlet için alacak olmaktadır. Devlet bu en önemli gelir kaynağını gerektiğinde zora başvurarak tahsil etme hakkına sahiptir. Bu durumda mükelleflerde olumsuz tepkiler ortaya çıkabilmektedir. Bu da vergiden kaçınma veya vergi kaçakçılığı gibi istemeyen durumları ortaya çıkarmaktadır.

Ülkemizde son yıllarda karşılaşılan en önemli sorunlar; enflasyon, bütçe açıkları, sürekli artan iç ve dış borç ile ödemeler dengesindeki açıklar olmuştur. Bu problemler, vergiden sağlanan gelirlerin artırılması ve vergide verimliliğin sağlanması ile ortadan kalkacaktır.

Günümüz çağdaş devletlerinde olduğu gibi ülkemizde de vergi sistemi beyan esasına dayanmaktadır. Bu sistemde mükellef, kazancını tespit etmekte ve bunun üzerinden beyanda bulunmaktadır. Fakat mükellefler çeşitli nedenlerle her zaman doğru beyanda bulunmamaktadırlar. İşte bu durumda beyan edilen bilgilerin doğruluğunu araştırmak gerekmektedir. Yükümlülerce beyan edilen vergi matrahının doğruluğunun araştırılması ve saptanması geniş ölçüde vergi idaresinin denetim gücüne bağlıdır.

Devlet en önemli gelir kaynağı olan vergileri elde ederken, vergi kaybını en alt düzeye indirmek için çeşitli tedbirler almak zorundadır. Bunlardan en önemlisi de, vergi alanına giren faaliyet ve işlemlerin denetlenmesi olan vergi denetimidir.

Vergi toplamada ve denetiminde etkinliği sağlamada vergi kanunlarının mükemmelliği kadar gelir idaresinin yapılanması da etkili olacaktır. Dürüst, nitelikli personel, teknolojik araç-gereçlerle desteklenen gelir idaresi teşkilatının varlığı vergi denetiminde etkinliğin artmasını sağlayacaktır.

Beyan esasının geçerli olduğu vergi sistemlerinde, mükelleflerin hesap ve beyanlarının doğruluğunun araştırılmasında ve kontrolünde en etkili denetim türü ise vergi incelemeleridir.

Vergi gelirlerinin arttırılmasında vergi incelemesinin etkisini ortaya koymak amacıyla bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Çalışmamızın birinci bölümünde, genel olarak denetim kavramı ve türleri açıklanmıştır. Daha sonra vergi denetimi başlığı altında, vergi denetiminin tanımı, amacı, türleri açıklanarak, çalışmamızın temel konusu olan vergi incelemesi hakkında teorik bilgiler verilmiştir.

İkinci bölümde vergi incelemesi hukuksal boyutu ile ele alınarak, vergi incelemesi ile ilgili olarak Vergi Usul Kanunu'ndaki açıklamalara yer verilmiştir.

Üçüncü ve son bölümde, Türkiye' de vergi inceleme süreci anlatılarak, mevcut yapının görünümü tablolar eşliğinde verilmiş, karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri hakkında bilgi vermeye çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİ VE İNCELEMESİ İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

1.1. GENEL OLARAK DENETİM KAVRAMI

Kişiler ve kurumlar tüm yaşamları süresince birçok konuda açıklama yapmakta, bildirimde bulunmaktadır. Bu açıklama ve bildirimler çeşitli kişi ve kuruluşlar tarafından incelenmekte, araştırılmaktadır. Bu son noktada denetim, kontrol gibi kavramlarla ifade edilen bir süreç ortaya çıkmaktadır.

Bireysel ve toplumsal hayatın hemen her alanında sık sık kullanılan denetim kavramı, kullanıldığı alanlara da bağlı olarak farklı anlamlar kazanmaktadır. İlk anda otorite, güvensizlik, baskı vb. kavramları çağrıştıran denetim, en geniş anlamı ile bir savunma mekanizmasıdır ve savunulan durumun ne şekilde tanımlandığı konusu denetimin bireysel ve toplumsal niteliğini belirlemektedir. Önceden belirlenen normlar ve kurallar dizisine aykırı davranışların ortaya çıkma ihtimali, belirtilen savunma durumunu doğuran temel sebep olmaktadır¹.

Denetimin tanımına baktığımızda: Denetim; iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla, tarafsızca delil toplayan ve bu delilleri değerlendiren sistematik bir süreçtir².

Başka bir tanıma göre denetim; bir kişinin, kurumun veya yönetim biriminin yapısı, işlerliği ve faaliyetlerinin önceden saptanmış kıstaslar (yasa, tüzük, yönetmelik vb) çerçevesinde ölçülmesi, gözlenmesi ve bu kıstaslara göre yanlılık, tutarsızlık, çelişki veya eksiklik içerip içermediğinin belirlenmesi için yazılı veya sözlü olarak yapılan bir araştırmadır³.

¹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları Cilt 1**, Acar Matbaacılık, İstanbul 1996, s. 4.

² Ersin GÜREDİN, **Denetim**, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 57, 3. Baskı, İstanbul 1988, s. 9.

³ Figen ALTUĞ, **Mali Denetim**, 2. Baskı, Ezgi Kitabevi, Bursa 1994, s. 3.

1.2. DENETİMİN ÖZELLİKLERİ

Denetim ne tür yöntemlerle yapılırsa yapılsın birtakım özellikler taşımaktadır. Bu özellikler şu şekilde sayılmaktadır⁴:

1.2.1. Karşılaştırma Süreci Olma Özelliği

Denetimin amacı, rakamlar ile ifade edilebilir bilgilerin, önceden tespit edilmiş standartlar içindeki uyumunun incelenmesidir. Bu nedenle denetim yapabilmek için önce bilgilerin elde edilmesi gerekir. Bu bilgiler, kayıtlar, tablolar, tutarlar vb. olabilir. Karşılaştırmanın yapılacağı standartlar ise, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, yasa ve yönetmelikler, sözleşme şartları olabilir.

1.2.2. Belli Bir Ekonomik Birime Ait Bilgileri Kapsama Özelliği

Denetimin alanı, genellikle belli bir ekonomik birim veya dönemdir. Ekonomik birim genellikle devlet, ortaklıklar, kişisel firmalar gibi tüzel kişiler olmaktadır. Ancak bazen denetim bir ekonomik birimin bir bölümü veya kısmı da olabilir. Denetimin kapsadığı dönem genellikle bir yıl olmaktadır. Ancak bazen aylık, üç aylık, altı aylık gibi dönemler olmaktadır. Bazen de ekonomik birimin tüm ömrü denetimin kapsamını oluşturabilmektedir. Denetimin kapsamı belirlenmeden, bilgilerin rakamlanabilmesi ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluğu anlaşılamaz.

1.2.3. Delil Toplama ve Değerlendirme Süreci

Denetimin amaçlarına ulaşabilmek için denetçinin kullandığı bilgiye denetim delili denilmektedir. Denetim amaçları doğrultusunda denetçi yeterli miktarda ve inandırıcı delil toplamak zorundadır. Bunun yanı sıra, denetim, toplanan bu delillerin işlenmesi ve değerlendirilmesi, değerlendirme sonucunda ulaşılan sonuçların raporlanması evrelerini içermesi nedeniyle de bir süreci ifade etmektedir.

⁴ Hasan GÜRBÜZ, **Muhasebe Denetimi**, 4. Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul 1995, s. 8-10.

1.2.4. Uzman ve Bağımsız Kişilerce Yapılma Özelliği

Denetim işlemini gerçekleştirecek kişinin yüksek düzeyde mesleki bilgi ve tecrübeye sahip olması gereklidir. Bunun yanı sıra, bağımsız bir kişi olmalı ve mesleğin gerektirdiği ahlaki nitelikleri de taşımalıdır.

1.2.5. Denetim Çalışmaları Sonucunda Rapor Düzenlenme Özelliği

Denetçi, yapılan denetim işlemleri sonucunda tespit ettiği bilgi ve sonuçları içeren bir rapor düzenler. Düzenlenen bu raporda rakamlaştırılabilen bilgiler ile standartların birbirlerine uygunluk derecesini belirten kanaatleri yer alır. Denetim raporunun içeriği, denetimin amacına, türüne, denetim bulgularına ve raporu kullanacak kişilere göre değişir.

1.3. DENETİMİN TÜRLERİ

Denetimi; denetleyen kurumlar, denetlenen kurumlar, denetimin amacı ve kapsamı ile denetimin kamusal veya özel sektör nitelikli oluşuna vb. yaklaşımlarla çeşitli sınıflandırmalar yapmak olasıdır. Günümüzde denetimin kamusal veya özel sektör ayrımı giderek geçerliliğini yitirmekte, birbirinin yerine geçmekte, birbirine girmektedir. Özel sektör üzerindeki kamusal denetim sürerken, kamu kesiminin denetiminde de özel sektör denetim kuruluşlarından artarak faydalandığı görülmektedir. Yine özel sektör üzerindeki kamusal denetim de giderek özel sektör denetim kuruluşlarına yaptırılmaktadır. Yukarıda sayılan nedenlerle denetimi kesin sınırlarıyla sınıflandırmak giderek güçleşmektedir. Klasik anlamda denetim, denetim teşkilatıyla denetlenen birimlerin ilişkilerine, denetimin amacına, kapsadığı zamana, denetimi yapanlara göre ayrıma tabi tutulmaktadır⁵.

1.3.1. Denetim Teşkilatıyla Denetlenen Birimlerin İlişkilerine Göre

— İç Denetim:

İlgili birimlerin kendi organizasyonlarına dâhil denetim örgütlerince gerçekleştirilen denetimdir. İç denetim, işletme faaliyetlerinin ve uygulayıcılarının yaptıkları işlerin uygunluk ve etkinliğinin, üretilmiş her türlü bilginin güvenilirliğinin,

⁵ http://www.ydk.gov.tr/denetimin_sınıflandırılması , (Erişim: 05.09.2006).

finans muhasebe ve diğ er tüm konulardaki kontrollerinin sıhhatinin, yine işletmede bu amaçla çalışan kişilerce araştırılıp üst yön etime rapor edilmesini ifade eder⁶.

— Dış Denetim:

Organizasyonun dışında bağımsız firmalarca veya kamu kesimine dâhil idare kuruluşlarınca gerçekleştirilen denetimdir.

Dış denetimde denetçinin amacı, mal sahiplerine ya da işletme faaliyetlerine ilgi duyan diğ er üçüncü şahıslara mali tabloların gerçek durumunu yansıtıp yansıtmadığını saptamak ve biten yılların faaliyet sonuçlarını raporlamaktır.

1.3.2. Denetimin Amacına Göre

— İdari Denetim:

İdari işlemlerin incelenmesine yönelik denetimdir.

— Danışma Denetimi:

İşlemlerin uygulanmasına, tavsiyelerde bulunarak yardımcı olmak amacını güden denetimdir.

1.3.3. Kapsadığı Zamana Göre

— Geçmişe Dönük Denetim:

Geçmiş işlemlerin incelenmesine yönelik denetimdir.

— Geleceğe Dönük Denetim:

Gerek geleceğe ait, gerekse cari işlemlerin incelenmesini içeren denetimdir.

⁶ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s.15.

1.3.4. Denetimi Yapanlar Açısından

— Kamu Denetimi:

Görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarına cevap vermek üzere denetim yapan kişilerce gerçekleştirilen mali tablo, uygunluk ve faaliyet denetimini ifade eder⁷.

— Özel Denetim:

Firmaların mali tablolar, uygunluk ve faaliyet denetimlerinin, işletmenin talebi ile bir denetim sözleşmesi çerçevesinde, serbest meslek faaliyeti sürdüren denetçiler (ya da bunların oluşturdukları kuruluşlar) tarafından yapılmasıdır⁸.

1.4. VERGİ DENETİMİNİN TANIMI

Günümüzde, modern devletin fonksiyonlarını gerçekleştirebilmesi, gerekli kaynakları temin edebilmesine ve bu kaynakları optimal bir şekilde kullanmasına bağlıdır. Bu kaynaklar arasında en önemlisi ve etkileri itibariyle en yaygın olanı şüphesiz vergilerdir.

Devletlerin topladıkları vergilerin önemli bir kısmı, mükelleflerin beyanı esasına dayanılarak toplanmaktadır. Beyan esasının başarısı, mükellefler tarafından verilen beyannamelerdeki bilgilerin gerçeğe uygun olmasına bağlı bulunmaktadır. Fakat mükelleflerin beyannamelerindeki bilgiler çeşitli sebeplerle her zaman gerçeği yansıtmamaktadır. Mükellefler böyle sistemlerde, sistemin ayrılmaz bir parçasıdır⁹. En kısa tanımıyla vergi denetimi; “kurallara uygunluğun araştırılmasıdır” denilebilir¹⁰. Aşağıda, vergi denetimine ilişkin çeşitli açılardan yapılmış olan tanımlar verilmiştir:

⁷ Metin MERİÇ, **Vergi Denetimi**, 1. Baskı, İlkem Ofset, İzmir 2002, s. 11.

⁸ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s.16.

⁹ Ahmet MIDİK, “Türk Vergi Sisteminde Vergi Denetimi Uygulamaları”, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Eskişehir 1995, s. 11.

¹⁰ Nadir ARICA-Ali İYİBİL, **İşletmelerde Vergi Denetimi- Defter ve Belgeler**, 1. Baskı, Fon Matbaası, Ankara 1985, s. 2.

Vergi denetimi, yönetimin ve yükümlülerin yasalarla belirlenen ilkeler çerçevesinde hareket edip etmediklerinin belirlenmesidir¹¹.

Vergi denetimi, vergi yönetiminin ve mükelleflerin yasalarla belirlenmiş ilkeler çerçevesinde davranıp davranmadıklarının araştırılmasıdır. Bir başka ifadeyle ödenmesi gereken verginin doğru olarak ödenmesini amaçlayan bir inceleme olup, amacı ve sınırları belirlenmiş bir vergi hukuku müessesesidir¹².

İdarenin denetiminin de vergi denetiminin kapsamına alınması sonucunda geniş bir tanımlama yapmak gerekirse, vergi denetimi; vergi yükümlülerinin beyanlarının doğruluğunun incelenmesini ve vergi yönetimin merkez ve taşra örgütünün iç denetime tabi tutulması ile vergi yönetimi personelinin gerektiğinde soruşturulmalarının yapılmasını kapsamaktadır¹³.

1.5. VERGİ DENETİMİNİN AMACI

Vergi güvenlik tedbirlerinin en önemli araçlarından olan vergi denetiminden beklenenlerin yerine getirilebilmesi için, vergi denetiminin amaçlarının iyi saptanması gerekmektedir.

Vergi denetiminin temel amacı, yükümlülerin beyanlarının doğruluğunu araştırmak, vergi yasalarının uygulama imkânlarını gözden geçirmek ve bu arada yasaların uygulanmasından doğan aksaklıkları tespit etmektir¹⁴.

Vergi denetiminin amacı, mükellefi doğru bildirimde bulunmaya yöneltmek ve bu suretle de vergi kaybını önleyerek ek bir gelir sağlamaya çalışmaktır¹⁵. Diğer bir anlatımla vergi denetimi yoluyla, bir yandan idareyi düzenli ve mevzuata uygun

¹¹ İsmail CAN, "Türkiye' de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi", **Maliye Dergisi**, Eylül-Ekim 1981, Sayı: 53, s. 66.

¹² Nusret BEYGO, "Vergi İncelemesinin Anlamı ve Yeri", **Vergi Dünyası**, Sayı: 11, Temmuz 1982, s. 7.

¹³ H. Nezih ŞEKER, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, Beta Yayınları, 1. Baskı, İstanbul 1994, s.1.

¹⁴ Kemal KILIÇDAROĞLU, "Yaygın Vergi Denetimi ve Karşılaşılan Sorunlar", **Vergi Dünyası**, Sayı: 1, Ocak 1981, s.37.

¹⁵ İlhan ÖZER, **Türk Vergi Sisteminin Geliştirilmesi**, 1. Baskı, Güneş Matbaası, Ankara 1971, s. 168.

bir biçimde çalışmaya yönlendirmek, diğer taraftan da yükümlüleri doğru bildirimde bulunmaya yönelterek vergi kaybını önlemek amaçlanmaktadır¹⁶.

Zira vergi denetimi, yasalara uymayanlar için ciddi bir risk haline gelmedikçe vergi kayıplarının önüne geçmek imkânsızdır¹⁷.

Asıl amaç bu olmakla birlikte, vergi denetiminin gerçekleşmesine imkân verdiği veya katkıda bulunduğu başka amaçlardan da söz edilebilir. Bunlar; mükellefin eğitilmesi, vergi bilincinin yerleştirilmesi, vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin gerçekleştirilmesi, sosyo-ekonomik amaçlara ulaşılması ve benzeri amaçlardır. Bu anlamda, özetle, vergi denetiminin amacı, vergilendirmeden beklenen fonksiyonların gerçekleşmesini sağlamaktır¹⁸.

1.6. VERGİ DENETİMİNİN TÜRLERİ

Ülkemizde yapılan vergi denetimleri;

1. Yoklama,
2. Bilgi Toplama,
3. Arama,
4. Vergi İncelemesi, şeklinde dörde ayrılmaktadır.

1.6.1. Yoklama

Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir (V.U.K. Md. 127). Yoklama vergilendirmeyi etkileyen ve vergi idaresinin bilgisi dışında kalan olgu ve bulguları ortaya çıkarmayı hedeflemektedir¹⁹.

¹⁶ Mehmet Emin MERTER, "Türkiye' de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminin Etkinliğinin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi", Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İzmir 2004, s. 13.

¹⁷ Mehmet TOSUNER, "Vergi Kayıp ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş ve Öneriler", **Vergi Sorunları**, Sayı: 85, Ekim 1995, s. 69.

¹⁸ MERİÇ, a.g.e., s. 21.

¹⁹ Selim KANETİ, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989, s.62.

Yoklama yapılmasında hedeflenen amaçları şu şekilde sıralamak mümkündür²⁰:

- Mükellefiyetini tesis ettirmemiş kişileri tespit edip mükellef yapma,
- Vergi matrahına esas teşkil edecek bilgileri toplamak ve bu bilgilerin doğruluğunu araştırmak,
- Vergilemede etkili olacak olayları yazılı olarak tutanak altına almaktır.

Bu varsayımla yapılan yoklama sırasında cari yıl içindeki vergilemede sağlayacağı başarının yanı sıra, daha sonraki yıllarda yapılacak vergi incelemesini de başarılı kılacaktır. Zira vergi incelemesi sırasında önceki dönemlere ait bilgi ve belgeler tam ve doğru olarak mükellefler tarafından verilmeyebilir. Dolayısıyla, sağlıklı bir vergi incelemesi yapılmasına imkân kalmamaktadır. Oysa yıl içinde düzenli olarak yapılan bir yoklama sonucunda belirlenen hâsılat tespiti, inceleme elemanına büyük kolaylık sağlayacak, matrahın tayin ve tespitindeki yaklaşımlar daha gerçekçi ve isabetli olacaktır²¹.

1.6.1.1. Yoklamanın Kapsamı

V.U.K.' nun 127. maddesi uyarınca yoklamanın kapsamına alınan hususlar şunlardır:

- Maliye Bakanlığı' nca belirlenmiş usuller dahilinde özel yetki verilmek kaydıyla günlük hasılatı tespit etmek, fiili envanter yapmak,
- 3100 Sayılı Kanun kapsamına giren ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hâsılatı tespit etmek,
- Defter, belge, fatura, levha asma düzenlerine uyulup uyulmadığını incelemek, kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,

²⁰ Uçan DEMİRKAN, **Kamusal Mali Denetim, Türkiye' de Uygulanması ve Eleştirisi**, Maliye Tetkik Kurulu, Yayın No:172, Ankara 1977, s. 62.

²¹ Mehmet ARSLAN, **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006, s. 237.

— Taşıtları durdurmak ve taşıtta bulundurulması gereken, yolcu listesi fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ve taşıma irsaliyesinin bulunup bulunmadığını ve bunların muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktarını ve mahiyetini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek,

— Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması halinde, bu belgelerin, ibrazına kadar, taşıtları trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse, tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak.

Vergi idaresinin yoklama ile ilgili yetkilerinin geniş ölçüde yaygınlaştırılmasındaki amaç, vergi kaybının önlenmesi için etkin denetimlerin yapılabilmesini sağlamaktır.

1.6.1.2. Yoklamaya Yetkili Olanlar

Vergi Usul Kanunu' nun 128. maddesi, kimlerin yoklamaya yetkili olduklarını belirlemiştir. Buna göre;

- Vergi dairesi müdürleri,
- Yoklama memurları,
- Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler,
- Vergi incelemesine yetkili olanlar,
- Gelir uzmanları yoklama yapmaya yetkilidir.

1.6.1.3. Yoklama Yöntemi

Yoklama her zaman yapılabilir. Ne zaman yapılacağı mükellefe daha önceden haber verilmez. Özellikle, gece faaliyette bulunan yerlerde yoklama gece de yapılabilir (V.U.K. Md. 130).

Yoklama sonuçları, yoklama fişi denilen bir tutanakla tespit edilir. Tutanak yoklama yerinde iki nüsha olarak düzenlenir. Yoklama memuru, ilgili ya da yetkili temsilcisi tutanağı imza ederler. İlgili ya da yetkili temsilcisi bulunamazsa veya

imzadan çekinirse, yoklama fiş i polis, jandarma, muhtar ve ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır (V.U.K. Md. 131).

Tutanağın bir nüshası ilgili kişiye ya da temsilcisine bırakılır. Bu kimseler yoklama sırasında yoklama yerinde bulunmuyorsa, bu nüsha yedi gün içinde posta ile ilgisine gönderilir. Yoklama fişlerinin ikinci nüshaları vergi dairesine verilir (V.U.K. Md. 132).

Usulüne uygun olarak düzenlenen yoklama fiş iyle belirlenen bulguların vergilendirmeye esas alınmasına karşılık, usulüne uygun olmayan yoklama fişleri yükümlü hakkındaki işlemlere dayanak oluşturamaz. Yoklama konusu olgu defter incelemesini de gerektiriyorsa, yoklama ile yetinilmeyip defter incelemesi de yapılmalıdır.

Vergi uygulamalarının gerektirdiği durumlarda münferit fiş yerine yoklama cetvellerinin kullanılması ve sonuçlarının toplu olarak bu cetvellerde gösterilmesi mümkündür. Ancak, yoklama cetveli kullanılan hallerde uyuşmazlık konusu olaylar yoklama fiş i mahiyetinde ayrı bir tutanakla tespit olunur (V.U.K. Md. 133).

1.6.2. Bilgi Toplama

Vergilendirmenin beyana dayalı olması, beyanların doğruluğunun tespiti için gerekli olan bilgilerin sürekli bir biçimde elde edilmesi gereğini ortaya koymaktadır.

Bilgi toplama yoluyla elde edilen bilgiler, belli yükümlülüklerin belirlenebilmesi, ceza uygulanabilmesi için kullanılabileceği gibi, gelecekteki yükümlülüklerde kullanılmak üzere istihbarat arşivinde de saklanmaktadır²².

Bilgi toplama, talep üzerine bilgi verme ve sürekli bilgi verme olarak ikiye ayrılmaktadır.

1.6.2.1. Talep Üzerine Bilgi Verme

Bilgi verme, kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerce muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı' nın veya vergi

²² Özhan ULUATAM-Yaşar METHİBAY, **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara 2001, s. 207.

incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar(V.U.K. Md. 148).

Bilgi yazılı ya da sözlü olarak istenebilir. Sözlü istenen bilgileri vermeyenlere, talep uygun bir süre verilerek yazı ile tekrarlanır. Ancak, ilgililer bilgi vermek üzere zor kullanılarak vergi dairesine getirilemezler (VUK. Md. 178/2).

Kural olarak kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarda yazılı gizlilik hükümlerini ileri sürerek bilgi vermekten çekinemezler (V.U.K. Md. 151/1).

Ancak bu kuralın istisnaları vardır. Bunlar;

— Sağlık görevlilerinden, hastaların hastalıklarının türüne dair bilgiler,

— Avukat ve dava vekillerinden, üstlendikleri işleri veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları, müvekkillerin adları, vekâlet ücretleri ve giderleri dışındaki bilgiler,

— Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu' nun 88. maddesinde belirtilen resmi dairede saklı evrak ve sair belgelerin içeriğinin açıklanması istenemez. Ancak, vergi ile ilgili olan ve bundan doğan borçların miktarlarına ve alacaklarına ait bilgiler istenebilir(V.U.K. Md. 151).

— Memleket dışı imtiyazlardan faydalanan yabancı devlet memurları, bilgi verme mecburiyetine tabi olamazlar(V.U.K. Md. 148/3).

1.6.2.2. Sürekli Bilgi Verme

Kamu idare ve müesseseleri ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli aralıklarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdur(V.U.K. Md. 149).

Ayrıca, aşağıda belirtilen resmi makamlar ile gerçek ve tüzel kişiler, her ay haberdar oldukları ölüm vak' aları ile intikalleri ertesi ayın 15' inci günü akşamına vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdur:

- Sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları,
- Yabancı ülkelerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevi yapanlar,
- Mahalle ve köy muhtarları,
- Banka, banker ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler(V.U.K. Md. 150).

1.6.2.3. İstihbarat Arşivi

Ölüm ve intikal olaylarını bildirmek biçiminde gerçekleşenler dışında elde edilen bilgiler istihbarat arşivlerinde gizli olarak saklanır. Bu arşivlerden kimlerin ve ne suretle faydalanabileceği Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir (V.U.K. Md. 152).

Mali İstihbarat Arşivi Yönetmeliği' nin birinci maddesinde, istihbarat arşivi kurulmasının amacının, çeşitli kaynaklardan toplanan bilgilere dayanılarak, vergi ile ilgili faaliyet ve işlemleri, yükümlülerin vergi ile servet, sermaye ve hesap durumlarını, üçüncü kişilerin vergi karşısındaki durumlarını tayin, tespit ve kontrolüne imkân sağlamak olduğu belirtilmektedir. Ayrıca, istihbarat arşivinin, toplanan bilgi ve belgelerin vergi incelemelerinde kullanılmak üzere, tasnifinin yapıldığı ve saklandığı yer olduğu tanımına yer verilmektedir.

1.6.3. Arama

İhbar ya da yapılan incelemeler dolayısıyla bir yükümlünün vergi kaçırdığını gösteren deliller bulunması halinde, bu yükümlü ya da kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer kişilerin iş yerlerinde, evlerinde ya da üzerlerinde araştırma yapılmasına "arama" denir²³. Başka bir deyişle, arama, bir ihbar ya da inceleme sonucu vergi kaçırdığı yolunda kuvvetli belirtiler bulunan kişinin ve olayla ilgili bulunan üçüncü kişilerin nezdinde ve üzerlerinde vergi kaybı ve vergi sonucuna ilişkin delillerin toplanması için yapılan araştırmadır²⁴.

V.U.K. 'nun 142. maddesine göre, yapılan incelemeler dolayısıyla veya alınan bir ihbar nedeniyle, bir mükellefin vergi kaçırdığına delil teşkil eden karineler

²³ Sadık KIRBAŞ, **Vergi Hukuku**, 13. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara 2001, s. 168.

²⁴ Selim KANETİ, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989, s. 173.

bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer kişiler nezdinde ve üzerinde arama yapılabilecektir.

Arama yapılabilmesi için ;

— Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların aramaya lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi,

— Sulh yargıcının da istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi şarttır.

Yukarıda belirtilen şartlar yerine getirilmediği sürece arama yapılmayacaktır. Arama, gerek mükellefler için, gerekse nezdinde arama yapılan diğer kişiler için ağır ve incitici bir yöntemdir. Bu nedenle yapılan bir incelemede ciddi kuşkular ve karineler bulunması, alınan bir ihbarda tereddüte yer bırakmayacak biçimde ve açıklıkta aramayı gerektirecek hususların bulunması, ihbarın firma içinden veya firmayı iyi tanıyan kişilerce ya da firma ile iş ve menfaat bağı içinde bulunan kişi veya kuruluşlarca yapılmış olması, bunların ön incelemelerle doğruluğunun kısmen de olsa teyit edilmesi hallerinde aramaya başvurmak mümkün olabilmektedir. İster ihbar veya ister vergi incelemesi üzerine arama yoluna gidilsin, vergi kaçırma emaresinin bulunması şarttır. Madde metninde kuvvetli emare denilmediğine göre, bu konuda mücerret bir zan veya tahmin niteliğinde olmayan ve emare olabilecek maddi delil şeklindeki herhangi bir belirti yeterli olacaktır²⁵.

Bu hususların aramaya yetkili denetim elemanlarınca saptanmasının yanı sıra, mahkemeden arama kararı alabilmek için ilgili hâkim nezdinde de inandırıcı olması gerekmektedir.

Arama yapılan kişiler nezdinde veya iş yerleri ile konutlarında bulunan, vergi kaçakçılığını kanıtlayacak veya daha sonra kanıt olarak kullanılacak defter, belge, kâğıt, mektup gibi her türlü eşyaya el konularak aramada bulunan kişilerin de katıldığı bir tutanakla eşyalar emin bir yere konur ve bu yer veya kap

²⁵ O. Selim KOCAHANOĞLU, **Gerekçeli-Açıklamalı Vergi Kanunları**, Acar Matbaacılık, 15. Baskı, İstanbul 2001, s. 35.

mühürlenir. Genellikle el konulan eşya, belirli kaplar içinde vergi inceleme elemanlarının çalışma yerine götürülür²⁶.

Arama sonucu ele geçirilen ve incelenmesine gerek görülen, kanıt değeri olan tüm defter, belge, bilgisayar kayıt ortamları v.b. alınması sırasında ayrıntılı bir tutanak düzenlenmesi yasal bir zorunluluktur (V.U.K. md. 143/2). Normal incelemede inceleme elemanı saptadığı hususları ispat edebilme amacıyla tutanak düzenlerken, aramada ele geçirilen ve vergiyi doğuran olayla ilgisi görülen her şey için ayrıntılı tutanak hazırlanır. Bunun temel sebebi bu belgelere yükümlünün iradesi ve istemi dışında el konuyor olmasından kaynaklanır. Bu sebeple yapılan aramada el konulan evraklara ilişkin düzenlenen tutanak hem arama yapanların mühürleri hem de eğer mümkünse yükümlünün mührü ile mühürlenir²⁷.

Arama ile hedeflenen defter, belge ve bilgilere el konulduktan sonra bunlara dayalı ve verginin yeniden ve doğru olarak hesaplanmasını sağlayacak bir vergi incelemesine öncelikle başlanır. Vergi incelemesinde kullanılan bütün yöntemlere ek olarak el konulan defter ve belgelerde vergi incelemesinin temel kanıtları olarak değerlendirilecektir. Arama sonucunda alınan defter ve belgeler üzerinde yapılan incelemelerin en geç üç ay içerisinde tamamlanması ve bu defterler ile belgelerin bir tutanakla sahibine geri verilmesi gerekmektedir (V.U.K. Md. 145).

İncelemenin haklı nedenlerle üç aydan daha uzun süre alacağı anlaşıldığında yeniden Sulh Yargıcına başvurularak süre uzatım isteminde bulunulması gereklidir. Yargıcın vereceği karar esastır. Uygulamada, aramalarda çok miktarda defter, belge ve yazılı dokümanın ele geçirildiği hallerde, üç aylık süre yetmemektedir. İşin boyutu ve önemine göre, özel ekiple oluşturularak, incelemeler sürdürülse de, bu süre yetmeyebilmektedir. Haklı sebeplerin varlığı ve sulh yargıcından süre uzatım talebinde bulunulması halinde, bu sürenin uzatılmadığının hiç görülmediği belirtilmektedir²⁸.

Arama sonucunda defter ve belgelerin muhafaza altına alınması nedeniyle, süresi içinde yapılamayan kayıtlar, defterlerin geri verilmesinden sonra, idare ile yükümlü arasında kararlaştırılan uygun bir süre içinde tamamlanır. Bu süre bir

²⁶ KOÇAK, a.g.m., s.63.

²⁷ ŞİN, a.g.e., s. 179.

²⁸ Ali DAYIOĞLU, "Arama ve Aramalı Vergi İncelemesinde Mükellefin hakları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 10, Şubat 1984, s. 100-107.

aydan az olamaz. Yüklümlü, dilerse, defteri muhafaza altına aldığıında, işlemlerini yeniden tasdik ettireceği defterlere kaydedebilir; defterleri geri verildiğinde, bu işlemleri geri verilen defterlere intikal ettirebilir²⁹.

Arama üzerine yapılacak incelemeler bitirildikten sonra bir vergi suçu tespit edilsin veya edilmesin inceleme raporu düzenlenir ve bu rapor genel olarak normal vergi inceleme raporlarından farksızdır³⁰.

Arama sonucu düzenlenecek raporlara; arama görev yazısı örneği, vergi incelemesi sonucunda düzenlenen tutanak, imza yetkili olanların yetki belgeleri, temsil yetkisi verilenlerin temsile yetkili kılındıklarına ilişkin kararların yayımlandığı ticaret sicil gazetesi, işletme sahibinin veya şirket yönetimi kurulu üyelerinin ikametgah ve nüfus cüzdan suretleri, arama sırasında düzenlenen tutanaklar, arama sonucu el konulan defter, belge vb. maddi unsurların alınmasına ilişkin düzenlenmiş ayrıntılı tutanaklar, inceleme süresinin uzatılmasına gereksinim duyulmuşsa ek süre istem ve bunlar üzerine mahkeme tarafından verilen kararların eklenmesi gerekir³¹.

1.7. VERGİ İNCELEMESİNİN TANIMI

Türk Vergi Sistemi'nde, vergilendirme, kural olarak, mükelleflerin beyanda bulunması yöntemine dayanmaktadır. Mükellef kazancını tespit ederek, vergi matrahını beyan etmekte ve vergileme sürecine fiilen katılmaktadır. Alınan vergilerin gerçeğe uygun olması, mükellefin beyanının içtenliğine ve doğruluğuna bağlı olmaktadır. Mükellef, beyan ödevini hiç yerine getirmeyebilir, eksik getirebilir, mükellefiyetini ya da mükellefiyetini etkileyen durumları gizleyebilir. Devlet, mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu saptamak ve sapmaları önleyerek, beyan yönteminin işlerliğini sağlamak amacıyla, mükelleflerin suretiyle ve vergi inceleme yetkisine sahip elemanları aracılığıyla mükellefin bildirimini, ilgili hesap ve işlemlerini incelemektedir. Gerek bilerek ve gerekse bilmeyerek yapılan gerçeğe aykırı bildirimler, idare veya mükellef açısından değişik sonuçlar doğurabilmektedir.

²⁹ Yusuf KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, 3. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 2004, s.231.

³⁰ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 110.

³¹ Ahmet EROL, "Aramalı Vergi İncelemesi Kılavuzu ve İhbar İkramiyesi", **Yaklaşım**, Sayı:95, Kasım 2000, s. 46.

İdare veya mükellefin karşılaşılabileceği kayıpları önlemek, gidermek amacıyla devlet, kuruluşları aracılığı ile vergi incelemesine girişebilmektedir³².

Kamu harcamalarını karşılamak üzere, kamu otoritesi kullanılarak karşılıksız olarak alınan vergilerin toplanmasında karşılaşılan hata ya da hilelerin önlenerek, vergilerin adil olarak toplanmasını sağlayan, yasalara uygun olarak ve yasalarca yetkilendirilen kişilerin belirli ilkelere göre yaptığı denetim türlerinden birisi de, vergi incelemesidir. Vergi incelemesi, beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla yükümlünün defter kayıtları, belgeleri ve envanteri üzerinde yapılan derinlemesine bir araştırma olarak ifade edilmektedir³³.

Kısa bir tanımlamayla vergi incelemesi; kanunlarla unsurları belirlenen vergilerin doğruluğunu araştırmaya ve olması gereken tutarlarını tespit etmeye yönelik bir vergi denetim türüdür³⁴.

Daha geniş tanımlamayla vergi incelemesi; vergi yükümlü ve sorumluları; defter kayıt ve belgelerin doğruluğu karinesine dayandıkları sürece, bunların çevresinde, vergi mevzuatına uygunluk denetimi faaliyeti ile, çeşitli teknik ve yöntemlerle yapılan muhasebe denetimi faaliyeti; eğer vergi yöntemi tarafından belirtilen karine çürütülürse, artık defter, kayıt ve belgelere kalmaksızın, işletme içinde veya dışında toplanan bilgiler ve ekonomik yaklaşımla delil serbestliği ilkesine göre her türlü delilden ve bazı karinelere dayanılarak yapılan araştırma faaliyetleridir³⁵.

1.7.1. Vergi İncelemesinin Amacı

Vergi Usul Kanunu' nun 134. maddesine göre, vergi incelemesi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Buna vergi incelemesinde amaç, ödenmesi gereken vergilerin, doğru beyan edilip edilmediğini, beyan edilen verginin tespitinin doğru yapıp yapılmadığının, defter, kayıt ve

³² Abdurrahman AKDOĞAN, **Vergi İncelemesi**, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, Ankara, 1979, s.4.

³³ Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınları, Ankara 1995, s. 101.

³⁴ Malik GÜNDAY, "Gönüllü Beyan Sisteminde Vergi İncelemesinin Asli Amacı ve İdari İşlem Olma Niteliği", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 93, Haziran 1996, s. 88.

³⁵ H. Nezih ŞEKER, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, 1. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 1996, s.35.

belgelere dayanılarak ve tanık ifadesi, istihbarat ve fiili envanter yapılarak tespit edilmesi olduğu ifade edilmektedir³⁶.

Vergi incelemesinin bir diğer amacı da, mükelleflerin üzerinde caydırıcı etki yaratarak, doğru beyanda bulunmalarını sağlamak, bunun sonucunda da vergi kaybını önleyerek devlete ek gelir sağlamaktır.

Diğer yandan vergi incelemesi; inceleme süresince ortaya çıkan bilmemezlik, anlayamazlık sonucu yapılmış hatalar konusunda bilgilendiren yönü ile yükümlüleri eğitmeyi, gönüllü olarak daha doğru beyanda bulunmayı teşvik eden yönü ile vergi bilincini geliştirmeyi, bazı yükümlülerin vergi kaçırmalarını önleyen yönü ile de vergi adaletini güçlendirip, vergide eşitlik ilkesini pekiştirmeyi amaçlamaktadır³⁷.

1.7.2. Vergi İncelemesi Gereği

Vergi incelemesinin gereksinme nedenleri, vergi incelemesinin amacı ile aynı doğrultuda olmakla birlikte gereksinimde belirgin olan birçok neden bulunmaktadır. Bu nedenler; mali, ekonomik, sosyal ve hukuki nedenler olarak gruplandırılabilir.

1.7.2.1. Mali Nedenler

Vergi incelemesi her şeyden önce mali nedenlerle yapılan bir uygulamadır. Çağımız devlet anlayışı, geleneksel devlet anlayışı dışında birçok ekonomik ve sosyal görevler yüklenmiştir. Söz konusu görevlerin yerine getirilmesi ve finansmanı için vergi kaybına karşı etkin önlemlerin alınması gerekmektedir.

Bir taraftan devletin saygınlığını sürdürmesini ve kanunların gereğince uygulanmasını sağlamak, diğer taraftan adil bir vergi uygulaması içerisinde, topluma daha çok hizmet götürebilmek ve sosyo-ekonomik fonksiyonların daha etkin bir şekilde sürdürülebilmesini gerçekleştirebilmek için, sahip olunan mali kaynakların çok iyi değerlendirilmesi zorunluluğu vardır. Sınırsız ihtiyaçlara karşı kaynakların kıt olması, vergileme ile ilgili sorunlar üzerinde esaslı olarak

³⁶ Mehmet TOSUNER, Zeynep ARIKAN, **Vergi Usul Hukuku**, İlekem Ofset, İzmir, 2004, s. 140.

³⁷ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s.101.

durulmasını gerektirmektedir. Vergi incelemesiyle devletin önemli gelir kaynaklarından olan vergilerin, gerçeğe uygun şekilde alınmasına çalışılmaktadır³⁸.

Toplumun vergi kaçırma suçuna bakış açısı ile vergi gayreti arasında çok sıkı bir ilişki vardır. Mükelleflerin, vergi yasalarının ve esas olarak da kamu vicdanının vergi kaçırma basit, sıradan, yüz kızartıcı olmayan ve dolayısıyla da hoş görülebilir bir suç olarak görmesi ekonomik faaliyetle bulunanların gelirlerini kayıt dışına çıkarmalarında önemli rol oynar³⁹.

Vergi kaçakçılığının kendi varlığı, kaçakçılık olgusunun artmasına neden olmaktadır. Ancak gösterilen çaba, etkinliği ölçüsünde gelir olanaklarını artırmakta ve devleti mali bakımdan bir ölçüde rahatlatma özelliği taşımaktadır. Vergi incelemesi, vergi kaybının önlenmesi, gelir yaratılması ve devletin olanaklarının etkin şekilde kullanılması gereksinmesinin büyük oranda etkili olduğu bir uygulama olmaktadır.

1.7.2.2. Ekonomik Nedenler

Devlet anlayışında meydana gelen gelişmeler sonucu, devletin tarafsız devlet olmaktan müdahaleci devlet durumuna geçmesiyle vergiler, belirlenen ekonomik hedeflere ulaşmada önemli bir araç durumuna gelmiştir. Devletin bu müdahaleci oluşumu, sosyal adalet ve ekonomik gelişimle ilgili çabalarını yerine getirme amacı, kamu gelirlerinin kamu giderlerine uygun doğrultuda artması zorunluluğunu yaratmıştır. Bu faaliyetlerin etkin bir şekilde yerine getirilmesi bakımından vergilerin taşıdığı özel önem, vergi kaybı sorunu üzerinde durma ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Ekonomik dengeyi bozucu eğilimler ile mücadelede, istenilen etkilerin tam olarak gerçekleştirilebilmesi bakımından, vergilerin amaca uygun bir şekilde sağlanması ve kullanılmasının büyük önemi bulunmaktadır. Bu ise, vergi kaybının en az düzeye indirilmesini zorunlu kılmaktadır.

Bir başka ekonomik neden de, ekonomik kaynakların kullanım şekli ve yaratılan kişisel ve toplumsal yarar olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi kaçırmakla

³⁸ Ayşe DİKER, Türk Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi ve Etkinliği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi, İstanbul, 1996, s. 30.

³⁹ Şinasi AYDEMİR, **Türkiye' de Kayıtdışı Ekonomi**, 1. Baskı, Tösyöy Yayınları, İstanbul, 1995, s. 51.

sağlanan yarar, kaçıranlara dönüktür. Oysa verginin tam olarak ödenmesi ya da toplanabilmesindeki yarar topluma dönüktür.

Vergi kaçırmanın rekabet bozucu özelliği başka bir ekonomik nedendir. Bir tarafın vergi ödememesi vergi yükünün diğer grupların üzerinde kalmasına neden olmaktadır.

Vergi toplanamaması nedeniyle devlet, kamu harcamalarını karşılamak için ekonomiye para sürerek enflasyonun artmasına neden olabilir, borçlanmaya başvurabilir, vergi oranlarını arttırabilir, ek vergiler koyabilir.

1.7.2.3. Sosyal Nedenler

Günümüzde, sosyal devlet ya da refah devleti anlayışının bir sonucu olarak, herkesin insan haysiyetine yaraşır bir şekilde yaşamını sürdürmesi ilkesi benimsenmiştir. Bu ilkenin gereği olarak, herkesin belirli bir gelir düzeyine ulaştırılması amaçtır. Başka bir tarafıyla da gelir dağılımı ile ilgili olan bu sorun üzerinde, vergilerin gerek yapıları ve gerekse uygulanışları nedeniyle büyük etkileri olmaktadır. Vergi incelemesi, vergilerin uygulanması ile ilgili olup, mükelleflerin vergi kaçırmasını önlemeye yöneliktir. Vergilerin gelir dağılımı üzerindeki olumlu etkilerini baltalayan önemli sorunlardan birisi de vergi kaçakçılığıdır. Kaçakçılık yapma olanakları fazla olan bir verginin gelir dağılımını bozucu ve olumsuz etkileri görülecektir. Bunun önlenmesi ise, kısmen de olsa vergi incelemelerinin etkinleştirilmesi ile olanak içerisine girmektedir. Hele vergi yükü, vergi kaçırma olanakları hemen hiç bulunmayan dar ve değişmez geliri gruplar tarafından çekiliyorsa, kaçakçılığın yol açtığı olumsuz etkiler daha da fazla olacak ve sorunun önemi artacaktır⁴⁰.

1.7.2.4. Hukuki Nedenler

Vergi, birtakım kutsal amaçları olsa bile, yükümlüler tarafından sevimsiz bir şey, üzerinden atılması gereken bir yük olarak olarak nitelendirilmektedir⁴¹.

Mükelleflerin vergi yükünden kurtulmak için başvurduğu yollardan biri de, ödenen verginin yükünü hafifletmektir. Bunun için de çeşitli yolları deneyerek

⁴⁰ AKDOĞAN, a.g.e., s. 7.

⁴¹ Sadık KIRBAŞ, " Türkiye' de Vergi Kaçağı Sorunu", **Mali Hukuk**, Sayı: 43, Ocak-Şubat 1993, s. 3.

verginin yükünü başkalarına yansıtmaya çalışmaktadır. Verginin yansması sonucu vergiyi öder gibi görünenle fiilen yüklenen kişi farklı olabilmektedir. Bu durumda, vergi matrahında bir daralma ya da matrahın bütünüyle yok olması söz konusu değildir. Ancak, bu durum, devletin elde etmek istediği vergiyi sağlamasına rağmen, verginin yükümlüler arasında adaletsiz dağılımına sebep olmaktadır⁴².

Vergi incelemeleri, vergide adaletin sağlanması bakımından önemli bir etken durumundadır. Özellikle, vergi kaçırma suretiyle kendileri için haksız bir istisnai uygulamaya yol açan mükelleflerin, bu davranışlarının önlenmesi zorunludur. Aksi durumda, bazı kişilerin kanunlara aykırı olarak gelir ve mallardan vergi vermemesi ya da kendileriyle aynı durumda olan mükelleflere oranla daha az miktarda vergi vermesi gibi bir durum ortaya çıkabilecektir. Bilerek yol açılan vergide adaleti bozucu bu uygulama yanında kuşkusuz vergileme hatalarının da olumsuz etkileri vardır. Mükelleflerce, gerek bilerek ve gerekse bilmeyerek yol açılan söz konusu bozucu etkilerin önlenmesi ve giderilmesi bakımından vergi incelemeleri önemli bir görev gerçekleştirmekte, bildirimlerin olması gerekene uygunluğunun sağlanması olarak vermektedir⁴³.

1.7.3. Vergi İncelemesinin Fonksiyonları

Vergi incelemesinin biri araştırma diğeri önleme olmak üzere iki fonksiyonu vardır.

Vergi incelemesinin amacı ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Araştırma temel olarak incelenen mükelleflerin defter ve kayıtlarında yapılan hata ve hilelerin dolayısıyla ödenecek verginin doğruluğunun saptanmasına yönelik olup, defter kayıtları ve belgeler üzerinden ya da bunlar dışında veri toplanması anlamına gelmektedir.

Diğeryandan, vergi incelemesinin inceleme olasılığı ve incelenme sonucunda yapılacak cezalı tarhiyatın caydırıcılığı gibi nedenlerle mükelleflerin vergi matrahının tespitine ilişkin hileli yollara yönelmesini önleyici fonksiyonu söz konusudur⁴⁴.

⁴² Özhan ULUATAM, **Kamu Maliyesi**, 4. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1991, s. 236.

⁴³ DİKER, a.g.e, s. 32.

⁴⁴ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 101.

Vergi incelemesinin fonksiyonlarını şu şekilde özetleyebiliriz⁴⁵ ;

- Mükelleflerin eğitimi (Eğitici ve öğretici fonksiyonu),
- Vergi kaybını önleyici fonksiyonu,
- Hata, noksanlık ve hilelerin aranması ve cezalandırılması fonksiyonu,
- Vergi gelirlerini artırıcı fonksiyonu,
- Muhasebe, kayıt ve belge düzeninin yerleştirilmesi,
- Vergi ve vatandaşlık bilicinin yerleştirilmesi,
- Vergi adaletinin sağlanması ve sosyal adaletin gerçekleştirilmesi fonksiyonu,
- Vergi güvenliğinin sağlanmasına yönelik kurumların geliştirilmesi fonksiyonu,
- Vergi idaresi, mükellef ve yargı organları arasındaki ilişkilerin olumlu ve karşılıklı güven esasına dayandırılması,
- Vergi idaresi personeli, mükellef, müşavir ve muhasebecilerin bilgi ve eğitim seviyelerinin yükseltilmesi,
- Nitelikli denetim elemanı sayısının artırılması ve mevcut denetim elemanlarının etkin şekilde kullanılması,
- Vergi mevzuatının açık ve kolay anlaşılabilir olmasının sağlanması,
- Planlı ve sistemli vergi inceleme plan ve programlarının uygulanması,
- Vergi inceleme ve vergi denetimlerinde teknolojik yeniliklerden yararlanılması,

⁴⁵ Sakıp ŞEKER, "Vergi İncelemeleri Üzerine Genel Bir Değerlendirme", **Yaklaşım**, Sayı: 5 , Mayıs 1993, s. 55.

— Vergi denetim birimlerinin örgütlenme yapılarındaki yapısal sorunların çözülmesi.

1.8. VERGİ İNCELEME YÖNTEMLERİ

1.8.1. İncelemenin Kapsamı Açısından

Kapsam açısından vergi incelemesi, tam, kısa ve sınırlı inceleme olarak ele alınmaktadır.

1.8.1.1. Tam İnceleme

Tam inceleme, vergi inceleme tekniğine göre yapılan ve bütün inceleme safhalarını içine alan esas inceleme şeklidir. Vergi incelemesinin en rasyonel ve gelişmiş şekli genel ve tam incelemedir ki, bundan da bir işletmenin geçmiş bir hesap dönemine ait kayıt ve hesaplarının, bunlarla ilgili her türlü vergiler bakımından incelenmesi anlaşılmaktadır⁴⁶. Esasen ideal olan inceleme şekli bu olmasına rağmen, günümüzde vergi incelemesinin daha geniş bir mükellef kitlesine ulaşması bakımından bu tür bir inceleme oldukça fazla bir zamanı kapsamaktadır. Diğer bir ifadeyle, bir vergi yükümlüsünün tabi olduğu bir vergi türüne ilişkin vergilendirme dönemi bazında, tüm faaliyet ve işlemlerin yasalara uygunluğunun araştırılması, matrah unsurlarının tümünün incelenerek, ödenmesi gereken verginin doğruluğunun sağlanması şeklinde tanımlanabilir⁴⁷.

1.8.1.2. Kısa İnceleme

Tek bir verginin belli bir matrah bölümü veya bir olayın bir bölümü incelemeye konu olur. Birden fazla gelir unsuruna sahip bir gelir vergisi mükellefinin sadece bir gelir unsurunun incelenmesidir⁴⁸.

⁴⁶ 'Revizyon ve İşletmelerde Vergi İncelemesi', **T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları**, Güneş Matbaacılık T.A.Ş., Ankara, 1973, s. 34.

⁴⁷ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 101.

⁴⁸ T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, İstanbul Defterdarlığı Vergi Kontrol Bürosu Başkanlığı "Vergi İncelemeleri", İstanbul 1991, s. 13.

1.8.1.3. Sınırlı İnceleme

Bir vergilendirme döneminde, bir vergi türüne ilişkin olarak matrah unsurlarından sadece belli bir kısmına ilişkin ve belli bir konu ile sınırlı olarak yapılan incelemelerdir. Bu nedenle sınırlı incelemelere,

— Mükellefin, vergi kanunlarının usul ve şekil yönündeki hükümleri karşısında durumunun incelenmesinin yetinilmesinde,

— Mükellef nezdinde yapılacak vergi incelemesinde vergi kanunları da nazara alınmak suretiyle yapılacak genel vergi incelemesi hazırlığı çalışmalarında, oldukça sık başvurulur⁴⁹.

1.8.2. İncelemenin Kaynağı Açısından

İncelemenin kaynağı açısından normal, olağanüstü ve karşıt inceleme şeklinde vergi incelemeleri gerçekleştirilmektedir.

1.8.2.1. Normal İnceleme

Normal ya da olağan vergi incelemesinde amaç, herhangi bir ihbar ya da mükellefin vergi kaçırdığına dair kesin delil unsurları olmaksızın, denetim elemanları tarafından önceden belirlenmiş ilke ve kriterlere göre seçilen beyanname ya da mükellef nezdinde, zamanaşımı süresi içinde yapılan incelemelerdir. Normal vergi incelemesi genellikle 'retrograd' yöntemiyle yürütülür. Bu yöntemde, denetim elemanı, vergi beyannamesinden hareket ederek defter ve belgelere inerek denetimi gerçekleştirir⁵⁰.

1.8.2.2. Olağandışı İnceleme

Belli bir nedenle yapılan incelemeler de bu kapsama girer. Önceden belirlenmiş beyanname seçimi ilkelerine göre veya inceleme öncesi raporları ile ilişkilendirilerek seçilmemiş olup, vergi kaçırdığına dair hakkında ihbar, bilgi ve

⁴⁹ Okan AKYOL, Türkiye' de Vergi Denetimi Kapsamında Vergi İncelemesinin Etkinliği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1997, s. 124.

⁵⁰ AKYOL, a.g.t., s.125.

bulgular olan yükümlüler nezdinde bu özel nedenlerle başlatılan incelemeler olağandışı incelemelerdir⁵¹.

Olağandışı incelemeler, vergi dairesinin inceleme talebi doğrultusunda yapılan incelemeler ve ihbarlı incelemeler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

1.8.2.2.1. Vergi Dairesinin İnceleme Talebi Üzerine Yapılan İncelemeler

Özellikle ülkemizde var olan bu tür kaynaklı incelemeler, vergi dairelerince mevcut mevzuat hükümleri dikkate alınarak incelemeye sevk edilmesi gereken konular içermektedir.

1.8.2.2.2. İhbarlı İncelemeler

Bu tür incelemelerin dayanağı genellikle kamu organları ve özel şahıslar tarafından yapılan ihbarlardır. Ancak vergi yöntemine, yapılan ihbarların hepsinin incelenmesi zordur. İncelemeye sevk edilmeden evvel bir takım araştırmalar yapılmaktadır.

1.8.2.2.3. Karşıt İnceleme

Karşıt inceleme, incelenen mükellefin beyan, defter ve belgelerin doğru olup olmadığını kontrol etmek ve doğru değilse çürütmek amacıyla yapılan bir araştırma ve inceleme yöntemidir. Vergi inceleme elemanları, karşıt inceleme yapmak suretiyle, geçmişteki olaylar ve işlemler hakkında sonradan topladıkları bilgileri genişletebilmekte, bir takım sonuçlara varabilmektedir. Yani, mevcut bir vergi incelemesine veri toplamak üzere, incelenen yükümlü ile ilişkisi nedeniyle başka bir yükümlü nezdinde başlatılan inceleme karşıt incelemedir⁵².

Bu incelemeden sağlanan bilgilerle olağan-ihbarlı ya da aramalı incelemeye alınmış işletmenin kayıtlarının doğruluğunu araştırmak olanaklı olduğu gibi, işletme kayıtlarından hareketle vergi yasalarına aykırılık halinde karşıt inceleme muhatabı kişiyi vergilemek de mümkündür⁵³.

⁵¹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 101.

⁵² ŞEKER, a.g.e., s.312.

⁵³ Vergi Kontrol Bürosu Başkanlığı, a.g.e., s. 12.

1.8.3. İncelemenin Akışı Bakımından

İncelemenin akışı bakımından ileriye doğru inceleme, geriye doğru inceleme şeklinde vergi incelemeleri gerçekleştirilir.

1.8.3.1. İleriye Doğru İnceleme

Bu inceleme yönteminde işlemler; belgeler, defter kayıtları ve bilânço doğrultusunda incelenmektedir. İncelemenin başlangıcı belgeler, bitimi ise bilânço ve kar zarar tabloları ile olmaktadır. Yani, incelemeler kuruluşun muhasebe işlemlerinin akışına uyumlu olarak yapılmaktadır. Burada işlemlerin kayda alınışlarının incelenmesi önem taşımaktadır⁵⁴.

1.8.3.2. Geriye Doğru İnceleme

İleriye doğru inceleme yönteminin tamamen tersine bir süreç içerisinde, bilânço ve kar zarar tablolarından belgelere doğru yapılan incelemedir. Öncelikle sonuç ve sonucun oluşumu incelenmekte, belgelere doğru araştırma derinleştirilmektedir. Verimli ve kolay olduğundan vergi incelemelerinde fazla yararlanılan bir yöntemdir⁵⁵.

1.8.4. İncelemenin Sürekliliği Bakımından

İncelemenin sürekliliği bakımından sürekli inceleme, devresel inceleme şeklinde vergi incelemeleri gerçekleştirilir.

1.8.4.1. Sürekli İnceleme

İncelemeye alınan kuruluşların defter, kayıt ve belgelerin belirli bir dönem temel alınmak suretiyle sürekli olarak incelenmesidir. Burada, kuruluşlar birkaç yıl arayla incelemeye tabi tutulmakta, ancak; her inceleme bir önceki incelemenin bitim tarihinden itibaren başlatılmaktadır. Amaç, yapılan işlemlerin gerçeğe uygunluğunun sürekli gözetim altında tutulmak suretiyle vergi kaybının önlenmesidir. Verimli bir inceleme yöntemi olmakla birlikte, birçok güçlüğü de yanında taşımaktadır. Her şeyden önce, kuruluşların sürekli incelemeye tabi

⁵⁴ Mahzar HİÇŞAŞMAZ, **İşletme Hesaplarının İncelenmesi**, 2. Baskı, Tisa Matbaacılık, Ankara 1974, s. 9.

⁵⁵ Revizyon ve İşletmelerde Vergi İncelemesi, a.g.e., s. 38.

tutulması fazla zamana gereksinim göstermektedir. Ayrıca, gerekli finansal olanaklarla yeterli sayıda inceleme elemanını bulabilmek de güçtür⁵⁶.

1.8.4.2. Devresel İnceleme

Sürekli incelemenin olumlu tarafları yanında, içerdiği birçok gerçekleştirme güçlükleri, vergi idaresini devresel incelemeye yöneltmiştir. Buna bağlı olarak, mükelleflerin zamanaşımı süresi içerisinde hiç değilse birer kez incelenmesi, modern vergi anlayışının amacı haline gelmiştir. Bu yöntemde, yapılacak vergi incelemesinin hangi devre ile ilgili olacağı, eğer geçerli bir neden yoksa rastlantıya bağlıdır. Devresel inceleme yöntemi daha az zaman kullanımını ve harcamayı gerektirdiğinden, sürekli incelemeye oranla daha az inceleme elemanınca yürütülebildiğinden yararlıdır. İncelemeye alınan işlemler dışında yapılan hatalı ve hileli işlemlerin saptanması imkânsızdır⁵⁷.

1.8.5. İncelemenin Yapıldığı Yer Bakımından

İncelemenin yapıldığı yer bakımından işyerinde inceleme, işyeri dışında inceleme şeklinde vergi incelemeleri gerçekleştirilir.

1.8.5.1. İşyerinde İnceleme

Vergi incelemesinin, incelemeye tabi olan mükellef veya vergi sorumlusunun işyerinde yapılması genel bir kuraldır. Buradaki amaç ise inceleme elemanının işletmeyi gezip görmesi, işin türü, niteliği ve genişliği hakkında bilgi sahibi olmasını sağlamaktır. İncelemenin işyerinde yapılmasının pratik yararları yanında, işletmenin işleriyle yakından ilgili olmak ve mükellefle idare arasındaki ilişkileri karşılıklı işbirliği ve anlayış içerisinde geçmesini sağlamakta beklenen yararlarıdır. Ancak, işyerinin inceleme yapılmasına elverişsiz olması; ölüm ve işi terk gibi nedenlere bağlı olarak işyerinde fiilen çalışma olanağının kalmaması ya da ilgilinin istemesi halinde, inceleme elemanlarının bürosunda yapılabilir. V.U.K.' nun 139. maddesine göre, vergi incelemelerinin, incelemeye tabi olanın işyerinde yapılması gerekmektedir. İnceleme elemanlarının, yasanın emredici hükmüne uymadan, defter ve belgelerin daireye getirilmesini istemesi mümkün değildir. Buna iki istisna getirilmiştir. Birincisi; işyerinin müsait olmaması, ölüm ve işin terk edilmesi

⁵⁶ AKDOĞAN, a.g.e., s. 12.

⁵⁷ AKDOĞAN, a.g.e., s. 13.

gibi zorunlu durumlardır. Diğeri ise, mükellef ya da sorumluların, incelemenin dairede yapılmasını istemeleridir. Bunun tespiti mükellef ya da sorumlunun inceleme elemanına yazacağı yazı ile veya inceleme elemanının düzenleyeceği bir tutanak ile mümkündür⁵⁸.

İşyerinde inceleme, mükellefin defter, kayıt, belge ve işlemlerinin, elde edilmiş bilgilerden de yararlanılmak suretiyle incelemenin mükellefin işyerinde yapılmasıdır. Bu inceleme yöntemi, genellikle envanter incelenmesini de içermektedir. Karmaşıklığı nedeniyle yetişkin ve bilgili elemanları gerektiren işyerinde inceleme yöntemi, fazla harcama ve zamana gereksinme göstermektedir. Özellikle, iklim ve coğrafi yapı gibi doğal koşulların işyerine gitmeyi güçleştirici yönde etkisi olduğu durumlarda, zaman gereksinmesi kendini daha fazla hissettirmektedir. Bunlar yanında işyerinde inceleme yöntemi, etkin ve dikkatli inceleme gereksinmesini giderecek niteliklere sahiptir. İnceleme sırasında ortaya çıkacak duraksamaların anında mükelleften sorulmak suretiyle giderilmesi, kesin sonuçlar alınabilmesi, verimli olması yöntemin öteki olumlu taraflarını oluşturmaktadır⁵⁹.

1.8.5.2. İşyeri Dışında İnceleme

İşyeri dışında yapılan vergi incelemesi, fazla zaman kullanımından kaçınma ve maliyeti azaltma düşüncelerinin bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Genellikle, dairede inceleme ve posta aracılığı ile yapılan inceleme olmak üzere iki şekilde uygulanmaktadır.

1.8.5.2.1. Dairede İnceleme

Defter, kayıt ve belgelerin mükellef tarafından vergi dairesine getirilmesi ve incelemenin dairede yürütülmesidir. Vergi dairesinde beyanlar üzerinde yapılan araştırmalar sonucu öncelikle hangi mükelleflerin durumlarının inceleneceği saptanmaktadır. Daha sonra, mükelleflerden vergilemeye esas olan matrahla ilgili defter ve kayıtları, belgeleri incelemek üzere vergi dairesine getirmeleri istenmektedir. Bu yöntemin başka bir uygulama şekli de, mükelleflerin beyanlarının yalnızca matematiksel hatalar bakımından incelenmesidir. Bu inceleme yöntemi,

⁵⁸ Kurtuluş AKDENİZ, "Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer ve Defter İbraz Süresi", **Yaklaşım**, Sayı: 55, Temmuz 1997, s.63.

⁵⁹ AKDOĞAN, a.g.e., s. 15.

zamanda tasarrufa olanak verdiği gibi, daha az harcamayı gerektirmektedir. Dairede incelemede kaliteden çok olanak ölçüsünde fazla sayıda beyan incelenmesi önemli olup, vergi potansiyelinin az olduğu düşünölen beyanların incelenmesi öngörölmüştür. İncelenecek işlemler önceden saptandığından, çalışmalar genellikle yarım ile bir buçuk gün arasında tamamlanabilmektedir. Ülke yüzeyine yayılmış hemen her vergi dairesi tarafından uygulanan bir yöntemdir⁶⁰.

1.8.5.2.2. Posta Aracılığıyla İnceleme

Vergi kaybını önlemek amacıyla uygulanan yöntemlerden birisi de posta aracılığı ile vergi incelemesidir. Vergi dairesinde inceleme elemanlarınca beyanların araştırılması sırasında, açıklanmasında yarar gördükleri kalemlerle ilgili bilgileri ve bu bilgileri kanıtlayan belgeleri, mükelleflerden vergi dairesine göndermeleri istenilmektedir. Mükelleflerce gönderilen bilgi ve belgelere göre inceleme süreci tamamlanmaktadır. Bu yöntem, uzaklık nedeniyle mükellefler ile ilgi kurmada güçlük söz konusu olan durumlarda, sınırlı bilgi ile sonuçlandırılabilir bildirimlerin incelenmesinde kullanılmaktadır. Sahip olunan haberleşme olanakları, mükelleflerce gönderilen bilgilerin yetersizliği gibi nedenlerle uygulama olasılığı sınırlı olduğundan ve bu nedenle inceleme sırasında bazı atlamalara yol açtığından sonuçları fazla verimli değildir. Bu yöntemin avantajlı tarafı, daha az zaman kullanımına ve harcamaya olanak vermesidir⁶¹.

1.8.6. Yükümlü Sayısı Açısından

Yükümlü sayısı açısından toplu inceleme, bireysel inceleme şeklinde vergi incelemeleri gerçekleştirilir.

1.8.6.1. Toplu İnceleme

Belli bir alandaki, sektördeki veya işkolundaki vergi mükelleflerinin bir bölümü yahut tümünün inceleme planına alınarak incelenmesini ifade eder⁶². Toplu incelemelerin mükelleflerin tepkisel hareketlerini azalttığını söylemek mümkündür. Zira bu şekilde, aynı sektörde veya işkolundaki mükelleflerin büyük bir bölümünde inceleme yapılmak suretiyle, kendi faaliyet alanlarındaki rakiplerinin de incelendiğini

⁶⁰ AKDOĞAN, a.g.e.,s.12.

⁶¹ AKDOĞAN, a.g.e.,s.13.

⁶² M. Nadir ARICA, "Arama ve Aramalı Vergi İncelemesi", **Maliye ve Sigorta Dergisi**, Sayı: 178, Haziran 1994, s. 24.

gören yükümlüler, incelemenin sadece kendilerine yöneldiğine ilişkin yakınmalardan vazgeçeceklerdir. Bunun yanı sıra belli bir sektörün incelemeye tabi tutulması, işletmeler arası karşılaştırma yapılmasına imkân vereceğinden, sektörün genel özelliği hakkında sağlıklı bilgiler edinilebilecek ve incelemenin doğruluğunu olumlu yönde etkileyecektir.

1.8.6.2. Bireysel İnceleme

Önceden belirlenen ilkelere göre ferdi olarak incelemeye alınması kararlaştırılan yükümlülerin hesaplarının incelenmesidir⁶³.

1.8.7. Temel Hak Ve Özgürlükler Açısından

Bireysel hakların korunması açısından yapılan denetim, olağan vergi inceleme yöntemleri çerçevesinde gerçekleştirebildiği gibi, yükümlünün vergi kaçırdığı ihbar edildiği veya belirlendiği durumlarda aramalı vergi incelemesine müracaat edilebilmektedir.

1.8.7.1. Olağan Yöntemlerle Yapılan Vergi İncelemesi

Aramalı inceleme dışında tüm inceleme yöntemleri, türleri, kişinin Anayasa' da yeri bulunan temel hak ve özgürlükleri açısından sakınca doğurmamaktadır. Çünkü normal idari usuller işletilmekte ve arama dışındaki yetkiler kullanılırken kişilere zorla bir şeyler yaptırılmamakta, iş ve evlerine zorla girilmemektedir. Mükellefin, incelemenin herhangi bir safhasında incelemeye ilişkin kendisine yüklenilen görevlerini yerine getirmemesi halinde, sonuçları yine Vergi Usul Kanunu' nda düzenlendiğinden, olağanüstü bir duruma yol açmayacaktır⁶⁴.

1.8.7.2. Aramalı Vergi İncelemesi

Vergi incelemesinin amacı olan, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak için, vergi mükelleflerinin veya vergiyi doğuran olayla ilgili kişi ve kuruluşların işyerlerinde, evlerinde ve üzerlerinde yapılan ve vergi kaçırmaya delil teşkil eden her türlü belge ve bilgiye el konulmasına yönelik olarak yapılan uygulamaya 'arama' denir.

⁶³ ŞEKER, a.g.e., s. 124.

⁶⁴ MERİÇ, a.g.e., s. 70.

Vergi incelemesinin kanunda öngörülen amacına ulaşmanın en önemli vasıtası, doğru ve hızlı bilgi ve belge temin edebilmektedir. Bilgi ve belgeler, ilgili mükelleften yazılı veya sözlü olarak istenebilir. Ancak bazı hallerde bilgi ve belgelerin kısmen veya tamamen inceleme elemanına ulaşmadan ortadan kaldırılarak yok edilmesi tehlikesi bulunmaktadır. İşte bu noktada bir bilgi ve belge temin etme yolu olarak arama, vergi incelemesinin amacına ulaşmasında oldukça önemli katkı sağlamaktadır. Bu nedenle, aramalı vergi incelemesi, gerek aramanın mükellef veya diğer ilgili kişiler üzerinde yaratacağı etkiler, gerekse aramayı yapacak kişiler ve uyacakları usul şartları açısından özel önemi bulunan bir beyan kontrol aracı olduğundan, V.U.K.' nun 142- 147. maddelerinde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir⁶⁵.

⁶⁵ Hakkı KOÇAK, "Aramalı Vergi İncelemesi ve Karşılaşılan Bir Sorun", **Vergi Dünyası**, Sayı: 213, Mayıs 1999, s. 61.

İKİNCİ BÖLÜM

HUKUKİ AÇIDAN VERGİ İNCELEMESİ VE BAZI YABANCI ÜLKE UYGULAMALARI

2.1. İNCELEMENİN İÇERİĞİ

Ülkemizde modern vergi sistemine geçme yolundaki çalışmalar 1943 yılında başlamıştır. Bu çalışmalar sonucunda, bilimsel ve modern yapılı vergi sistemine Gelir ve Kurumlar Vergisi ile Vergi Usul Kanunu' ndan oluşan reformu ile 1950 li yılında geçilmiştir⁶⁶. Sözü edilen vergiler, temelde beyan esasına dayanmaktadır. Mükelleflerin beyanname ile vergilerini bildirmesi esasına dayanan bir sistemde, yapılan beyanların doğruluğunun incelenmesi gerekliliği doğmaktadır⁶⁷. İdareyi bu anlamda bir çalışmaya iten yalnızca bazı mükelleflerin kötü niyetleri sonucu ortaya çıkan sorunlar olmayıp, kanun hükümlerinin mükelleflerce yanlış anlaşılması, yeteri ölçüde bilinmemesi, maddi hatalar yapılması gibi olasılıkların neden olduğu durumların saptanması suretiyle mükelleflerin fazla vergi ödemelerinin önüne geçilmesi de önem taşımaktadır⁶⁸.

Vergi incelemesi mecburi bir revizyon türü olup, hukuki dayanağını Vergi Usul Kanunu' ndan alır. Vergi Usul Kanunu' nun 137. maddesinde, “ bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemesine tabidir” hükmü yer almaktadır.

Vergi Usul Kanunu' nda 2365 Sayılı Kanun'la yapılan değişikliklerle; vergi incelemelerinin, “ defter, hesap ve kayıtlara “ dayandırılması ilkesinin dışına çıkılarak, ekonomik delil sistemi kabul edilmek suretiyle kapsam genişletilmiştir.

Öte yandan, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde, ispat külfeti bunu iddia eden tarafa yüklenilerek, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu ilkesi kabul edilmiş, vergi

⁶⁶ http://www.alomaliye.com/murat_veyhan_vergi_incelemesi.htm, Erişim: (04.07.2005).

⁶⁷ Azmi DEMİRCİ-Zihni KARTAL, “Vergi İncelemesi ve Kapsamı”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 211, Mart 1999, s.41.

⁶⁸ Yılmaz ÖZBALCI, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, 4. Baskı, Oluş Yayıncılık, Ankara 2001, s.222.

incelemelerinin sınırı ve buna bağlı olarak vergi inceleme elemanlarının vergi matrahının tespitine yönelik yetkileri oldukça genişletilmiştir⁶⁹.

Vergi inceleme faaliyeti, sadece ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespiti ile sınırlı olmayıp, bunun sağlanmasına yönelik işlemleri de kapsar. Yapılan incelemede, incelemeye tabi tutulan mükellefle vergiyi doğuran olay veya hukuki bir durum nedeniyle ilişkisi bulunan kişi ve kuruluşların işlemlerini de içerebilmektedir⁷⁰.

2.2. İNCELEMAYA YETKİLİ OLANLAR, YETKİ VE SORUMLULUKLARI

Vergi sistemi beyan esasına dayandırılmıştır. Bu sistem, mükelleflerin beyan ve hesaplarının zamanaşımı süresi içinde incelenebilmesine olanak tanımıştır. Ancak, vergilerin toplanmasında, beyan sistemi ile yetinilmekte, çeşitli suretle vergi incelemeleri gerçekleştirilerek etkinlik sağlanmaya çalışılmaktadır⁷¹.

“Vergi incelemesi, hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, vergi dairesi başkanı, vergi denetmeni ve vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır.

Maliye müfettişi, maliye müfettiş yardımcıları, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine haizdir” (V.U.K. Md.135) denilmek suretiyle, incelemeye kimlerin yetkili oldukları teker teker sayılarak belirtilmektedir.

Öte yandan, Bankalar Kanunu’ nun 5/2 maddesi gereği, bankalar yeminli murakıpları, Bankalar Kanunu’nda yazılı görevleri ile sınırlı olmak üzere, vergi inceleme yetkisine sahiptirler. Söz konusu kanun gereği bankalar yeminli murakıpları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları da vergi daireleri tarafından işleme konulmaktadır⁷².

Vergi dairesi başkanı, vergi dairesi müdürleri ve takdir komisyonlarının vergi inceleme yetkisi, görevlerinin gereğinden kaynaklanmakta olup, bunlar esasen sistematik vergi incelemesi yapmamaktadırlar.

⁶⁹ ŞEKER, a.g.m., s.53.

⁷⁰ M.Fevzi KARAGÖZOĞLU, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Ankara 1973, s.253.

⁷¹ Osman SARAÇ, “Vergi İncelemesi-1”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı:434, Şubat 2005, s.112.

⁷² M.Ali ÖZYER, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 1. Baskı, HUD Yayını, İstanbul 2001, s.178.

Günümüzde vergi incelemesi Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri, Maliye Müfettişleri ve Vergi Denetmenlerince yürütülmektedir. Hesap Uzmanları hariç, diğer denetim birimleri vergi incelemesi dışında teftiş ve soruşturma da yapmaktadır⁷³.

Vergi Usul Kanunu' nda sayılan meslek mensupları dışında (bankalar yeminli murakıpları hariç) hiçbir kişi veya kurumun vergi incelemesi yapmaya, vergi tarh ettirmeye veya vergi cezası kesmeye yetkisi bulunmamaktadır. Öte yandan, 3568 Sayılı Kanun uyarınca yeminli mali müşavirlere sınırlı "vergi incelemesi " yetkisi verilmiştir. Vergi iadesi işlemleri, yeniden değerlendirilmesi, kurumlar vergisinden istisna edilen kazanç ve gelirlerin kurum kazancından indirilmesi gibi işlemler yeminli mali müşavirlerin raporlarına istinaden yerine getirilmektedir. Yeminli mali müşavirler yaptıkları bu tasdik işlemlerinin doğruluğundan maddi ve manevi yönden şahsen sorumludurlar⁷⁴.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili elemanlar merkez ve taşra örgütü inceleme elemanları olarak ikili bir ayrıma tabi tutulabilir. Hesap uzmanları ve yardımcıkları, maliye müfettişleri ve yardımcıkları, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri merkez örgütünü, vergi dairesi başkanı, mal müdürleri, vergi dairesi müdürleri ve vergi denetmenleri ise taşra örgütünü oluşturmaktadır. Vergi incelemesindeki önemlerini daha iyi saptamak bakımından sözü geçen elemanları kısaca incelemek yararlı olacaktır.

2.2.1. Hesap Uzmanları ve Hesap Uzman Yardımcıları

Hesap Uzmanları Kurulu' nun kurulması hakkındaki 29.5.1945 tarih ve 4709 Sayılı Kanun'un 7. maddesinde, vergi kanunlarının gerektirdiği her türlü inceleme ve etüdlerin hesap uzmanlarınca yapılacağını hüküm altına almıştır. Bu konuda ve ilgili yönetmeliklerde zaman zaman değişiklikler yapılması yoluna gidilerek, Hesap Uzmanları Kurulu' nun etkinliğinin artırılmasına çalışılmıştır. 178 sayılı K.H.K. ' nın 21. maddesine göre, denetim ve danışma birimleri arasında sayılan Hesap Uzmanları Kurulu V.U.K. ' nun 135. maddesine göre vergi incelemesi yapmaya yetkilidir.

⁷³ 13.12.1983 tarihli, 178/5 Kanun Hükmünde Kararname.

⁷⁴ ŞEKER, a.g.m., s. 56.

Hesap Uzmanlarının görevleri şunlardır:

- 4709 Sayılı Hesap Uzmanları Kurulu Kurulmasına Dair Kanun'un Hesap Uzmanları Kurulu'na verdiği görevleri yapmak, yetkilerini kullanmak,
- Kurulun görev ve yetki alanına giren konularda mevzuat ve uygulama ile ilgili etüt, araştırma ve diğer çalışmaları yapmak, yetkileri kullanmak,
- Çeşitli kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuatla hesap uzmanlarına verilen görevleri yapmak ve yetkileri kullanmak,
- Bakan tarafından verilen diğer görevleri yapmak,
- Hesap Uzmanları Kurulu'nun teşkili ve çalışma esasları tüzükle düzenlenir.

2.2.2. Maliye Müfettişleri ve Maliye Müfettiş Yardımcıları

1879 yılında oluşturulan maliye müfettişleri en eski denetim kuruluşu mensupları olup bugünkü anlamda 1928 Bütçe Kanunu ile kurulmuştur. 178 sayılı K.H.K. 'nın 20. maddesine göre, denetim ve danışma birimleri arasında sayılan maliye müfettişleri V.U.K. 'nın 135. maddesine göre vergi incelemesi yapmaya yetkilidirler.

Maliye müfettişleri, Bakan'ın emri ve onayı üzerine, bakan adına aşağıdaki görevleri yaparlar:

- Genel, katma ve özel bütçeli dairelerle döner sermayeli kuruluşlar, kuruluş ve statüsü ne olursa olsun sermayesinin en az yarısı Devlete ait olan kuruluşlar ve bütün daire ve kuruluşların birlikte veya ayrı ayrı sermayelerinin en az yarısına iştiraki olan kuruluşları teftiş etmek,
- İmtiyazlı şirketlerde sermaye (1) numaralı bentte yer alan kuruluşların iştiraki bulunan kuruluşları yetkili makamların isteği ve Maliye Bakanı'nın izni ile teftiş etmek,
- Dernekleri mali yönden teftiş etmek,

— Çeşitli kanun, tüzük, yönetmelik ve kararlar Maliye Bakanı' nın, Maliye Müfettişleri'ne tanıdığı teftiş ve inceleme yetkilerini kullanmak.

2.2.3. Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri

1936 yılına kadar ' Pul Müfettişi ', 1936' da ' Varidat Kontrolörü' , 1950 yılından sonra da ' Gelirler Kontrolörü ', ünvanı ile görev yapan Gelirler Kontrolörleri V.U.K. ' nun 135. maddesine göre vergi incelemesi yapmaya yetkilidirler.

Maliye Bakanlığı bünyesinde merkez denetim elemanı olarak 56 yıldır görev yapan Gelirler Kontrolörleri Türkiye genelinde vergi denetimi yapma, gelir idaresi merkez ve taşra teşkilatının bütün işlemlerini teftiş etme, maliye memurları hakkında soruşturma yapma ve denetim işlerini gerçekleştirme görev ve yetkileri ile donatılmış merkezi denetim elemanıdır.

Gelirler Kontrolörleri'nin diğer görevlerinden ayrı olarak vergi denetimi ile ilgili görev, yetki ve sorumluluklarının başlıcaları şunlardır:

- Gelirler İdaresi Başkanlığı' nın merkez ve taşra teşkilatının bütün illerini teftiş etmek ve incelemek,

— Maliye memurları hakkında soruşturma yapmak,

— Teftiş ve soruşturma ile ilgili mahrem de olsa her türlü defter, belge ve yazıları incelemek,

— Vergi Usul Kanunu hükümleri gereğince vergi kanunları açısından, mükellefler hakkında her türlü vergi incelemesini yapmak,

— Bakanlık Makamı ve Gelirler İdaresi Başkanlığı' nca verilen diğer işleri yapmak görev ve yetkilerine sahiptirler.

Gelirler Kontrolörleri nitelik, yetiştirme tarzları ve taşıdıkları yetkiler bakımından ülkemizde konularında caydırıcı yönü en fazla denetim gücü olma özelliğini taşımaktadır.

2.2.4. İlin En Büyük Mal Memuru ve Vergi Dairesi Müdürleri

İlin en büyük mal memuru olarak Gelirler İdaresi Başkanı ile Vergi Dairesi Müdürleri de V.U.K. ' nun 135. maddesine göre vergi incelemesi yapmaya yetkilidirler. Yönetimlerindeki inceleme yetkisine sahip elemanlar aracılığıyla incelemeleri gerçekleştirmek olanağına sahip olduklarından fiilen pek inceleme yapmamaktadırlar.

2.2.5. Vergi Denetmenleri

Vergi Denetmenleri, V.U.K. ' nun 135. maddesine göre vergi incelemesine yetkilidirler. İllerde ve ilçelerde hizmet gören bu elemanlar, servisleri kontrol etmek, vergi incelemesi ve yoklama yapmak üzere Gelirler İdaresi Başkanı' nın emri altında çalışmaktadırlar.

Vergi denetmenleri, bölge müdürlükleri veya illerde görev yapmalarına karşılık, yetkileri bakımından inceleme alanları buldukları il veya bölge ile sınırlı değildir. Vergi denetmenleri, herhangi bir il veya bölgede de vergi incelemesini gerektiren bir durumun varlığı halinde vergi incelemesi yapabilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda bu durumda vergi incelemesi yapmalarını engelleyen yasal bir düzenleme söz konusu değildir. Ancak böyle bir durumun varlığı halinde vergi denetmeni o il veya bölgede görevli vergi denetmeni tarafından olayın incelenmesini talep eder⁷⁵.

Yetki ve Sorumlulukları:

Vergi incelemesi zor ve sıkıntılı bir iştir. Bu işin zorluğu verginin alacaklısı olan devlet ile borçlusunu olan yükümlünün arasındaki çıkar çatışmasından kaynaklanır. Ağırıklı olarak bu sebepten dolayı yükümlüler denetlenmekten hoşlanmazlar. İşin bu özelliği sebebiyle vergi inceleme elemanına hem ciddi bazı sorumluluklar yüklenmiş hem de incelemenin yasada belirlenen amacına ulaşmasını sağlayabilmek için bazı yetkiler tanınmıştır⁷⁶.

Vergi inceleme sürecinde inceleme elemanının başlıca yetkileri; yükümlüden defter, kayıt ve belgelerin ibrazını istemek, incelemeyi işyerinde yapma

⁷⁵ <http://www.vdd.org.tr/meslek/gorevyetki.asp>, Erişim: (26.11.2006).

⁷⁶ Sevil ŞİN, **Avrupa Birliği ve Türkiye' de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları**, İTO Yayını, İstanbul 2005, s. 129.

(işyerinin ortamının ve çalışma koşullarının uygun olup olmadığının belirlemek için işyerini gezip görmek), mükelleften açıklama yapmasını istemek, gerekirse arama yapmak (sulh yargıcından arama kararı alınarak), inceleme sonuçları nedeniyle defter ve kanıtlayıcı belgeleri daireye getirmek, mükellef ve üçüncü şahıslardan bilgi istemek şeklinde sıralanabilir.

Belirtilen yetkileri yanında vergi inceleme elemanlarının uymaları gereken bazı koşullar da bulunmaktadır. V.U.K. ' nun 5. maddesinde vergi işlemleri ve vergi incelemeleri ile uğraşan elemanlar "... görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanamazlar" denilmekte ve sorumluluklarının görevlerinden ayrılışları dahi devam edeceği belirtilmiş bulunmaktadır. Vergi mahremiyetinin ihlali ile ilgili aynı kanunun 362. maddesi ise, vergi mahremiyetine uymaya zorunlu olup ta, uymayanlara Türk Ceza Kanunu' nun 198. maddesinde yazılı cezanın iki katının hüküm olunacağı, ancak bu cezanın iki aydan az olamayacağı belirtilmekte ve suçları tekrar edenlerin bir daha devlet hizmetinde kullanılmayacakları hükmü yer almaktadır.

Sözü edilen koşullardan bir başkası da, V.U.K. ' nun 6. maddesinde yer almakta olup, bu maddede, vergi işlemleri ve incelemeleri ile uğraşan elemanların; kendilerine, nişanlılarına, boşanmış bile olsalar eşlerine; kan ve sıhri usul ve fûruuna, evlatlığına veya kendisini evlat edinene yahut kan hısımlığında üçüncü dereceye (üçüncü derece dahil), sıhri hısımlıkta ise bu hısımlığı oluşturan evlilik ortadan kalkmış olsa bile üçüncü dereceye(üçüncü derece dahil) kadar olan civar hısımlarına; kanuni temsilci veya vekili buldukları kişilere ait vergi inceleme işleriyle uğraşamayacakları, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz bile olsa yapamayacakları belirtilmektedir. Aynı kanunun 363. maddesinde de buna uymayanların Türk Ceza Kanunu' nun 240. maddesine göre cezalandırılacakları, eğer kaçakçılık cezasını gerektiren bir fiile katılma, yardım ya da o fiili teşvik söz konusu ise V.U.K. ' nun 338, 346 ve 347. maddeleri hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir.

2.3. İNCELEMAYA TABİ OLANLAR VE SORUMLULUKLARI

V.U.K. ' nun 137. maddesinde, bu kanun veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişilerin vergi incelemelerine tabi olduklarına hükmedilmiştir. Kimlerin bu zorunlulukta olduklarının V.U.K. ' nun 172. ve onu izleyen maddeleri ile aynı kanunun 232, 234, 235, 254-257. maddelerinde sayılmıştır. V.U.K. ' nun 172. maddesinde; ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernekler, tesislere ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı ile çiftçilerden oluşan gerçek ve tüzel kişilerin koyulan ilkelere uygun olarak defter tutacakları hüküm altına alınmıştır. Aynı kanunun 232, 234, 235 ve 254-257. maddelerinde ise, belgeleri saklamak ve istenildiğinde göstermek zorunluluğunda olan mükellef ve sorumlular yer almaktadır⁷⁷.

Vergi sistemlerinde maddi vergi hukukuna ilişkin hükümlerle her vergi türünde vergi yükümlüsünün ve sorumlusunun kimler olduğu belirtilmiştir. Vergi incelemesine muhatap olan yükümlü veya sorumluların üçüncü şahıslara yaptıkları özel sözleşmeler nedeniyle kendilerine salınacak vergi ve cezalardan kurtulmaları mümkün değildir. Bu tür sözleşmeler ancak üçüncü kişiler ile, sözleşmeye taraf olan yükümlü veya sorumlu arasında özel hukuk açısından sonuç doğururlar. Diğer bir deyişle, vergi incelemesinin muhatabı, özel sözleşmelerle değiştirilememektedir. Nitekim Danıştay, kolektif şirketin ortağının kendisine ait payın bir bölümünü noter senediyle bir başkasına devretmiş olmasının, vergi yasalarından doğan sorumluluklarını da değiştirici nitelik taşımadığına karar vermiştir⁷⁸.

Defter ve hesap tutmak, kanıtlayıcı belgeleri saklamak ve istenildiğinde göstermek zorunluluğunda olan bu mükelleflerin büyük bir kısmı; ticari kuruluşlar, tarımsal kuruluşlar ve serbest meslek erbaplarından oluşmaktadır. Yapılan incelemeler büyük ölçüde söz konusu mükelleflerin tüm vergilerle ilgili sorumluluklarının araştırılması ve gerçeğe uygun bir şekilde bildirimde bulunup bulunmadıklarının saptanmasına yöneliktir. Başka bir deyişle mükelleflerin defter ve işlemlerinin incelenmesi genellikle yalnızca belirli vergileri değil, tüm vergilerle ilgili sorumluluklarının ayrı ayrı doğruluğu ve tamliğinin araştırılmasını içermektedir.

⁷⁷ AKDOĞAN, a.g.e., s. 72.

⁷⁸ Ekrem İSPİR, **Danıştay 4.Daire Kararları**, 1. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 1991, s.244-245.

Ancak, bunun aksi de yani yalnızca bir veya birkaç vergi açısından incelemenin yürütülmesi de söz konusu olabilmektedir⁷⁹.

Vergi inceleme fonksiyonunun etkin ve olumlu bir şekilde işleyişi bakımından, mükelleflerin de uymaları gerekli olan bazı zorunluluklar bulunmaktadır. Bu zorunlulukların başlıcaları; defter tutmak ve istenildiğinde göstermek, inceleme elemanlarına çalışma yeri göstermek ve resmi çalışma saatlerinde işyerinde çalışabilmesini sağlamak, ona yardım etmek, inceleme ile ilgili her türlü açıklamaları yapmak, gerektiği takdirde inceleme elemanının işyerinin her tarafını gezip görmesini sağlamak şeklinde sıralanabilir. Ayrıca; üçüncü kişiler bakımından da aynı zorunluluklar geçerlidir (V.U.K. Md. 256-257).

Defter tutma ile ilgili hükümler, Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu'nda yer almaktadır. V.U.K. ' nun 171. maddesiyle mükelleflerin tutacakları defterler, vergi uygulaması bakımından; mükellefin vergi ile ilgili servet; sermaye ve hesap durumunu saptamak, vergi ile ilgili işlem ve hesap sonuçlarını bulmak işlemlerini göstermek, mükelleflerin hesap ve kayıtlarından vergi karşısındaki durumlarını kontrol etmek ve incelemek, mükelleflerin hesap ve kayıtları yardımıyla üçüncü kişilerin vergi durumlarını kontrol etmek ve incelemek amaçlarını sağlayacak şekilde tutacakları belirtilmiştir. Kanun'un 172. maddesinde bunun istisnaları, izleyen maddelerde de defter tutmayla ilgili öteki hükümler yer almaktadır. T.T.K.'nda da, tutulacak defterlerle ilgili hükümler bulunmaktadır. Her iki kanunda bu konuda, müşterek hükümler yanında; işletme hesabı yöntemine göre defter tutacaklarının saptanması, defterlerin onaylanması ve saklama süreleri bakımından farklı hükümler de yer almış bulunmaktadır.

Vergi incelemesi bakımından önem taşıyan başka bir sorumluluk da tutulan defter ve belgelerin, inceleme elemanlarına istedikleri takdirde gösterilmesi ve incelemeleri için verilmesidir. Gösterilmesi gereken defter ve belgelerin belirlenmesi, inceleme elemanlarının tasarrufunda bulunmakta olup, bu yetki; mükellefle ya da işiyle ilgili bütün defter ve belgelerin incelenbilmesine yöneliktir. Nitekim V.U.K. ' nun 256. maddesinde bu yükümlülük, "Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişilerin bu kısım gereğince muhafaza ettikleri her türlü defter, vesika ve karneleri muhafaza süresi içinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmeye mecburdurlar" şeklinde belirtilmiş

⁷⁹ AKDOĞAN, a.g.e., s. 72.

bulunmaktadır. Defter ve belgelerin nedensiz olarak gösterilmesinden kaçınıldığı durumlarda, matrahın re' sen saptanması ve bir vergi suçu olması nedeniyle ceza hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

Mükellefin, inceleme elemanının çalışmalarını rahat bir şekilde sürdürebilmesi bakımından çalışma yeri göstermesi, inceleme elemanı gerek görürse işyerinin her tarafını gezdirmesi ve işin genişliğini görmesini sağlaması gerekmektedir. Bu, V.U.K. ' nun yukarıda açıklanmış bulunan 257. maddesinin bir sonucudur. Aynı maddenin ikinci bendiyle de mükellefler, inceleme ile ilgili her türlü açıklamayı yapmakla zorunlu tutulmuş olup, bu zorunluluk hem iş sahibini, hem de işletmede çalışan kişileri içermektedir. Söz konusu ödevleri nedensiz olarak yerine getirmeyenler hakkında, V.U.K. ' nun 361. maddesine göre ceza hükmolmektedir.

V.U.K. Md. 134' te mevcut olan fiili envanter hükmünü tamamlayıcı şekilde, 2365 Sayılı Kanunla maddeye eklenen 5. bende göre, yükümlüye bir ödev daha getirilmiş bulunmaktadır. Bu şekilde yükümlünün, gerektiğinde işine ara verip, eleman, araç ve gereçleriyle fiili envanteri yapması ödevi sağlanmış olmaktadır.

Bilgisayar ile defter tutan yükümlülerin incelenmesi sırasında, firmaların bilgi işlem personelinin inceleme elemanına yardım etmesi zorunluluğunun yasal düzenleme ile getirilmesi önerilmiştir⁸⁰.

Vergi incelemesinin başarısı bakımından önemli bir sorumluluk, bilgi verme konusundadır. V.U.K. ' nun 148. maddesinde, kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı' nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.

Bilgiler yazı veya sözle istenir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tenkit ve cevap vermeleri içinde kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Bilgi istemek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez. Memleket dışı imtiyazlardan yaralanan yabancı devlet memurları bilgi vermek mecburiyetine tabi olamazlar denilmekte izleyen maddelerde de bilgi verme sürecinin işleyişi ve istisnai durumlara yer verilmiş bulunmaktadır. Bilgi vermekten çekinenler hakkında Borçlar Kanunu' nun 361. maddesine göre ceza uygulanmaktadır.

⁸⁰ Ahmet AYAZ, "Bilgisayar Uygulamaları ve Denetimi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 61, Temmuz-Ağustos 1992, s. 30.

Vergi incelemesine tabi olanların belirtilen sorumlulukları dışında, vergi kaçakçılığı yapıldığı konusunda bilgi sahibi olmaları halinde, özellikle kamu kuruluşları için ihbarda bulunma zorunluluğu bulunmaktadır. Özel kişiler bakımından bu özendirici ikramiyelerle sağlanmaya çalışılmaktadır⁸¹.

2.4. İNCELEME ZAMANI

Vergi incelemesinin amacı; mükellefin defter, belge ve işlemlerini araştırmak suretiyle vergilendirme ile ilgili hususların doğruluğunu saptamaktır. Mükellefe, inceleme yapılacağı konusunda önceden haber verilmesi, bu amacın gerçekleşmesi bakımından sakıncalı olacaktır. Vergi inceleme fonksiyonu, yalnızca defter ve belgelere yönelik olmayıp, aynı zamanda günlük işlemler ile aktif ve pasif değerlerin kayıtlara uygunluğunun araştırılmasını da içermektedir. Bu durum, önceden haber verilmesi halinde mükelleflerin, yaptıkları özel amaçlı işlemlere uygun önlemleri almalarına olanak verecektir ki, incelemeden beklenen yarar azalacaktır⁸².

V.U.K. ' nun incelemenin zamanını düzenleyen 138. maddesinde; "Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağı evvelden haber verilmesi mecburi değildir. İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dâhil olmak üzere, tarh zaman aşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. Evvelce inceleme yapılmış ve matrahın re' sen takdir olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani değildir" denilmiştir.

Yasa hükmü uyarınca vergi inceleme yetkisi olanlar kendi hazırlıklarını tamamladıktan sonra yükümlüye hiç haber vermeksizin işletmeye giderek, zamanaşımına uğramamış herhangi bir dönemin defter ve belgelerinin ibrazını isteyerek vergi incelemesine başlayabilirler⁸³.

V.U.K. ' nun 138. maddesinin son hükmü gereğince, daha önceden vergi incelemesi yapılmış veya matrah re' sen takdir edilmiş olsa dahi, aynı işlemlerin yeniden incelenmesi, yapılan tarhiyatın ikmali söz konusu olabilmektedir. Bu durum, özellikle merkezi ve bölgesel inceleme elemanlarının görevlerini gerçekleştirmeleri sırasında ortaya çıkabilmektedir. Örneğin; daha önce vergi denetmenleri ya da

⁸¹ AKDOĞAN, a.g.e., s. 73.

⁸² DİKER, a.g.t., s. 48.

⁸³ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 104.

vergi dairesi müdürlerince inceleme yapılmış olmasına rağmen, Maliye Bakanlığı'na yapılan programlar gereğince veya ihbar sonucu aynı mükellef işlemlerinin hesap uzmanları, maliye müfettişleri ya da öteki merkez inceleme elemanlarınca tekrar incelemesi yapılabilmektedir. Ortaya çıkabilecek matrah farkları nedeniyle ikmalen tarh söz konusu olabilmektedir. Ancak, burada da incelemenin zamanaşımı süresi içinde yapılması gerekliliğini belirtmek gerekir⁸⁴.

2.5. İNCELEMENİN YAPILACAĞI YER

İncelemenin yapılacağı yer ile ilgili olarak, V.U.K. ' nun 139. maddesinde, " Vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın işyerinde yapılır.

İşyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkânsız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir.

Bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir.

İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanlarda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilir" hükmü yer almış bulunmaktadır.

Madde hükmünden de anlaşılacağı gibi V.U.K. ' nun da vergi incelemesinin nerede yapılacağı açık ve net bir şekilde belirlenmiştir. Buna göre vergi incelemesi incelemeye tabi olanın işyerinde yapılır. Ancak bu kuralın iki istisnası vardır⁸⁵;

Birincisi, işyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerin varlığı,

İkincisi, mükellef ve vergi sorumlusunun istemesi halinde inceleme dairede yapılabilecektir.

⁸⁴ AKDOĞAN, a.g.e., s. 76.

⁸⁵ Kerem BİLİCİ, "defter Belge İbrazı Kapsamında Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yerin Tayini", **Vergi Sorunları**, Sayı:191, Ağustos 2004, s. 85.

İnceleme elemanlarının yukarıda belirtilen özel durumlar söz konusu olmadan defter ve belgelerin V.U.K. ' nun 139. maddesinde yer alan ve incelemenin yapılacağı yerle ilgili bulunan kurallara uyulmaksızın doğrudan doğruya vergi incelemesi yapılmak üzere daireye ibrazını istemeleri yasal değildir. Bu gibi durumlarda, mükellefin defter ve belgeleri ibraz etmemesi üzerine, mükellef aleyhine herhangi bir işlem yapılamaz ve re' sen takdir yoluyla vergi de salınamaz⁸⁶.

Vergi incelemesinin incelemeye tabi olanın işyerinde yapılmasından maksat inceleme yapan memurun işletmeyi gezip görmesinin, işin nevi ve mahiyeti ve genişliği hakkında edinmesini sağlamaktır. Bu itibarla iş yeri tabiriyle fiilen işin yapılacağı yer kastedilmektedir. Herhangi bir sınaî işletmenin muhasebesi, fabrika dışında ayrı bir büroda bulunsa bile, inceleme yapacak memur işletmenin muhasebe dışında makine ve tesislerini gezip görmek zorundadır. Hatta mümkün olan hallerde incelemeler, işletme dışındaki büroda değil, işletmenin faaliyet yerinde yapılmalıdır. Çünkü ancak bu suretledir ki, inceleme elemanının görüşleri açık ve müspet esaslara dayanış olur⁸⁷.

İncelemeye tabi olanın iş yerinde vergi incelemesinin yapılmasını nasıl anlamak gerektiği hakkında defter ve belgelerden görülemeyecek iş akışı, fiziksel durumlar, işletmeye özel hallerin gözlemi ve tespitine münhasır bir zorunluluk ve gereklilik anlaşılmaktadır. Şu halde bize göre bir vergi inceleme elemanı iş yerine gelip belirtilen gözlemleri, tespitleri yaptığı takdirde, kanun koyucunun getirdiği kurala uymuş kabul edilmeli, bunlar dışındaki inceleme çalışmalarını iş yeri dışında yaptığıında, bu kuralın ihlal edildiği sonucuna varılmamalıdır⁸⁸.

İncelemenin işyeri dışında yapılabileceği zorunlu haller ise, işyerinin inceleme yapmaya uygun olmaması, mükellefin ölmüş olması ya da işini terk etmesi gibi durumlardır. Burada, iş yerinin müsait olmamasıyla kastedilen husus, işyerinde incelemeye yapmaya müsait bir yer bulunmaması işyerinin müsait olmadığını gösterir mi? İşyerinin mekân bakımından uygun olmamasının zorunlu sebep kabul edilmesi hususu vergi inceleme elemanına işletmede verebilecek bağımsız ve anahtarı olan bir odanın olmamasını kapsar. Müsait olmama hali için,

⁸⁶ AKDENİZ, a.g.m., s. 63.

⁸⁷ ŞEKER, a.g.e., s. 158.

⁸⁸ BİLİCİ, a.g.m., s. 85.

yalnızca mekân bakımından uygun olmamayı kabul etmemek gerekir. Sağlıklı ve güvenli bir vergi incelemesi için, mekânın dışındaki bazı koşulların da uygun olması gerekir⁸⁹.

Mükellef ve sorumluların incelemenin dairede yapılmasını istemeleri halinde de, incelemeler dairede yapılabilir. Bu durumda, gerekli defter ve belgelerin daireye getirilmesi mükelleften yazı ile istenilmektedir. Verilen süre içerisinde istenilen defter ve belgelerin daireye getirilip, inceleme elemanına teslimi gerekmektedir. Aksi takdirde ve bir özür yoksa defter ve belgeler verilmemiş sayılmakta, vergi matrahının re' sen takdir yoluyla saptanması söz konusu olmaktadır. Mükellef, defter ve belgeleri haklı bir özürle getiremediğini kanıtlarsa, defter ve belgelerin daireye getirilmesi için kendisine onbeş günden az olmamak üzere uygun, yeni bir süre verilmektedir. Sözü geçen özürler; ağır kaza, ağır hastalık, deprem gibi V.U.K. ' nun 13. maddesinde mücbir neden olarak sayılan hallerin dışında kalan durumlardır. Bu gibi mücbir nedenlerle defter ve belgeler verilmemişse, mücbir nedenler ortadan kalkıncaya kadar süreler işlememektedir. Başka bir deyişle, mücbir neden ortadan kalktığı zaman defter ve belgeler verilmemişse, aynen zamanında verilmiş gibi kabul edilmektedir⁹⁰.

Vergi inceleme yöntemleri bakımından, iş yerinde inceleme ile ilgili olarak eğer işletmenin büyüklüğüne göre yeteri kadar gidilmiş, gözlem yapılmış, tespit yapılmış, artık inceleme iş yerinde yapılmış kabul edilmektedir. Eğer bu yapılamamışsa, tarhiyatın tümünden terkinini yerine, matrah farkının defter ve belgelerden bulunanın ilgili diğer maddelere de uygunsa, onaylanması; işletme ve defter, belge dışı bulgular matrah farkının, diğer yasa maddelerine, karinelere uygunsa, onaylanması; işletmede yapılması gereken gözlem ve tespitler yapılmadığında, buna göre de bulunan fark var ise; buna dayalı tarhiyat kısmının terkinine karar verilmesi gerektiği belirtilmektedir⁹¹.

2.6. İNCELEMEDE UYULACAK ESASLAR

Günümüz vergi sistemleri mükelleflerle işbirliği ilkesine dayanmaktadır. Bu ilke, inceleme elemanları ve mükelleflerin karşılıklı anlayış içinde ve görüş farklarını birbirlerine açıklamaları, anlaşmaları suretiyle inceleme işlemlerinin

⁸⁹ ŞEKER, a.g.m., s. 161.

⁹⁰ Recep TURGAY, **Vergi Usul Yorum ve Tatbikatı**, İstanbul 1969, s. 414.

⁹¹ ŞEKER, a.g.e., s. 167.

tamamlanabilmesine olanak vermektedir. Aynı amaçla V.U.K. ' nun da vergi incelemesi bakımından idare-mükellef ilişkilerini düzenleyici nitelikteki hükümlere yer verilmiştir. Bu hükümlerden bir kısmı da incelemede uyulacak esaslarla ilgili olup, V.U.K. ' nun 140. maddesinde yer almış bulunmaktadır. Söz konusu madde hükmüyle, vergi incelemesi yapanlara inceleme sırasında uymaları gereken bazı ilkeler getirilmiştir.

Bunlardan ilki inceleme konusunun açıklanması ile ilgili olup, sözü geçen maddenin birinci fıkrası hükmü; görevli elemanların, incelemeye tabi olanlara, incelemenin konusunu ise başlamadan önce anlatmaları zorunluluğu getirilmiş bulunmaktadır.

Burada önemli olan husus; yapılacak incelemenin normal inceleme mi, başka bir mükellefin hesap ve işlerinin incelenmesi nedeniyle yapılacak bir karşıt inceleme mi, yoksa bir ihbar sonucu mu olduğunun mükellefe anlatılmasıdır. Ayrıca, incelemenin hangi vergileri ve yılları içerdiğinin açıklanması da, mükellefin bilmesinde karar olan konulardır. Açıklamalar, mükellefe veya temsilcisine yapılabilmektedir⁹².

İkinci zorunluluk, incelemeye tabi tutulmanın izni olmadıkça, resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar veya buna devam edemezler. Ancak, tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili güvenlik önlemlerin inceleme yapılan yerde çalışmalarını engellemeyecek şekilde olması koşuluna yer verilmiştir. Başka bir deyişle, inceleme elemanının kabul etmesi ve mükellefin izni olması kaydıyla, resmi çalışma saatleri dışında da inceleme yapma olanağı vardır.

V.U.K. ' nun 140. maddesinin üçüncü fıkrası hükmü gereğince, inceleme bittiği zaman, incelemeye tabi tutulan kişiye incelemenin yapıldığının kanıtı olmak üzere bir belgenin verilmesi gerekmektedir. Bu ödev; incelenen defter ve belgelere inceleme yapıldığı konusunda kayıt düşülmesi, resmi bir yazı ile hangi defter ve belgelerin incelendiğinin bildirilmesi ya da inceleme tutanağı düzenlemesi şeklinde getirilebilmektedir⁹³.

Diğer yandan, vergi inceleme elemanları, V.U.K. ' nun 5. maddesinde yer alan düzenleme uyarınca, yükümlünün veya yükümlü ile ilgili kimselerin şahıslarına,

⁹² TURGAY, a.g.e., s. 416.

⁹³ TURGAY, a.g.e., s. 417.

muameleleri ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların aleyhine kullanamazlar.

İnceleme elemanlarının V.U.K. 'nda düzenlenen ve yukarıda açıklanan uyması gereken kurallar dışında, yaptığı işin doğası gereği tam bir tarafsızlıkla hareket etmesi, kamu yararını ve incelenen kişinin yararını hukuk kurallarına dayanarak birbirinden ayırabilmesi, incelemenin her aşamasında objektif olması ve incelemenin her aşamasında yükümlüyü eğitime çabasına sahip olması gerekmektedir⁹⁴.

2.7. İNCELEME TUTANAKLARI

Tutanak, vergilendirme ile ilgili maddi olayların, ifadelerin ve istemlerin yetkili memurlarca tespit edildiği resmi bir belgedir⁹⁵.

V.U.K. ' nun 141. maddesinde "inceleme esnasında lüzum görülen hallerde vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir. İlgililerin itiraz ve mülhazaları varsa bunlarda tutanağa geçirilir. Bu düzenlenen tutanakların birer nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir" denilmek suretiyle inceleme tutanakları tanımlanmıştır.

Anlaşılabacağı üzere inceleme tutanakları vergiyi doğuran olayı ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetini saptamaya yönelik olup, inceleme esnasında bulunan ve delil oluşturacak çeşitli olay ve bilgiler ile bu olay ve bilgiler üzerinde incelemeye muhatap olanların mutabakatını ya da itirazlarını yazılı hale getirerek ödenmesi gereken verginin saptanmasında önemli ispat vasıtası olma işlevinde sahiptir⁹⁶.

⁹⁴ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 106.

⁹⁵ Hilmi TAKAZ, "Vergi Hukukumuzda Yoklama ve İnceleme Tutanakları", **Yaklaşım**, Sayı: 5, Mayıs 1993, s. 65.

⁹⁶ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 109.

2.7.1. Tutanağın Düzenlenme Biçimi

Tutanak düzenlenirken aşağıdaki hususlara yer verilmektedir⁹⁷.

— Tutanakta öncelikle 'tutanak' şeklinde ve büyük harfle yazılmış bir başlığa yer verilmektedir.

— Hakkında tutanak düzenlenen mükellef veya üçüncü şahıslara ait gerekli bilgi ile tutanağın tanzim yeri ve tarihi gösterilmelidir.

— Tutanağın ikinci paragrafında defter ve belgelerde kanuna aykırı olduğu tespit edilen olay ve hesap durumları gösterilmelidir.

— Tutanağın son kısmında, ayrı bir paragraf olarak tutanağın kimler tarafından düzenlendiği, sesli olarak okunduğu, içeriğinin doğruluğunun anlaşıldığı, tutanak sayfalarının kaç numaralı mühürlendiği, tutanağın nerede ve ne zaman düzenlendiği açık olarak belirtilmeli ve tutanağın altı düzenleyenler tarafından imzalanmalıdır.

2.7.2. Tutanağın Düzenlenmesinde Uyulacak Hususlar

— Tutanakta kullanılan ifade ve cümleler kısa öz ve anlaşılır olmalı, yanlış anlamaya imkân vermeden gerektiğinde bu incelemeyle ilgili raporun başka bir inceleme elemanınca düzenlenmesine de olanak sağlamalıdır.

— Tutanağı düzenleyen kişi tutanakta hiçbir şekilde kendi görüş ve düşüncelerine yer vermemeli, ayrıca raporu nasıl yazacağını önceden tasarlayarak tespiti gereken hususları noksansız olarak tutanağa almalı, hiçbir zaman yeni bir tutanak tanzim etmek veya yeniden inceleme yapmak zorunda kalmamalıdır.

— İtirazi kayıtlı imzalanan tutanaklara mükellefler sonradan mali ve idari kaza mercilerine itiraz etmekte ve inceleme elemanının tutanakta yer alan olaylar ve hesap durumlarını tespitinde hata yaptığını ileri sürerek bilirkişi incelemesi

⁹⁷ DİKER, a.g.t., s. 55.

sonucunda maddi delillere dayanılarak bulunan bu matrah farkları kaldırılmaktadır⁹⁸.

— Tutanakla yer alan ve deftere geçmeyen satış hasılatı, mükerrer gider kaydı, envanter sırasında bilanço kıymetlerinin yanlış değerlendirilmesi, hatalı muhasebe kayıtları ve benzeri mahiyetteki olaylar için bu hatalı kayıtların veya durumların defterin diğer sayfalarında hiçbir şekilde düzeltilmemiş olduğu, ayrı bir tutanak maddesi olarak açıkça belirtilmektedir.

— Tutanağın düzenlenmesi sırasında, mükellef veya kanuni temsilcisi bulunmalıdır. Ayrıca, bu kişilerle birlikte, mükellefin muhasebecisi de bulunabilir.

Tutanağın her sayfası düzenleyenler tarafından ayrı ayrı imzalanmalı ve inceleme elemanının resmi mühürü ile mühürlenmelidir.

— Temize çekilmiş tutanaklarda yapılacak düzeltme ve silintiler hem mükellef hem de inceleme elemanınca her birinin yanına mühür veya paraf konulmak suretiyle tasdik edilmelidir.

2.7.3. Düzenlenen Tutanakların İmzalanmaktan Çekinilmesi

V.U.K. ' nun 141. maddesine göre, tutanağın imza edilmemesi halinde incelemeye ibraz edilen defter ve belgeler, mükellefe verilmez, vergi dairesine teslim edilir. İmzadan çekinilmesi, vergi incelemesinin hukuki sonuçlarını doğurmasına engel değildir. İnceleme raporları, imzasız tutanağa dayanılarak düzenlenir ve bulunan matrah farkları üzerinden gerekli tarhiyatlar vergi dairesi tarafından yapılarak vergi, ceza ve faizler mükelleften alınır. Çünkü İnceleme ile her zaman iddia edilebilir⁹⁹.

Mükellefler imzadan imtina etmek yerine tutanağı dikkatle okuyup itirazları varsa bunu da belirtmesini inceleme yetkilisinden istemelidirler. Vergi inceleme yetkilisi de incelemeyi tamamladığında yükümlü ile yapılan inceleme ve elde edilen bulgular ile bunların doğuracağı muhtemel hukuki sonuçlar hakkında nezdinde inceleme yapılanı bilgilendirmelidir. Eğer varsa itirazları, bunları da tutanağa

⁹⁸ Şükrü KIZILLOT, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, 1. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1991, s. 1288.

⁹⁹ Ekrem İSPİR, Tahsin YAĞMURLU, Yılmaz ÖZBALCI, **Vergi Usul Kanunu Uygulamasına İlişkin Danıştay Kararları**, 1. Baskı, Feryal Matbaacılık, Ankara 1985, s.138.

yazmalıdırlar. İnceleme yetkilisi yükümlü veya yetkilisi tarafından yapılan açıklamayı dikkatle dinlemeli ve objektifliğini koruyabilmelidir. Yani eğer yükümlünün yaptığı itirazda haklılık payı varsa tutanağı bir kez daha gözden geçirmelidir. Çünkü yükümlü ve yetkilisi haklılığına inanmadığı bir tutanağı uyuşmazlık konusu yapacak ve bunu ispatlama yoluna gidecektir. Kaldı ki inceleme sonuçlarını saptayan tutanakların yükümlü veya yetkilisi tarafından imzalanması yükümlü açısından "hak dondurucu" bir işlem değildir¹⁰⁰. Yükümlü veya nezdinde inceleme yapılanın tutanağı "itirazi kayıtla" imzaladıkları bazı durumlarda konuyu uyuşmazlık konusu olarak vergi yargısına intikal ettirecek tutanaktaki hususların yanlış saptandığını iddia ederek bilirkişi atanmasını talep edebilmektedirler¹⁰¹.

Vergi incelemesi sonucunda düzenlenen tutanakların imzalanmaması durumunda, vergi inceleme raporu imzasız tutanağa dayanılarak düzenlenir. Yani tutanağın imzalanmaması vergi incelenmesinin hukuki sonucu doğurmasına engel değildir. Yükümlü bunun aksini defter ve belgeleriyle her zaman iddia edebilir¹⁰².

2.8. BAZI YABANCI ÜLKE UYGULAMALARI

Çalışmamızda esas amaç Türkiye' de yapılmakta olan vergi incelemesi hakkında bilgi vermek olmasına rağmen, bazı gelişmiş ülkelerdeki uygulamalara değinilerek ileriki bölümde açıklayacağımız ülkemiz uygulaması hakkında, daha net fikirlere varmamıza yardımcı olacaktır.

2.8.1. Amerika Birleşik Devletleri' nde Vergi İncelmesi

A.B.D Vergi İdaresi (IRS- Internal Revenue Service) Temmuz 1862 yılında A.B.D. Kongresi tarafından alınan kararla kurulmuştur. 1950 ve 1952 yıllarında çıkarılan yeniden yapılandırma planları ile bugünkü kurumsal yapısına ulaşmıştır. IRS, Hazine İdaresi' ne (Department of Treasury) bağlı yedi kurumdan (Bureau) biridir. Vergi idaresi ve vergi kanunlarını Hazine Sekreterliği' nin denetimi ve gözetimi altında yürütmekte ve uygulamaktadır¹⁰³.

¹⁰⁰ Adnan TEZEL, "Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi", **Yaklaşım**, Sayı: 56, Ağustos 1997, s.14.

¹⁰¹ ŞİN, a.g.e., s. 174.

¹⁰² TAKAZ a.g.m., s. 65.

¹⁰³ Michael MULRONEY, **Federal Tax Examination**, John Wiley & Sons inc, U.S.A., 1985.

1862 yılında kurulan IRS, 4 bölge idaresi, 33 vergi dairesine sahiptir. Merkezi idarenin görevleri, bölgeler ve vergi daireleri için çalışma programlarını hazırlamak, önemli veri sistemlerinin dizaynını ve satın alımını planlamak, iş yükü analizi ve programları dikkate alarak, personeli bölgelere dağıtmak, bölge ve vergi dairelerinin program uygulamalarını değerlendirmek, kongre, yabancı ülkeler ve eyaletlerdeki vergi görevlileri ile temas kurmak, mükellef hesapları ve yönetim bilgi sistemlerinin bulunduğu iki Bilgi İşlem Merkezi ve IRS Hizmet Merkezini yönlendirmektir. IRS, federal gelir vergisi, veraset ve intikal vergisi, istihdam vergileri ve birkaç tüketim vergisinin, tahsilâtından ve uygulanmasından sorumludur. Diğer tüketim vergilerinden Alkol Tütün ve Ateşli Silahlar Bürosu, gümrük vergisinden ise Gümrük İdaresi sorumludur. Üç idarede A.B.D. Hazine Başkanlığı içinde yer almaktadır. IRS 585 şehir ve beldede, 2440 birimi ve 120 bin civarında personeli ile hizmet vermektedir¹⁰⁴.

1998 yılında A.B.D. Kongresi tarafından kabul edilen İç Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanması ve Reform Yasası ile (RRA 98); IRS' nin A.B.D. vergi mükelleflerine; vergi mükellefiyetlerini yerine getirmede yardımcı olarak, vergi kanunlarını herkese adil bir şekilde uygulayarak, en üst seviyede hizmet vermesini öngörmüştür. Bu amacı gerçekleştirmek için 1999 yılından itibaren IRS nin yeniden organizasyonuna başladı. 4 bölge, 33 vergi dairesi ve 10 işleme merkezinden oluşan coğrafi yapı kaldırıldı. Bu yapının yerine, IRS merkeziyle ona bağlı olarak ülke çapında hizmet veren 11 ana birimden oluşan yeni bir yapı oluşturuldu. Bu yapı içerisinde IRS başkanı ve iki başkan yardımcısına bağlı olarak; kendi mükellef gruplarına vergilendirme ile ilgili hizmetleri doğrudan vermek üzere 4 uygulama dairesi, uygulama dairelerinden bağımsız olarak itiraz, mükellef avukatlığı, soruşturma hukuk müşavirliği ve haberleşme görevlerini yapmak üzere 5 fonksiyonel ana birim, idarenin personel, satın alma, bilgi işlem ve diğer ortak hizmetlerini getirmekle görevli 2 destek dairesi kuruldu¹⁰⁵.

Hazine Genel Vergi İdaresi Örgütü (TIGTA) ocak 1999 yılında IRS nin işlemlerini gözlemlemek amacıyla kurulmuştur. TIGTA, ekonomiyi geliştirmek, gelir

¹⁰⁴ Can DOĞAN-Tuncay KAPUSUZUOĞLU, "Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:283, 2005, s. 27.

¹⁰⁵ Erdoğan ÖNER, **Amerika Birleşik Devletleri federal Vergi İdaresi: IRS Kuruluşu, Görevleri ve Yeniden Yapılanması**, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No:2005/336, Ankara, 2005, s. 247.

kanunlarının etkinliğini arttırmak, IRS ile ilgili kuruluşların program ve operasyonlarına karşı hile yapılmasını önlemekle görevlendirilmiştir¹⁰⁶.

A.B.D.' de vergi incelemeleri Vergi Denetçisi (Tax Audits) ve Gelir Temsilcisi (Revenue Agent) olarak isimlendirilen denetim elemanları tarafından yapılmaktadır. İnceleme yapılacak beyannameler bilgisayarlı seçim yöntemi ile temsil edilmektedir. İnceleme elemanları defter kayıtları ve belgeler üzerinden inceleme yapmakta ve beyan edilen matrahın doğruluğunu araştırmaktadırlar. Eğer defter ve belgelerden yararlanılmıyorsa dolaylı metod adı verilen yöntem kullanılmaktadır. Bu yöntemde istatistiksel veriler kullanılarak mükellefin beyan etmediği gelir tespit edilebilmektedir¹⁰⁷.

IRS nin vergi incelemelerindeki temel amacı mükelleflerin vergi kanunlarını gönüllü olarak yerine getirmelerinin sağlayarak vergi kayıp ve kaçaklarını en aza indirmektir. Bu nedenle vergi incelemeleri için seçilecek beyannamelerde bilgisayar teknolojisinden oldukça fazla yararlanılmaktadır. Ulusal ofis, her yıl bütçe ve eleman durumuna göre genel bir inceleme planı yapmaktadır. IRS nin incelenecek mükelleflerini seçmek için aşağıda açıklayacağımız yöntemleri kullanmaktadır¹⁰⁸;

DIF Sistemi (The Discriminated Functions):

Bir bilgisayar programı olan DIF, vergi beyannamelerini incelenme potansiyellerine göre sınıflandırmaktadır. Mükellefler tarafından doldurulan beyannameler matematiksel ve istatistiksel yöntemler kullanılarak incelenme potansiyellerine göre seçilmektedir. Bu sistemdeki beyanname seçim ilkeleri gizli olup çok az kişi tarafından bilinmektedir. Sistemde her beyannameye bir puan verilmekte ve belirli puanı aşan beyannameler bir araya toplanmaktadır. Bu toplanan beyannameler IRS de görevli uzman personel tarafından gözden geçirilmektedir. Bu uzman personel DIF sistemi ile seçilen bu beyannameler arasında yaptığı inceleme sonucunda incelenmesine gerek duyulan beyannameleri tekrar bir araya toplamaktadır. İkinci işlemde sonra DIF sistemi ile seçilen beyannamelerin ancak %10 nu incelenecek beyannameler olarak ayrılmakta, geri

¹⁰⁶ Metin DURAN, "A.B.D.' de Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yapısı", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:192, 2004, s. 32-33.

¹⁰⁷ Erkan YETKİNER, "A.B.D.' de Yapılan Vergi İncelemelerinde Dolaylı İspat Yöntemi ile Beyan Edilmeyen Gelirin Tespiti", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:98, 2001, s.26.

¹⁰⁸ Erkan YETKİNER, "A.B.D. Vergi İdaresince Kullanılan Beyanname Seçim ve İnceleme Yöntemleri", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:250, 2002, s. 85.

kalan beyannameler bir kez daha gözden geçirilmek üzere IRS'nin alt bölge ofislerine gönderilmektedir¹⁰⁹.

T.C.M.P. Sistemi (The Taxpayer Compliance Measurement Program)

IRS, Sosyal Güvenlik Numarası (Social Security Number) ve işveren numarası (Employer Identification Number) olmak üzere iki ayrı vergi numara sistemi kullanmaktadır. Bu sistemde incelenecek şahsi gelir vergisi beyannameleri (individual income tax return) rast gele olarak mükelleflerin sosyal güvenlik veya işveren numaraları arasından seçilir¹¹⁰.

Beyanname Bilgilerinin Karşılaştırılması ile Beyanname Seçim Programı (Informing Return Matching Program):

Bu sistemde bilgisayar ortamında mükellefin verdiği tüm beyanname, form ve ek bilgiler karşılaştırılarak incelenecek mükellefler belirlenmeye çalışılır. Bu karşılaştırılan bilgiler arasında farklılık, uyumsuzluk varsa mükellefler incelemeye alınır.

Vergi İadesi Talepleri (Refund Claims)

Mükellef vergi dairesine vergi iade talebiyle başvurursa bu mükellef vergi incelemesine tabi tutulmaktadır¹¹¹.

Özellikli Beyannamelerin Devamlı Gözlenmesi (Automatic Screening):

— 50.000 doların üzerinde beyanda bulunan ticari olmayan (non-business) gelir vergisi beyannameleri,

— 1.000.000 doların üzerindeki aktif ve 50.000 doların üzerinde gayri kazancı bulunan şirketler,

— 50.000 doların üzerinde gayrisafi geliri olan vakıflar ile,

¹⁰⁹ Robert E. MELDMAN-Ricard J. SIDEMAN, **Federal Taxation Practice and Procedure**, CCH Incorporated, USA, 1998.

¹¹⁰ Frederick W. DAILY, **Stand up to the IRS**, Nolo Pres, Berkeley, U.S.A., 1995.

¹¹¹ Michael SALTZMAN, **IRS Practice and procedure**, Warren, Gorham & Lamantime, U.S.A., 1981.

— Aktifi 50 milyon doları geçen kurumlar vergisi mükellefleri özellikli beyannameler olarak doğrudan doğruya incelmeye alınmaktadır¹¹².

Karşıt İnceleme İle Beyanname Seçimi

İnceleme elemanın dikkati çeken sebepler nedeniyle mükellefle ilgili diğer mükelleflerin beyannamelerinde de inceleme yapmasıdır.

Birden Fazla Yıl İncelemesi

İnceleme elemanının gerekli görmesi ile önceki yıl beyannamelerinin de incelenmeye alınmasıdır.

IRS tarafından temel olarak beş farklı inceleme yöntemi izlenmektedir:

Kabul Edilmeyen Unsurlar Programı (Unallowable Items Program)

Bu programa göre mükellefin verdiği beyannamelerde, yanlış vergi hesaplarının olup olmadığına, yapılan bağışların kontrolü, aile reisinin haksız yere iade talebinde bulunup bulunmadığı gibi konular araştırılır.

Mektupla Yapılan İncelemeler

IRS el kitabına göre mükelleften mektupla istenecek bilgiler şunlardır:¹¹³

1. Keogh Planı' na göre yapılan ödemeler,
2. Emekli ödemeleri,
3. Tasarruf hesabından vadesinde para çekilmesi nedeniyle katlanılan faiz cezaları,
4. Çalışanların 1.000 doların altındaki iş harcamaları,
5. 2.000 doların altındaki ziyan ve hırsızlık kayıpları,
6. Faiz ve vergi indirimi,

¹¹² Ted TESSER-John WILEY, **The Trader' s Tax Survival Guide**, Sons Inc, U.S.A., 1993.

¹¹³ Internal Revenue Manual, 4118.1.REV.2-1-88.

7. Bağış ve sağlık harcamaları indirimi,

8. Seyahat, eğence, eğitim, ev enerji giderleri, yaşlı ve çocuk bakım giderleri ve politik bağış indirimleri.

Yukarıda yazılı hususlara ait bir şüphe bulunması durumunda, mükelleften yazı ile bilgi istenildiği bildirilir.

Ofis İncelemesi (Office Audits)

Ofis incelemeleri vergi denetçileri tarafından yapılır. Detaylı olmayıp 100.000 doların altında kalan sağış ve ticari beyannameler inceleme kapsamına girmektedir. Bu yöntemde mükellefin giderlerine ait sorular sorulmakta ve mükellefin beyan etmediği gelirin bulunup bulunmadığı araştırılmaktadır¹¹⁴.

Alan İncelemesi (Field Audits)

Alan incelemesinin konusunu ticari kazançlar için verilen beyannameler ile geniş kapsamlı ve karmaşık şahıs gelir vergileri oluşturmaktadır. İncelemeler Gelir Temsilcisi tarafından yapılır. İnceleme bilgisayarla sečilip Gelir Temsilcisi'nin önüne gelen beyannameler üzerinde yapılmaktadır. Amaç mükellefin defter ve belgeleri ile üçüncü kişilerin beyanlarına bakılarak, beyan edilmeyen gelirin tespit edilmesidir¹¹⁵.

Araştırma İncelemesi

Bu yöntemde, TCMP programına göre mükelleflerin vergi numarası ve sosyal güvenlik numarasına göre bilgisayar tarafından rast gele sečilmeleri sonucu incelenmeye alınmalarıdır¹¹⁶.

A.B.D.' de uygulanan vergi incelemesinin en dikkat çeken özelliği, çok sayıda mükellefi incelemek ve genel inceleme oranını yüksek tutarak, incelemenin caydırıcılık etkisini kurmak yerine, az sayıda mükellefi incelemek, fakat incelemeye değer mükellefleri iyi yöntemler seçerek bu etkiyi yerleştirme yoluna gidilmesidir. A.B.D.' de her 100 kişiden 32' ü vergi kaçırdığı halde, incelemeye alınan her 100 mükelleften 75' ine ceza kesildiği göz önüne alınırsa, bu %1-2 oranındaki kitlenin

¹¹⁴ YETKİNER, a.g.m., s. 87.

¹¹⁵ YETKİNER, a.g.m., s. 87.

¹¹⁶ YETKİNER, a.g.m., s. 88.

isabetli seçildiğini ortaya çıkarır. %3 oranındaki vergi kaçağı, mükelleflerin vergi kanunlarına yüksek oranda itaat ettiğini ortaya koymaktadır. Bu da vergi sisteminin ve bu sistem içindeki vergi incelemesi kurumunun son derece etkin ve işlevsel bir halde gerçekleştiğinin göstergesidir.

2.8.2. Almanya' da Vergi İncelemesi

Federal Maliye Bakanlığı' nın tarihi Almanya' nın da tarihini yansıtır. Almanya' nın tüm mali ve vergi politikası uygulamalarından sorumludur. Ekonomik ve mali politikasının temel ilkesi istihdam ve büyümeyi teşvik etmektir. Federal Maliye Bakanlığı aynı zamanda AB ülkeleri vergi sistemleri ve mali yükümlülükleri uyumlaştırma ve koordine etmekle uğraşır¹¹⁷.

Almanya, eyaletlerden oluşan federal bir yapı olması nedeniyle vergi idaresi yönetim şekline paralel olarak hem ülke, hem de eyaletler bazında ayrı ayrı örgütlenmiştir. Bu ülkede vergiler üç ayrı kademede toplanmaktadır. Bunlar, Federal Cumhuriyet, Eyaletler ve Belediyelerdir. Bunlardan¹¹⁸:

— Federal Cumhuriyet: Gümrük vergisi, bina vergisi hariç özel tüketim vergilerinin çoğunluğu, sigorta vergilerini,

— Eyaletler: Gelir, kurumlar, katma değer, servet, veraset ve intikal, bina vergilerini,

— Belediyeler: Emlak vergilerini toplamaktadır.

Vergi idaresinin merkez örgütünün başında Federal Maliye Bakanlığı bulunmakta olup, temel işlevi, Federal Cumhuriyet bazında geçerli vergilerin konulması, toplanması, yönetimi ve vergi politikası oluşturulmasıdır.

Federal Cumhuriyet onaltı eyaletten oluşmaktadır. Eyalet bazında örgütlenme yapısı üç kademeli olup, bunlar; Bakanlıklar, Defterdarlıklar ve Vergi Daireleri'nden meydana gelmektedir.

¹¹⁷ ŞİN, a.g.e., s. 135.

¹¹⁸ Lütfi TANRIKULU-Yavuz GÜRKAN-Şükrü DİLAVER, "Almanya' nın Münster Şehrinde 10.07.1994-06.08.1994 Tarihleri Arasında Gerçekleştirilen Seminerler Çerçevesinde Alman Vergi Denetim Sistemi' nin Değerlendirilmesi"(Yayınlanmamış) Bilim Raporu, Sayı: 817/281-9, s.2.

Eyalet örgütünün başında "Eyalet Maliye Bakanlığı" bulunmaktadır. Kavramsal olarak Federal ve Eyalet Vergi İdaresi ayrı bir hiyerarşi tarafından yürütülmektedir. Hem Federal Cumhuriyet hem de Eyalet Maliye Bakanlığı beş ayrı bölümden oluşmaktadır. Bu bölümlerden birisi de denetim bölümüdür. Almanya' da eyaletlerin tümünde toplam 21 defterdarlık bulunmaktadır. Bunun yanı sıra vergi dairelerinde bir veya daha fazla vergi komisyonu bulunur. Değerleme, emsal tesbiti, re'sen takdir işleri ve matrahın tayini ile ilgili işlemlerde bu komisyonun istişari mahiyetteki görüşü alınır. Vergi denetimi ve geniş bir hacmi tutan uzlaşma işleri doğrudan doğruya vergi dairelerinde yönetilir¹¹⁹.

Almanya' da vergi inceleme elemanlarını; tarh vergi daireleri bünyesinde örgütlenmiş ve küçük ve orta büyüklükteki işletmeleri inceleyebilen inceleme elemanları, büyük işletme ve holding denetimini yapan vergi dairelerinde örgütlenmiş ve bu tür işletmelerle zirai kazançları inceleyen inceleme elemanları ve vergi soruşturma birimi inceleme elemanları olarak sınıflamak mümkündür. Ayrıca bazı durumlarda federal denetim uzmanları da vergi incelemelerine iştirak edebilmektedir¹²⁰.

Vergi incelemesinde firmalar büyük, orta, küçük ve çok küçük olmak üzere dört farklı kategoride değerlendirilmektedir. Denetimde kullanılan teknikler mükellefin ya da işletmenin büyüklüğüne bağlıdır. Orta, küçük ve çok küçük firmalarda, sebebi bilinmeyen bir olağanüstülük varsa veya bir şüphe oluşmuşsa, bu hususlar inceleme sebebi olabilmektedir, bunun dışında tesadüfi seçim yöntemi uygulanmaktadır. Büyük firmalar ise alan denetimi yoluyla sürekli olmayan bir incelemeye tabi olmaktadır. Denetim normalde üç yıllık bir süreyi kapsar, ancak bazen dört ya da beş yıllık süreye uzar. Mükellefin işyerinde sürdürülen üç tür inceleme yöntemi vardır. İlki özellikli denetim, ücret indirimleri ve ciro vergisi konularında yapılan sınırlı denetimdir. Grup şirketleri farklı bir statüde değerlendirilmektedir. Yapılan düzenlemelerle grup şirketlerinin aynı temelde inceleme konusu yapılmasını öngörülmektedir. Belli gruba ait şirketlerin denetimi, sorumlu vergi bürolarındaki her firmayla ilgili denetim elemanları arasında yapılan karşılıklı görüşmelerle düzenlenmektedir. Denetimin yönetimi, kıdemli bir denetim elemanı tarafından yapılır. Uluslararası bağlantıları olan firmalarla Federal Maliye

¹¹⁹ TANRIKULU, GÜRKAN, DİLAVER, a.g r., s.3.

¹²⁰ AKYOL, a.g.t., s.198.

Bürosu ilgilenmekte ve özellikle uluslararası vergilendirme konularıyla uğraşmaktadır¹²¹.

Bugünkü haliyle Almanya Avrupa Birliği' ne en fazla para ödeyen ülkedir. Bu duruma gelmesindeki en önemli etken vergilemeden beklenen fonksiyonların gerçekleşmesidir. Vergi yönetiminin eyaletler bazında bölgesel bir yapıyla örgütlenmesi, bu örgütlenmede işlevsellik ve uzmanlık kriterlerinin ön planda tutulması, vergi incelemesinin etkinliğini artırmıştır. Bu sonuçta, vergi yönetiminin en önemli işlevi olan vergi denetimindeki başarıyı kalıcı kılmıştır.

2.8.3. Fransa' da Vergi İncelemesi

Fransa'da 16.05.1948 tarihli kararname ile vergi işleri ile ilgili idareler arasında bir bütünlük sağlamak amacıyla iki genel müdürlük meydana getirmişlerdir. Bu kurumlar, Vergiler Genel Müdürlüğü ile Gümrük ve İstihkak Vergileri Genel Müdürlüğü'dür. Bu kurumların kendi bünyelerinde de merkezi ve yerel hizmetler arasında bir yetki bölüşümü vardır. Fakat temelde bu iki birim de vergi genel kanunu ve vergi usul yasasında belirtilen kurallara göre hareket ederler. Vergiler Genel Müdürlüğü, genel müdürlük bünyesinde Koordinasyon, Dolaysız Vergiler ve Kadastro, Harçlar-Damga Resmi, Veraset ve İntikal Vergisi, Dolaylı Vergiler'den oluşan dört büyük birimle hizmet verir¹²².

Vergiler Genel İdaresi Temmuz 1998 de, Ekonomi ve Finans Bakanlığı bünyesinde kurulmuştur. Bünyesinde sekiz birimin bulunmaktadır. Vergiler Genel İdaresi' nin alt birimi olan Mali Kontrol Birimi olan tüm mali incelemeleri yapmakla yükümlü olan birimdir. Nisan 2000' de devletin reforme edilmesi çerçevesinde, Kopernik programı kabul edilmiştir. Amaç, Vergiler Genel İdaresi ve Gelirler Genel İdaresi' nin mali bilgilenme sistemlerinin gelişmesidir. Bu gelişme de gerçek ve tüzel kişiler üzerine odaklanmış yeni bir sistem olacaktır. İdare olan ilişkiler basitleştirilerek, her kullanıcıya kendi mali durumu hakkında global bir vizyon sunacaktır. Kopernik Programı bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanılmasına dayanan, gerçek bir e-yönetim gerçekleştirmeyi amaçlar¹²³.

¹²¹ TANRIKULU, GÜRKAN, DİLAVER, a. g. r., s. 10.

¹²² DOĞAN, a.g.t., s.5.

¹²³ ŞİN, a.g.e., s.145.

Bunun yanı sıra Fransa, yönetsel amaçlarla 90 bölgeye ayrılmıştır. Her bölgeye departmant adı verilmektedir. Genel olarak her bölgede bir bölgesel vergi örgütü bulunmaktadır. Örgüt yapısı olarak, Vergiler Genel Müdürlüğü'nün örgütsel yapısıyla benzerlik içerir. Vergi inceleme ve denetimleri, en kıdemli bölge vergi müdürünün başkanlığında koordine edilmektedir. Fransa vergi yönetimi ile ilgili bir farklılık, yerel vergi dairelerinin tarhiyat yapmayıp, tarhiyatın bölge düzeyinde yapılmasıdır¹²⁴.

Fransa'da vergi incelemeleri Vergiler Genel Müdürlüğü'nün merkez ve taşra örgütlerince yürütülmektedir. Fransız mali örgütü içerisinde vergi incelemesi yapan elemanları, yetki ve görev alanlarını göz önünde bulundurmak suretiyle; bildirimleri mükelleflerden alanlar, bölgeler ve iller arası inceleyciler, ulusal inceleyciler, tüm vergi ve resimleri inceleyenler olarak belirtebiliriz¹²⁵.

Fransa'da vergi incelemesine tabi olacak mükellefler gelir, kurumlar ve tüketim vergileri mükellefleri olarak belirtilebilir. İncelenecek bildirimlerin seçiminde yararlanılan ölçülerden başlıcaları; kuruluşların işlem özelliklerine bakılması, finansal durumlarının analiz edilmesi, olağan dışı durumların saptanması, mükellefin yaşam standardı, önemli harcamaların kontrol edilmesi ve karşıt inceleme yapılmak durumunda kalınması şeklindedir¹²⁶.

Fransa'da vergi incelemesi iki şekilde yapılmaktadır. Birincisi, bildirilen beyannamenin vergi dairesinde incelenerek gerekli düzeltmelerin yapıldığı inceleme, ikincisi ise mükelleflerin defterleri, kayıtları ve kanıtlayıcı belgeleri üzerinde yapılan incelemedir. İnceleme prensibi olarak iş yerinde yapılmakta, mükellefin onayı olursa belgeler inceleme elemanı tarafından daireye götürülebilmektedir. İnceleme şirketler için üç ayla sınırlandırılmıştır. İnceleme sonucunda, mükellef, inceleme elemanı tarafından sonuçları hakkında bilgilendirir¹²⁷.

Bütçenin %20-25'ine varan vergi kaçakları Fransa için etkin bir vergi denetimine olan ihtiyacı gözler önüne sermektedir. Fransa'da daha çok vasıtalı

¹²⁴ M. Burhan ERDEM, **Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi**, Eskişehir İ.T.İ.A. Yayın No: 233/154, İ.T.İ.A. Yayınevi, Eskişehir 1981, s. 75.76.

¹²⁵ AKDOĞAN, a.g.e., s.55.

¹²⁶ AKYOL, a.g.t., s.189.

¹²⁷ ŞİN, a.g.e., s.146.

vergilere ağırlık verilmiştir. Çünkü beyana dayanan vasıtasız vergilere uygulanacak vergi incelemelerini etkin olduğunu belirtmek güçtür. Fransa A.B.D.' de olduğu gibi uzmanlaşmış denetim modeline yer vermemektedir. Bu modelin eksikliği, vergi incelemelerinde aksaklıklara neden olabilmektedir. Fransa'da %3-4 olan düşük vergi inceleme oranlarına rağmen otomasyon imkanları ve vergi bilincine sahip mükellef sayısının yüksek olması vergi incelemesinin verimliliğini arttırmaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ GELİRLERİNİN ARTTIRILMASI YÖNÜNDEN VERGİ İNCELEMESİ

3.1. VERGİ İNCELEME SÜRECİ

Vergi inceleme süreci beş aşamadan oluşmaktadır. Bunlar; incelemenin planlanması, incelenecek bildirimlerin seçilmesi, inceleme hazırlığı, incelemenin yapılması ve incelemenin tamamlanması aşamalarıdır.

3.1.1. İncelemenin Planlanması

Vergi incelemesinin başarısı, planlı olması ve gerçek koşullara göre hazırlanan planın etkin şekilde uygulanması ile yakından ilgilidir. Yapılacak planlı çalışma, incelemenin etkinliğini artıracak, böylece, devletin daha fazla gelir kaybına uğraması önlenebilecek ve mükelleflerin bildirimlerinde daha içten ve saygılı olmaları sağlanabilecektir. Aksi halde iyi bir örgütlenme ve planlamanın bulunmaması halinde bir taraftan bazı mükelleflerin zaman aşımı süresi içerisinde birkaç defa incelenmesine, öte taraftan bir kısmına hiç uğranılmamasına yol açabilmekte ve bu durum, emek, zaman israfına, sınırlı olanakların verimsiz bir şekilde kullanılmasına neden olmaktadır¹²⁸.

Vergi inceleme planı hazırlarken öncelikle şu faktörler göz önünde bulundurulmalıdır¹²⁹;

- Mevcut denetim elemanı sayısı,
- Denetim elemanlarının plan dönemindeki ortalama işgücü sayısı,
- İnceleme türlerine göre öngörülen ortalama çalışma süresi
- Vergi mükelleflerinin sayısı,
- İncelemenin dağılımı v.b.

¹²⁸ AKDOĞAN, a.g.e., s. 84.

¹²⁹ MERİÇ, a.g.e., s. 154.

Vergi incelemesinin planlanmasında öncelikli olarak vergi inceleme elemanlarının sayısı belirlenmektedir. Bu amaçla da reel sayının belirlenebilmesi için planın yapıldığı dönemde emekliye ayrılacaklar, eğitim süresi tamamlanıp fiilen vergi incelemesine dahil olacaklar, geçici görev yada idari görevlere geçiş nedeniyle inceleme dışında kalacaklar, planın yapıldığı dönemdeki inceleme elemanı sayısı tespit edilirken dikkate alınmaktadır. Sayıları belirlenen inceleme elemanları, birbirleri ile haberleşmeleri ve aralarında yol gösterici görüşmeler yapabilmeleri için gruplandırılmaktadır. Bu gruplama, her bir grupta yer alacak elemanların sayısı, sahip oldukları çalışma süresi göz önünde bulundurulmak suretiyle yapılmaktadır. Çalışma süresi; 365 günden, çalışılmayan günlerin düşülmesi ile bulunmaktadır¹³⁰.

İkinci olarak, toplam bildirim miktarı ve bunlardan ne kadarının incelemeye alınacağı saptanır. Bildirimler, ilgili oldukları işlerin özelliklerine, kuruluşların büyüklüklerine ve coğrafi dağılımlarına göre sınıflamaya tabi tutulur. Böylece, her bir grup bildirimlerin, toplam bildirimler içerisindeki payı ve her grubun bir bildirim için gerekli inceleme süresi saptanır. Bundan sonra, istatistiksel yöntemlerden yararlanarak ortalama inceleme süresi bulunur. Örneğin;

“A” ülkesinde, toplam 500 inceleme elemanı bulunduğu ve bir yılda her eleman için net çalışma süresinin 250 gün olduğu,

Büyüklükleri göz önünde bulundurulmak suretiyle yapılan sınıflandırılmada, oransal olarak büyük kuruluşların %10, orta kuruluşların %70, küçük kuruluşların %20 dağılım gösterdiği,

Büyük kuruluşlar için gerekli ortalama inceleme süresinin 30 gün, orta kuruluşlar için 20 gün, küçük kuruluşlar için 10 gün olduğu varsayılın. Bu durumda; yıllık vergi inceleme planı yapılırken;

$$\text{Toplam çalışma süresi} = 500 \text{ kişi} \times 250 \text{ gün}$$

$$\text{Toplam çalışma süresi} = 125.000 \text{ gün olarak hesaplanacaktır.}$$

Söz konusu işletme büyüklüğü dağılımına uygun olarak 100 birimlik bir örnek alındığında;

¹³⁰ AKDOĞAN, a.g.e., s. 18.

Gereksinme duyulan süre = 10 x 30 gün = 300 gün

70 x 20 gün = 1400 gün

20 x 10 gün = 200 gün

Büyük, orta ve küçük kuruluşlardan oluşan 100 adet kuruluşun incelenebilmesi için 1900 çalışma gücüne ihtiyaç duyulduğu anlaşılmaktadır. Genel ortalama inceleme süresi ise; $1900 / 100 = 19$ gün / 1 bildirim olup, incelenebilecek bildirim olup, incelenebilecek bildirim sayısı da;

Toplam Çalışma Süresi/Bildirim Başına Gereken Süre = $125.000 / 19 = 6.580$ adettir.

Söz konusu ülkede, 500 inceleme elemanının inceleyebileceği işletme sayısı 6580 adettir.

İnceleme elemanlarının sayıları, incelenecek bildirimlerin hangileri olduğu ve kaç bildirim inceleneceğinin düşünülmesi saptandıktan sonra, inceleme döneminin başlangıcıyla birlikte uygulamaya geçilmektedir. İnceleme döneminin sonunda ise, öngörülenler ile gerçekleşen durum karşılaştırmak suretiyle, sapmaların nedenleri araştırılmaktadır. Bu araştırmaların sonuçları, gelecek yılların vergi inceleme planlarının hazırlanmasında yardımcı olacaktır.

3.1.2. İncelenecek Bildirimlerin Seçimi

Vergi incelenmesinde maksat vergi kayıplarının önlenmesi olduğundan, mümkün olduğu ölçüde fazla beyannamenin incelenmesi kadar, incelenecek beyannamelerin de iyi seçilmesi gerekir. İncelenecek bildirimlerin gelişigüzel seçilmesi halinde, başarı rastlantılara bırakılmış demektir. Bu durumda, bazı mükelleflerin defalarca incelenmesine karşılık, bazılarının belki de hiç incelemeye tabi tutulmaması gibi bir durumda karşılaşılabilecektir ki, böyle bir uygulamanın ise, ne ölçüde yararlı olacağı ortadadır¹³¹.

¹³¹ Vedat GÜNEN, **Türkiye' de ve Yabancı Ülkelerde Beyanname Seçimi, Beyanname Seçiminin Çeşitli Yönlerden Önemi**, İncelemenin Verimliliğine Etkisi, Türkiye' de Beyanname Seçiminin Nasıl Yapılması Gerektiği Hakkında Öneri ve Görüşler, (Yayınlanmamış Bilim Raporu) , S. XXXVII-1/52-23, Maliye Hesap Uzmanları Kurulu, 1973.

Bu nedenle; olanakların elverdiği ölçüde olabildiğince fazla sayıda bildirim incelenmesinin yanı sıra incelemeye alınacak olan bildirimlerin seçimi de çok büyük önem taşımaktadır.

3.1.2.1.Bildirim Seçim İlkeleri

Vergi incelemelerini etkili kılacak yollardan biri olan bildirim seçimi sırasında bir takım ilkelerden yararlanılmaktadır.

3.1.2.1.1. İncelenebilecek Sayıda Bildirimin Seçimi

İnceleme plan ve programlarının; inceleme imkânlarını dikkate almaksızın yapılması halinde veya inceleme elemanlarının inceleme süresini isabetli bir şekilde öngörmemesi durumunda, tamamı incelenemeyecek sayıda bildirim seçilebilmektedir. Bu durum incelemeye ayrılması gereken sürenin bir kısmının, fazladan seçilen bildirim seçiminde kullanıldığı anlamına geleceğinden, incelemenin verimliliği düşürebilecektir. Bu nedenle incelenecek sayıda bildirim seçimi önem arz etmektedir¹³².

3.1.2.1.2. Yüksek Potansiyelli Bildirimlerin Seçilmesi

Vergi kaybına yol açtığı tahmin edilen bildirimler arasında yüksek potansiyelli olan bildirimlerin seçilmesine ağırlık verilmesidir.

3.1.2.1.3. İncelemenin Bölgesel Dağılımının Sağlanması

İncelemenin bir bölge üzerinde toplanması, mükellefleri psikolojik bakımdan etkileyecektir. Bunun önlenmesi için, bildirimlerin seçimi sırasında bölgesel yaygınlık üzerinde durulması ve oransal olarak dağılımının eşit bir şekilde gerçekleştirilmesi yararlı olacaktır¹³³.

3.1.2.1.4. Seçim Elemanlarının Belirlenmesi

Seçim elemanlarının yetenekli ve tecrübeli kişilerden oluşması, belli bir iş kolu üzerinde yoğunlaşması halinde ise, o iş kolu ile ilgili daha evvel vergi

¹³² MERİÇ, a.g.e., s. 113.

¹³³ AKDOĞAN, a.g.e., s. 21.

incelemesi yapmış olan inceleme elemanlarının bildirim seçimini gerçekleştirilmesi, incelemenin verimliliğini artıracaktır¹³⁴.

3.1.2.2. Bildirim Seçim Yöntemleri

Beyannamenin seçiminde aşağıdaki yöntemlerden yararlanılır:

3.1.2.2.1. Matraha Göre Seçim

Belli bir tutarı aşan matrah bildirimleri arasında yapılan seçimdir. Yüksek matrahlı bildirimlerde daha fazla vergi kaçacağı olabileceği düşüncesinden hareket edilmektedir.

3.1.2.2.2. Bölgeler İş ve Gelir Gruplarına Göre Seçim

İncelemelerin bölgeler iş ve gelir grupları arasında dengeli bir şekilde dağıtılması amacıyla yapılan seçim şeklidir.

3.1.2.2.3. Örneklemeye Suretiyle Seçim

Beyannamenin tamamının incelenmesi mümkün ve verimli olmayacağından, çeşitli örneklemeye yöntemlerine baş vurularak incelenecek beyannameler seçilebilir.

3.1.2.2.4. Bilgisayarla Seçim

Vergilendirme işlemlerinde bilgisayar kullanımının yaygınlaştırılması ölçüsünde kullanılmaya başlayan bir seçim yöntemidir. Önceden programlanan belli ölçülere göre hangi beyannamelerin incelenmesi gerektiği tespit edilir.

3.1.2.2.5. İstihbarata Göre Seçim

Mükelleflerle ilgili olarak yapılan araştırmalardan, istihbarat arşivinden ve ihbarlardan sağlanan bilgilere göre incelenecek beyannamelerin seçilmesidir.

¹³⁴ MERİÇ, a.g.e., s. 114.

3.1.2.2.6. Bildirimlerin Tamamının İncelenmesi

Bildirimler arasında ayırım yapılmaksızın tamamının eşit ölçüler içerisinde incelenmesidir. Fazla personel ve zaman gerektirdiğinden pek fazla kullanılan bir yöntem değildir.

3.1.3. İnceleme Hazırlığı

Yapılacak vergi incelemeleri ile ilgili bazı hazırlıklar yapılması incelemelerin verimliliğini artırır. İnceleme hazırlığının amacı, öncelikle incelemeye tabi tutulan işletme ve daha geniş anlamda iş kolu, ticaret şekli, ticari emtia hakkında bilgi edinmek ve tanımak incelenecek yükümlü hakkında, ilk bilgileri araştırmak, tespit etmek, belgelemektir¹³⁵. Önce incelenecek mükellefin dâhil olduğu sektör ve iş yerinin bulunduğu bölgenin teknik ekonomik ve hukuki yönlerden öğrenilmesi bakımından genel bir hazırlık yapılır, daha sonra ise özelde incelenecek kuruluşla ilgili bilgilerin temin edilmesine çalışılır. İncelenecek kuruluşla ilgili bilgiler mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi ve meslek odalarından sağlanır. İncelemeye alınan yükümlü veya sorumlunun vergi dairesince mevcut dosyalar ve kayıtlardan vergi karşısındaki durumunu gözden geçirmek ve gerekli notları almayı içeren özel inceleme hazırlığına dosya hazırlığı da denilmektedir. Düzenli ve rasyonel bir vergi incelemesinin uygulanmasından, yükümlünün beyannamesi önceden gözden geçirilmeden, gerekli notlar çıkartılmadan, yükümlü ile temas edilmesi, işletmede incelemeye uygun olmaz¹³⁶. Bu hazırlıkların tamamlanmasından sonra mükellef veya temsilcisi ile temas kurularak incelemeye başlanır. İncelemeye mükellefe bir resmi yazı yazılarak veya haber verme ve işe başlama tutanağının düzenlenmesi ile başlanır. İncelemenin başlamasının taahhütlü bir yazı veya tutanakla tespiti mükelleflerin bir pişmanlık talebinde bulunmaları veya af kanunları uygulamaları yönünden önem taşımaktadır.

¹³⁵ Servet ŞAMLIOĞLU, **Tatbikatta Vergi İncelemesi ve İnceleme ile İlgili Esaslar**, T.C. Maliye Bakanlığı Yayını, Ankara, 1971, s. 10.

¹³⁶ Maliye Bakanlığı, **Revizyon ve İşletmelerde Vergi İncelemesi**, Maliye Bakanlığı Yayını, Güneş Matbaası, Ankara 1973, s. 228.

3.1.4. İncelemenin Yapılması

Bu aşamada vergi kaybına yol açan durumların saptanmasını içermektedir. Bunun yapılabilmesi ise, uygulamada görülen ve vergi kaybına yol açan durumlar hakkında bilgili olmayı zorunlu kılmaktadır.

3.1.4.1. Satışların İncelenmesi

Satılan mal ve hizmet tutarlarının tamamen veya kısmen kayıtlara yansıtılmaması suretiyle vergi kaçırma olanağı vardır. Satışların gizli yapılması, satılan miktarın daha az gösterilmesi, çift fatura kullanılması, uydurma firmalara satış yapılması gibi yolsuzluklar sonucu vergi kaçırılması en çok uygulanan şekillerdir. Örneğin; göstermelik firmalar, yapılan yolsuzluklara aracı durumundadır. Yapılan anlaşma sonucu göstermelik firmalara olduğundan daha düşük bedelle mal satılmış gibi gösterilmekte, aslında kimseye satılmamış olan bu mallar, el altından ve yüksek fiyata satılabilmektedir. Bunun sonucu iki fiyat arasındaki fark kadarlık kısım vergiden gizlenmiş olmaktadır¹³⁷.

3.1.4.2. Alışların İncelenmesi

Alışlarda ki gizlemeler genellikle; kayıt dışı alışlar yapmak, yüksek bedel ile kayıtlarda göstermek, alış indirimlerini kayıtlarda göstermemek şekillerinde görülmektedir. Alışların kayıt dışı tutulması suretiyle yapılan gizli satışların maskelenmesine çalışılmaktadır. Böylece alışlar ve satışların kayıtlara yansıtılmaması olanağı elde edilmektedir. Defter ve kayıtlardan yapılan yolsuzluğun saptanması son derece güçtür. Alış işlemlerinden yararlanılmak suretiyle yapılacak vergi kaçakçılığında; eğer alışlar vergiye tabi olmayan, defter tutmayan kişilerden yapılmamış ise, karşit inceleme yolu ile durum saptanabilir. Ayrıca gerek alışların gerekse satışların olduğundan daha az veya yüksek gösterilmesi sonucu yapılacak vergi kaçakçılıklarının, fiili envanter ile saptanma olasılığı vardır. Ancak depoya girmeden yapılan alım satımlarda bu olanak da ortadan kalkmaktadır¹³⁸.

¹³⁷ Şahabettin ACAR, **Muhasebe Yolu ile Yapılan Vergi Kaçakçılığı, Vergi Hilesi ve Meydana Çıkarılması Usulleri**, 1. Baskı, İnkılap Kitabevi, İstanbul 1958, s. 28.

¹³⁸ AKDOĞAN, a.g.e., s. 30.

3.1.4.3. Giderlerin İncelenmesi

İşletme giderlerinin olduğundan daha fazla gösterilmesi suretiyle, karın azaltılması ve bu yolla vergi kaçırılması, kullanılan bir başka yöntemdir. Gider artırımlarının da saptanarak ortaya çıkarılması son derece güçtür. Bu güçlük gider hesaplarının karmaşıklığından ve dönem sonunda kapatılması sonucu düzensizliklerin örtbas edilmesinden dolayı oluşmaktadır. Örneğin, giderler üzerinde oynamanın değişik görünümüleri bulunmaktadır. Çalıştırılan işçi sayısı veya işçilere yapılan ücret ödemeleri fazla gösterilmektedir¹³⁹.

3.1.4.4. Gelirlerin İncelenmesi

Karını gizleme çabasında olan mükelleflerin uyguladığı bir diğer yöntem de gelirlerin gizlenmesidir. İşletmelerin çalışma koşullarına göre değişmekle birlikte, gizleyebilecekleri gelirleri arasında; satış hâsılatı ile olağan dışı ve geçici gelirler önemli yer tutmaktadır¹⁴⁰.

3.1.5. İncelemenin Tamamlanması

İnceleme çalışmaları; mükellefle son konuşma, tutanak ve inceleme raporunun düzenlenmesi ile tamamlanmaktadır.

3.1.5.1. Son Konuşma

İşletmelerin; kayıt, belge, defter tutma durumları ile vergi ilişkileri bakımından düzenli bulunup bulunmadığının mükellefe açıklanmasıdır. Burada, elde edilen sonuçlara göre ya her şeyin düzenli ve uygun görüldüğü belirtilmekte ya da düzensizlik saptanmışsa gerekli eleştiriler yapılmaktadır. Mükellefle işbirliği esasını içeren bu uygulamalar, psikolojik olarak mükellef üzerinde olumlu etki sağlayabilmektedir¹⁴¹.

3.1.5.2. İnceleme Tutanağının Düzenlemesi

Vergi inceleme elemanları yaptıkları vergi incelemelerinde incelemenin araştırma işlevini yerine getirirken elde ettikleri bulguları iyi bir şekilde delillendirmek

¹³⁹ AKDOĞAN, a.g.e., s. 31.

¹⁴⁰ AKDOĞAN, a.g.e., s. 31.

¹⁴¹ AKYOL, a.g.t., s. 141.

durumundadırlar. Çünkü vergi inceleme elemanları bu bulguları ayrıca, vergi dairesi lehine işleyen maddi ve şekli vergi hukuku normlarına dayandırarak matrah farkı hesaplayabileceklerdir. Vergiyi doğuran olaya ilişkin normlardan yaralanan taraf, vergi yönetimi olduğundan, bu husustaki ispat yükü vergi idaresi üzerindedir¹⁴². Bu nedenle işlemlerin ve sonuçların değerlendirilmesi amacıyla, vergi inceleme elemanı ile mükellef arasında imza ile tasdik edilmiş yazılı bir metin olan “inceleme tutanağı” düzenlenmesi gerekmektedir.

Tutanakla ilgili çekinceleri olan mükellef, bunların tutanağa geçirilmesini inceleme elemanından isteyebilir. İnceleme elemanı da genel kural olarak bunları tutanağa geçirmelidir.

3.1.5.3. İnceleme Raporunun Düzenlenmesi

Vergi inceleme raporu; vergi incelemesinde tutanak ve diğer delillerle tespit edilen hususların, vergi hukuku ve muhasebe denetimi açısından değerlendirilerek, bu verilerle ne gibi sonuçlara varıldığını ve bu sonuçlara göre incelemenin muhatabı hakkında vergi hukukunda hangi hükümlere göre ne yolda işlem yapılması gerektiğini belirten, vergi yöntemi adına düzenlenmiş idari bir ön işlem belgesidir. Bütün çalışmaların bir aynası olan vergi inceleme raporunda, ulaşılan sonuç olumlu ya da olumsuz da olsa belirtilerek, açıklamalarda bulunulması gerekmektedir. İnceleme raporlarının, istenilen bilgilerin tam olarak aktarılabilmesi bakımından kolay, anlaşılabilir ve sade olmaları, saptanan düzensizlikler ile bundan doğacak sonuçların inceleme elemanının bu konudaki görüşlerinin raporda açıkça ortaya konulması gerekmektedir. Kuşkusuz görüşlerin kanıtlara dayanması ve kesin yargıları öngörmemesi yararlı olacaktır. Raporda ayrıca karşıt inceleme tutanakları, tanık ifade tutanakları, bilgi toplama işlemi sonucunda gelen yazılı bilgiler, yükümlü nezdinde vergiyi doğuran olay ile ilgili olarak yapılan diğer tespitler, delil serbestisi kapsamında vergiyi doğuran olayın tespitine yönelik gerekli görülen her türlü delil, vergi inceleme raporuna dayanak olarak eklenmektedir¹⁴³.

Vergi inceleme raporlarında, mükellefin defter hesap ve işlemleri usul ve şekil hükümleri bakımından değerlendirildikten sonra, matrah takdirini gerektiren durumların varlığı halinde bunlar etraflıca açıklanır. Mükellefin vergi hukuku

¹⁴² ŞEKER, a.g.e., s. 404.

¹⁴³ ŞEKER, a.g.e., s. 409.

hükümlerine aykırı işlemleri de daha önce sayılan delillerin yardımıyla ortaya konur. Bunun yanı sıra ayrılıkların nedeni yasal dayanaklarıyla açıklanır ve tüm bu işlemler sonucunda beyan olunan matrah veya tahakkuk eden verginin gerçeği yansıtmadığı ortaya konulursa vergi incelemesinin düzeltme işlevi gereği; beyan olunması gereken matrah veya tarhi gereken vergi tutarı belirtilir. Yapılacak tarhiyat nedeniyle kesilmesi gereken vergi cezası da yasal dayanaklarıyla birlikte ortaya konmalıdır¹⁴⁴.

Vergi inceleme raporları, inceleme sonuçlarının bir taraftan mükellefe, diğer taraftan da tarhiyatı yapacak idareye bildirilmesinde kullanılmaktadır.

3.2. VERGİ İNCELEMESİNİN GÖRÜNÜMÜ

Beyan sistemi geçerli olan ülkelerde, uygulanan vergi politikalarının başarısı beyanların doğruluğuna ve vergilerin hızlı bir şekilde ödenmesine bağlıdır. Vergi denetimi, vergiden beklenen amaçların yerine getirilmesi için en önemli idari fonksiyondur.

Bir ülkenin ekonomik, sosyal ve hukuki yapısına uygun yasalar yürürlükte bulursa da, gelir idaresinin işleyişi, fonksiyonları kusursuz bir şekilde sağlansa da, vergi denetiminin etkin ve verimli bir şekilde yapılmaması sistemin bozulmasına, vergiden beklenen amaçların gerçekleştirilmesine sebep olur.

Ülkemizde ki mevcut durumun ortaya konulabilmesi için Maliye Bakanlığı verileriyle çeşitli değerlendirmeler yapmak çalışmamız açısından faydalı olacaktır. Vergi denetiminde verimliliğin ölçülmesi için birçok yaklaşım bulunmaktadır. Çalışmamızdaki değerlendirmelerde; mükelleflerin denetlenme oranı, bir denetim elemanına isabet eden mükellef sayısı, tahakkuk eden vergi geliri/ incelenen vergi matrah oranı, incelenen matrah/ bulunan matrah farkı oranı, vergi inceleme sonuçlarının yıllara göre dağılımı, vergi inceleme sonuçlarının denetim elemanlarına göre dağılımı, 2006 yılı inceleme sonuçlarının vergi türlerine göre görünümü, 2006 yılı inceleme sonuçlarının vergi türlerine göre, denetim birimlerine dağılımı, incelenecektir.

¹⁴⁴ AKYOL, a.g.e., s.143.

3.2.1. Vergi Mükelleflerinin İncelenme Oranı

Bu yaklaşımda, ülkemizde yapılan vergi incelemelerinin, toplam gerçek usulde vergilendirilen mükellef sayısına oranı dikkate alınarak etkinlik ölçülmeye çalışılmıştır. Vergi mükelleflerinin inceleme oranı ne kadar yüksek ise incelemede etkinlik o kadar yüksektir sonucuna varılabilir. Aşağıdaki tabloda 1991–2006 yılları itibariyle mükelleflerin incelenme oranı görülmektedir.

Tablo 1: Mükelleflerin İncelenme Oranı

Yıllar	İnceleme Sayısı (1)	Gerçek Usulde Vergilendirilen Mükellef Sayısı (2)	Denetim Oranı (1 / 2)
1991	78.803	2.116.737	3.72
1992	59.378	2.109.306	2.82
1993	68.954	2.097.344	3.32
1994	48.056	2.139.475	2.25
1995	56.096	2.149.693	2.61
1996	54.536	2.173.144	2.51
1997	63.198	2.253.041	2.81
1998	68.748	2.415.771	2.85
1999	51.353	2.548.418	2.03
2000	60.335	2.388.850	2.52
2001	68.286	2.334.209	2.91
2002	113.244	2.315.241	4.89
2003	68.251	2.340.742	2.91
2004	153.881	2.406.661	6.39
2005	104.578	2.284.665	4.57
2006	110.442	2.321.700	4.75

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/20024.htm> İnternet adresinden alınan bilgilerden yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur. Erişim: (20.05.2007).

Tablo incelendiğinde ülkemizdeki vergi inceleme oranı çok düşüktür. Ortalamaya baktığımızda her 100 mükelleften sadece 3.36'sının incelendiği görülmektedir. En yüksek vergi inceleme oranı 2004 yılında gerçekleşmiştir. En

düşük vergi inceleme oranı ise 1999 yılında görülmektedir. 1992, 1993, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 ve 2003 yıllarda vergi incelemesi ortalamanın altında gerçekleşmiştir. Ülkemizde sonuç olarak 1991- 2006 yılları arasındaki vergi incelemesinin etkin olarak gerçekleştiği yılın 2004, etkinliğin en az oranda gerçekleştiği yılında 1999 olduğunu söyleyebiliriz.

3.2.2. Denetlenen Vergi Mükellefi / Denetim Elemanları Sayısı Oranı

Tablo 2: Bir Denetim Elemanına Düşen Mükellef Sayısı

Yıllar	Denetlenen Mükellef Sayısı (1)	Denetime Katılan Personel Sayısı (2)	Bir Denetim Elemanına Düşen Mükellef Sayısı (1/2)
1990	5.886.550	16.756	350.1
1991	5.351.730	15.054	355.5
1992	5.996.359	15.313	389.6
1993	5.599.709	10.757	520.5
1994	4.254.838	5894	721.9
1995	4.127.233	4776	864.2
1996	4.647.853	4937	941.4
1997	3.898.920	4608	846.1
1998	4.460.098	4148	1075.2
1999	4.731.624	4107	1152.1
2000	5.430.971	3590	1512.8
2001	3.448.523	3797	908.2
2002	2.866.037	3094	926.3
2003	2.903.111	4507	644.1
2004	3.176.412	4834	657.1
2005	3.342.798	3779	884.5
2006	3.778.146	3939	959.1

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=271>, İnternet adresinden alınan bilgilerden yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur. Erişim: (20.05.2007).

Bu yaklaşımdaki amaç ülkemizde bir denetim elemanına düşen mükellef sayısını hesaplayarak etkinliğin sağlanmasına ilişkin değerlendirme yapmaktır. Burada incelenen vergi mükellefi toplamının, incelemeye katılan personel sayısına oranı bize etkinlik hakkında fikir vermektedir. Bu sayı ne kadar yüksekse etkinliğin sağlanması o oranda güçleşecek, sayı ne kadar düşükse o oranda etkinliğin sağlanması kolaylaşacaktır. Aşağıdaki tabloda ülkemizdeki bir inceleme elemanına düşen mükellef sayısı 1990 – 2006 yılları itibariyle görülmektedir.

Tablo incelendiğinde bir denetim elemanına düşen mükellef sayısı oldukça yüksektir. 2003 – 2004 yıllarında bu sayı düşse de 2005 – 2006 yıllarında tekrar artmıştır. Tablodan da görüldüğü gibi bir denetim elemanına isabet eden mükellef sayısı 1512,8 ile 2000 yılında, en düşük mükellef sayısı ise 350,1 ile 1990 yılında gerçekleşmiştir. Genel olarak bu rakamlardan yola çıkarak etkinliğin en fazla olduğu yılın 1990, etkinliğin en az olduğu yılın ise 2000 olduğu söylenebilir.

Başka bir açıdan bakıldığında, 1990-2006 yılları arasında bir denetim elemanına düşen mükellef sayısı ortalaması 806'dır. 1990, 1991, 1992, 1993, 1994, 2003, 2004 yılları ortalamasının altında, 1995 – 2002 yılları arası ile 2005 – 2006 yılları ortalamasının üstünde kalmıştır.

3.2.3. Tahakkuk Eden Toplam Vergi Miktarı / Denetime Tabi Tutulan Miktar

Bu çalışmada da, belirli bir dönem içinde tahakkuk eden vergilerin ne kadarının incelemeye tabi tutulduğu dikkate alınarak etkinlik hakkında bilgi verilmeye çalışılmıştır. Tahakkuk eden verginin ne kadar büyük bir kısmı incelemeye tabi tutulursa etkinlik o oranda sağlanabilecektir.

Aşağıdaki tablo incelendiğinde en yüksek inceleme oranına 2006 yılında ulaşılmıştır. 1990 – 2006 yılları arasında incelemeye tabi tutulan vergi matrahı / tahakkuk eden toplam vergi miktarı oranı ortalamasına baktığımızda %16,9 olduğu ortaya çıkmaktadır. 2002 yılından sonra bu ortalamanın üzerinde seyretmiştir.

2006 yılı %28,51 oranla en yüksek oranın, 1999 yılı da %7,55 ile en düşük oranın gerçekleştiği yıl olmuştur. 1991 – 2001 yılları arası incelemeye tabi tutulan vergi matrahı / tahakkuk eden toplam vergi miktarı oranı sürekli olarak ortalamasının altında seyretmiştir. Sonuç olarak bu rakamlar veri alındığında 2002 yılı sonrasında

tahakkuk eden verginin daha büyük kısmı incelemeye tabi tutulmaya başlanmıştır. Buradan da etkinliğin 2002 yılından itibaren arttığı söylenebilir.

Tablo 3: İncelemeye Tabi Tutulan Vergi Matrahı / Tahakkuk Eden Toplam Vergi Miktarı Oranı

Yıllar	Tahakkuk eden Vergi Gelirleri Toplamı (1)	İncelemeye Tabi Tutulan Vergi Matrahı (2)	Oran (2 / 1) %
1990	52.854	9.969	18.86
1991	94.469	13.754	14.56
1992	173.361	22.180	12.79
1993	325.041	35.897	11.04
1994	709.642	120.145	16.93
1995	1.266.319	169.827	13.41
1996	2.546.786	375.262	14.73
1997	5.284.671	723.888	13.69
1998	10.308.202	1.763.429	17.10
1999	17.058.659	1.288.777	07.55
2000	29.273.625	3.621.021	12.36
2001	43.990.363	7.312.698	16.62
2002	65.245.173	13.863.392	21.25
2003	96.694.574	25.563.195	26.43
2004	118.988.311	22.124.052	18.59
2005	142.252.406	32.548.467	22.88
2006	164.096.235	46.796.638	28.51

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=271>, İnternet adresinden alınan bilgilerden yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur. Erişim: (20.05.2007).

3.2.4. İncelenen Matrah Farkı / Bulunan Matrah Farkı

Vergi incelemesinin amacı ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Acaba yapılan incelemeler mükellefler üzerinde ne kadar caydırıcı etki yaparak verginin doğru beyan edilmesini sağlamaktadır. İncelenen matrahlardaki, matrah farkı oranına bakarak vergi

incelemesinin etkinliği hakkında fikir edinilebilir. Bu konuda iki bakış açısı ortaya çıkmaktadır. Bir yandan bulunan matrah farkı ile, ne kadar isabetli seçim yapılarak inceleme yapıldığı, diğer yandan da vergi incelemesinin caydırıcı etkisinin mükellefler üzerinde ne kadar etki yaptığının yorumlanması konusundadır.

Tablo 4: Matrah Farkı / İncelenen Matrah Oranı

Yıllar	İncelenen matrah (1)	Bulunan Matrah Farkı(2)	Matrah Farkı / İncelenen Matrah(2/1)
1995	169.827	71.167	41.9
1996	375.262	99.724	26.6
1997	723.888	284.899	39.4
1998	1.763.429	684.220	38.8
1999	1.271.896	1.036.119	80.9
2000	3.621.021	1.987.102	54.9
2001	7.289.622	13.478.317	184.3
2002	13.863.392	7.971.330	57.5
2003	25.563.195	18.834.977	73.6
2004	22.124.052	18.712.916	84.5
2005	32.548.467	38.715.354	118.9
2006	46.796.638	47.419.483	101.3

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=271>, İnternet adresinden alınan bilgilerden yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur. Erişim: (20.05.2007).

Tabloya bakıldığında, incelemeye tabi tutulan matrahlar ile inceleme sonucunda bulunan matrah farkları birbirine oranlanmakta bu oranının yüksek olduğu dönemlerde vergi incelemesinde etkinlik sağlanmışır denilmektedir. 2001 yılında %184, 3 ile etkinliğin en üst düzeyde gerçekteştiği yıl olmuştur. Oranın en düşük olduğu yıl ise %26,6 oran ile 1996 yılı olmuştur. 1995 – 2006 yılları arasındaki ortalamaya baktığımızda %75,21 olduğu ortaya çıkmaktadır. 1999, 2004, 2005 ve 2006 yıllarının ortalamasının üzerinde kaldığı görülmektedir.

3.2.5. Vergi İnceleme Sonuçlarının Genel Görünümü (2002–2005)

Tablo 5: Vergi İnceleme Sonuçları (2002–2005)

Denetim Birimleri	Yılı	İnceleme Sayısı	İncelenen Matrah (YTL)	Bulunan Matrah Farkı (YTL)
Maliye Müfettişleri	2002	3109	106.857.163	88.630.031
Hesap Uzmanları	2002	1709	1.256.001.304	2.178.525.931
Gelirler Kontr.	2002	3078	6.806.929.429	3.605.275.778
Vergi Denetmen.	2002	56.864	5.216.011.211	1.803.750.356
Vergi Dairesi Müd.	2002	48.484	477.592.948	295.148.552
Toplam		113.244	13.863.392.055	7.971.330.648
Maliye Müfettişleri	2003	1917	347.946.563	117.195.151
Hesap Uzmanları	2003	1241	4.518.510.330	9.649.903.504
Gelirler Kontr.	2003	2682	10.955.223.073	5.212.493.300
Vergi Denetmen.	2003	47.886	8.699.782.793	3.309.729.644
Vergi Dairesi Müd.	2003	14.525	1.041.732.512	545.655.543
Toplam		68.251	25.563.195.271	18.834.977.142
Maliye Müfettişleri	2004	219	19.154.936	15.350.867
Hesap Uzmanları	2004	2494	6.139.712.986	8.999.706.865
Gelirler Kontr.	2004	2251	3.360.258.119	5.713.052.507
Vergi Denetmen.	2004	50.292	11.198.767.276	2.836.615.496
Vergi Dairesi Müd.	2004	98.625	1.406.159.430	1.148.190.885
Toplam		153.881	22.124.052.747	18.712.916.620
Maliye Müfettişleri	2005	47	3.630.946	4.640.211
Hesap Uzmanları	2005	3078	8.513.856.830	5.592.837.186
Gelirler Kontr.	2005	3943	9.748.973.841	30.233.862.613
Vergi Denetmen.	2005	50.700	13.557.005.952	2.724.562.900
Vergi Dairesi Müd.	2005	46.810	724.999.648	159.451.255
Toplam		104.578	32.548.467.217	38.715.354.165

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=271>, İnternet adresinden alınan bilgilerden yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur. Erişim: (20.05.2007).

Bu yaklaşımda vergi incelemesine tabi matrah ile bulunan matrah arasındaki farka bakılmakta, bulunan matrah farkları yıllar itibarıyla azalıyorsa etkinlik sağlanmış, bunun aksine fark azalmamışsa etkinlik sağlanamamış kanısına varılabilecektir. Tablo 5'te incelenen matrah ve bulunan matrah farkları hakkında bilgi verilmektedir.

3.2.6. Vergi İnceleme Sonuçlarının 2006 Yılındaki Genel Görünümü

2006 yılı verileri incelendiğinde, vergi incelemesi sonucunda bulunan matrah farkının arttığı gözükmemektedir. İncelemeye tabi tutulan toplam matrah ile inceleme sonucunda bulunan matrah farkları birbirine oranlanmakta bu oranın yüksek olduğu dönemlerde vergi incelemesinde etkinlik sağlanabilmiş denilebilmektedir. 2006 yılında bu orana baktığımızda % 101,3 ile etkinliğin 2005 ten sonra en yüksek düzeyde gerçekleştiğini söyleyebiliriz.

Tablo 6: Vergi İnceleme Sonuçlarının 2006 Yılındaki Genel Görünümü

Denetim Birimleri	Yılı	İnceleme Sayısı	İncelen Matrah (Milyon YTL)	Bulunan Matrah Farkı (Milyon YTL)
Maliye Müfettişleri	2006	90	33.578.690	41.712.434
Hesap Uzmanları	2006	5265	12.367.971.680	5.753.270.900
Gelirler Kontrolörleri	2006	3414	19.747.548.207	37.200.280.933
Vergi Denetmenleri	2006	67.282	13.635.736.589	4.212.648.670
Vergi Dairesi Müd.	2006	34.391	1.011.803.514	211.570.475
Toplam	2006	110.442	46.796.638.680	47.419.483.413

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=271>, İnternet adresinden alınan bilgilerden yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur. Erişim: (20.05.2007).

3.2.7. 2006 Yılı Vergi İnceleme Sonuçlarının Vergi Türlerine Göre Dağılımı

2006 yılı vergi inceleme sonuçlarına vergi türlerine göre baktığımızda en çok incelemenin katma değer vergisi üzerinde yapıldığı görülmektedir. Katma değer vergisi incelemelerinin ardından gelir vergisi, geçici vergi ve kurumlar vergisi incelemeleri gelmektedir. İncelenen matrah miktarı bakımından baktığımızda en

çok incelemenin Katma Değer Vergisi'nde, en az incelemenin de Veraset ve İntikal Vergileri'nde olduğunu görmekteyiz. Ortaya çıkartılan matrah farkı, Gelir Vergisi'nde %162, Kurumlar Vergisi'nde %94, KDV de %16, Veraset ve İntikal Vergisinde %101, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi'nde %208 olmuştur. Gelir Vergisi üzerinde fazla inceleme yapılmasının nedeni, Gelir Vergisi hâsılatının toplam vergi hasılatı içindeki payının büyüklüğünden kaynaklanmaktadır. Bulunan matrah farkı bakımından baktığımızda en çok matrah farkı Geçici Vergi'de ortaya çıkmıştır.

Tablo 7: 2006 Yılı Vergi İnceleme Sonuçlarının Vergi Türlerine Göre Görünümü

Vergi Türü	İnceleme Sayısı	İncelenen Matrah (Milyon YTL)	Bulunan Matrah Farkı (Milyon YTL)
Gelir Vergisi	27.378	1.898.934.632	2.018.374.839
Kurumlar Vergisi	10.480	4.622.578.286	4.405.318.870
KDV	28.250	20.534.245.811	3.271.063.370
KDV İadesi	2030	2.130.438.291	845.966.069
Geçici Vergi	11.133	356.121.314	1.928.576.127
Veraset ve İntikal Vergisi	110	9.318.338	9.327.936
Banka Ve Sigorta Muameleleri Vergisi	1395	15.804.630.088	32.969.836.717
Damga Vergisi	923	417.986.292	1.472.093.866
Diğerleri	28.743	1.022.385.628	498.925.619
Toplam	110.442	46.796.638.680	47.419.483.413

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=271>, İnternet adresinden alınan bilgilerden yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur. Erişim: (20.05.2007).

3.3. VERGİ İNCELEMESİNİN SORUNLARI

3.3.1. Örgüt Yapısından Kaynaklanan Faktörler

Ülkemizde etkin şekilde vergi incelemesi yapılmasını etkileyen faktörlerin başında, vergi denetim yapısının örgütlenmesi gelmektedir. Ülkemizde Maliye Bakanlığı'nın fonksiyonlarının artması ve yaygınlaşması gerekçesiyle artırılan

denetim birimlerinin sayısı, bir yandan çifte denetime ve kaynak israfına, diğer yandan da denetim kargaşasına ve denetim birimleri arasında koordinasyonsuzluğa sebep olmaktadır¹⁴⁵.

İç ve dış denetiminde birbirinden ayrılmamış olması denetim işleminin sağlıklı bir biçimde yürütülmesini zorlaştırmaktadır. Birçok vergi inceleme elemanının sahip olduğu vergi inceleme (dış denetim) yetkisi, teftiş ve soruşturma (iç denetim) ya da idari görevleri birbiri ile çakışmaktadır. Bu hem idari görevlerde aksamaya hem de vergi denetiminde aksamaya neden olmaktadır.

Ayrıca bir diğer sorunda iç ve dış denetimin birbirinden ayrılmamış olması, denetim mesleğine yeni girenlere hem iç hem de dış denetim eğitiminin verilmesi gereğini ortaya çıkarmaktadır. Bu hem denetim elemanlarının bir alanda uzman bir şekilde yetişmelerini önlemekte hem de zaman kaybına neden olmaktadır.

Vergi denetiminde örgütlenme yapısındaki sorunlar vergi incelemesinden beklenen hedefin gerçekleşmesini zorlaştırmaktadır. Vergi denetiminde yapılan yıllık planlarda bölgelerin coğrafi ve ekonomik durumları göz önüne alınarak planlamalar yapılamamaktadır. Bu durum incelenmesi gereken bazı mükelleflerin öncelik sırasının belirlenmesinde ve inceleme elemanlarının işgücü planlamasında verimlilikten uzaklaşılmasına neden olmaktadır. Başka bir sorun da vergi dairelerinde çalışan personel sayısı açısından bir standart oluşturulamamasıdır. Binlerce mükellefi olan vergi dairelerinde az sayıda personel ile hizmet verilmeye çalışılması vergi idaresinin örgütlenme yapısı içinde yeniden dikkate alınması gereken bir konudur.

Sonuç itibarıyla bugünkü mevcut yapısıyla vergi idaresi, vergi denetiminde kendisinden beklenen faydayı sağlayamayacağından uygulamada ki örgüt yapısında yeni bir yapılandırmaya gitmesi inkâr edilemeyecek bir gerçektir.

3.3.2. Vergi Mevzuatından Kaynaklanan Sorunlar

Vergi mevzuatında çeşitli belirsizliklerin olması, vergi kanunlarının sık sık değişmesi, sistemin çok karışık olması dolayısıyla farklı yorumlara yol açması,

¹⁴⁵ İbrahim Atilla ACAR-Mehmet Emin MERTER, "Türkiye' de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu", **Maliye Dergisi**, Sayı: 147, s. 8.

ülkenin ekonomik ve sosyal şartlarına uygun olmaması gibi sebepler etkin bir vergi denetimine engel olmaktadır¹⁴⁶.

Vergi mevzuatımıza yöneltilen eleştirilerden biri vergilerin hazırlanma süreçlerinde kapsam ve amaçları belirlenirken uyulması gereken vergileme ilkelerinde süreklilik unsurunun olmamasıdır. Vergilemede genellik, eşitlik, belirlilik, rekabet eşitliği gibi ilkelerde zaman içinde uyulması gereken kurallarda farklılık göstermektedir.

Vergi kanunlarında yapılan sık değişimler girişimcilerin vergi planlaması yapmasını zorlaştırmakta, diğer yandan aynı geliri elde eden mükellefler açısından gelirin farklı gelir unsurlarından oluşması sonucu farklı vergilendirme yapılarak vergi adaletsizliğine yol açılmaktadır.

Ayrıca vergi mevzuatımız da çok sık yapılan değişiklikler nedeniyle konunun uzmanları bile mevzuata bakmadan konuşamaz hale gelmişlerdir. Vergi mevzuatında yapılan değişikliklere örnek vermek gerekirse; K.D.V. yürütme maddesi dahil olmak üzere 63 maddeden oluşurken uygulamaya ilişkin olarak yayımlanan tebliğ sayısı 100'dür. Buna ilişkin örnekleri çoğaltmak mümkündür. Bu kadar sıklıkla değişen vergi mevzuatı bir yandan denetim birimlerinin diğer yandan da mükelleflerin işini zorlaştırmaktadır.

3.3.3. İnceleme Elemanlarının Nitelikleri ve Sayısı

Mevcut sistemdeki yapı gereği beyan esasın da başarıya ulaşılabilmesi için, denetleme mekanizmasında görev yapan inceleme elemanlarının bilgi seviyesinin ve niteliklerinin yüksek olması, bunun yanında sayılarının da bu görevi yerine getirecek düzeyde olması gerekmektedir.

Ülkemizde merkez ve taşra da görev yapan denetim elemanları, sahip oldukları nitelikler bakımından oldukça yeterlidirler. Tüm denetim elemanları mesleğe seçilirken adayların, kişilik, yaş, bilgi seviyesi gibi hususlar üzerinde dikkatlice durulmaktadır. Yazılı ve sözlü sınavın yanında, yapılan soruşturmada adayların sağlam bir kişilik sahibi, ifade ve temsil yeteneği, ailevi durumları gibi

¹⁴⁶ Mehmet AKBAY, "Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi", **1990 Yılına Girerken Türkiye' de Denetim, Etkinlik ve Verimlilik Sempozyumu**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, A.P.K.K. Yayın No: 1990/308, Ankara 1990, s. 230.

şartlar da incelenmektedir. Tüm bu niteliklere sahip adaylar mesleki bilgi ve becerilerini geliştirmek ve uzmanlaşma sağlamak amacıyla hizmet içi eğitimlere, stajlara tabi tutulmaktadır. Daha sonra stajyer, muavin olarak meslek elemanı olabilmektedirler.

Ancak yıllardan beri uygulanan ücret politikaları sonucu, diğer kurumlarda benzer pozisyonlarda çalışan meslek mensuplarına göre düşük ücret almaları ve çalışma şartlarının yetersiz olması sonucu görevlerinden ayrıldıkları görülmektedir. Dolayısıyla nitelikli personel istihdamı giderek azalmaya ve denetimden beklenen etkinlik olumsuz yönde etkilenmeye başlamıştır.

Bu duruma rağmen vergi denetim kadrolarının doluluk sayısına bakıldığında denetim elemanlarının sayısının yetersiz olduğu görülmektedir. Aşağıdaki tabloda vergi denetim elemanlarının durumu Şubat 2006 tarihi ile görülmektedir.

Tablo 8: Vergi Denetim Kadroları

	Dolu Kadro	Boş Kadro	Toplam Kadro
- Maliye Müfettişi	108	359	467
- Hesap Uzmanı	290	861	1151
- Gelirler Kontrolörü	330	570	900
- Vergi Denetmeni	2666	4834	7500
Genel Toplam:	3394	6624	10018

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=271>, İnternet adresinden alınan bilgilerden yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur. Erişim: (20.06.2006).

Denetim elemanlarının nitelikleri yüksek olmasına rağmen sayıca az olmaları hem zaman hem de maliyet açısından etkinliği azaltmaktadır. Bir diğer sorunda taşra veya genel müdürlük inceleme elemanlığında başarılı olanların hiyerarşik yükselmelerinin önü açık değildir. Buda motivasyon eksikliğine ve verim düşüklüğüne neden olmaktadır.

3.3.4. Planlama ve Koordinasyon Sorunu

Vergi denetiminde görevli idari birimlerin, kendi denetim elemanları için sistemli ve verimli bir denetim planı yaptıklarını söylemek mümkün değildir. İlgili

denetim birimlerinin birbirlerinden bağımsız olmaları, denetim planlarının ayrı hazırlanması, denetim elemanları arasında yetki bakımından kesin bir iş bölümüne gidilememiş olunması, koordinasyonun yeterince sağlanamamasına, neden olmaktadır.

Vergi denetiminin ilke ve esaslarının tam olarak hangi kurum tarafından belirleneceği ve yıllık denetim uygulama programlarının hangi kurum tarafından yapılacağı konusundaki boşluklar denetimin etkinliğini olumsuz yönde etkilemektedir.

Denetimin bir merkezden planlanmamış olup, bazı bölgelerde gereğinden fazla vergi inceleme elemanının görevlendirilmesine neden olmaktadır. Aynı mükellefin birden fazla vergi inceleme elemanı tarafından incelemeye alınması görev ve yetki çatışmasına yol açmakta, inceleme gücünün verimsiz bir şekilde kullanılmasına neden olmaktadır.

3.3.5. Otomasyona Tam Olarak Geçilememesi

Günümüzde teknolojinin sınır tanımadığı, her şeyin bilgisayar ortamında yapıldığı bir çağda vergi idaresi daha yeni yeni bilgisayar ortamına geçmektedir. Bilgilerin en güvenli ortamda saklanması ve gerektiğinde en hızlı şekilde ulaştırılmasını sağlayan bilgisayar teknolojisinin vergi sürecinde kesinlikle etkin bir şekilde kullanılması gerekmektedir.

Denetimin daha güçlü ve etkin kılınması bilgisayarın denetim sürecinde kullanılması ile mümkün olacaktır. Güçlü bir vergi idaresinin kurulabilmesi ve mükelleflerin bu idarenin güvenilirliğine, etkinliğine ve verimliliğine inanması, ancak kısa bir sürede vergi idaresinin tam olarak otomasyona geçmesi ile mümkün olabilecektir¹⁴⁷.

Bazı kurum ve kuruluşlar (Bankalar, Noterler, Tapu Sicil Müdürlükleri, Belediyeler, Elektrik Dağıtım Şirketleri, Emniyet Genel Müdürlüğü, vb.) ile Gelir İdaresi arasındaki bilgi akışını hızlandıracak teknolojik altyapının oluşturulmamış olması vergi denetiminin etkinliğini olumsuz yönde etkilemektedir.

¹⁴⁷ Nazmi KARYAĞDI, **Toplam Kalite Yönetimi Ve Türk Vergi İdaresi**, A.S.O. Yayın No: 51, Ankara 2001, s. 101.

3.3.6. Mükelleflerin Vergi Bilinci

Bir vergi sisteminin başarısı mükellef idare işbirliğine bağlıdır. Mükellef-idare arasında ki karşılıklı anlayış, vergi denetimi ve vergi incelemelerinin başarısı bakımından en önemli etkidir.

Ülkemizde çeşitli sebeplerle mükelleflerin vergi ödeme bilinçleri oldukça düşüktür. Vergi bilincinin oluşturulması amacıyla yönelik olarak, vergi mükelleflerine güvenilmesi ve mükelleflerin vergilerini gönüllü olarak ödeyebilmelerini sağlayacak tedbirlerin alınması gereklidir¹⁴⁸.

Toplum tarafından kabul görmeyen, benimsenmeyen bir şeyin sürekli ve kalıcı olmayacağından dolayı, mükellefler-idare arasında bir bağ kurulmalı, verginin bir vatandaşlık görevi olduğuna dair bir bilinç oluşturulmalıdır. Asıl olan, en verimli denetim, bireylerin yaptıkları denetimdir. Bu konuda bireylerin idareye yardımcı olduklarını söylemek güçtür. Özellikle vergi kaçırdığına dair göstergelerin olduğu mükelleflerin ihbar edilmemesi, şahitlikten kaçınılması bu konuya birer örnektir. Sonuç olarak mükelleflerde vergi bilincinin yeterince oluşmamasından dolayı vergi incelemelerinin etkinliği olumsuz yönde etkilenmektedir.

3.3.7.İncelenecek Beyannamelerin Seçimi Sorunu

Vergi incelemesine tabi tutulacak beyannamelerin seçilmesi işlemi, incelemelerden beklenen verimliliğin sağlanması ve incelemeye tabi tutulma eşitsizliğinin dengeli ve adaletli dağılımı bakımından önem taşır. Buradaki en önemli amaç, eldeki kısıtlı imkânlarla, en iyi sonucun edilmesidir.

Ülkemizde incelenecek beyannamelerin seçimi bilimsel teknikler yerine, inceleme elemanlarının takdirine ve değerlendirmelerine dayanarak sürdürülmektedir. Üstelik bu işlemler vergi inceleme yetkisine sahip denetim elemanlarının bağlı oldukları birimler itibarıyla birbirinden kopuk bir şekilde yerine getirilir. Bunun yanında sektörel incelemelerinde yetersizliği gibi nedenlerde vergi incelemesinden beklenen faydanın azalmasına neden olmaktadır.

¹⁴⁸ Mehmet TOSUNER, Zeynep ARIKAN, "Res' en Vergilendirme ve Sorunlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 2003, Sayı:177, s. 68.

3.3.8. Belge Düzeninin Sağlanamaması Sorunu

Beyan esasının uygulandığı bir vergi sisteminde, vergi denetiminden beklenen faydanın gerçekleşmesi belge düzeninin sağlanmasıyla olacaktır. Vergi inceleme elemanlarının yaptıkları incelemeler sırasında başvurduğu en önemli kaynak şüphesiz belgelerdir. Fakat muafiyet ve istisnalar tanınan faaliyet kollarıyla işlem yapan mükelleflerin, işlemlerinin güvenilir bir şekilde belgelendirilmesini ve kayıt altına alınmasını, daha sonra da incelenmesini zorlaştırmaktadır.

Sonuç olarak bu tür faaliyet ve işlemler, mevcut yapı arasındaki zinciri koparmakta, işlemlerin belge, kayıt ve beyanlar yardımıyla tespitini engelleyerek vergi incelemesini güçleştirmektedir.

3.3.9. İncelemelerin Yaygınlığı ve Tekrarı

Vergi incelemeleri genel olarak, faaliyetlerini beyanname ile vergi dairesine bildiren mükellefler için söz konusudur. Ülkemizdeki beyannameli mükelleflerin incelemeleri gelişmiş ülkeler seviyesinde olmasına rağmen ülkemiz için yeterli değildir. Gelişmiş ülkelerdeki denetim ve kontrol yapıları, inceleme ihtiyacını azaltan sistematik yapının varlığı ülkemiz için geçerli olmamaktadır. Ülkemizdeki mevcut yapı, vergi mükelleflerinin büyük bir kısmının inceleme dışında kalmasına neden olduğu gibi, yükümlülerin periyodik bir şekilde zamanaşımı süresi içinde tekrar incelenmesini normal şartlarda imkânsız kılmaktadır.

Tablo 9: Zamanaşımı süresi inde incelenme olasılığı

	Olasılık %
0	85.9
1	13.3
2	0.82
3	0.03
4	0.00
5	0.00

Kaynak: Fikret SEVİNÇ, Türk Vergi Sisteminin Mükelleflerin Karar Süreçleri Üzerindeki Etkisi, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 49, Ocak 1997, s. 33.

3.3.10. Uzlaşma ve Vergi Yargısı

Yapılan vergi incelemelerinin sonuçlandırılması, mükelleflerle vergi idaresi arasında bir uzlaşma veya bunun mümkün olmaması durumunda vergi yargısı yoluyla gerçekleştirilmektedir. Uzlaşma müessesesi 1963 yılında Türk Vergi Sistemi'ne girmiş 1986 yılından itibaren 3229 Sayılı Kanun'la kapsamı genişletilmiştir.

Uzlaşmanın amacı, zamanında vergisini ödemeyen mükelleflerle, vergi idaresinin anlaşarak, verginin ödenmesini sağlamaktır. Verginin hiç alınmamasındansa belirli bir indirim yapılarak verginin ödenmesi amaçlanmaktadır.

Tablo 10: İnceleme Raporlarının Tarihiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları

Yıllar	Rapor Sayısı	Uzlaşma İstenen Rapor Sayısı	Uzlaşma İsteme Oranı %	Uzlaşılan Rapor Sayısı	Uzlaşma Oranı %
1996	4.023	3.559	88	2.795	79
1997	2.388	2.123	89	1.675	79
1998	3.909	3.220	82	2.920	91
1999	2.215	1.654	75	1.390	84
2000	2.842	2.128	75	1.722	81
2001	1.650	1.068	65	855	80
2002	1.206	525	44	373	71
2003	985	460	47	287	62
Toplam	19.218	14.737	77	12.017	82

Kaynak: ACAR, MERTER, a.g.m., s. 11.

Tablodan görüldüğü gibi, 1996–2003 yılları arasında Hesap Uzmanları Kurulu tarafından düzenlenen her 100 raporun 77 tanesi için uzlaşma istenmiş, uzlaşmaya konu olan her 100 raporun da 82 tanesinde uzlaşma ile sonuçlanmıştır.

İyi yapılmış bir vergi incelemesi sonrası, ortaya çıkabilecek sorunun hızlı ve adaletli çözümü, incelemenin amacına ulaşmasını sağlayacaktır. Aksi durumda, mükellef açısından bir indirim ve taksit imkanları gibi ortaya çıkardığı avantajlı

durumlar sonucu, vergi kaçakçılığını özendiren, dolayısıyla vergi incelemesi bakımından idarenin işini güçleştiren başlıca etken olacaktır.

3.3.11. Vergi Cezası ve Faizlerinin Caydırıcı Olmaması

Vergi incelemesinin mükellef üzerinde caydırıcı, önleyici etki sağlaması için, inceleme sonucu katlanacakları vergi, faiz ve cezaların, vergiyi zamanında ödemek suretiyle katlanılacak fırsat maliyetinin üzerinde olması gerekmektedir. Bu durumun tersi olması halinde, vergi incelemesine muhatap olan mükellefler, inceleme sonucu daha kazançlı olacaklarını düşünerek vergi kaçırmaya devam edecek, böylelikle vergi incelemesinden beklenen caydırıcılık ve önleme fonksiyonları etkisiz kalacaktır. Ülkemizde maalesef bu olumsuz durum görülmektedir.

3.4. VERGİ İNCELEMESİNİN SORUNLARINA YÖNELİK ÖNERİLER

3.4.1. Örgüt Yapısına Yönelik Öneriler

Vergi denetimi, vergi inceleme elemanlarının kanundan almış oldukları yetkileri kullanarak, idare ve mükellef arasında taraf olmaksızın, her iki tarafın haklarını gözeterek, objektif kıstaslara göre yürüttükleri önemli bir fonksiyondur. İdarenin içinde kalınarak bu fonksiyonun gerçek anlamda tarafsız olarak yönetilmesi mümkün değildir. Bu bakımdan gelir idaresinin merkez ve taşra teşkilatı bünyesinde bulunan vergi inceleme elemanlarının idareden ayrılarak oluşturulacak bağımsız bir vergi denetim biriminin şemsiyesi altında toplanması gerekmektedir. Bunun yanında her biri ayrı ayrı uzmanlaşmayı gerektiren ve son derece önemli olan iç ve dış denetim birbirinden ayrılmalıdır. Bu durum, gerek vergi uygulamaları ile vergi denetiminde etkinlik ve verimliliğin sağlanması gerekse eğitici, yol gösterici ve yapıcı iç denetimin yapılabilmesi bakımından zorunludur¹⁴⁹.

3.4.2. Mevzuata Yönelik Öneriler

Ülkemizde vergi mevzuatının yeterli olmadığı, istikrarsız bir yapı izlediği sürekli tekrarlanmaktadır. Mevzuattaki yetersizliklerin bazı boşluklara yol açtığı belirtilmektedir. Öncelikle mevzuattaki yetersizlikler ortadan kaldırılmalıdır. Vergi kanunlarının özellikle son 20 yıl içinde sürekli değişken olması, mevzuattaki

¹⁴⁹ DPT, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, DPT Yayın No: 2597- ÖİK: 608, 2001, s. 57.

istikrarsızlığı göstermektedir. Bu nedenle mevzuatta istikrar sağlanmalı, hazırlanan kanunlar açık, sade ve anlaşılabilir olmalıdır. Değişiklikler çok zorunlu olduğu hallerde yapılmalı, bürokrasi azaltılmalıdır.

3.4.3. Planlama ve Koordinasyona Yönelik Öneriler

Merkezi ve bölge vergi denetim elemanları arasında yetki karmaşasına, koordinasyonsuzluğa ve dolayısıyla bunun yaratacağı işgücü kayıplarına imkan vermeyecek şekilde her birinin yetki ve sorumluluk alanları, birbirleri ile olan ilişkileri net olarak belirlenmelidir. Oluşturulacak vergi denetim birimi merkez teşkilatının temel görevi vergi denetiminin temel ilke ve stratejilerini belirlemek, bu ilke ve stratejiler ile ekonominin ve bölgelerin coğrafi durumları göz önünde bulundurularak Türkiye çapında genel vergi denetimi yıllık uygulama programlarını hazırlamak, vergi inceleme elemanlarının işe alınmaları ve yetiştirilmeleri ile ilgili iş ve işlemler ile vergi inceleme elemanı genel işgücü planlamasını yapmak olmalıdır. Bunun için planlama, koordinasyon, araştırma, geliştirme, denetim destek hizmetleri, eğitim, atama ve nakil gibi işlevleri başarıyla yürütebilecek bir yapıya kavuşturulmalıdır. Ayrıca, özel olarak yetiştirdiği vergi inceleme elemanları vasıtasıyla özel ihtisası gerektiren vergi incelemelerinin yapılmasını da üstlenmelidir. Bölge düzeyinde görev yapacak vergi denetim elemanları ise, genel vergi denetimi yıllık uygulama programları ile bölgenin coğrafi ve ekonomik koşullarına uygun olarak hazırlanan kendi bölgelerine özgü planların etkin bir şekilde uygulanmasından sorumlu olmalıdırlar¹⁵⁰.

3.4.4. Denetim Elemanlarının Sayısı ve Niteliği

Ülkemizde merkezi ve yerel denetim elemanlarının kadroları yeterli düzeyde olup, bunların büyük bir kısmı doldurulamamıştır. Oluşturulacak yeni yapılanmada, denetim birimleri arasında sağlanacak koordinasyon çerçevesinde nitelikten ödün vermeden yeterli sayıda denetim elemanının istihdamı sağlanmalı ve bunlara kaliteli bir eğitim ve yetiştirme programı uygulanmalıdır. Denetim elemanlarına verilecek eğitim programında, genel mesleki bilgi ve beceriyle donatılmasının yanı sıra denetim yapacakları işkolları itibarıyla uzmanlaşmaya yönelik özel yetiştirme kursları da verilmelidir. Maliye Bakanlığı' nın en nitelikli elemanlarını kapsayan denetim birimlerinde özel bir ücret rejimi uygulanarak, denetim faaliyeti, yetmiş

¹⁵⁰ DPT, **Sekizinci BYKP Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, a.g.r., s. 58.

elemanların ayrılmak istemeyecekleri, özelliği olan, saygın bir kariyer mesleği haline getirilmelidir. Ayrıca, başarılı olan vergi denetim elemanlarının hiyerarşik yükselmelerine imkân veren düzenlemeler yapılmalıdır¹⁵¹.

3.4.5. Vergi İncelemelerinin Hızlandırılması

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanması, mükellef seçimi ve incelemelerinin en kısa sürede sonuçlandırılması ile yakından ilgilidir. Bu nedenle, mükelleflerin seçimi ve incelemesinde klasik yöntemler yerine, çağdaş ve objektif kriterlerin yaygın olarak bilgisayar teknolojisine gerekli yatırımlar yapılmalıdır. Ayrıca, çağdaş teknolojik imkânlardan da yararlanarak sektörler ve faaliyet konuları itibariyle pek çok standardın ve mükelleflerin vergilendirme ile ilgili bilgilerinin yer aldığı dinamik bir veri tabanı oluşturularak kendi alanındaki standartlara en aykırı olan mükellefin öncelikle incelemeye alınmasına imkân veren sistem uygulanmaya konulmalıdır¹⁵².

3.4.6. Vergi Mükelleflerinin Bilgi Düzeyini Arttıracak Çalışmalar Yapılması

Vergide başarının sürekli kılınmasının en temel şartı, vatandaşta vergi ödeme bilincinin yerleşmesidir. Bu bilincin yerleşmesi için ise vatandaşın verginin haklılığına inanması gerekmektedir. Başka bir deyişle, vergi gelirlerinin toplum ve ülke yararı için kullanıldığına kanaat getirmesi lazımdır. Ayrıca, verginin adil alındığına olan inanç arttıkça vergiye karşı direncin de o oranda azalacağı unutulmamalıdır. Bunun için, öncelikle, uygulamanın bu kanaat ve inancın yerleşmesine katkı yapacak yönde olması, daha sonra da bu uygulamanın kamuoyuna iyi anlatılması gerekmektedir. Bu noktada da, kitle iletişim araçlarına büyük bir görev ve sorumluluk düşmektedir¹⁵³.

¹⁵¹ Adnan GERÇEK, **Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye' de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması**, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayını, Ankara 2002, s. 146.

¹⁵² DPT, **Sekizinci BYKP Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, a.g.r., s. 58.

¹⁵³ Necdet GÖKMEN-H.Abdullah GÜLEÇ, "Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminde Etkinlik ve Verimlilik Nasıl Sağlanır", **Vergi Dünyası**, Sayı: 238, s. 41.

3.4.7. Mükelleflerin Vergi İle İlgili İşlemleri İçin Vergi Numarası Kullanımının Yaygınlaştırılması

Bir taraftan tüm vatandaşlara ve tüzel kişilere birer vergi kimlik numarası verilmesi işlemlerinin tamamlanması diğer taraftan da, vergiyi doğuran olayların gerçekçi boyutları ile kavranması bakımından, ekonominin içinde bulunduğu koşulları da dikkate alarak, vergi kimlik numarasının kullanım alanlarının yaygınlaştırılması öncelikli hedeftir. Gerekli altyapının sağlanmasından tamamlanmasından sonra vergi kimlik numarasının, sosyal güvenlik sisteminde de kullanılmak üzere “vatandaşlık numarasına” dönüştürülmesine çalışılmaktadır¹⁵⁴.

3.4.8. Belge Düzenine Önem Verilmesi

Beyan esasının uygulandığı bir vergi sisteminde, vergi denetiminden beklenen faydanın gerçekleşmesi belge düzeninin sağlanmasıyla olacaktır. Vergi inceleme elemanlarının yaptıkları incelemeler sırasında başvurduğu en önemli kaynak şüphesiz belgelerdir. Bu amaçla belge düzeninin sağlanmasına yönelik çalışmalar yapılması büyük önem taşımaktadır. Yoklamaya verilen önemle vergiye tabi işlemler yapıldığı anda kontrol altına alınacak böylece inceleme yükü azalacaktır. Fakat ülkemizde belge düzeni tam olarak gerçekleşmemiştir. Vatandaşlarımız bir malı daha ucuza alabilmek için belge almama yoluna gitmektedir. Bu da vergi kaybını doğurmaktadır. Bu konuda acilen gerekli düzenlemeler yapılarak belge düzeni yerleştirilmelidir.

3.4.9. İncelemelerin Yaygınlığı ve Tekrarının Sağlanması

Ülkemizdeki mevcut yapı, vergi mükelleflerinin büyük bir kısmının inceleme dışında kalmasına neden olduğu gibi, yükümlülerin periyodik bir şekilde zamanaşımı süresi içinde tekrar incelenmesini normal şartlarda imkansız kılmaktadır. Bu nedenle mükelleflerin denetlenme sayılarının ve sıklıklarının artırılması gerekmektedir. Bunu için öncelikle denetim elemanı sayısını artırılması, inceleme için gerekli altyapının oluşturulması gerekmektedir. Ardından mükellefler çeşitli inceleme elemanlarına pay edilmeli ve hepsinin en az bir kere de olsa incelenmesi sağlanmalıdır.

¹⁵⁴ DPT, **Sekizinci BYKP Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, a.g.r., s. 45.

3.4.10. Vergi Cezalarının Caydırıcı Olması

Vergi incelemesinin mükellef üzerinde caydırıcı, önleyici etki sağlaması için, inceleme sonucu katlanacakları vergi, faiz ve cezaların, vergiyi zamanında ödemek suretiyle katlanılacak fırsat maliyetinin üzerinde olması gerekmektedir. Mükellefler eğer vergiyi geç ödediklerinde fazla bir kayba uğramıyorlarsa vergiyi geç ödeyeceklerdir. Fakat cezalar caydırıcı oranda yüksek konulursa ve tavizsiz uygulanırsa mükellefler vergilerini zamanında ödemeye çaba göstereceklerdir.

3.4.11. Vergi Aflarının Sık Sık Çıkarılmaması

Vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi ve denetimde etkinliğin sağlanması açısından vergi suç ve cezalarının kanunlarla çok iyi tanımlanması, yorum getirmeyecek belirlilikte olması ve vergi kaçırmanın diğer suçlar gibi ele alınıp taviz vermeden uygulanması sağlanmalıdır. İdare, vergi cezalarının sık çıkarılan af kapsamına alınmaması için karalılığını ortaya koymalıdır. Tavizsiz ve etkin bir şekilde uygulanan vergi cezaları, mükellefleri doğru beyanda bulunmaya yönleltecektir. Ülkemizde vergi aflarının sürekli çıkması mükelleflerde belirgin bir rahatlık yaratmaktadır. Bu nedenle vergi affı konusunun bir daha gündeme getirilmemesi her açıdan faydalı olacaktır.

SONUÇ

Vergi, devletlerin sahip olduğu en önemli gelir kaynağıdır. Gün geçtikçe artan kamusal hizmetler sonucu devlet bu hizmetleri yerine getirmek için yeni finansman kaynakları bulmaya çalışmakta ya da varolan finansman kaynaklarından elde ettiği gelirleri arttırmaya çalışmaktadır. Şüphesiz, en temel finansman kaynağı vergi gelirleri olduğu için, vergi gelirleri arttırılmaya çalışılmakta, vergi oranları yükseltilmekte, bazen de yeni vergiler konulmaktadır. Fakat yüzyıllardan beri her toplumda vergiye karşı bir direnç olmuş ve fazla vergi vermek istenmemiştir. Böyle bir ortamda bir tarafta kamusal hizmetleri yerine getirebilmek için daha fazla vergi almak isteyen devlet ile daha az vergi vermek isteyen mükellef arasında sürekli bir mücadele yaşanmıştır. Durum böyle olunca da devlet hedeflediği geliri elde etmek amacıyla çeşitli tedbirler alma yoluna gitmiştir.

Ülkemiz vergi sistemi de diğer çağdaş devletlerde olduğu gibi beyan esasına dayanmaktadır. Bu sisteminin başarısı mükelleflerin beyanlarındaki bilgilerin doğruluğuna bağlı bulunmaktadır. Fakat bu beyanlar her zaman gerçeği yansıtmamaktadır. Gerek bilerek ve gerekse bilmeyerek yapılan gerçeğe aykırı beyanlar, hem idare hem de mükellef aleyhine veya lehine sonuçlar ortaya çıkarmaktadır.

Devlet, vergi kaybını mümkün olan en alt seviyeye indirmek, bir başka deyişle vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek amacıyla çeşitli önlemler almaktadır. Bu önlemlerden birisi de, mükellefin vergisel faaliyet ve işlemlerini inceleyerek, vergi kaybına neden olup olmadıklarının saptanmasını sağlayan vergi incelemesidir. Vergi kayıpları sadece mükellefin kasıtlı hareketlerinden değil, kanunların bilinmemesinden ya da yanlış yorumlanmasından da kaynaklanabilmektedir. Bu nedenle vergi incelemeleri hataları önleyerek uygulamada birliğin sağlanmasını, diğer taraftan da, kasıtlı hareket edenler üzerinde incelenme korkusu hissettirerek vergi kayıplarının en alt düzeye indirilmesine yardımcı olmaktadır.

5345 Sayılı Gelir İdaresi Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'la bu konuda genel bir çerçeve belirtilmiştir. Mükelleflerin vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirilmesi, eğitilmesi, gönüllü olarak uyumlarının

sağlanması, sorumluluk ve hakları konusunda bilgilendirilmeleri, Gelir İdaresi ile mükellef arasında etkin bir işbirliğinin sağlanması gereğinden hareketle, Gelir İdaresi'nin sorumluluklarının ve mükellef haklarının açıkça yer aldığı "Mükellef Hakları Bildirgesi" Şubat 2006 tarihinde yayınlanıp uygulanmaya konulmuştur. Mükelleflere açık, güvenilir, zamanında ve yeterli bilgi ile hizmet verileceği, Bilgi Edinme Kanunu çerçevesinde öğrenilmek istenilen bilgi için doğru yerlerle temasa geçilmesi konusunda mükelleflerin yönlendirileceği gibi hususlar belirtilmiştir.

Yapılacak çalışmanın başarısı; planlamaya, incelenecek bildirimlerin ülke şartlarına en uygun seçim yöntemlerine ve seçim ilkelerine göre seçilmesine bağlı olmaktadır. Ülkemizde ise incelenecek beyannamelerin seçimi bilimsel teknikler yerine, inceleme elemanlarının takdirine ve değerlendirmelerine dayanılarak sürdürülmektedir. Bu uygulamadan en kısa zamanda vazgeçilerek beyanname seçimindeki bilimsel tekniklerden yararlanılması, idarenin yararına olacaktır. Gelişmiş ülkelerde, özellikle teknolojik olanakların fazlalığı ve bu olanaklarını vergi incelemesi amacıyla büyük ölçüde kullanabilmeleri, mükelleflerin eğitim düzeyinin yüksekliği, karşılıklı işbirliği anlayışı, inceleme oranının yüksekliği gibi etkenler etkili olmakta ve bu ülkelerin vergi kaçakçılığı ile savaşıma konusunda belli bir yol tutturmalarına olanak sağlamaktadır. A.B.D.' de IRS nin incelenecek mükellefleri seçmek için kullandığı yöntemleri sonuçları bakımından ele aldığımızda, bildirim seçiminin önemi ortaya çıkmaktadır. A.B.D.' de inceleme oranı %1-2 gibi düşük olmasına rağmen, incelemeye alınan her 100 mükelleften 75' ine ceza kesildiği göz önüne alınırsa, bu %1-2 oranındaki kitlenin ne kadar isabetli seçildiği ortaya çıkmaktadır.

Ülkemizde de birçok önlem alınmasına rağmen, vergi incelemesinin istenilen seviyede olmadığı ortadadır. 1990 sonrası dönemde ülkemizde vergi inceleme oranı % 2.03 ile % 4.89 arasında gerçekleşmiştir. Bu dönemdeki ortalama ise % 2.94 tür. Ülkemizde her yüz mükelleften sadece üç tanesi incelenmektedir. Burada asıl önemli olan husus, incelemeye alınacak mükelleflerin doğru seçimidir. Eğer incelenecek mükellefler doğru bir şekilde seçilmiş olsaydı, vergi incelemesinin önleyicilik, caydırıcılık etkisinden hareketle ülkemizdeki vergi kayıp ve kaçaklarının boyutları bu kadar yüksek derecede olmazdı.

Maliye Bakanlığı' nın fonksiyonlarının artması ve yaygınlaşması, denetim birimleri arasında koordinasyonsuzluğa sebep olmaktadır. Denetim birimlerinin

kendi denetim elemanları için sistemli ve verimli bir denetim planı yaptıklarını söylemek mümkün değildir. Denetimin sistemli planlanmamış olması, bazı bölgelerde gereğinden fazla vergi inceleme elemanının görevlendirilmesine neden olmakta, iş gücünün verimsiz bir şekilde kullanılması sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Ayrıca iç ve dış denetimin ayrılmamış olması, birçok vergi inceleme elemanının sahip olduğu vergi inceleme ya da idari görevlerinin birbiri ile çakışmasına neden olmaktadır.

Bu nedenle merkezi ve bölge denetim elemanları arasındaki yetki karmaşasına, koordinasyonsuzluğa ve dolayısıyla işgücü kayıplarına yer vermeyecek şekilde her birinin yetki ve sorumluluk alanları, birbirleri ile olan ilişkileri net olarak belirlenmelidir. Bunun yanında her biri ayrı ayrı uzmanlaşmayı gerektiren ve son derece önemli olan iç ve dış denetim birbirinden ayrılmalıdır.

Vergi mevzuatında da çeşitli belirsizliklerin olması, vergi kanunlarının sık sık değişmesi, sistemin karışık olması nedeniyle farklı yorumlara yol açması ülkenin ekonomik ve sosyal şartlarına uygun olmaması gibi sebepler etkin bir vergi incelemesine engel olmaktadır.

Vergi kanunlarına baktığımızda son yirmi yıl içinde sürekli değiştiğini görmekteyiz. Bu nedenle mevzuatta istikrar sağlanmalı, hazırlanan kanunlar açık, sade ve anlaşılabilir olmalıdır. Değişiklikler çok zorunlu olduğu hallerde yapılmalıdır.

Mevcut sistemdeki yapı gereği beyan esasının başarıya ulaşabilmesi denetim mekanizmasında görev yapan denetim elemanlarının nitelikleri ve sayılarının yüksek olması gerekmektedir. Ülkemizdeki denetim elemanları sektör ayrımına gidilmeksizin her alanda inceleme yapmaktadır. Bir sektörde faaliyet gösteren bir işletmeyi inceleyen denetim elemanı, bir sonraki incelemede başka bir işletmeyi incelemek durumunda kalmaktadır. Bu durumda bir sektörde edindiği tecrübeyi ve bilgiyi kullanamamasına neden olmakta, her girdiği sektör için yeniden ön hazırlık yapmasına neden olmaktadır. A.B.D.' de uygulanmakta olan Sektör Uzmanlaşma Programı ile, denetim elemanları, inceleme yapacağı sektör hakkında bilgi ve tecrübe sahibi olarak, uzmanlaşmış olduğu sektördeki işletmeleri incelemektedir. Böylece denetim elemanı inceleme sırasında elde ettiği tecrübeleri diğer bir inceleme esnasında kullanarak verimli ve etkin bir inceleme imkânı elde etmektedir. Ülkemizde böyle bir sistem uygulanarak denetim elemanlarının sektör

bazında uzmanlaşması sağlanmalıdır. Ülkemizde kadro sayıları yeterli düzeyde olmasına rağmen büyük bir kısmı doldurulamamıştır. Mevcut kadronun %35'i doludur. Oluşturulacak yeni yapılanmada, denetim birimleri arasında sağlanacak koordinasyon çerçevesinde nitelikten ödün vermeden yeterli sayıda denetim elemanının istihdamı sağlanmalıdır.

Otomasyona tam olarak geçilememesi, mükellefler hakkında güvenilir ve hızlı bilgiye ulaşılmasını engellemekte, incelemenin etkinliğini azaltmaktaydı. 2006 yılında yapılan çalışmayla 81 ilde müdürlük şeklinde örgütlenen 448 vergi dairesi VEDOP (Vergi Daireleri Otomasyon Programı) ve Web Tabanlı Merkezi Vergi Dairesi (E-VDO) uygulaması kapsamına alınmış olup, otomasyona geçilmeyen vergi dairesi kalmamıştır.

Mükelleflerin vergi bilinci gelişmiş değildir. Bir vergi sisteminin başarısı mükellef-idare arasındaki karşılıklı anlayışa bağlıdır. Bu sorunun çözülmesi için vatandaşın verginin haklılığına inanması gerekmektedir. Vergi gelirlerinin toplum ve ülke yararı için kullanıldığına kanaat getirmesi lazımdır. Bu inanç arttıkça vergiye karşı olan direnç azalarak, vergi bilincinin oluşması sağlanacaktır. Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun gerçekleştirilmesi ve mükellef hukukunun korunması ilkeleri çerçevesinde denetim elemanları incelemeleri sırasında mükelleflere bilgi vererek, onları eğitip hatalarını gösterip tekrar aynı hataları yapmalarını engelleyerek, hem incelemede verimlilik hem de vergi gelirlerinde artış sağlanacaktır.

Ülkemizdeki mevcut yapı, vergi mükelleflerinin büyük bir kısmının inceleme dışında kalmasına neden olduğu gibi, yükümlülerin periyodik bir şekilde zamanaşımı süresi içinde tekrar incelenmesini normal şartlarda imkânsız kılmaktadır.

Bu nedenle mükelleflerin denetlenme sayılarının ve sıklıklarının artırılması gerekmektedir. Bunun için gerekli alt yapı hazırlanmalı, mükellefler inceleme elemanlarına dağıtılmalı ve hepsinin en az bir kere de olsa denetlenmesi sağlanmalıdır.

Uzlaşma müessesesinin hızlı ve adaletli çözümü vergi incelemesinin amacına ulaşması için önemli etken olacaktır. Aksi takdirde mükellef nezdinde indirim ve taksit imkânı gibi ortaya çıkardığı avantajlar sonucu, vergi kaçakçılığını

özendiren, dolayısıyla vergi incelemesi bakımından idarenin işini güçleştiren başlıca etken olacaktır.

Son olarak, ülkemizdeki vergi cezaları ve faizlerinin düşük olması caydırıcılıklarının azalmasına neden olmaktadır. Bu amaçla vergi suç ve cezalarının kanunlarda açıkça belirtilmesi, yorum getirmeyecek belirlilikte olması, diğer suçlar gibi taviz vermeden uygulanması sağlanmalıdır.

KAYNAKLAR

Kitaplar

ACAR Şahabettin; **Muhasebe Yolu ile Yapılan Vergi Kaçakçılığı, Vergi Hilesi ve Meydana Çıkarılması Usulleri**, 1. Baskı, İnkılap Kitabevi, İstanbul 1958.

AKDOĞAN Abdurrahman; **Vergi İncelemesi**, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, Ankara, 1979.

ALTUĞ Figen; **Mali Denetim**, 2. Baskı, Ezgi Kitabevi, Bursa 1994

ARICA Nadir – İYİBİL Ali; **İşletmelerde Vergi Denetimi- Defter ve Belgeler**, 1. Baskı, Fon Matbaası, Ankara 1985.

ARSLAN Mehmet; **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006.

AYDEMİR Şinasi; **Türkiye' de Kayıtdışı Ekonomi**, 1. Baskı, Tösyöy Yayınları, İstanbul 1995.

DAILY Frederick W., **Stand up to the IRS**, Nolo Pres, Berkeley, USA, 1995.

M. Burhan ERDEM, **Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi**, Eskişehir İ.T.İ.A. Yayın No: 233/154, İ.T.İ.A. Yayınevi, Eskişehir 1981.

GERÇEK Adnan; **Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye' de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması**, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayını, Ankara 2002.

GÜRBÜZ Hasan; **Muhasebe Denetimi**, 4. Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul 1995.

GÜREDİN Ersin; **Denetim**, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 57, 3 Baskı, İstanbul 1988.

İSPİR Ekrem; **Danıştay 4.Daire Kararları**, 1. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 1991.

İSPİR Ekrem, YAĞMURLU Tahsin, ÖZBALCI Yılmaz; **Vergi Usul Kanunu Uygulamasına İlişkin Danıştay Kararları**, 1. Baskı, Feryal Matbaacılık, Ankara 1985.

KANETİ Selim; **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989.

KARAGÖZOĞLU M.Fevzi; **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Ankara 1973.

KARAKOÇ Yusuf; **Genel Vergi Hukuku**, 3. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 2004.

KARYAĞDI Nazmi; **Toplam Kalite Yönetimi Ve Türk Vergi İdaresi**, A.S.O. Yayın No: 51, Ankara 2001.

KIRBAŞ Sadık; **Vergi Hukuku**, 13. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara2001.

KIRBAŞ Sadık; "Türkiye' de Vergi Kaçağı Sorunu", **Mali Hukuk**, Sayı: 43, Ocak-Şubat 1993.

KIZILOT Şükrü, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, 1. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1991, s. 1288.

KOCAHANOĞLU O. Selim; **Gerekçeli – Açıklamalı Vergi Kanunları**, Acar Matbaacılık, 15. Baskı, İstanbul 2001.

Maliye Bakanlığı; Revizyon ve İşletmelerde Vergi İncelemesi, **Maliye Bakanlığı Yayını**, Güneş Matbaası, Ankara, 1973.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği; **Denetim İlke ve Esasları Cilt 1**, Acar Matbaacılık, İstanbul 1996.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı; İstanbul Defterdarlığı Vergi Kontrol Bürosu Başkanlığı "**Vergi İncelemeleri**", İstanbul 1991.

MERİÇ Metin; **Vergi Denetimi**, 1. Baskı, İlkem Ofset, İzmir 2002.

MULRONEY Michael, **Federal Tax Examination**, John Wiley & Sons inc, USA, 1985.

ÖNER Erdoğan, **Amerika Birleşik Devletleri federal Vergi İdaresi: IRS Kuruluşu, Görevleri ve Yeniden Yapılanması**, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No:2005/336, Ankara, 2005, s. 247.

ÖZBALCI Yılmaz; **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, 4. Baskı, Oluş Yayıncılık, Ankara 1999.

ÖZER İlhan; **Türk Vergi Sisteminin Geliştirilmesi**, 1. Baskı, Güneş Matbaası, Ankara 1971.

ÖZYER M.Ali; **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 1. Baskı, HUD Yayını, İstanbul 2001.

MELDMAN Robert E. - SIDEMAN Ricard J., **Federal Taxation Practice and Procedure**, CCH Incorporated, USA, 1998.

SALTZMAN Michael, **IRS Practice and Procedure**, Warren, Gorham & Lamantime, USA, 1981.

ŞAMLIOĞLU Servet; **Tatbikatta Vergi İncelemesi ve İnceleme ile İlgili Esaslar**, T.C Maliye Bakanlığı Yayını, Ankara, 1971.

ŞEKER H. Nezi; **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, 1. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 1996.

ŞİN Sevil; **Avrupa Birliği ve Türkiye' de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları**, İTO Yayını, İstanbul 2005.

TOSUNER Mehmet, ARIKAN Zeynep; **Vergi Usul Hukuku**, İlkem Ofset, İzmir, 2004.

ULUATAM Özhan - METHİBAY Yaşar; **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara 2001.

ULUATAM Özhan; **Kamu Maliyesi**, 4. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1991.

TESSER Ted – WILEY John, **The Trader' s Tax Survival Guide**, Sons Inc, USA, 1993.

TURGAY Recep; **Vergi Usul Yorum ve Tatbikatı**, İstanbul 1969.

YALÇIN Asır; "Arama Nedir? Nasıl Yapılır, Arama Sırasında Kullanılan Yazı ve Tutanak Örnekleri" **Maliye Bak. Gelirler Kontrolörleri Ankara Grubu Yayını**, No:3, 1979.

Makaleler

ACAR İbrahim Atilla – MERTER Mehmet Emin; "Türkiye' de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu", **Maliye Dergisi**, Sayı: 147.

AKBAY Mehmet; "Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi", **1990 Yılına Girerken Türkiye' de Denetim, Etkinlik ve Verimlilik Sempozyumu**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, A.P.K.K. Yayın No: 1990/308, Ankara 1990.

AKDENİZ Kurtuluş; "Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer ve Defter İbraz Süresi", **Yaklaşım**, Sayı: 55, Temmuz 1997.

ARICA M. Nadir; "Arama ve Aramalı Vergi İncelemesi", **Maliye Sigorta Dergisi**, Sayı: 178, Haziran 1994.

AYAZ Ahmet; "Bilgisayar Uygulamaları ve Denetimi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 61, Temmuz-Ağustos 1992.

BEYGO Nusret; "Vergi İncelemesinin Anlamı ve Yeri", **Vergi Dünyası**, Sayı: 11.

BİLİCİ Kerem; "Defter Belge İbrazı Kapsamında Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yerin Tayini", **Vergi Sorunları**, Sayı:191, Ağustos 2004.

CAN İsmail; "Türkiye' de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi", **Maliye Dergisi**, Eylül-Ekim 1981, Sayı: 53.

Can DOĞAN – Tuncay KAPUSUZUOĞLU, "Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler", **Vergi Dünyası Dergisi**, 2005, Sayı:283,

DEMİRCİ Azmi – KARTAL Zihni, "Vergi İncelemesi ve Kapsamı", **Vergi Dünyası**, Sayı: 211, Mart 1999.

DEMİRKAN Uçan; **Kamusal Mali Denetim, Türkiye' de Uygulanması ve Eleştirisi**, Maliye Tetkik Kurulu, Yayın No:172, Ankara 1977.

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

EROL Ahmet, "Aramalı Vergi İncelemesi Kılavuzu ve İhbar İkramiyesi", **Yaklaşım**, Sayı:95, Kasım 2000.

GÖKMEN Necdet – GÜLEÇ H.Abdullah; "Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminde Etkinlik ve Verimlilik Nasıl Sağlanır", **Vergi Dünyası**, Sayı: 238.

GÜNDAY Malik; "Gönüllü Beyan Sisteminde Vergi İncelemesinin Asli Amacı ve İdari İşlem Olma Niteliği", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 93, Haziran 1996.

KILIÇDAROĞLU Kemal; "Yaygın Vergi Denetimi ve Karşılaşılan Sorunlar", **Vergi Dünyası**, Sayı: 1.

KIRBAŞ Sadık; "Türkiye' de Vergi Kaçağı Sorunu", **Mali Hukuk**, Sayı: 43, Ocak-Şubat 1993.

KOÇAK Hakkı; "Aramalı Vergi İncelemesi ve Karşılaşılan Bir Sorun", **Vergi Dünyası**, Sayı: 213, Mayıs 1999.

SARAÇ Osman; “Vergi İncelemesi – 1”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı:434, Şubat 2005.

ŞEKER Sakıp; “Vergi İncelemeleri Üzerine Genel Bir Değerlendirme”, **Yaklaşım**, Sayı: 5 , Mayıs 1993.

TAKAZ Hilmi; “Vergi Hukukumuzda Yoklama ve İnceleme Tutanakları”, **Yaklaşım**, Sayı: 5, Mayıs 1993.

TEZEL Adnan; “Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi”, **Yaklaşım**, Sayı: 56, Ağustos 1997.

TOSUNER Mehmet; “Vergi Kayıp ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş ve Öneriler”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 85, Ekim 1995.

TOSUNER Mehmet, ARIKAN Zeynep; “Res’ en Vergilendirme ve Sorunlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 2003, Sayı:177.

YETKİNER Erkan, “A.B.D.’ de Yapılan Vergi İncelemelerinde Dolaylı İspat Yöntemi ile Beyan Edilmeyen Gelirin Tespiti”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:98, 2001.

Erkan YETKİNER, “A.B.D. Vergi İdaresince Kullanılan Beyanname Seçim ve İnceleme Yöntemleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:250, 2002.

Raporlar

DPT; **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, DPT Yayın No: 2597- ÖİK: 608, 2001.

GÜNEN Vedat; **Türkiye’de ve Yabancı Ülkelerde Beyanname Seçimi, Beyanname Seçiminin Çeşitli Yönlerden Önemi**, İncelemenin Verimliliğine Etkisi, Türkiye’ de Beyanname Seçiminin Nasıl Yapılması Gerektiği Hakkında Öneri ve Görüşler, Yayınlanmamış Bilim Raporu, S. XXXVII-1/52-23, Maliye Hesap Uzmanları Kurulu, 1973.

TANRIKULU Lütfi - GÜRKAN Yavuz - DİLAVER Şükrü, “Almanya’ nın Münster Şehrinde 10.07.1994-06.08.1994 Tarihleri Arasında Gerçekleştirilen Seminerler Çerçevesinde Alman Vergi Denetim Sistemi’ nin Değerlendirilmesi”

(Yayınlanmamış) Bilim Raporu, Sayı: 817/281-9 .

Tezler

AKYOL Okan; Türkiye’ de Vergi Denetimi Kapsamında Vergi İncelemesinin Etkinliği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1997.

DİKER Ayşe; Türk Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi ve Etkinliği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi, İstanbul, 1996.

MERTER Mehmet Emin; “Türkiye’ de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminin Etkinliğinin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İzmir 2004.

MIDİK Ahmet; “Türk Vergi Sisteminde Vergi Denetimi Uygulamaları”, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) , Eskişehir 1995.

İnternet

www.vdd.org.tr

www.gelirler.gov.tr

www.gib.gov.tr

www.alomaliye.com