



**T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**YÜKSEK
LİSANS
TEZİ**

**VERGİ İNCELEMESİNİN VERGİLEMEDE
VERİMLİLİK AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ VE ANALİZİ**

FUNDA BUZ

**MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE BİLİM DALI**

HAZİRAN 2015



**VERGİ İNCELEMESİNİN VERGİLEMEDE VERİMLİLİK AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ VE ANALİZİ**

Funda BUZ

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE BİLİM DALI**

**GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

HAZİRAN 2015

Funda BUZ tarafından hazırlanan “Vergi İncelemesinin Vergilemede Verimlilik Açısından Değerlendirilmesi ve Analizi” adlı tez çalışması aşağıdaki jüri tarafından OY BİRLİĞİ / ~~OY ÇOKLUĞU~~ ile Gazi Üniversitesi Maliye Anabilim Dalında Maliye Bilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Danışman (Başkan): Prof. Dr. Ali Rıza ÖZDEMİR

Maliye Anabilim Dalı, Gazi Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum/~~onaylamıyorum~~

Üye : Doç. Dr. Hilmi ÜNSAL

Maliye Anabilim Dalı, Gazi Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum/~~onaylamıyorum~~

Üye : Doç. Dr. Tekin AKDEMİR

Maliye Anabilim Dalı, Yıldırım Beyazıt Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum/~~onaylamıyorum~~

Tez Savunma Tarihi: 01/06/2015

Jüri tarafından kabul edilen bu tezin Yüksek Lisans Tezi olması için gerekli şartları yerine getirdiğini onaylıyorum.

Prof. Dr. Suna BAŞAK

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

ETİK BEYAN

Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu,

bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.



Funda BUZ
01/06/2015

VERGİ İNCELEMESİNİN VERGİLEMEDE VERİMLİLİK AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ VE ANALİZİ
(Yüksek Lisans Tezi)

Funda BUZ

GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
Haziran 2015

ÖZET

Vergi; devletin kamu ihtiyaçlarını karşılamak üzere kişi veya kurumların gelirleri, servetleri ve harcamaları üzerinden cebren aldığı ekonomik değerdir. Vergi incelemesi, beyan edilerek ödenen vergilerin doğruluğunu araştırmakta olup vergi kaçakçılığının önlenmesinde etkili olmaktadır. Vergi incelemesi; eşitlik ve adaleti sağlayarak, kişilerin vergiye uyumlarının gelişmesinde de rol sahibidir. Vergi incelemesi ile ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu araştırılarak vergilemede verimlilik sağlanmaktadır. Çalışmada, ülkemizde vergi inceleme sisteminde yapılan değişikliklerin vergilemede verimlilik açısından değerlendirilmesi amaçlanmaktadır. Bu amaca yönelik olarak, vergi incelemesi tarafları arasında yapılan anketle vergi inceleme sistemindeki durum tespit edilmiş ve vergi incelemesine taraf olan kişilerin görüş ve önerileri alınmıştır. Elde edilen bulgulara göre, sistemdeki aksaklıklar belirlenerek bu aksaklıklara yönelik çözüm önerileri sunulmuştur.

Bilim Kodu : 1120.2.082
Anahtar Kelimeler : Vergi incelemesi, vergi incelemesinde etkinlik, vergilemede verimlilik, vergi incelemesinin tarafları, vergi incelemesi sisteminde yapılan değişiklikler
Sayfa Adedi : 122
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Ali Rıza ÖZDEMİR

EVALUATION AND ANALYSIS OF TAX REVIEW IN TERMS OF PRODUCTIVITY
IN TAXATION
(M. Sc. Thesis)

Funda BUZ

GAZİ UNIVERSITY
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES
June 2015

ABSTRACT

Tax is an economic value that is compulsorily taken from the revenues, wealth and spending of individuals' and institutions' for meeting any public needs by the State. Tax review process investigates the accuracy of the tax paid by declaration and is effective in the prevention of any tax evasions. In addition, tax review plays a role to develop tax compliance for the individuals by ensuring equality and justice. Taxation productivity is ensured by the tax review process after inspecting the accuracy of the tax that needs to be paid. In this study, the changes made in the tax review system in Turkey are intended to be evaluated in terms of taxation productivity. For this purpose, the state of the tax review system was established by a survey between the parties of the tax review process and the opinions and recommendations of tax review parties were received. According to the findings, any deficiencies in the system had been identified and solutions for these deficiencies were offered.

Science Code : 1120.2.082
Key Words : Taxreview, the tax review efficiency, productivity in taxation, the tax review of the parties, changes in the tax review system
Page Number : 122
Supervisor : Prof. Dr. Ali Rıza ÖZDEMİR

TEŐEKKÖR

Tez alıőmasında yardım ve bilgilerini esirgemeyen Tez Danıőmanım Prof. Dr. Ali Rıza ÖZDEMİR'e, bu süreç boyunca desteklerini benden esirgemeyen hocalarım, arkadaşlarım ve aileme teşekkürlerimi sunarım.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
TEŞEKKÜR	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
ÇİZELGELERİN LİSTESİ	xi
ŞEKİLLERİN LİSTESİ	xiv
KISALTMALAR.....	xv
1. GİRİŞ	1
2. VERGİLEMEDE VERİMLİLİK KAVRAMI VE VERGİ İNCELEMESİNDEKİ ÖNEMİ.....	3
2.1. Vergileme İlkelerine Yönelik Genel Açıklamalar	3
2.2. Vergilendirmede Verimlilik Kavramı.....	6
2.2.1. Verimli vergi sisteminin taşıması gereken özellikler	7
2.2.2. Vergilemede verimliliğin sağlanmasını gerekli kılan etkenler	8
2.2.3. Vergilemede verimliliğin sağlanmasının sosyal ve ekonomik sonuçları	10
2.3. Vergi İncelemesi.....	11
2.4. Vergilemede Verimlilik Kavramı ve Vergi İncelemesi İlişkisi.....	13
2.4.1. Vergilendirmede verimliliğin sağlanmasında vergi incelemesinin rolü.....	14
2.4.2. Vergi incelemesinde verimliliği etkileyen faktörler	16
2.5. Seçilmiş Bazı Ülkelerde Vergi İncelemesi	18
2.5.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde vergi incelemesi	19
2.5.2. İngiltere'de vergi incelemesi.....	21
2.5.3. Almanya'da vergi incelemesi.....	23
2.5.4. Fransa'da vergi incelemesi	26

3. TÜRKİYE'DE VERGİ İNCELEMESİ	29
3.1. Genel Olarak Vergi İncelemesinin Tanımı Ve Kapsamı	29
3.2. Vergi İncelemesinde Taraflar	29
3.2.1. Vergi incelemesine tabi olanlar	29
3.2.2. Vergi idaresi	31
3.3. Vergi İncelemesi Türleri.....	33
3.3.1. İncelemenin kapsamı açısından.....	33
3.3.2. İncelemenin kaynağı açısından.....	35
3.3.3. İncelemenin yöntemi açısından.....	36
3.4. Vergi İnceleme Süreçleri	37
3.4.1. Vergi incelemesinde görevlendirme	38
3.4.2. Vergi incelemesine başlama zamanı.....	39
3.4.3. Vergi incelemesinin yapılacağı yer ve çalışma saatleri	41
3.4.4. Vergi incelemesine başlanması.....	42
3.4.5. Vergi inceleme tutanakları.....	43
3.4.6. Vergi inceleme raporları	45
3.5. Vergi İncelemesi İle İlgili Komisyonlar, Çalışma Esasları ve Değerlendirme Sonuçları.....	47
3.5.1. Vergi incelemesi ile ilgili komisyonlar	47
3.5.2. Rapor değerlendirme komisyonlarının çalışma esasları.....	51
3.5.3. Rapor değerlendirme komisyonlarının değerlendirme sonuçları	52
3.6. Vergi İnceleme Raporuna Karşı Başvurulabilecek Yollar	54
3.6.1. İdari çözüm yolları	55
3.6.2. Yargısal çözüm yolları	61
3.7. Türkiye'de Vergi İncelemesinin Verimliliğini Etkileyen Unsurlar	62
3.7.1. Vergi cezaları	63

	Sayfa
3.7.2. İnceleme sıklığı	64
3.7.3. İncelemeye alınacak mükelleflerin seçilmesi.....	66
3.7.4. Vergi bilinci ve vergi ahlakı.....	67
3.7.5. Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi.....	67
3.7.6. Vergi afları.....	68
4. VERGİ İNCELEMESİNİN VERGİLEMEDE VERİMLİLİK AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN YAPILAN ANKET ÇALIŞMASI	69
4.1. Ankete İlişkin Genel Bilgiler	69
4.1.1. Anketin amacı	69
4.1.2. Anketin hedef kitlesi	70
4.1.3. Verilerin çözümlenmesi	70
4.2. Anketin Bulguları Ve Analizi	71
4.2.1. Güvenilirlik analizi	71
4.2.2. Tanımlayıcı istatistikler.....	72
4.2.3. Çapraz tablolar analizi.....	76
4.2.3.1. Birleşme.....	76
4.2.3.2. İncelemenin süreye bağlanması	78
4.2.3.3. Sektörel uzmanlaşma	79
4.2.3.4. Rapor değerlendirme komisyonları	82
4.2.3.5. Cezalarda indirim ve uzlaşma müessesesi	84
4.2.3.6. Vergi afları	86
4.2.4. Anova testi (varyans analizi)	88
4.2.4.1. Vergi müfettişleri için yapılan varyans analizleri.....	89
4.2.4.2. Mali müşavirler için yapılan varyans analizleri	96
5. SONUÇ VE ÖNERİLER	103

	Sayfa
KAYNAKLAR.....	109
EKLER.....	117
EK-1. Vergi müfettişleri için hazırlanan anket formu.....	118
EK-2. Mali müşavirler için hazırlanan anket formu	120
ZGEMIŐ	122

ÇİZELGELERİN LİSTESİ

Çizelge	Sayfa
Çizelge 2.1. Almanya’da denetçilerin sayısı	24
Çizelge 2.2. Almanya’da incelemeler sonucunda ortaya çıkan ek vergi ve faiz dağılımı (Milyon Euro)	24
Çizelge 2.3. Vergi türlerine göre ortaya çıkan matrah farkları (Milyon Euro)	25
Çizelge 3.1. Vergi incelemeleri sonrasında kesilmesi istenilen ceza tutarları	64
Çizelge 3.2. Vergi inceleme elemanı başına düşen mükellef sayısı	65
Çizelge 3.3. 2010-2014 Vergi inceleme oranları	65
Çizelge 3.4. Tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları	67
Çizelge 4.1. Anketlerin güvenilirlik analizi sonuçları	72
Çizelge 4.2. Ankete katılan kişilerin sayıları ve demografik dağılım yüzdeleri	73
Çizelge 4.3. Vergi müfettişi ve mali müşavirlerin birleşmeye olan bakış açısı	77
Çizelge 4.4. Vergi müfettişlerinin eski unvanlarına göre “Vergi incelemesinde birliğin sağlanması, incelemenin etkinliğine katkıda bulunmuştur.” ifadesine verdikleri yanıtlar arasındaki ilişki	77
Çizelge 4.5. Vergi müfettişlerinin unvanlarına göre “İncelemelerin süreye bağlanması, müfettişleri kısıtlamaktadır.” ifadesine verdikleri yanıtlar arasındaki ilişki	78
Çizelge 4.6. Mali müşavirlerin unvanlarına göre “Son düzenleme ile vergi incelemesine getirilen süre kısıtı, inceleme sayısını ve sıklığını artırmaktadır.” ifadesine verdikleri yanıtlar arasındaki ilişki	79
Çizelge 4.7. Vergi müfettişlerinin unvanlarına göre “Vergi incelemesinde sektörel uzmanlaşma sağlanması, incelemedeki etkinliği artıracaktır.” ifadesine verdikleri yanıtlar arasındaki ilişki	80
Çizelge 4.8. Vergi müfettişlerinin eski unvanlarına göre “Vergi incelemesinde sektörel uzmanlaşma sağlanması, incelemedeki etkinliği artıracaktır.” ifadesine verdikleri yanıtlar arasındaki ilişki	81
Çizelge 4.9. Vergi müfettişlerinin unvanlarına göre “Rapor değerlendirme komisyonları, raporların mevzuata uygunluğunu denetleyerek hataların önlenmesini sağlamaktadır.” ifadesine verdikleri yanıtlar arasındaki ilişki	82

Çizelge	Sayfa
Çizelge 4.10. Vergi müfettişlerinin eski unvanlarına göre “Rapor değerlendirme komisyonları, raporların mevzuata uygunluğunu denetleyerek hataların önlenmesini sağlamaktadır.” ifadesine verdikleri yanıtlar arasındaki ilişki.....	83
Çizelge 4.11. Vergi müfettişlerinin unvanlarına göre “Uzlaşma, vergi ceza indirimi gibi vergi azaltıcı mekanizmaların varlığı vergi incelemesinin etkinliğini olumsuz etkilemektedir.” ifadesine verdikleri yanıtlar arasındaki ilişki.....	84
Çizelge 4.12. Mali müşavirlerin unvanlarına göre “Uzlaşma, vergi ceza indirimi gibi vergi azaltıcı mekanizmaların varlığı vergi incelemesine olan güveni azaltmaktadır.” ifadesine verdikleri yanıtlar arasındaki ilişki.....	85
Çizelge 4.13. Vergi müfettişlerinin unvanlarına göre “Yaptığım incelemelerde mükelleflerin vergiye olan uyumunun ve vergi bilincinin yetersiz olduğunu görmekteyim.” ifadesine verdikleri yanıtlar arasındaki ilişki.....	86
Çizelge 4.14. Vergi müfettişlerinin unvanlarına göre “Ülkemizde sıklıkla uygulanan vergi afları, vergi incelemesinin etkinliğini azaltmaktadır.” ifadesine verdikleri yanıtlar arasındaki ilişki.....	87
Çizelge 4.15. Mali müşavirlerin unvanlarına göre “Ülkemizde sıklıkla uygulanan vergi afları, vergi mükelleflerinin vergi ödeme konusunda özensiz davranmalarına neden olmaktadır.” ifadesine verdikleri yanıtlar arasındaki ilişki.....	88
Çizelge 4.16. Değişkenlerin vergi müfettişlerinin eski unvanlarına göre ANOVA testi istatistikleri	89
Çizelge 4.17. Değişkenlerin vergi müfettişlerinin yaş gruplarına göre ANOVA testi istatistikleri.....	90
Çizelge 4.18. Değişkenlerin vergi müfettişlerinin deneyimlerine göre ANOVA testi istatistikleri.....	92
Çizelge 4.19. Değişkenlerin vergi müfettişlerinin eski unvanlarına göre ANOVA testi istatistikleri	93
Çizelge 4.20. Değişkenlerin vergi müfettişlerinin unvanlarına göre ANOVA testi istatistikleri.....	94
Çizelge 4.21. Değişkenlerin vergi müfettişlerinin unvanlarına göre ANOVA testi istatistikleri.....	95
Çizelge 4.22. Değişkenlerin vergi müfettişlerinin unvanlarına göre ANOVA testi istatistikleri.....	96

Çizelge	Sayfa
Çizelge 4.23. Değişkenlerin mali müşavirlerin deneyimlerine göre ANOVA testi istatistikleri.....	97
Çizelge 4.24. Değişkenlerin mali müşavirlerin deneyimlerine göre ANOVA testi istatistikleri.....	98
Çizelge 4.25. Değişkenlerin mali müşavirlerin deneyimlerine göre ANOVA testi istatistikleri.....	99
Çizelge 4.26. Değişkenlerin mali müşavirlerin yaş gruplarına göre ANOVA testi istatistikleri.....	100

ŞEKİLLERİN LİSTESİ

Şekil	Sayfa
Şekil 4.1. Ankete katılan vergi müfettişlerinin unvanlar itibariyle dağılımı.....	73
Şekil 4.2. Ankete katılan mali müfettişlerinin unvanlar itibariyle dağılımı.....	74
Şekil 4.3. Ankete katılan müfettişlerin iller itibariyle dağılımı	75
Şekil 4.4. Ankete katılan vergi müfettişlerinin önceki unvanları	76

KISALTMALAR

Bu çalışmada kullanılmış kısaltmalar, açıklamaları ile birlikte aşağıda sunulmuştur.

Kısaltmalar

Açıklamalar

a.g.e	Adı geçen eser
a.g.m	Adı geçen makale
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
IRS	Amerikan Gelir İdaresi
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
m	Madde
MASAK	Mali Suçları Araştırma Kurulu
TIGTA	Amerikan Hazine Genel Vergi İdaresi Örgütü
VDK	Vergi Denetim Kurulu
VUK	Vergi Usul Kanunu

1. GİRİŞ

Vergi, bir ekonomide devlete gelir sağlamanın yanı sıra ekonomik ve sosyal hayatı da etkileyen bir kamu geliri türüdür. Her birey elde ettiği gelir, servet ve yaptığı harcamalar üzerinden vergi ödemektedir. Ancak vergi, gönüllülük esasına dayanmamakta cebren tahsil edilmektedir. Bu nedenle vergilerin tam olarak toplanılması, kaçakçılığın önlenmesi bu şekilde de eşitlik ve adaletin sağlanması için ödenen vergilerin doğruluğunun takibi gerekmektedir. Bu takip, ülkemizde vergi incelemesi ile yapılmaktadır.

Vergi incelemesi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılmasıdır. Bu da mükellefin vergisini ödemesi üzerinde doğrudan etki yapan bir unsur olmaktadır. Vergi incelemesi ile mükellefler incelenebilecekleri düşüncesiyle gelirlerini doğru beyan ederek, vergilerini zamanında ödemektedirler. Vergi incelemesi bu anlamda kamu gelirlerinin azalmasını engellemekte vergilemede verimliliği artıran bir müessese olarak da görev yapmaktadır.

Vergi incelemesi ile vergilemede verimlilik bu açıdan tezin ilk bölümünde anlatılacak, vergilemede verimlilik kavramı açıklandıktan sonra vergi incelemesi ile olan ilişkisinden bahsedilecektir. Vergi incelemesinin teorik çerçevesi açıklandıktan sonra vergilemede verimliliğin sağlanmasında incelemenin rolü anlatılarak vergi incelemesinin verimliliğini etkileyen faktörler ele alınacaktır.

Çalışmanın ikinci bölümünde vergi incelemesi son yapılan değişiklikler doğrultusunda incelenecektir. Vergi inceleme türleri, süreçleri ve vergi incelemesiyle ilgili komisyonların çalışma şekil ve usullerinden bahsedilecektir. Vergi inceleme raporuna karşı başvurulabilecek yollar ve Türkiye’de vergi incelemesinin verimliliğini etkileyen unsurlar değerlendirilecektir.

Üçüncü bölümde ise bulgularımız anket çalışmasıyla desteklenerek analizler yapılacaktır. Vergi incelemesinin taraflarının vergi inceleme sistemiyle ilgili fikir ve görüşleri dikkate alınarak sistemdeki sorunlar belirlenecek ve çözüm önerilerinde bulunulacaktır.

2. VERGİLEMEDE VERİMLİLİK KAVRAMI VE VERGİ İNCELEMESİNDEKİ ÖNEMİ

Beyana dayalı vergi sistemlerinde, mükelleflerin gelirlerini en iyi kendilerinin bileceği düşüncesinden hareketle, mükellefler kazançlarını vergi idaresine bildirmekte ve bu kazançları ve sahip oldukları mal varlıkları nedeniyle hesaplanan vergilerini ödemektedirler. Mükelleflerin gelirlerini en iyi bilecek kişi olmaları kesin olmakla birlikte, bu sistemi yalnızca mükelleflerin beyanı üzerine kurmak doğru bir uygulama olmayacaktır. Denetimsiz bir vergi sistemi; vergi yükünün adaletsiz dağılımı, vergilemede adalet ve eşitliği bozmak gibi sosyal açıdan sorun yaratmanın yanı sıra kamu gelirlerinden olan vergi gelirlerinin elde edilememesi sonucunda kamu açıklarını da artırarak ekonomik dengenin bozulmasına neden olacaktır.

Vergi sisteminin verimli bir şekilde yürütülebilmesi, mükelleflerin vergiye olan uyum ve vergi ahlakıyla birlikte iyi bir vergi inceleme sistemine de bağlı olmaktadır. Bu bölümde vergi incelemesini olumlu ve olumsuz etkileyen unsurlarla birlikte, vergilemede verimlilik kavramı ve vergilemede verimlilik sağlayan ve verimliliği engelleyen uygulamalar ele alınarak açıklanmaya çalışılacaktır.

2.1. Vergileme İlkelerine Yönelik Genel Açıklamalar

Vergilerin; kamu giderlerini karşılama amacının yanı sıra mali, iktisadi ve sosyal amaçları bulunmaktadır. Vergilerin amaçlarına en uygun ölçüde alınmasını savunan kuralların bütününe vergileme ilkeleri denilmektedir¹. Vergileme ilkelerini, Adam Smith, iktidar (ödeme gücü) ilkesi, belirlilik (kesinlik) ilkesi, uygunluk ilkesi, iktisadilik ilkesi olarak ele alırken; Adolf Wagner ise mali ilkeler (yeterlilik ilkesi, esneklik ilkesi), iktisadi ilkeler (uygun vergi kaynaklarını ve çeşitlerini seçme ilkesi), ahlaki ilkeler (genellik ilkesi, eşitlik ilkesi), vergi tekniği ile ilgili ilkeler (belirlilik ilkesi, uygunluk ilkesi ve iktisadilik ilkesi) olarak dört temel başlık altında sıralamıştır². Günümüzde başlıca vergileme ilkeleri; genellik, adalet, eşitlik, kanunilik, belirlilik,

¹ Erdem, M., Şenyüz, D., Tatlıoğlu, İ. (2003). *Kamu Maliyesi*. (3. Basım) Bursa: Ekin Yayınevi, 95.

² Yüce, M. (1999). Vergileme İlkeleri ve Ekonomik Konjonktür Açısından Deprem Vergilerinin Genel Bir Değerlendirmesi. *Mevzuat Dergisi*, 18.

açıklık, verimlilik, uygunluk olmaktadır³. Vergileme ilkeleri farklı özellikler içermesine rağmen her bir ilke birbiriyle sıkı bağlantı içinde olmaktadır. Bir ilkenin anlamı ve değeri, diğer bir ilkenin anlam ve değeriyle iç içe bulunmaktadır⁴.

Vergilemede genellik ilkesi; bir ülkede kural olarak herkesin vergi yükümlüsü olmasını ifade etmektedir⁵. Bu ilkeye göre ülkede ikamet eden vatandaşlar ve yabancı uyruklu olan ancak ülkede ikamet eden kişiler ve ülkede ikamet etmemesine rağmen ülke içinde iktisadi faaliyette bulunan veya malı olan herkes vergi ödemekle yükümlü bulunmaktadır⁶. Vergilemede genellik ilkesine göre vergiler ülkedeki herkese yönelik olan, herkesten alınan ödemeler olmaktadır.

Vergilemede adalet ilkesi; vergi yükünün toplumca uygun ve kabul edilebilir biçimde dağılımını ifade etmektedir⁷. Adaletli bir sistemde vergileme, kişilerin maddi durumuna göre yapılmalı, geliri az olandan az vergi alınırken geliri çok olandan daha fazla vergi alınmalıdır.

Vergilemede adalet, dikey adalet ve yatay adaletin sağlanması ile gerçekleşmektedir. Benzer durumda olan kişilerin eşit işleme tabi tutulması yatay adalet, benzer durumda olmayan, farklı koşullar altındaki kişilere, farklılıkları ölçüsünde işlem yapılması ise dikey adalet şeklinde nitelendirilmektedir⁸. Vergilemede adaletin sağlanması için geliri yüksek olanların yüksek vergi oranlarından vergilendirilmesi, geliri düşük olanların ise yapılan maddi ve ailevi yardımlarla desteklenmeleri gerekmektedir⁹.

³ Akdoğan, A. (2011). *Kamu Maliyesi*. (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 14. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi, 203.

⁴ Söyler, İ. (2005). Vergilemede Genellik İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 289, 124.

⁵ Söyler, İ. (2005). a.g.m., 125.

⁶ Siverekli Demircan, E. (2004). Türkiye’de 1980 Sonrası Dönemde Kamu Mali Yönetiminde Uygulanan Vergi Politikaları. *Vergi Sorunları Dergisi*, 195.

⁷ Aksoy, Ş. (1998). *Kamu Maliyesi*. İstanbul: Filiz Yayınevi, s.227.

⁸ Başaran Yavaşlar, F. (2011). *Gelir Vergilendirilmesinin Temelleri*. Ankara: Seçkin Yayınevi, 62.

⁹ Gök, M., Biyan, Ö., Akar S. (2013). Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 34 (1), 271.

Vergilemede eşitlik ilkesi; mükelleflerin vergi ödeme güçlerini dikkate almak suretiyle vergilendirilmelerini ifade etmektedir¹⁰. Eşitlik ilkesine göre eşit ekonomik güçte bulunan mükelleflerden eşit miktarda vergi alınmalıdır.

Bir diğer vergileme ilkesi olan vergilemede kanunilik ilkesi; vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak kanunla konulabileceğini, kaldırılabilceğini veya değiştirilebileceğini belirten bir vergi ilkesi olmaktadır¹¹. Vergilerin kanunla koyulması ve kanun yoluyla kaldırılması gerekmektedir. Kanunlar ile koyulan ve kaldırılan vergiler mükelleflerde, vergilemeye karşı olan güvenin sağlanmasında da yardımcı olmaktadır.

Vergilemede belirlilik ilkesi; vergi mükelleflerinin ödeyecekleri vergilerin ödeme zamanının, ödeme yerinin, ödenecek verginin miktarının kesin ve anlaşılır olması gerektiğini ifade etmektedir¹². Mükelleflerin ödeyecekleri vergilerin ne zaman ödeneceği, kimlerin bu vergilerin sorumlusu oldukları, ödemeyi yapacakları yerler ve ödeme miktarları kanunlarda açıkça belirtilmelidir. Belirlilik ilkesi ile vergi mükelleflerinin sorumluluklarının sınırları belirtilerek yanlış anlaşılma ve hatalı işlemlerin önüne geçilmeye çalışılmaktadır.

Vergilemede açıklık ilkesine göre vergi yasalarının açık bir dille ve herkesin anlayabileceği şekilde düzenlenmesi gerekmektedir¹³. Vergilemede açıklık ilkesi baz alınarak herkesin anlayabileceği şekilde kanunların hazırlanması, vergilemede mükelleflerin anlayamadığı mükellefler tarafından açık olan noktaların kapatılması sağlanmakta, mükelleflerin vergilemeye olan bilinçlerinin artmasına yardımcı olarak daha sağlıklı bir vergi sistemi oluşturulmaya çalışılmaktadır. Öyle ki açıklık ilkesine göre düzenlenen bir vergi sisteminde mükelleflerin vergi kanunlarını anlamaları kolaylaşacak ve vergiye olan uyum artacaktır.

Vergilemede uygunluk ilkesi ise vergilerin mükelleflere en az rahatsızlık verecek şekilde olmasını ifade etmektedir¹⁴. Vergiler mükellefleri rahatsız edici düzeyde

¹⁰ Savaş, A. (2009). İktisadi, Sosyal ve İdari Açından Vergileme İlkeleri. *Vergi Dünyası Dergisi*, 335, 184.

¹¹ Kelecioğlu, M. A. Vergi Mevzuatımızda Temel Vergilendirme İlkelerine Uyum Sorunu. Web: <http://www.makelecioglu.com/sitebuilder/mak/vi4.pdf> adresinden 15 Haziran 2014'de alınmıştır.

¹² Yüce, M. (1999). a.g.m., 21,

¹³ Savaş, A. (2009). a.g.m, 186.

¹⁴ Savaş, A. (2009). a.g.m, 180.

olmamalı, koyulan vergiler mükelleflerin kabul edecekleri bir düzeyde ayarlanmalıdır.

Vergilemede verimlilik ilkesi konumuzu oluşturduğundan ileriki başlıklarda daha ayrıntılı olarak ele alınıp değerlendirilecektir.

2.2. Vergilemede Verimlilik Kavramı

Verimlilik kavramı, Sanayi Devrimi'ne kadar pek çok genel anlamda kullanılmakta iken, 18. yüzyılın sonlarından itibaren üzerinde önemle durulan kavramlardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır¹⁵. Verimlilik, eldeki kaynaklarla mümkün olan en yüksek ürünün elde edilmesi ya da belirli bir ürünün mümkün olan en az kaynakla elde edilmesi; belirli bir amacın en düşük maliyetle gerçekleştirilmesini ifade etmektedir.

Vergilemede verimlilik kavramı ise idarenin yaptığı en az vergi toplama maliyeti ile en fazla vergi geliri elde etmeyi esas almaktadır. Vergilemenin esas amacı; kişilerden gelirleri doğrultusunda vergi toplayarak, kamusal ihtiyaçları finanse etmektir. Verimlilik ilkesi, vergilemeden beklenen hasılatın belirli bir dönem içerisinde elde edilmiş olmasını öngörmektedir¹⁶. Vergi kaçakçılığı veya vergiden kaçınma hareketlerinin bu ilkeye göre en az düzeyde olması gerekmektedir. Böylelikle verimlilik ilkesinin temel amacı olan kamu gelirleri azalmamış ve zamanında elde edilmiş olmaktadır.

Verimlilik ilkesi Adolf Wagner'in vergileme ilkelerinin arasında da yer almaktadır. Öyle ki Wagner'e göre mali ilkeler esneklik ve verimlilik ilkelerinden oluşmaktadır. Wagner esneklik ilkesi ile vergilerin devletin gelir ihtiyaçlarında meydana gelebilecek değişikliklere cevap verecek şekilde olması gerektiğini belirtirken, verimlilik ilkesi ile de verginin devletin giderlerini karşılamaya yeterli olması gerektiğinden söz etmektedir¹⁷.

¹⁵ Baş, H. (1990). Sayıştay Denetiminin Etkinlik ve Verimliliği. Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği. Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No: 1990/308, 116.

¹⁶ Özbilen, Ş. (2010). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi, 248.

¹⁷ Erdem, M., Şenyüz, D., Tatlıoğlu, İ. (2003). a.g.e., 96.

Verimlilik açısından mükellefin ortalama eğitim ve bilgi düzeyine uygun basit bir vergi uygulaması benimsenmesinin yanı sıra maliyetler de en az düzeyde tutulmalıdır¹⁸. Vergi dairesinin elde ettiği hasılatın, bu hasılatı elde etmek için yaptığı maliyetlere göre daha fazla olması gerekmektedir. Öyle ki, vergi geliri elde etmek için katlanılan maliyetlerin, vergi hasılatından yüksek olması halinde verimlilikten söz etmek imkansız duruma gelmektedir.

Verimliliğin sağlanması için vergi gelirlerinin azalmaması ve mükelleflerin vergilemeye karşı olumsuz bir tavır içinde bulunmamaları gerekmektedir. Bu nedenle yürürlükteki vergi sisteminin iktisadi düzen için tasarruf ve çalışma isteğini kırmaması ve yatırım gibi iktisadi davranışları saptırmaması gerekmektedir¹⁹. Çalışma isteğinin kırılmaması, yatırım kararlarının etkilenmemesi sonucunda vergi gelirlerinde artışlar meydana gelerek verimlilik sağlanmış olacaktır.

Verimliliğin sağlanması için etkin bir vergi sistemine de ihtiyaç duyulmaktadır. Etkin vergi sisteminde vergi toplama maliyeti en düşük, vergiler basit ve sade, muafiyet ve istisnalar olabildiğince az olmakta, vergi geniş bir kesimi kapsamakta, tahsilatın zamanında yapılması sağlanmakta, yaptırımlar titizlikle uygulanarak vergi idaresi etkin ve verimli çalışmaktadır²⁰.

2.2.1. Verimli vergi sisteminin taşınması gereken özellikler

Verimli bir vergi sisteminden söz edebilmek için, vergi sisteminin taşınması gereken bir takım özellikler bulunması gerekmektedir. Öncelikle verimli bir vergi sistemine ulaşmak için elde edilen kamu gelirinin en üst seviyeye çıkarılması gerekmektedir. Kamu harcamalarının vergi gelirleri ile karşılama oranı yükseldikçe verimlilik ilkesine bir adım daha yaklaşılmaktadır²¹. Vergilemede verimliliğin sağlanması için kamu gelirlerinin eksiksiz olarak toplanması, kayıp ve kaçığın en aza indirilmesi hedeflenmelidir. Verimlilik ilkesinin temel amacı olan, elde edilen vergi gelirinin üst seviyeye çıkarılması ile vergilemede verimlilik sağlanmış olmaktadır.

¹⁸ Akdoğan, A. (2011). a.g.e., 215.

¹⁹ Türgay, T. (2011). Kamu Gelirleri ve Vergi Politikaları. A. Kökocak (Editör). Kamu Ekonomisi. Bursa: Ekin Yayınevi, 324.

²⁰ Yıldırım, M. (2008). Vergilemede Adalet ve Etkinlik Arayışları. *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, 505, 58.

²¹ Çoban, R. (2008). *Türk Vergi Sisteminde Kurumlar Vergisinin Vergi Hasılatına Etkisi*, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 23.

Devletler kimi zaman kaynak yetersizliği ile karşı karşıya kalabilmektedir. Elde edilen vergi gelirleri yetersiz kalabilmekte ve vergilendirilecek alanların azalması sorunuyla karşılaşılabilinmektedir. Bu durumda devletler ekonominin büyümesini teşvik etmek ve bu büyüyen ekonomiden adil ve verimli vergi alma işleviyle görevli olmaktadır²². Ekonominin büyümesi için yeni yatırım alanları yaratılması, yapılacak sübvansiyon ve desteklerle yatırımcıların teşvik edilmesi gerekmektedir. Böylelikle, yaratılan yeni yatırım alanları vergilendirilecek, vergi gelirlerinde verimlilik esas alınarak kamunun gelir elde etmesi sağlanarak, kaynak yetersizliği sorununa da çözüm getirilmiş olunacaktır.

Vergilemede verimlilikle, verginin randımanının artırılması, verginin, tahsilat masrafları göz önünde tutularak hasılatının mümkün olan en üst düzeye çıkartılması hedeflenmektedir²³. Yani vergilemede en yüksek hasılat sağlanmaya çalışılırken, vergi toplamak için yapılan masrafların da en alt düzeyde tutulması sonucunda verimlilik sağlanmış olmaktadır. Vergilemede tahsilat masraflarının en aza indirilmesi bilişim teknolojileriyle sağlanmaya çalışılırken, mükelleflerin vergi bilincinin artırılması da bir alternatif olmaktadır. Vergisini ödemediği zaman, idare tarafından vergisinin ödenmediğinin fark edileceği ve ödemediği vergiler için cezalandırılacağına bilincinde olan mükellef, psikolojik baskı hissederek vergi ödemelerini yapacak ve vergilemede verimlilik artarken, idarenin mükellefin üzerinde bıraktığı etki sayesinde vergi toplama maliyetleri de azaltılmış olacaktır.

2.2.2. Vergilemede verimliliğin sağlanmasını gerekli kılan etkenler

Bir ülkede vergiler kamu gelirleri içerisinde en önemli yeri almaktadır. Borçlanma, özelleştirme, para basmak gibi diğer kamu gelirleri de bulunmakla birlikte, bunların sürekliliğinin olmaması ve ortaya çıkardıkları olumsuz etkiler nedeniyle çok fazla tercih edilmemektedir.

Kamu gelirlerinin yetersiz olması ve verimli bir vergi politikasına sahip olunmaması sonucunda kamu giderlerinin borçlanma ile karşılanması mümkün olabilmektedir. Borçlanma, iç borçlanma ve dış borçlanma olmak üzere iki şekilde yapılmaktadır.

²² Gökmen, N., Güleç, A. (2001). Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminde Etkinlik ve Verimlilik Nasıl Sağlanır?. *Vergi Dünyası Dergisi*, 238, 40.

²³ Genç, Y., Yaşar, R. (2009). Vergilemede Adalet ve Etkinlik İlişkisi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 338, 39.

İç ve dış borçlanmanın ekonomi üzerinde olumsuz etkileri bulunmaktadır. İç borçlanma yapıldığı zaman kişilerin ve firmaların alım güçlerinin azalması nedeniyle tüketim azalmakta, bunun sonucunda da yatırımlarda düşüş meydana gelebilmektedir²⁴. Bununla birlikte gelişmekte olan ülkelerde iç borçlanma, halkın tasarruflarının az olması ve tasarruf sahiplerinin yatırım yapma alışkanlık ve tercihlerinin devlet tahvili yerine, arsa, arazi, altın ve döviz gibi alanlara yönelmesi nedeniyle düşük düzeyde olmaktadır²⁵. Dış borç ödemeleri için yapılan faiz giderleri ise dışarıya kaynak aktarımını gerektirmekte ve bu ülkedeki kamu harcamalarının kısılmasıyla gerçekleşmektedir²⁶. Borçlanma tüketimi ve yatırımı olumsuz etkilemekte, iç ve dış borçlanma benzer sonuçlar doğurmakta ve yapılan borçlanmalar sonucu tüketim ve yatırımlar azalarak ekonomik kalkınma olumsuz etkilenmektedir. Bununla birlikte borç yükü borçlanmayı yapan kuşaklarca taşınmakla birlikte, gelecek kuşaklara da yansyabilmektedir²⁷.

Kamu giderlerinin özelleştirme ile karşılanması da kamu geliri sağlama yollarından biri olmaktadır. Ancak özelleştirmeyle sağlanan gelir sürekli bir gelir olmamaktadır. Özelleştirme ile sağlanan satış gelirleri en fazla bir iki yıllık açığı kapatabilmektedir²⁸.

Kamu geliri sağlamanın bir diğer yolu ise para basma (senyoraj) yoludur. Çağdaş toplumların hemen hepsi Merkez Bankası gibi bir kurum aracılığıyla para basma tekeline sahip olmakta ve hazine merkez bankasına borçlanmakta, banka da bunu para basarak karşılamaktadır²⁹. Toplam para arzındaki artış, ekonomide atıl kapasite olması ve bu kapasitenin para arzının yol açtığı toplam talep artışıyla harekete geçmesi durumunda sorun oluşturmamakta iken, çoğu zaman ekonomi tam istihdama yakın bir durumda bulunduğundan ya da tam istihdamın altında bulunsa bile üretim hemen artırılmadığından merkez bankasından borçlanarak

²⁴ Ataç, B. (2009). *Maliye Politikası*. (Gözden Geçirilmiş Sekizinci Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi, 340.

²⁵ Ataç, B. (2009). a.g.e., 340.

²⁶ Meriç, M. (2013). *Devlet Borçları*. Ankara: Şafak Matbaacılık, 251.

²⁷ Meriç, M. (2013). a.g.e., 245.

²⁸ Örsdemir, A.V. (2002). *Üçüncü Binyılda Özelleştirme ve Yeni Yönetim Paradigması*. Kırıkkale: Kırıkkale Ticaret ve Sanayi Odası Yayınları., 20.

²⁹ Uluatam, Ö. (2003). *Kamu Maliyesi*. (8. Baskı) Ankara: İmaj Yayıncılık, , Ankara, 446.

para çıkarmak, enflasyoncu bir talep fazlası doğurarak fiyat artışlarına yol açılması anlamına gelmektedir³⁰.

Vergileme dışındaki kamu geliri sağlama araçlarının ekonomik dengesizlik yaratma, kalkınmayı olumsuz etkileme, kaynakların etkin kullanılmamasına yol açma gibi olumsuz etkileri bulunmaktadır. Vergilemede verimliliğin sağlanması durumunda ise kamu gelirlerinin en çok artırılması veya vergi gelirlerinin en az etkilenmesi söz konusu olmaktadır. Ülkede kamu gelirlerinin sağlanması bakımından vergi gelirleri önemli bir gelir olmakta ve devlete olumsuz bir sonuç doğurmamaktadır. Vergilemede verimliliğin sağlanmasıyla borçlanma, özelleştirme, para basma geliri gibi kamu gelirlerine olan ihtiyaç azalmakta böylelikle bu gelirlerin olumsuz etkilerinden de kaçınılmaktadır. Bu nedenle, ülke ekonomisinin bozulmaması, bütünlüğün sağlanması, kamu gelirlerinin artırılması veya azalmaması açısından vergilemede verimliliğin sağlanması gerekmektedir.

2.2.3. Vergilemede verimliliğin sağlanmasının sosyal ve ekonomik sonuçları

Vergilemede verimliliğin sağlanması ekonomik açıdan oldukça önemli olmaktadır. Vergilemede verimlilik ekonomi açısından olduğu kadar sosyal açıdan da önem arz etmektedir. Vergilemede verimliliğin sağlanması sosyal ve ekonomik açıdan bir takım sonuçlar doğurmaktadır.

Vergilemede Verimliliğin Sağlanmasının Sosyal Sonuçları

Verimlilik ilkesi, vergilemede elde edilen gelirin azalmaması, ödeme gücüne sahip olan mükelleflerin hepsinden vergi alınarak vergi gelirlerinin artırılmasını savunmaktadır. Kamu gelirlerinin azalmaması sonucunda giderler vergi gelirleriyle karşılanmakta, böylelikle diğer kamu geliri araçlarına ve onların olumsuz sonuçlarına katlanılmadan gelir gider dengesi sağlanmış olmaktadır. Böyle bir ekonomik sistemde, ekonomik istikrarsızlık söz konusu olmamakta ve sosyal açıdan refah sağlanmış olmaktadır.

³⁰ Uluatam, Ö. (2003). a.g.e., 447.

Verimlilik ilkesi ile ödeme gücü olan herkesten gelirleri doğrultusunda vergi alınması dolayısıyla sosyal adaletin sağlanması da kolaylaşmaktadır. Verimlilik ilkesi ile kamu gelirlerinin azalması engellenerek giderler vergilerle karşılanmakta ve kamu gelirin faiz olarak finansman sahiplerine aktarılmadığı, gelir dağılımının daha adil gerçekleştiği bir vergi sistemi sağlanmaktadır.

Vergilemede Verimliliğin Sağlanmasının Ekonomik Sonuçları

Kamu giderlerinin karşılanması için çeşitli yollara başvurulmaktadır. Kamu geliri sağlamak için başvuru her yol devlete ekonomik olarak yük getirmekte, ekonominin çıkmaza sürüklenmesine yol açmakta, ekonomiye olumsuz etkileri bulunmaktadır.

Vergilemede verimliliğin sağlanmasıyla, uygulanan vergi politikalarıyla devlet en fazla geliri elde etmekte ya da vergi gelirlerini en az etkileyecek olan vergi politikasını yürütmektedir. Bu sayede devlet giderlerini vergi gelirleriyle karşılayabilmekte ve borçlanma, özelleştirme ve para basma gibi diğer kamu gelirlerinin olumsuz etkilerinden ekonomi etkilenmemiş olmaktadır.

2.3. Vergi İncelemesi

Vergi incelemesi ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak işlemlerini kapsamaktadır. Vergi hukukunda vergi denetimi ve vergi incelemesi ile ilgili hususlar VUK'da düzenlenmektedir. VUK'da vergi denetiminin araçları; yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama olmak üzere dört başlık altında toplanmaktadır. Bu müesseseler, vergi denetim ve incelemesine yardımcı olmakla birlikte, her biri farklı görevler üstlenmektedir.

Mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddî olayları, kayıtları ve konuları araştırmak ve tespit etmek vergilemenin denetim ve inceleme süreçlerinden biri olan yoklamanın amacını oluşturmaktadır (VUK, m.127). Mükelleflerin; işe başlama, işyeri adreslerindeki değişim gibi vergilendirilmeyi etkileyen maddi olayları vergi

dairesine bildirmeleri gerekmektedir³¹. Vergi dairesinin, mükellef tarafından yapılacak olan bu bildirimlerin doğruluğunu yerinde görerek tespit etmesi yoklama işlemini oluşturmaktadır³².

Vergi denetimi ve inceleme sürecindeki bir diğer müessese, arama müessesesi olmaktadır. İhbar veya yapılan incelemeler sonucunda, bir mükellefin vergi kaçırdığına işaret eden deliller bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer kişiler nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılmaktadır (VUK, m.142). Arama, mükelleflerin işyeri, ev ve üzerinin aranmasını ifade etmektedir. Arama müessesesinde yalnızca mükellef aranmamakta, onunla ilişkili görünen kişiler de aramanın kapsamına dahil edilebilmektedir.

Vergi denetimi ve inceleme sürecine yardımcı bir diğer uygulama ise bilgi toplama olmaktadır. Bilgi toplama VUK'un 148 ve izleyen maddelerinde düzenlenmektedir. Buna göre bilgi toplama kapsamında, kamu kurum ve kuruluşları, mükellefler veya mükelleflerle ilişkide bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecbur olmaktadır (VUK, m.148).

Vergi incelemesi ise ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacı ile yapılan denetim şeklini ifade etmektedir (VUK, m.134/1). Vergi incelemesinde; kanunun üzerinden vergi alınmasını emrettiği gerçek mali gücün saptanması amaç edinilmektedir³³. İnceleme, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin gerçekleştirilmesine yönelik önemli bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır³⁴. İncelemede esas amacın matrah farkının çıkarılması değil, ödenmesi gereken verginin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması olduğu unutulmamalıdır³⁵.

³¹ Organ, İ. (2008). *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması Sorunlar, Çözüm Önerileri*. Ankara: Gazi Kitabevi, 122.

³² Tosuner, M., Arıkan, Z. (2006). *Vergi Usul Hukuku*. (7. Bası). İzmir: 2006, 143.

³³ Başaran Yavaşlar, F. (2010). Türk Hukuku'nda Vergi İncelemesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 261, 88.

³⁴ Yavaşlar, F. (2010). a.g.m., 89.

³⁵ Orhun, A. H. (2005). Vergi İncelemesi. *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, 454, 84.

2.4. Vergilemede Verimlilik Kavramı ve Vergi İncelemesi İlişkisi

Vergi incelemesi ile vergilemede verimlilikte esas olarak aynı amaçlar benimsenmektedir. Her ikisinde de vergi gelirlerinin azalmaması ve azalmasına engel olunması, idarenin en yüksek vergi gelirini elde etmesi amacı güdülmektedir. Vergi incelemesi verimliliği olumlu olarak etkilemekte incelenen bir vergi sisteminde verimlilik artmaktadır. Bu nedenle vergi incelemesiyle sosyal ve ekonomik amaçların yanı sıra verimli bir vergi sistemi sağlanmaya çalışılmakta, vergi incelemesi ile verimlilik artmaktadır.

Vergi incelemesi ile vergilendirilmesi gereken ancak beyan edilmemiş veya beyan edilip ödemesi yapılmamış olan gelirlerin tespiti yapılmakta ve vergilemede verimlilik ilkesine katkı sağlanmaktadır. Vergi incelemesi yapılmaması durumunda, mükellefin beyanı esas alınarak, beyan ettiği tutar kabul edilmektedir. Ancak denetimsiz bir beyanın doğruluğu şüphe konusu olmaktadır. Denetlenmeyen mükellefin, kendi çıkarı doğrultusunda vergi matrahını yanlış beyan etmesi söz konusu olabilmektedir. Böyle bir durumda vergilemede verimlilik sağlanamamaktadır. Bu nedenle vergilemede verimliliğin sağlanması açısından vergi incelemesi gerekli bir müessese olmaktadır.

Vergilemede verimliliğin sağlanması için incelemenin etkin bir şekilde yapılması gerekmektedir. Etkin vergi incelemesi ve denetimi gelir dağılımındaki adaletsizliklerin azalmasına yardımcı olmakta ve sosyal adaleti sağlayabilmektedir³⁶. Vergi incelemesinin etkin olmadığı durumlarda, mükellefler gelirlerini tam ve doğru beyan etme gereği hissetmemekte, kamu giderlerini karşılayamayan devlet; borçlanmak, para basmak, yeni vergi koymak veya mevcut vergilerin oranını artırmak şeklinde gelir elde etmeye çalışmaktadır³⁷. Kamu giderlerinin ekonomiyi olumsuz etkileyebilecek bu gelirlerle sağlanması yerine vergi gelirleriyle karşılanması ve vergilemede verimliliğin sağlanması için vergi incelemesi önemli bir yere sahip olmaktadır.

³⁶ Yıldırım, A. H. (2011). Vergi Denetiminde Etkinlik Nasıl Artırılabilir?. *Vergi Sorunları Dergisi*, 271, 33.

³⁷ Yıldırım, A. H. (2011), a.g.m., 33.

2.4.1. Vergilemede verimliliğin sağlanmasında vergi incelemesinin rolü

Vergilemede verimlilik, vergi gelirlerinin en üst seviyede olmasını, en az maliyetle en fazla vergi geliri elde edilmesini amaçlamaktadır. Vergilemede verimlilik ile vergi incelemesinin ortak amaçlarından biri; vergi gelirlerini artırmak, azalmasına engel olmaktır. Vergi incelemesinin bu aşamada vergilemede verimlilik için büyük önemi bulunmaktadır. Öyle ki incelenmeyen, takip edilmeyen bir vergi sisteminde mükelleflerin gelirlerini doğru beyan ettikleri konusunda her zaman bir şüphe bulunmaktadır. Denetim olmayan bir vergi sisteminde kayıp ve kaçaklar başlamakta ve vergi gelirlerinde azalma meydana gelmektedir. Vergi gelirlerinde meydana gelen azalma ise verimli bir vergi sisteminden uzaklaşılmasına neden olmaktadır.

Vergi incelemesinin mali açıdan olduğu kadar mali olmayan açıdan da önemi bulunmaktadır. Vergilemede verimliliğin sağlanması vergi gelirlerini artırarak mali açıdan ülkenin refaha kavuşmasına yardımcı olurken; kamu giderleri toplanan vergi gelirleriyle sağlandığı için borçlanma, özelleştirme, para basma gibi kamu geliri yaratıcı yöntemlere başvurma olasılığını azaltmakta ekonominin olumsuz etkilenmesini önlemeye çalışmaktadır. Vergi incelemesi ile vergi gelirlerinin azaltılması önlendiği ve vergilemede verimliliğin sağlanmasına katkıda bulunduğu için inceleme mali olmayan amaçlar açısından da önem arz etmektedir.

Vergilemede verimlilik vergi gelirlerinin azalmaması veya azalması durumunda en az miktarda azalmasını amaçlamaktadır. Vergi incelemesi ise mükellefin yaptıkları beyanların ve ödedikleri vergilerin doğruluğunu araştıran bir müessese olmaktadır.

Vergi incelemesinde, vergilemede verimliliğin sağlanması çerçevesinde bazı noktalar önem taşımaktadır. Öncelikle vergi incelemesi tarafsız olmalıdır. Vergilemede eşitlik ilkesine göre kanun önünde herkesin eşit olması gerekçesiyle eşit ödeme gücüne sahip mükelleflerin aynı vergiyi ödemeleri gibi denetlemede de mükellefler arasında ayırım yapılmamalı, eşitliğin sağlanması gerekmektedir. İncelemeye alınan mükellefler; konum, şahsiyet ve maddi gücü dikkate alınmadan eşit şekilde incelemeli ve tarafsız olarak değerlendirilmelidir.

Vergi incelemesinin, vergilemede verimliliğin artırılmasına yardımcı olması için bilgisayar sistemi ve programlarının geliştirilmesi de olumlu sonuçlar doğurmaktadır. Hali hazırda, mükelleflerin vergilerini daha kolay beyan etmek ve ödemek için e-beyanname uygulaması bulunmaktadır. Bu doğrultuda bir veri tabanı oluşturularak kendi alanındaki standartlara en aykırı olan mükelleflerin öncelikle incelemeye alınması durumunda vergi gelirlerindeki düşüş engellenmekte, vergi incelemesinin hızlanması sağlanmakta ve vergilemede verimliliğe yardımcı olunmaktadır³⁸. Bunun yanı sıra kayıt dışılığın önlenerek vergi sisteminin olumlu sonuç vermesi için nakit hareketlerinin kamunun denetleyebileceği genel bir düzenleme yapılarak, banka ve finansal kesimdeki nakit hareketlerinin şeffaflaştırılması da vergi incelemesine yardımcı olacak ve verimliliği artıracaktır³⁹.

Vergi incelemesinin uzman kişilerce yapılması da vergilemede verimliliğe yardımcı olmaktadır. Öyle ki, incelenen vergi konusunda veya incelenen sektörde bilgisi olmayan inceleme elemanının doğru bir inceleme yapması mümkün görünmemektedir. Bu şekilde yapılan yanlış incelemeler ise vergi verimliliğini olumsuz etkileyebilmektedir. Bu nedenle vergi denetim birimlerinin görev, yetki ve sorumluluk alanlarının belirlenerek eşgüdüm sağlanması vergi incelemesinin sağlıklı bir şekilde yapılmasına olanak tanırken, vergilemede verimlilik ve etkinliğin sağlanmasına da katkıda bulunacaktır⁴⁰.

Vergiler, ülkeye gelir sağlamak için toplanmakta ve vergi gelirlerinin artırılması amaçlanmakta. Bu düşünce olağan bir düşüncedir; ancak vergi gelirlerinin artırılması için vergi incelemesine vergi gelirleri kadar önem verilmesi gerekmektedir. Vergi incelemesine önem verilmemesi durumunda vergi kayıp ve kaçığı büyümekte ve vergilemede verimlilikten uzaklaşmaktadır.

³⁸ Gökmen N., Güleç H. A. (2001). a.g.m., 40.

³⁹ Aslan, A. (1997). Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu. *Vergi Dünyası Dergisi*, 185, 5.

⁴⁰ Aslan, A. (1997). a.g.m., 5.

2.4.2. Vergi incelemesinde verimliliği etkileyen faktörler

Vergi incelemesinde; verimliliği etkileyen, vergi incelemesinin etkin olmasını sağlayan ya da etkin denetimden uzaklaştıran bir takım düzenlemeler veya vergi sistemlerinin işleyişinden kaynaklanan aksaklıklar bulunmaktadır.

Vergi incelemesinin etkinliğini belirleyen faktörlerin başında vergi cezaları gelmektedir. Vergi incelemesinin etkin bir şekilde yürütülmesi için öncelikle vergi cezalarının etkin bir oranda uygulanması gerekmektedir. Vergi incelemesi bilindiği gibi beyana dayalı vergilerin doğruluğunun tespiti için yapılmaktadır. Vergi cezalarının yeterli düzeyde olmaması veya mükelleflerin vergi incelemesinden sonra ortaya çıkan cezalardan çekinmemesi durumunda, mükellefler faydalarını düşündükleri için daha düşük gelir beyan edecek ve inceleme sonucunda ortaya çıkan cezayı ödemeyi tercih edeceklerdir. Vergi cezası ödememenin mükellefler için caydırıcı olmadığı durumlarda inceleme etkinliğini kaybedecektir. Mükellefler gelirlerini beyan etmediklerinde, ceza ile karşılaşma ve vergi incelemesine maruz kalma olasılıkları düşükse gelirlerini beyan etmemeyi vergi ödememeyi tercih edeceklerdir⁴¹. Etkin bir vergi incelemesi ve ceza mekanizmasının olması durumunda ise mükellefler ceza almamak için gelirlerini beyan etme yolunu seçeceklerdir. Mükelleflerin gelirlerini beyan etmelerini sağlamak için uygulanan vergi cezasının; para cezası ya da hapis cezalarından hangisinin olması gerektiği konusunda ise Witte&Woodbury tarafından yapılan araştırma sonucunda vergi cezasının hapis cezası yerine para cezası olarak uygulanmasının daha etkili sonuç doğuracağı sonucuna varılmıştır⁴². Vergi cezasının hapis cezası olarak uygulanması durumunda kamusal açıdan gelir elde edilemeyeceği gibi bu uygulama toplumsal zararlara da yol açacaktır. Kamusal açıdan gelir sağlanması ve mükellefi vergi kaçırma eyleminden caydırması açısından vergi ceza oranlarının artırılması⁴³ verimliliğin sağlanmasına katkıda bulunacaktır.

Vergi cezalarının artırılması tek başına yeterli bir unsur olmamaktadır. Vergi incelemesinin yürütülmesine yardımcı olan vergi cezalarının uygulanması ve

⁴¹ Allingham, M.G., Sandmo, A. (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics* 1, 324.

⁴² Witte, A.D., Woodbury, D.F. (1985). The Effect of Tax Law and Tax Administration on Tax Compliance: The Case of the U.S. Individual Income Tax. *National Tax Journal*, 38, 4.

⁴³ Allingham, M.G., Sandmo, A. (1972)., a.g.m., 332.

verimliliğe olumlu katkı sağlaması için vergi incelemesinin etkin şekilde yapılması gerekmektedir. Sık aralıklarla yapılan inceleme vergi kayıplarının ve kaçaklarını en alt düzeyde seyretmesine katkı sağlayarak, kaybedilen vergiyi en aza indirecektir. Vergi inceleme oranının yüksekliği, vergi kaçırmayı en aza indirmektedir⁴⁴.

Vergi inceleme oranlarının ve sıklığının artması ise inceleme elemanlarının sayısına bağlı olmaktadır. İnceleme elemanlarının sayısının artırılması inceleme sıklığının artmasına katkıda bulunarak vergi kaybını azaltacak, etkin bir inceleme mekanizması yaratarak verimli bir vergi sistemi oluşumu sağlayacaktır. Bu nedenle vergilemede etkinlik inceleme eleman sayısı ile birebir ilişkili olmaktadır. Niu tarafından yapılan çalışmada vergi inceleme elemanlarının sayısı ile vergi gelirleri arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu saptanmıştır⁴⁵. Aynı zamanda vergi inceleme elemanlarının niceliği kadar niteliğinin de önemli olduğu unutulmamalı ve inceleme elemanlarının niteliğinin artırılması da vergi incelemesinin etkinliğinin artırılmasında dikkate alınmalıdır.

Vergi incelemesinde etkinlik; inceleme sıklığının artırılmasıyla birlikte hangi mükelleflerin incelemeye alınacağı belirlenmesini de gerektirmektedir. Vergilemede verimliliğin sağlanmasında önemli bir rolü olan vergi incelemesinin etkinliği için bilgisayar destekli bilgi işlem ve otomasyon sistemlerinin kullanılmasının önemi büyük olmaktadır⁴⁶. Bilgisayar destekli risk analizinin yapılarak incelenecek mükelleflerin seçilmesi vergi incelemesinde etkinliği artırıcı bir unsur olmaktadır. Rastgele seçilen mükellefler yerine riskli olan mükellefler ve sektörlerin belirlenmesi etkinlik açısından daha olumlu sonuçlar doğurarak⁴⁷ daha verimli bir vergi sistemi oluşmasını sağlayacaktır. Elektronik sisteme dayandırılan, sistematik yürütülen incelemeler daha etkin olmaktadır⁴⁸.

Vergi inceleme sisteminin bilgisayar destekli olması, riskli grupların belirlenmesi kadar önemli bir unsur da vergi bilinci ve ahlakıdır. Öyle ki vergi bilinci ve ahlakına

⁴⁴ Allingham, M.G., Sandmo, A. (1972)., a.g.m.

⁴⁵ NIU, Y. (2012). Tax Audit Productivity in New York State. *Journal of Economic and Social Measurement*, 37, 274.

⁴⁶ Akbey, F. (2014). a.g.m., 70.

⁴⁷ Akbey, F. (2014). a.g.m., 74.

⁴⁸ Ernst, Young (2013), Indirect Tax in 2013: A Review of Global Indirect Tax Developments and Issues, ([http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global_indirect_tax_developments-the_shift_in_2013/\\$FILE/Indirect_tax_2013.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global_indirect_tax_developments-the_shift_in_2013/$FILE/Indirect_tax_2013.pdf)) 2013, 14-15'den aktaran; Akbey, F. (2014). a.g.m., 71.

sahip olmayan mükelleflerin inceleme sıklığının artırılması veya cezalandırılması vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeleri için yeterli olmayacaktır. Mükelleflerin vergi bilinci ve ahlakının düşük olması vergi kaçakçılığını artırarak vergi sisteminin aksak ve adaletsiz olmasına neden olacaktır. Mükelleflerin vergiye karşı tutumları ve vergi ahlakı, vergi kaçırmaları ve vergi gelirlerindeki azalmayı engelleyerek vergilemede verimliliği sağlayacaktır.

Vergi ahlakı ve uyumunun aksine uzlaşma müessesesi vergi incelemesinin verimliliğini olumsuz etkileyen bir müessese olmaktadır. Uzlaşma belki de hiç kazanılamayacak olan vergi gelirin elde edilmesi gibi yorumlanabilmektedir. Ancak bu müessese mükelleflerin vergiye olan uyumunu azaltmakla⁴⁹ birlikte vergilemede verimliliği olumsuz etkilemektedir. Vergisini zamanında ödemeyen mükellefler uzlaşma müessesesinden faydalanarak vergi ve ceza yükümlülüklerinden kurtulabilecekleri düşüncesiyle vergi ödevlerini zamanında yerine getirmeyebilirler. Bu da vergilemede verimliliğin azalmasına ve vergi inceleme sisteminin etkinsizliğine neden olmaktadır.

Uzlaşma müessesesi gibi vergi gelirlerinde verimliliği etkileyerek, vergi incelemelerine olan güvenin azalmasına neden olan bir diğer faktör vergi aflarıdır. Vergi gelirlerinin artırılması için incelemenin artırılması, kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması gerekmekte sık sık vergi aflarına başvurulmamalıdır⁵⁰. Vergi afları, mükelleflerde af beklentisi yaratmakta, bu da vergi denetimi ve cezaların etkinliğini azaltmaktadır⁵¹. Sıklıkla vergi aflarının uygulanması mükelleflerin vergiye olan bakışlarını olumsuz etkilemekte, verimliliği azaltan bir unsur olmaktadır.

2.5. Seçilmiş Bazı Ülkelerde Vergi İncelemesi

Ülkemizde gerçekleştirilen vergi incelemesinin sağlıklı bir şekilde değerlendirmesinin yapılabilmesi için yabancı ülkedeki uygulamaların da incelenmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda kaynak açısından kolay ulaşılabilirliğe sahip olan ve vergi incelemesi alanında örnek oluşturabilecek uygulamaları

⁴⁹ Akbey, F. (2014). a.g.m., 90.

⁵⁰ Ross, M.J. (2012). Local Government Property Tax Amnesty Programs: Structures and Themes. *Public Finance and Management*, 12/2, 147-150.

⁵¹ Edizdoğan, N., Gümüş, E. (2013). Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 164, 100.

bulunan Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere, Almanya ve Fransa'da yürütülen vergi incelemesi sistemleri açıklanmaya çalışılacaktır.

2.5.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde vergi incelemesi

Amerika Birleşik Devletleri'nin mali işleri ve vergisel işlemleriyle sorumlu olan idare, Amerikan Gelir İdaresi (IRS)'dir. IRS'de benimsenen en az maliyetle en fazla gelir toplama amacından vazgeçilerek verimli ve nitelikli çalışma yaklaşımı benimsemekte ve mükelleflerin hepsine iyi hizmet sunma, verimli ve nitelikli hizmet verme amaçlarının hedef edinildiği ifade edilmiştir⁵². Bu hedefin gerçekleşmesinde; sorunlara mükellef açısından bakabilme, hesap verebilme, yöneticilerin performanslarının değerlendirilmesinde; mükellefe hizmet, çalışana hizmet ve verimlilik unsurlarının göz önüne alınması, çalışanlar arasında sürekli iletişim sağlanarak oluşabilecek sorunlar hakkında tam bilgi edinilmesi ve dürüstlük esas alınmıştır⁵³.

IRS, bir kişinin beyannamesinde beyan ettiği gelirin, indirimlerin, istisnaların, mahsupların ve diğer vergisel imkanların doğruluğunu araştırmak ve beyan edilen verginin gerçek vergi olup olmadığını tespit etmek için vergi incelemesine başvurmaktadır⁵⁴.

IRS'nin işlemlerinin gözetlenmesi amacı ile Ocak 1999 yılında Hazine Genel Vergi İdaresi Örgütü (TIGTA) kurulmuştur. TIGTA, ekonomiyi geliştirmek, gelir kanunlarının etkinliğini artırmak, IRS ile ilgili kuruluşların program ve operasyonlarına karşı hile yapılmasını önlemek şeklinde koruyucu bir görevle görevlendirilmiştir⁵⁵.

⁵² Gerçek, A. (2002). Çağdaş Ülkelerde Gelir İdarelerinin Yeniden Yapılanmasına Yönelik Çalışmalar. *Çağdaş Bir Vergi Ortamı Oluşturmak İçin; Türkiye'de Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Nasıl Yapılmalıdır?*. Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, Yayın No:13, 51-52.

⁵³ Maliye bakanlığı gelirler genel müdürlüğü. (2001). *ABD iç gelir idaresi (IRS) incelemesi*. Ankara: Türk Tarih Kurumu, 14.

⁵⁴ Karyağdı, N. (2006). *Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi*. Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2006/371, 47.

⁵⁵ Duran, M. (2004). A.B.D.'de Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yapısı. *Vergi Sorunları Dergisi*. 192, 32-33.

Amerika Birleşik Devletleri'nde incelemeler yüz yüze görüşmeler aracılığıyla, telefonla veya yazı ile gerçekleştirilmektedir⁵⁶. Her bölge vergi denetçileri, uyum denetçileri ve gelir ajanlarına sahip olmaktadır⁵⁷. Vergi incelemesine yetkili olan kişiler ve görevleri şu şekilde belirlenmektedir⁵⁸:

- Vergi denetçileri; gelir vergisi, istihdam vergileri ve tüketim vergileri konusunda görevli bulunmaktadır.
- Vergi Uyum Yetkilileri; seçilen gelir vergisi mükellefleri ile işletmelere ait karmaşık vergi konularını incelemektedirler.
- Gelir Ajanları; İş yerlerinde inceleme yapmakta, vergi denetçilerine göre daha iyi eğitim almış bulunmakta ve yüksek tutarlı matrahları incelemekle sorumlu olmaktadır.
- Gelir Bürosu Denetçileri; Ücretlilerden yapılan tevkifatlara yönelik olan beyanları incelemektedirler.
- Cezai Soruşturma Birimi; özel ajan olarak adlandırılan elemanlar tarafından hileli vergi suçlarının incelenip, soruşturma yapılan bölüm olmaktadır.

ABD'de inceleme yapılacak mükellefler bilgisayarda kurulmuş olan sistemlerle seçilmektedir. İnceleme elemanları defter ve kayıtlar üzerinde inceleme yapmakta, mükelleflerin beyan ettikleri matrahın ve ödedikleri verginin doğruluğunu araştırmaktadırlar. İnceleme yapılması için defter ve belgelerden yararlanılmadığı durumda istatistiksel veriler kullanılarak mükelleflerin beyan etmekten kaçındıkları vergi miktarı dolaylı metod adı verilen yöntemler kullanılarak bulunmaktadır⁵⁹. Dolaylı (endirekt) metod; faaliyetlerden elde edilen geliri, net gelire dönüştürmek için gerekli ayarlamaların yapılması yöntemidir⁶⁰. Doğrudan (direkt) metod belirli bir dönemdeki brüt nakit girişlerini, brüt nakit çıkışlarını, faiz ödemelerini, vergi

⁵⁶ Öner, E. (2005). *Amerika Birleşik Devletleri Federal Vergi İdaresi: IRS*. Ankara: Maliye Bakanlığı Yayınları, Yayın No: 2005/366, 234.

⁵⁷ Karyağdı, N. (2006). a.g.e., 49.

⁵⁸ Tekin, F., Çelikkaya, A. (2011). *Vergi Denetimi*. Ankara : Seçkin Yayıncılık, 181.

⁵⁹ Yetkiner, E. (2001). ABD.'de Yapılan Vergi İncelemelerinde Dolaylı İspat Yöntemi ile Beyan Edilmeyen Gelirin Tespiti. *Yaklaşım Dergisi*, 98, 86.

⁶⁰ "What is the difference between the direct method and the indirect method for the statement of cash flows?" <http://www.accountingcoach.com/blog/direct-and-indirect-method-cash-flows>, Erişim Tarihi: 01.10.2014.

ödemelerini gösterirken; dolaylı metod net kar ile faaliyet nakit akımı arasındaki ilişkileri ortaya koymaktadır⁶¹.

ABD’de incelemeye tabi olan mükelleflere de birtakım haklar verilmektedir. Bu haklar⁶²;

- Profesyonel ve saygı çerçevesi içinde inceleme yapılması,
- Vergi konularındaki bilgilerin üçüncü şahıslarla paylaşılmaması,
- İnceleme elemanı tarafından istenilen belgelerin ne için istenildiğini bilmek ve talep edilen bilgiler ve belgeler verilmez ise ne olacağı hakkında bilgilendirilmek,
- Temsilci tarafından temsil edilmek,
- Vergi incelemesine karşı dava açmak olmaktadır.

İnceleme türleri; indirilemeyecek kalemler programı, mektupla inceleme, dairede inceleme, işyerinde inceleme, araştırma incelemesi olarak beş kısma ayrılmaktadır⁶³. İncelemenin bitirilmesi için herhangi bir süre bulunmamakta, süre incelemenin türüne, öğelerin karmaşıklığına bağlı olarak değişmektedir⁶⁴.

İnceleme sonuçlarına itirazın bulunmaması halinde mükellef form imzalayarak vergi borcu ve cezasını, mevcut çeşitli ödeme seçenekleri ile ödemektedir⁶⁵. Ancak mükelleflerin, inceleme sonuçlarına itiraz hakkı da bulunmaktadır. Mükellefin inceleme sonuçlarına dava hakkı olduğu gibi temyiz ve arabuluculuk programlarını kullanma hakkı da söz konusu olmaktadır⁶⁶.

2.5.2. İngiltere’de vergi incelemesi

İngiltere’de vergi idaresi ve tahsilinden sorumlu olarak görev yapan birim, İngiliz Gelir ve Gümrükler İdaresi olmaktadır⁶⁷. Gelir İdaresi, toplanması gereken vergilerin doğru zamanda ve doğru miktarda toplanılmasını amaç edinmektedir.

⁶¹ Kısakürek, M., Demir, M. (2006). Nakit Akım Tablosunun Hazırlanmasında Direkt – Endirekt Yöntem Tartışması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 30, 203.

⁶² <http://www.irs.gov/Businesses/Small-Businesses-&-Self-Employed/IRS-Audits>, Erişim tarihi:22.05.2014.

⁶³ Tekin, F., Çelikkaya, A. (2011). a.g.e., s.182.

⁶⁴ <http://www.irs.gov/Businesses/Small-Businesses-&-Self-Employed/IRS-Audits>, erişim tarihi: 22.05.2014.

⁶⁵ <http://www.irs.gov/Businesses/Small-Businesses-&-Self-Employed/IRS-Audits>, erişim tarihi: 22.05.2014.

⁶⁶ <http://www.irs.gov/Businesses/Small-Businesses-&-Self-Employed/IRS-Audits>, Erişim tarihi:22.05.2014.

⁶⁷ Organ, İ. (2008). a.g.e., 68.

İngiltere’de vergilerin doğru zamanda ve doğru miktarda toplandığının araştırılması vergi incelemesi ile mümkün olmakta, vergi incelemesi görevi ise “tax inspector” denilen vergi ajanları tarafından yapılmaktadır⁶⁸.

İngiltere’de vergi ajanlarının üzerine düşen sorumluluklar bulunmaktadır. Vergi ajanlarının sorumlulukları⁶⁹:

- Mükelleflerin vergi mevzuatına uygun davranıp davranmadıklarını kontrol etmek,
- Mali hesapları ve ilgili belgeleri incelemek,
- Görüşmeler, ziyaretler ve araştırmalar yoluyla vergisel olayları araştırmak,
- İnceleme hakkında rapor yazmak
- Vergi Komisyonuna getirilen uyuşmazlıklarda, Gelir İdaresini temsil etmek,
- Mükellefler veya onların temsilcileri ile bizzat veya yazılı olarak görüşmeler yapmaktır.

İdare tarafından vergi incelemesi için her yıl belirli beyannameler seçilmektedir. Mükellefler beyannamedeki kayıtların ve bunların ilişkili olduğu hesapların doğruluğundan sorumlu olmaktadır⁷⁰. İncelemenin başlaması mükellefe gönderilen mektupla olmakta, bu mektupta incelemenin hangi alanda yapılacağı belirtilmektedir⁷¹. Yapılan incelemeler beyannamede yer alan tüm öğelerin incelenmesini kapsayan tam inceleme ve beyannamedeki öğelerden bir veya birkaçının incelenmesini kapsayan yüzeysel inceleme olmak üzere iki şekilde yapılmaktadır⁷². İnceleme süresinde ise herhangi bir sınırlama bulunmamakta, bazı incelemeler iki yıldan fazla sürebilmektedir⁷³. İncelemelerin bu kadar uzun sürmesi mükellef ve devlet açısından olumsuz sonuçlar yaratmaktadır. Öyle ki, incelemelerin uzun sürmesi, idarenin alacağını tahsil etme süresi uzamakta iken mükellefin faaliyetlerinin de olumsuz etkilenmesine yol açabilmektedir.

⁶⁸ <https://www.gov.uk/government/policies/reducing-tax-evasion-and-avoidance>, Erişim Tarihi: 29.01.2014.

⁶⁹ <http://targetjobs.co.uk/careers-advice/job-descriptions/279167-tax-inspector-job-description>, erişim tarihi: 22.05.2014.

⁷⁰ Şin, S. (2005). *Avrupa Birliği Ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi Ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları*. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası, Yayın No: 2005-17, 153.

⁷¹ Şin, S. (2005). a.g.e., 158.

⁷² Uçkan, S. (2010). *Türkiye’de Vergi İncelemesi*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 33.

⁷³ <http://www.qck.com/tax-investigations.html>, Erişim tarihi:22.05.2014.

İncelemenin sona ermesi ile inceleme elemanı inceleme sonuçlarını bildiren, “sona erdirme bildirim” olarak isimlendirilen bir rapor düzenlemektedir⁷⁴. Bu raporla birlikte inceleme süreci tamamlanmış olmaktadır. Sona erdirme bildiriminde, mükellefin ödemesi gereken vergi ve ceza tutarı hakkındaki bilgilere yer verilmektedir⁷⁵.

Mükellefin sona erdirme bildirim ile ilgili olarak itirazı bulunması halinde Adalet Bakanlığı tarafından yönetilmekte olan birinci derece mahkemelerde dava açma hakkı bulunmaktadır⁷⁶. Birinci derece mahkemesi kararına karşı temyiz hakkı da söz konusudur⁷⁷.

2.5.3. Almanya’da vergi incelemesi

Almanya’nın mali işleri ve vergi politikasıyla sorumlu olan Bakanlık, Federal Maliye Bakanlığı (Bundesministerium der Finanzen) olmaktadır⁷⁸. Federal Maliye Bakanlığı’nın temel görevleri geleneksel bütçe ve vergi politikası olmakla birlikte, aynı zamanda ekonomik ve yapısal politikalar, gümrük, bilgi ve iletişim teknolojisi konularıyla da ilgilenmektedir⁷⁹.

Almanya’da teftiş nitelikli denetim Sayıştay tarafından, vergi incelemesi ise vergi dairesinde bulunan inceleme elemanlarınca gerçekleştirilmektedir⁸⁰. Eyaletlerin inceleme elemanlarının dışında Federal Maliye Bakanlığı’nın da eyaletler arası incelemeleri yürütmek üzere denetim elemanları mevcut olmaktadır⁸¹. Almanya’da denetime önem verilmekte ve denetim elemanlarının sayısı yıllar itibariyle değişmemekle birlikte, önemli miktarda bulunmaktadır.

⁷⁴ Şin, S. (2005). a.g.e., 156.

⁷⁵ Şin, S. (2005). a.g.e., 157.

⁷⁶ <http://www.hmrc.gov.uk/agents/compliance/appeals.htm>, Erişim Tarihi:22.05.2014.

⁷⁷ <http://www.hmrc.gov.uk/agents/compliance/appeals.htm>, Erişim Tarihi:22.05.2014.

⁷⁸ Can, İ. (2004). Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri. *Maliye Dergisi*, 145, 62.

⁷⁹ <https://www.bmf.gv.at/ministerium/aufgaben-organisation/aufgaben-organisation.html>, Erişim Tarihi: 25.11.2013.

⁸⁰ Can, İ. (2004). a.g.m., 63.

⁸¹ Can, İ. (1981). Türkiye’de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi. *Maliye Dergisi*, 53, 70-71.

Çizelge 2.1. Almanya'da denetçilerin sayısı

	2009	2010	2011	2012
Mevcut denetçi sayısı	13.332	13.210	13.226	13.271

Kaynak: Ergebnis der steuerlichen Betriebsprüfung 2012 (2012 Yılında Vergi Denetim Sonucu), s.2. http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Weitere_Steuerthemen/Betriebspruefung/2012-06-18-Ergebnis-steuerliche-Betriebspruefung-2012-anl.pdf?__blob=publicationFile&v=4, Erişim Tarihi: 04.12.2013.

Diğer ülkelerle karşılaştırıldığı zaman Almanya'da geniş çaplı suçlarla ilgili araştırmalar yapılmakta, büyük firmalar ve yüksek gelirli mükellefler düzenli olarak incelenmektedir⁸². Yapılan incelemeler sonucunda bulunan ek vergi ve faiz dağılımı şu şekildedir:

Çizelge 2.2. Almanya'da incelemeler sonucunda ortaya çıkan ek vergi ve faiz dağılımı (Milyon Euro)

	2009	2010	2011	2012
Büyük İşletmeler	15.292	11.916	12.527	14.644
Orta Ölçekli İşletmeler	1.253	1.349	1.289	1.269
Küçük İşletmeler	690	679	833	832
Mikro İşletmeler	1.058	972	951	1.038

Kaynak: Ergebnis der steuerlichen Betriebsprüfung 2012 (2012 Yılında Vergi Denetim Sonucu), s.3.

Yapılan incelemelerde büyük ölçekli işletmelerin diğer işletmelere göre daha fazla ek vergi ve faiz ödediği görülmektedir. Buna karşın küçük işletmelerde bu fark diğerlerine göre az olmakta, ancak yıllar itibariyle de arttığı fark edilmektedir. Küçük ve büyük ölçekli işletmeler arasındaki bu fark, büyük ölçekli işletmelerde küçük ölçeklilere kıyasla vergilendirilecek gelirin daha az gösterildiği anlamına gelmekle birlikte, firmaların büyük ölçekli olması nedeniyle ek vergi ve faizin büyük rakamlar üzerinden hesaplanmasından da kaynaklanmaktadır. Denetimler sonucunda ortaya çıkan matrah farklarının vergi türlerine göre dağılımı ise şu şekildedir:

⁸² Şin, S. (2005). a.g.e., 140.

Çizelge 2.3. Vergi türlerine göre ortaya çıkan matrah farkları (Milyon Euro)

	2009	2010	2011	2012
KDV	1.547	1.711	1.941	1.981
Gelir Vergisi	2.679	2.478	2.635	2.820
Kurumlar vergisi	5.938	4.072	4.544	5.134
Ticari ve Sanayi İşletme Vergisi*	4.222	3.408	3.263	4.031

*Her sanayi ve ticari işletmenin, Almanya'da faaliyet gösterdiği sürece ödediği vergidir. Serbest meslek sahipleri bu vergiye tabi değildir.

Kaynak: Ergebnis der steuerlichen Betriebsprüfung 2012 (2012 Yılında Vergi Denetim Sonucu), s.4.

Vergi türlerine bakıldığında, kurumlar vergisi ile ticari ve sanayi işletme vergisi, vergi incelemeleri sonucunda diğerlerine nazaran daha fazla ek vergi çıkan ve ceza kesilen vergi türleri olmaktadır. Buna karşın en az matrah farkı KDV'de görülmektedir. KDV'nin matrah farkının en az çıkması verginin indirim mekanizması olmasından kaynaklanabilmektedir. Ayrıca KDV'nin yansıtılan, dolaylı bir vergi olması da bu vergide inceleme sonrasında ortaya çıkan matrah farkının azalmasını sağlamaktadır.

Almanya'da iş ve evde yapılacak incelemeler için mahkeme kararı gerekmektedir. Yapılan incelemelerde vergi mükelleflerinin yakınlarından bilgi istenmemekte ve mükellef hakkında karar alınmadan önce vergi mükellefinin dinlenmesi gerekmektedir⁸³.

Vergi denetimi yapanlar, o sektörde uzmanlaşmış kişilerdir. Örneğin otomotiv sektöründe uzmanlaşmış kişiler otomotiv firmalarını, gıda konusunda uzmanlaşmış kişiler gıda firmalarını incelemektedirler⁸⁴. Bu uygulama ile vergi incelemelerinde her bir inceleme elemanının belli bir grup üzerinde yoğunlaşması sağlanmaktadır⁸⁵. Bu da incelemenin daha sağlıklı yapılmasına yardımcı olmaktadır. Öyle ki denetlenen sektörlerde uzman olan kişiler, sektörün durumunu

⁸³ Avrupa Birliği Ülkelerinde Seçilmiş Vergi Uygulamaları ve Uyum Çalışmaları. (1994). İstanbul: İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları, Yayın No: 129, 34.

⁸⁴ Benlikol, S., Akgür, M. (2002). *Avrupa Birliği'nde Kayıtdışı Faaliyetlerin Kontrolü ve Denetimi*. İstanbul: İTO Yayın No: 2002/14, 45.

⁸⁵ Gül, Z. M. (2002). Vergi İncelemelerinde Uzmanlaşmaya Gidilmesinde Amerika Birleşik Devletleri Örneği. *Vergi Sorunları*. 170, 62-63.

daha iyi bildikleri için yaptıkları incelemelerde daha hızlı olmakta ve doğru bir inceleme yapmaktadırlar.

Almanya’da vergi idaresinin kararına karşı itiraz yoluna gidilebilmektedir. Ancak yargı yoluna başvurulabilmesi idari yolların tüketilmesinden sonra olmaktadır. Mükellef idari yola başvurup bu başvurunun reddedildiğini belgelemelidir. İtiraz talebinin ise idari işlemin mükellefe bildirilmesini izleyen bir ay içerisinde yapılması gerekmektedir⁸⁶. Ancak çok nadir – yasal ve gerçeklerin çok net olduğu durumlarda yükümlü eğer Vergi İdaresi de onaylarsa doğrudan vergi mahkemesine gidebilmektedir⁸⁷.

2.5.4. Fransa’da vergi incelemesi

Fransa’da vergi politikaları ve vergi işlemleriyle ilgili birim olan Vergiler Genel İdaresi Temmuz 1998’de kurulmuştur⁸⁸. Fransa’da mali incelemeleri yapmakla yükümlü olan birim ise Vergiler Genel İdaresi’nin alt birimi olan Mali Kontrol birimi olmaktadır⁸⁹.

Fransa’da Nisan 2000’de; Vergiler Genel İdaresi ve Gelirler Genel İdaresi’nin mali bilgilendirme sistemlerinin geliştirilmesi amacıyla Kopernik Programı kabul edilmiştir. Basitleştirilmiş Mali Hesap ile de idare ile olan ilişkiler basitleştirilerek her kullanıcıya kendi mali durumu hakkında global bir vizyon sunulmaktadır⁹⁰. Kopernik Programı, “e-yönetim” gerçekleştirmeyi amaçlamakta, mükelleflere vergilerini internetten beyan etme ve ödeme, şahsi ve ortak birçok servise ulaşma imkanı vermektedir⁹¹.

Mali kontrol ve inceleme; mükellefin ifadelerinin doğruluğunun kontrol edilmesine yardımcı olmanın yanı sıra inceleme yapılan kişinin, vergi mevzuatında öngörülen

⁸⁶http://www.europa.eu.int/youreuropa/nav/mt/citizens/factsheets/de/enforcingrights/appals/en.html?print=true#2148_1 ‘den aktaran ŞİN, a.g.e. 139.

⁸⁷ Şin, S. (2005). a.g.e., 141.

⁸⁸ Şin, S. (2005). a.g.e., 144.

⁸⁹ <http://www.horwath.de/htmlpage/taxation/prin.htm>, Erişim Tarihi: 20.05.2014.

⁹⁰ Şin, S. (2005). a.g.e., 144-145.

⁹¹ Şin, S. (2005). a.g.e., 145.

hak ve yükümlülükleri hakkında bilgilendirilmesi için de kullanılan bir araç olmaktadır⁹². Vergi incelemesi yapılan kişinin sahip olduğu haklar şunlardır⁹³;

- Vergi incelemesi yapılan kişinin yazılı sorularına idare cevap vermek zorundadır.
- Vergi incelemesi yapılan kişi, temsilci tarafından temsil edilme hakkına sahiptir.
- Vergi incelemesi yapılan kişinin donanım sahibi olan vergi ajanlarını talep etme hakkı bulunmaktadır.
- İdarenin herhangi bir inceleme tamamlandığında aynı konu için tekrar inceleme yapma hakkı bulunmamaktadır (kaçakçılık ve uluslar arası idari bir desteğin gerekmesi durumunda inceleme yeniden yapılabilir).
- Yapılan incelemelere karşı inceleme yapılan kişinin dava açma hakkı bulunmaktadır.

Vergi incelemesi Fransa'da yasalar ile hüküm altına alınmaktadır. Fransa'da Vergi İncelemesi ile ilgili yasal hükümler şunlardır⁹⁴:

“Vergiler İdaresi; vergi ve harç koyabilmek, ödenecek borçları ve mükellefin haklarını belirleyebilmek için yapılan beyannameleri inceler. İdare aynı zamanda, indirim, borç ödeme ve iade hakkı elde etme amacıyla sunulan belgeleri inceler. Bu amaçla İdare mükellefin sunduğu beyanlar ve belgeler hakkında tüm bilgileri, açıklamaları ve ispatları isteyebilir” (m. 10).

“Vergiler Genel İdaresi'nin memurları, yasal prosedürler içinde, yine yasayla yasaklanmış olan sapmaları, karşı gelmeleri yasal koşullar içinde arayabilir ve tespit edebilirler” (m. 10/A).

“Vergiler Genel İdaresi'nin memurları yasada belirlenen bir suçla karşılaştıklarında elde ettikleri verileri Cumhuriyet Savcısı'na sunmaktadırlar” (m. 10/B).

⁹² http://www.dgi.gov.bf/fisc/page3_4.php, 20.05.2014.

⁹³ http://www.dgi.gov.bf/fisc/page3_4b.php, Erişim Tarihi: 24.05.2014.

⁹⁴

http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do;jsessionid=2DDC3582DD3CC7BB0C7F5A0128E7A97E.tpdjo01v_2?idSectionTA=LEGISCTA000006163088&cidTexte=LEGITEXT000006069583&dateTexte=20140522, erişim tarihi: 22.05.2014.

“Daha uzun bir süre öngörülmedikçe, mükellefin, memurun istediği bilgileri açıklamaları ve kanıtları memura sunması için otuz günü bulunmaktadır” (m. 11).

Fransa’da inceleme kural olarak işyerinde yapılmakta; ilk başta şirketin muhasebe kayıtlarının incelenmesi şeklinde olurken ilerletilerek tüm ticari ve mesleki faaliyetleri üzerinde bilgi sahibi olma şekline dönüştürülebilmektedir⁹⁵. Şirketlerin incelenmesinde üç aylık bir süre esas alınmakla birlikte bilanço büyüklükleri yasal sınırları aşan şirketler için inceleme süresi bulunmamaktadır⁹⁶.

Gelir vergisi mükelleflerinin incelenmesi ise kişisel mali durum karşı incelemesi ile olmaktadır. Bu inceleme türünde kişiler, beyan ettikleri gelir beyanları ile mal durumları, hayatını devam ettirme biçimleri ile harcamaları arasındaki ilişkiler açısından incelenmektedir⁹⁷. Kişisel mali durum incelemesi ise normal durumlarda bir yılı geçemez iken gizli bir faaliyet olması durumunda iki yıla kadar çıkabilmektedir⁹⁸.

⁹⁵ Şin, S. (2005). a.g.e., 151.

⁹⁶ Şin, S. (2005). a.g.e., 151.

⁹⁷ Şin, S. (2005). a.g.e., 152.

⁹⁸ Şin, S. (2005). a.g.e., 152.

3. TÜRKİYE'DE VERGİ İNCELEMESİ

Ülkemizde 10.07.2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 646 sayılı "Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname" ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı oluşturulmuş ve vergi incelemesinde yeni bir dönem başlamıştır. Bu kanun hükmünde kararname kurulun kurulmasını sağlamakla birlikte, vergi incelemesinde bir takım düzenlemeleri ve değişiklikleri de beraberinde getirmiştir. Bu bölümde vergi incelemesinin tarafları anlatılarak yapılan değişiklikler hakkında ayrıntılı bilgi verilecektir.

3.1. Genel Olarak Vergi İncelemesinin Tanımı Ve Kapsamı

Vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Vergi incelemesi beyan edilip ödenen vergilerin doğruluğunu araştırmakta, ödenmemiş veya eksik ödenmiş olan vergilerin tespitini yaparak ödenmesini sağlamaktadır.

3.2. Vergi İncelemesinde Taraflar

Türk Vergi Hukuku'nda vergi incelemesinde, vergi incelemesine tabi olanlar ve vergi idaresi olmak üzere iki taraf bulunmaktadır. Vergi incelemesine tabi olan kişiler mükellefler ve vergi sorumluları iken; vergi idaresi kısmı ise vergi incelemesi ile görevlendirilen kişilerden oluşmaktadır.

3.2.1. Vergi incelemesine tabi olanlar

VUK ve diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve belgeleri saklamak ve istenildiğinde göstermek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemesine tabi olan kişileri oluşturmaktadır (VUK, m.137). Kanunda defter tutma yükümlülüğü bulunan bu kişilerin inceleme altına alınabileceği açık olarak ifade edilmektedir. Defter tutma yükümlülüğünde bulunan kişiler (VUK, m.172);

- Ticaret ve sanat erbabı;

- Ticaret şirketleri;
- İktisadi kamu müesseseleri;
- Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler;
- Serbest meslek erbabı;
- Çiftçiler olmaktadır.

Defter tutmakla yükümlü olan kişilerden sayılan çiftçiler ile stopaj yoluyla vergilendirilmeyen, gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler kastedilmektedir.

Vergi sistemimizde defter tutmak mecburiyetinde olmayan mükellefler de bulunmaktadır. Bu mükellefler defter tutmamakla birlikte; müstahsil makbuzu, gider pusulası gibi belgeleri düzenlemek, saklamak ve istenildiğinde göstermekle yükümlü olmaktadır.

Defter tutmak, belgeleri saklamak, istenildiğinde ibraz etmek mecburiyetinde olan mükelleflerin büyük bir kısmı; ticari kuruluşlar, tarımsal kuruluşlar ve serbest meslek erbaplarından oluşmaktadır⁹⁹. Ticari, zirai, serbest meslek erbapları ve kurumların diğer gelir unsuru elde eden mükelleflerden daha fazla olmaları, defter tutmalarından ve beyannamelerini kendileri hazırlamalarından kaynaklanmaktadır.

Vergi incelemesinde, incelemenin sağlıklı olarak yürütülmesi için birinci sınıf tüccarların gruplara ayrılması söz konusu olmaktadır. Buna göre birinci sınıf tüccarlar, vergi incelemesine tabi tutulma bakımından yıllık iş hacimleri, aktif ve öz sermaye büyüklükleri esas alınarak aşağıdaki şekilde gruplara ayrılmaktadır (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.24/1)¹⁰⁰:

- Birinci grup; yıllık iş hacmi 21.500.000 TL, aktif büyüklüğü 20.000.000 TL veya öz sermaye büyüklüğü 8.000.000 TL'nin üzerinde olanlar ile bu tutarlara bakılmaksızın bankalar, sigorta şirketleri, finansal kiralama şirketleri, faktöring ve finansman şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile bireysel emeklilik veya sermaye piyasası faaliyetlerinde bulunmak veya 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı

⁹⁹ Akdoğan, A. (1979). *Vergi İncelemesi*. Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Yayın No: 127.

¹⁰⁰ 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Bankacılık Kanununda yer alan faaliyet konularından en az birini yürütmek üzere kurulan kuruluşlar ve finansal holding şirketlerini,

- İkinci grup; Yukarıda sayılanların dışında kalan mükellefleri kapsamaktadır.

Yukarıda yer alan tutarlar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak VUK hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle yeniden tespit edilmektedir (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m. 24/2). Bakanlık, bu şekilde tespit edilen tutarları %50'sine kadar artırmaya veya indirmeye yetkili bulunmaktadır (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m. 24/2).

Vergi incelemesinde, vergi incelemesine tabi olan kişilerin belirlenmesi ve incelenmesi açısından risk analizi yapılmaktadır. Yapılan risk analizi sonucunda riskli bulunan mükellefler ve şirketler için inceleme kararı alınmaktadır. Yalnızca risk analizi sonucunda riskli görülen mükellef veya vergi sorumluları incelenmemekte, incelemeye tabi olan kişilerin risk analizinde riskli bulunmaması durumunda da inceleme yapılabilmektedir (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.4/2). Bu tür kişiler hakkında ihbarda bulunulması veya haklarında şikayet olması inceleme yapılması için yeterli olmaktadır.

3.2.2. Vergi idaresi

Vergi incelemesinde vergi incelemesine tabi olanlar incelemenin bir tarafını oluştururken, incelemenin diğer tarafında vergi idaresi bulunmaktadır.

Vergi İdaresi toplumlarda önemli bir kuruluş olarak görev yapmakta ve ülkemizde kökeni Osmanlı İmparatorluğuna kadar dayanmaktadır. Osmanlı zamanında "Hatt-ı Hümayun", "Heyet-i Merkeziye", "Heyet-i Mülhaka", Osmanlıdan sonra ise "Varidat Umum Müdürlüğü", "Vasitasız Vergiler ve Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri", "Gelirler Genel Müdürlüğü" adı altında hizmet vermiştir¹⁰¹. 2000'li yılların başında ise gelir idaresinin yeniden yapılandırılmasına yönelik birçok

¹⁰¹ Gelir İdaresi Başkanlığı. Gelir İdaresi Başkanlığının Tarihi Gelişimi. <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=103>. Erişim Tarihi: 30.09.2014.

çalışma yapılmış ve bu sürecin sonunda 2005 yılında gelir idaresinin yeniden yapılanması gerçekleştirilerek Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur¹⁰².

Günümüzde vergi idaresi tarafından, vergi incelemesini yürüten kişiler Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına bağlı bulunan vergi inceleme elemanları olmaktadır.

Vergi incelemesi; bilgi, deneyim, uzmanlık ve bağımsız/tarafsız davranmayı sağlayacak etik nitelikler gerektiren bir müessese olmaktadır¹⁰³. Bu nedenle herkese vergi incelemesi yapma yetkisi verilmemekte ve inceleme yapacak olan kişiler gerekli bilgilerle donanmış, yetkin kişiler olmaktadır. Bu süreç içerisinde kendisine görev verilmiş olan kimseler, sürecin yürütülmesine “etki eden” konumunda bulunmaktadır¹⁰⁴.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişiler (VUK, m.135);

- Vergi müfettişleri
- Vergi müfettiş yardımcıları
- İlin en büyük mal memuru
- Vergi dairesi müdürleri olarak belirtilmektedir.

Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar da inceleme yapmaya yetkili bulunmaktadır.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olan vergi müfettişleri, incelenecek mükelleflerin; büyük, orta ve küçük ölçekli mükellef olmalarına göre görevlendirilmektedirler. Büyük ölçekli mükellefler; Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı, Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı, Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlıklarında görev yapan Vergi Müfettişleri tarafından incelenmekte iken (m.25/1); küçük ve orta ölçekli mükellefler Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıklarında görev yapan Vergi Müfettişleri tarafından incelenmektedirler (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve

¹⁰² Gerçek, A. (2009). *Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünü, Bugünü ve Yarını*. (Vergi Sorunları Dergisi, 254. Sayı Özel Eki). İstanbul: Kurtiş Matbaacılık, 6.

¹⁰³ Erdem, T. (2011). *6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 63.

¹⁰⁴ Başaran Yavaşlar, F. (2010). a.g.m., 88.

Esaslar Hakkında Yönetmelik m.25/2). Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, bu sınıflandırmaya bağlı kalmak zorunda olmamakta, küçük ve orta ölçekli mükelleflerin incelenmesi görevini, büyük ölçekli mükellefleri incelemeye yetkili kılınmış Grup Başkanlıklarında görev yapan Vergi Müfettişlerine de verebilmektedir (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.25/2).

İlgili inceleme ve denetim birimi, iş yükünün fonksiyonel dağılımı, denetim gücünün etkin ve verimli kullanılması ile vergi incelemelerinde koordinasyonun ve etkinliğin sağlanması amacıyla, vergi incelemesine tabi tutulma bakımından yıllık iş hacimleri, aktif ve öz sermaye büyüklükleri esas alınarak yapılan gruptandırma dışında veraset ve intikal vergisi, tasfiye, iade ve mahsup, kaynak kullanımını destekleme fonu ile diğer incelemelerin dağılımına ilişkin hadler tespit etmeye, yapılan teftiş, soruşturma, inceleme ve denetimler sırasında ortaya çıkan vergi inceleme taleplerinin, bu hadlere bağlı kalmaksızın yürütülmesine, karşıt incelemelerin yapılmasına ve incelemelere ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkili olmaktadır (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.25/3).

3.3. Vergi İncelemesi Türleri

Vergi incelemesi; incelenen vergilendirme dönemi, vergi türü, inceleme zamanı gibi etkenlere bağlı olarak çeşitlilik göstermektedir. Vergi incelemesi türleri bu etkenlere bağlı olarak; incelemenin kapsamı açısından, kaynağı açısından ve inceleme yöntemi açısından üç başlık altında toplanmaktadır¹⁰⁵.

3.3.1. İncelemenin kapsamı açısından

Türk vergi hukukunda vergi incelemesi, incelemenin kapsamı açısından; tam vergi incelemesi ve sınırlı vergi incelemesi olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır.

¹⁰⁵ Güneş, Ş. (2011). *Temel Vergi Rehberi ve Revizyon*. İstanbul: Süryay Sürekli Yayınlar, 833.

Tam Vergi İncelemesi

Tam vergi incelemesi; bir mükellef hakkında yapılan, bir veya birden fazla vergi türü itibariyle bir veya daha fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde incelenmesini ifade etmektedir¹⁰⁶.

Tam vergi incelemesi bir vergi türü itibariyle yapılabileceği gibi birden fazla vergi türü itibariyle de yapılabilmektedir. Bu inceleme türünde bir mükellef gelir vergisi açısından incelenirken, Katma Değer Vergisi açısından da incelemeye tabi tutulabilmektedir.

Kısa Vergi İncelemesi

Kısa vergi incelemesi, vergi beyannamelerinin yalnızca bazı matrah unsurlarının veya bir matrah unsurunun yalnızca belli kısımlarının inceleme kapsamına alındığı inceleme türü olarak adlandırılmaktadır¹⁰⁷. Kısa inceleme kanunda tanımlanmamakla birlikte, sınırlı incelemeye benzemektedir¹⁰⁸. Kısa vergi incelemesini sınırlı vergi incelemesinden ayıran yön matrah unsurunun yalnızca belli kısımlarının incelenmesidir.

Sınırlı Vergi İncelemesi

Tam vergi incelemesi dışında kalan inceleme türü sınırlı vergi incelemesi olmaktadır¹⁰⁹. Sınırlı vergi incelemesi; vergi matrahını oluşturan unsurlardan biri veya birkaçına ilişkin olarak belirli konularda yapılan incelemeyi ifade etmektedir¹¹⁰.

Sınırlı inceleme türünde yalnızca matrah unsurlarından biri ve bu matrah unsuru üzerindeki bir konu incelemeye alınmaktadır. Bir mükellefin, KDV açısından

¹⁰⁶ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 31.10.2011, S.28101, madde 3/h.

¹⁰⁷ Toprak, M. B. (2011). Tam ve Sınırlı Vergi İncelemesi. *E-Yaklaşım Dergisi*, 219, Erişim Tarihi: 17.03.2014.

¹⁰⁸ Baykara, B. (2010). Vergi İncelemesinde 6009 Sayılı Kanun'dan Önceki ve Sonraki Durum ve Değerlendirilmesi – I. *Yaklaşım Dergisi*, 214, 281.

¹⁰⁹ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 31.10.2011, S.28101, madde 3/ğ.

¹¹⁰ Şeker, N. (1994). *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*. İstanbul: Beta Yayınevi, 123.

yalnızca indirilecek KDV yönünden incelenmeye alınması sınırlı vergi incelemesinin konusunu oluşturmaktadır.

3.3.2. İncelemenin kaynağı açısından

İncelemenin kaynağı açısından inceleme türleri; olağan inceleme, olağandışı inceleme ve karşıt inceleme olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

Olağan Vergi İncelemesi

İdare her yıl kimlerin inceleme altına alınacağını risk analizi sonuçlarına göre belirlemektedir. Olağan vergi incelemesi de, herhangi bir ihbar olmaksızın bu risk analizi yöntemiyle belirlenen beyanname veya mükellefler üzerinde yapılan incelemeyi ifade etmektedir¹¹¹.

Olağandışı Vergi İncelemesi

İdare bazı durumlarda belirlediği beyanname ve mükellefler dışında da inceleme yapmaktadır. Vergi kaçırıldığına dair ihbar, bilgi ve bulgu bulunan mükellefler, incelemesi yapılan mükellefler olarak belirlenmemiş olsalar dahi inceleme altına alınmaktadırlar. Bu şekilde daha önce belirlenmemiş ancak ihbar veya vergi kaçırdığına dair bir işaret olan mükelleflerin incelemeye alınması olağandışı incelemenin konusunu oluşturmaktadır¹¹².

Karşıt Vergi İncelemesi

Karşıt inceleme yapılan vergi incelemesine dair veri toplamak için incelenen mükellefle olan ilişkisi nedeniyle başka bir mükellef nezdinde yapılan incelemeyi ifade etmektedir¹¹³.

¹¹¹ Güneş, Ş. (2011). a.g.e., .834.

¹¹² Güneş, Ş. (2011). a.g.e., .834.

¹¹³ Güneş, Ş. (2011). a.g.e., .834.

3.3.3. İncelemenin yöntemi açısından

Vergi incelemesi incelemenin yöntemi açısından ise normal vergi incelemesi ve aramalı vergi incelemesi olarak ikiye ayrılmaktadır.

Normal Vergi İncelemesi

Normal vergi incelemesi; mükelleften bilgi ve belge alarak başlayıp yürütülen, mükellefin sağladığı katkılar ve bilgilendirmelerle devam ederek sonuçlanan vergi incelemesi türü olmaktadır¹¹⁴.

Aramalı Vergi İncelemesi

Arama, vergi hukukunda önemli bir yeri olan inceleme müessesesini destekleyen ve idarenin bilgi ve belgeye ulaşmasını sağlama aracı olarak işlev gören bir müessese olmaktadır¹¹⁵. Arama işlemini gerçekleştiren vergi incelemesi türü aramalı vergi incelemesi olarak ifade edilmektedir.

Aramalı vergi incelemesi, normal vergi incelemelerinden ayrılmakta, belirli şartlar aranmasıyla birlikte olağan değil, olağandışı bir inceleme yöntemi olmaktadır¹¹⁶. Aramalı vergi incelemesi bir ihbar nedeniyle ya da inceleme sırasında mükellefin vergi kaçırdığına ilişkin deliller bulunması durumunda yapılmaktadır. Aramalı incelemenin yapılabilmesi için (VUK m.142);

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

Aramalı inceleme yapılmasını sağlayan unsurlardan biri "ihbar" olmaktadır. Mükelleflerin asılsız ihbarlar konusunda koruma altına alınması, aramada ihbarda belirtilen hususların bulunmaması durumunda nezdinde arama yapılan kişiye,

¹¹⁴ Güneş, Ş. (2011). a.g.e., .834.

¹¹⁵ Doğrusöz, M. E. (2003). Vergi Hukukunda Arama. *Yaklaşım Dergisi*, 132, 183.

¹¹⁶ Erdem, T. (2011). a.g.e., 167.

istememesi durumunda ihbarda bulunan kişinin kim olduğu konusunda bilgi verilmektedir (VUK, m.142). Bu uygulama ile incelemeye alınan mükelleflere istemeleri durumunda adli yargı mercilerine başvurabilme ve inceleme nedeniyle karşılaşılabilecekleri maddi ve manevi zararların tazminini sağlama imkanı doğmaktadır¹¹⁷. Diğer yandan ihbarın doğru çıkması durumunda ihbar edenin kimliği açıklanmamakta ve kaçırılan vergi miktarına bağlı olarak “ihbar ikramiyesi” ödenmektedir. İhbarda bulunan kişinin ikramiye talebinin bulunması halinde, inceleme elemanının tarh edilmesi gereken vergi ve kesilmesi istenen ceza toplamının ne kadarının muhbirin haber vermesiyle oluştuğunu “ihbar ikramiyesi raporu” ile Maliye Bakanlığı'na bildirmesi gerekmektedir¹¹⁸.

Aramalı incelemede defter ve belgelerin incelenmek için alınması söz konusu olabilmektedir. Arama sırasında bulunan ve incelenmek için alınan bu defter ve belgeler ayrıntılı olarak bir tutanakla tespit edilmekte, bunların arama kararında açıkça yazılmamış olsa bile inceleme yapanın çalıştığı yere sevk veya celp edilmesi gerekmektedir (VUK, m.143). Arama sırasında el koyulan belge ve defterlerde vergi ile ilişkisi bulunmayan belgelere de el koyulması olası olmaktadır. Böyle bir durumda vergiyle ilişkisi olmayan bu tür belgeler makbuz karşılığında mükellefe geri verilmektedir (VUK, m.144/2).

Vergi hukukunda düzenlenmiş olan aramalı vergi incelemesi ile vergi matrahına etki edebilecek olup mükellef tarafından ibrazından kaçınılan ve gizlenmek istenen belgelerin ele geçirilmesi amacı güdülmekte ve aramalı vergi incelemesi kamu alacağı yönünden bir tedbir niteliği taşımaktadır¹¹⁹.

3.4. Vergi İnceleme Süreçleri

Türk Vergi Hukukunda, 1 Ocak 2011 tarihinde yürürlüğe giren 6009 sayılı Kanunda, vergi inceleme müessesesi ile ilgili önemli düzenlemeler bulunmaktadır. Bu yeni düzenlemeler ile inceleme sürecine ilişkin usul kurallarının geliştirilmesi ve inceleme sürecinde bir standart getirilmesi amaçlanmaktadır¹²⁰. Buna göre, her yıl

¹¹⁷ Koçak, H. (1999). Aramalı Vergi İncelemesi ve Karşılaşılan Bir Sorun. *Vergi Dünyası Dergisi*, 213, 61.

¹¹⁸ Tekin, F., Çelikkaya, A. (2011). a.g.e., 203.

¹¹⁹ Karagözoğlu, H. F. (1977). *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*. Ankara: Ünal Matbaası, 266.

¹²⁰ Erdem, T. (2011). a.g.e., 73.

incelemeye tabi tutulacak sektör ve mükellefler vergi incelemesi ve denetimine yönelik olarak kurulacak sisteme dayalı olarak yapılacak risk analizine göre belirlenmekte ve yıllık planda gerekçeli olarak açıklaması yapılmaktadır¹²¹.

3.4.1. Vergi incelemesinde görevlendirme

Anayasal bir ödev olan vergi ödeme yükümlülüğünün tam olarak, usulüne uygun ve zamanında yerine getirip getirilmediğinin tespiti görevlendirme ile başlamaktadır¹²². Vergi incelemesi görevi yazı ile verilmekte ve bu yazıda nezdinde inceleme yapılacak kişilere ve konulara ilişkin bilgiler, incelemenin türü, gerekçesi, dönemi ve süresine ilişkin esaslar bulunmaktadır (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.6/1). Görevlendirme yazısında bulunan inceleme süresi kimi zamanlarda değişebilmektedir. Böyle bir durumun varlığı halinde inceleme yapmaya yetkili olanlar tarafından nezdinde inceleme yapılan kişiye bu durumun nedeninin bildirilmesi gerekmektedir (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.6/2).

Görevlendirme yapıp incelemeye başlandıktan sonra görevlendirmeden farklı bir konu veya döneme ilişkin eleştiriyi gerektiren hususların tespiti halinde, incelemeyi yapanın yazılı talebi üzerine bu konu veya dönemle ilgili olarak da görevlendirme yapılabilmektedir. Farklı vergi türüne dair rapor yazılmasını gerektiren böyle bir durumda yeni bir görevlendirme gerekmemekte, mevcut inceleme elemanı bu konuyu da inceledikten sonra inceleme raporunda belirtebilmektedir (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.6/3).

İncelemenin yürütülmesi sırasında farklı bir mükellef için inceleme gereği de doğabilmektedir. Böyle bir durumda mükellefin incelenme talebinin gerekçeleriyle birlikte vergi incelemesi yapan kişi tarafından bağlı bulunduğu birime bildirilmesi gerekmektedir (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik 6/3).

¹²¹ Erdem, T. (2011). a.g.e., 73.

¹²² Saraç, O. (2005). Vergi İncelemesi-1. *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, 434, 112.

İnceleme, görevlendirilmesi yapılan kişi tarafından tamamlanıp bitirilmesi şeklinde algılanmamalıdır. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, belirtilen inceleme hedeflerini gerçekleştirmek amacıyla, vergi müfettişlerinin iş yoğunluğunu da göz önünde bulundurarak yapılan işin niteliğini değiştirebileceği gibi, vergi müfettişleri tarafından aynı anda yürütülecek inceleme görevi sayısını artırabilmekte, incelemenin tek kişi veya ekip halinde yürütülmesine karar verebilmektedir (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.6/5).

3.4.2. Vergi incelemesine başlama zamanı

Vergi incelemesi, mükellef veya vergi sorumluları hakkında sonuç alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar yapılabilmektedir (VUK, m.138). Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak mükellefler, beş yıl içerisinde her zaman vergi incelemesine alınabilmektedirler. Bu nedenle inceleme elemanlarının, tarh zamanaşımına uğramak üzere olan kamu alacaklarının bir an önce tahakkuk ettirilmesi için öncelikle tarh zamanaşımı yaklaşmış olanları incelemeleri daha uygun olmaktadır¹²³.

Vergi incelemesinin, vergi alacağının doğduğu yıldan başlayarak beş yıl içerisinde yapılması gibi başlamış olan vergi incelemelerinin de belirli bir süre içinde yapılması ve bitirilmesi gerekmektedir. İnceleme süreleri, inceleme türüne bağlı olarak farklılık göstermektedir. Süreler yönetmelikle düzenlenmiş olup tam vergi incelemesi için bir yıl, sınırlı vergi incelemesi için ise en fazla altı ay olarak belirlenmiştir¹²⁴.

Süresi içerisinde tamamlanmayan vergi incelemelerine ek süre verilebilmektedir. İnceleme yapmaya yetkili olan kişiler incelemenin bitmemesi durumunda, inceleme süresinin bitmesinden en az on gün önce gerekçeli bir yazı ile bağlı oldukları birimden ek süre talep edebilmektedirler¹²⁵. İlgili birim tarafından

¹²³ Aykın, H. (2011). Vergi İncelemesi Ne Zaman Başlar? Vergi İncelemesine Başlama Tutanağında Mükellefin İmzasının Olmaması İncelemeye Engel Midir?. *Yaklaşım Dergisi*, 220, 28.

¹²⁴ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 31.10.2011, S.28101, madde 23/1.

¹²⁵ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 31.10.2011, S.28101, madde 23/2.

değerlendirildikten sonra altı ayı geçmemek üzere ek süre verilebilmektedir (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.23/3). Bu durumda, incelemenin bitirilememe nedeni ilgili birim tarafından, nezdinde inceleme yapılan kişiye yazılı olarak bildirilmektedir (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.23/3). Vergi incelemelerine getirilen süre sınırlaması, incelemenin uzamadan en kısa sürede bitirmesini amaçlayan, mükellef yanlısı bir uygulama olmaktadır¹²⁶.

Vergi incelemesinin belirli bir zaman zarfı içerisinde yapılması ve sona erdirilebilmesi için vergi incelemesinin ne zaman başladığı önem taşımaktadır. Vergi incelemesine başlama zamanı "incelemeye başlama tutanağı"nın düzenlenmesi olarak kabul edilmektedir¹²⁷.

İncelemeye başlama tutanağında;

- Nezdinde inceleme yapılanın kimlik bilgileri,
- İncelemenin türü (sınırlı inceleme, tam inceleme),
- İncelemeye alınma gerekçesi,
- İncelemenin konusu,
- İnceleme dönemi,
- İnceleme dairede yapılacaksa buna ilişkin nezdinde inceleme yapılanın izni,
- Tutanağın düzenleme yeri ve tarihi, inceleme elemanının ve hazır bulunması halinde mükellefin veya temsile yetkili olan kişinin imzası,
- Mükellefin incelemeye ilgili hak ve yükümlülükleri hakkında bilgiye yer verilmektedir.

İnceleme elemanları incelemeye başladıklarına dair tutanağın bir örneğini nezdinde inceleme yapılan kişiye, bir örneğini bağlı bulunduğu birime, diğer örneğini ise ilgili vergi dairesine göndermektedirler (VUK m.140/2). İncelemeye başlama tutanağının düzenlenmesi ile inceleme süreci başlamış olmaktadır. Süreler ise bu tarihten sonra işlemeye başlamaktadır.

¹²⁶ Şahin, T. (2012). Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yerin İnceleme Süresi ve Gecikme Faizi Uygulamasına Etkileri. *Yaklaşım Dergisi*, 235, 23.

¹²⁷ Şahin, T. (2013). Vergi İncelemesi İçin Alınan Defter ve Belgelerin Geri Verilmediği Durumlara İlişkin Tartışmalı Bir Durum. *Yaklaşım Dergisi*, 246.

Bazı durumlarda inceleme, sınırlı inceleme şeklinde başlamışken tam incelemeye dönüşebilmektedir. Sınırlı incelemenin, sonradan ortaya çıkan durumlar nedeniyle tam incelemeye dönüşmesi halinde, inceleme süresi sınırlı incelemeye başlanılan tarih itibariyle hesaplanmaktadır (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.23/6).

Vergi incelemesi süresi idare açısından da önem taşımaktadır. İdare açısından vergi incelemesinin ne zaman başladığının bilinmesi; rasyonel yönetim, denetim planlaması kadar bu alandaki olası yolsuzluk risklerini de önleme açısından gerekli olmaktadır¹²⁸.

3.4.3. Vergi incelemesinin yapılacağı yer ve çalışma saatleri

Vergi incelemeleri esas itibariyle mükellefin işyerinde yapılmaktadır (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.13/1). İncelemenin işyerinde yapılması her durumda mümkün olmamaktadır. İşyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zorunlu sebeplerle incelemenin iş yerinde yapılmasının imkansız olması veya mükellef ya da vergi sorumlusunun istemesi üzerine inceleme dairede yapılabilmekte; bu takdirde incelemeye tabi olan defter ve belgelerin daireye getirilmesi yazı ile incelenen kişiden istenilmektedir (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.13/2). İncelemenin vergi dairesinde yapılacak olması halinde, hakkında inceleme yapılan kişiye defter ve belgelerinin ibrazı için en az on beş günlük süre verilmektedir (VUK m.14). İncelemenin işyerinde yapılması halinde ise defter ve belgelerin işyerinde bulunması gerektiğinden, hemen istenmektedir.

İnceleme yapılırken mükellef tarafından tutulan defter ve belgelerin alınması belirli kurallara bağlı olarak gerçekleşmektedir. Defter ve belgeler yazılı olarak istenmekte, tutanakla teslim alınmakta; yazıda, ibraz edilecek defter ve belgeler ile ibraz süresi ve yeri, ibraz edilmemesi halinde uygulanacak yaptırımlara yer verilmektedir (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m. 12/1). Bazı durumlarda mükellef defter ve belgelerini kendisi ibraz edebilmektedir. Mükellefin yazıya gerek kalmaksızın defter ve belgelerini ibraz

¹²⁸ Aykın, H. (2011). a.g.m., 28.

etmesi durumunda, defter ve belgeler, tutanak düzenlemek suretiyle alınmaktadır (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.12/2). Defter ve belgelerin tutanakla alınması durumunda tutanakta, teslim alınan defter ve belgelerin içeriği ile teslim eden ve alan kişilerin kimlik bilgileri ve imzalarına yer verilmektedir (m.12/3). Mükellefler ayrıca Maliye Bakanlığının elektronik olarak tutulmasına izin verdiği defter ve belgeleri elektronik ortamda ibraz edebilmektedirler (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.12/4).

İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter ve belgeleri zamanında mazeretsiz olarak getirmeyen kişiler belgeleri ibraz etmemiş sayılmakta; haklı bir mazeret gösteren kişilere ise istenilen belgeleri ibraz etmeleri için belirli bir süre verilmektedir (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.13/3).

Vergi incelemesinin mükellefin işyerinde yapılması halinde, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, nezdinde inceleme yapılanın izni olmaksızın resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamamaktadırlar (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.14/1). Ancak, tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması gerektiği durumlarda, bu işlemler; işyerindeki faaliyetlerin sekteye uğratılmaması için gerekli tedbirler alınarak, resmi çalışma saatleri dışında da yapılabilir (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.14/2).

3.4.4. Vergi incelemesine başlanması

İnceleme yapmaya yetkili olanların en geç otuz gün içerisinde incelemeye başlamaları gerekmektedir (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m. 9/1). Otuz gün içerisinde incelemeye başlanmaması halinde durum gerekçeli bir yazı ile bağlı bulunulan birime bildirilmektedir (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m. 9/1). İncelemeye başlanmamasını haklı kılan bir mazeretin bulunması durumunda ise ilgili birim incelemeye başlama süresini on beş gün uzatabileceği gibi, başka bir inceleme elemanını da görevlendirebilmektedir (Vergi İncelemelerinde Uyulacak

Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m. 9/1). Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından, incelenen kişinin kendisine veya bulunduğu sektöre yönelik olarak yapılan her türlü araştırma, inceleme, bilgi isteme ve yazışma gibi faaliyetler işe başlandığını göstermektedir (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m. 7/2).

İncelemeye başlama tarihi inceleme tutanağının mükellefin nezdinde düzenlendiği ve mükellef tarafından imzalandığı tarihtir (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m. 9/3). İncelemeye başlama tutanağında mükellefin şehir dışında bulunması veya tutanağı imzalamadan kaçınması gibi nedenlerle imzasının bulunmadığı durumlar olabilmektedir. Tutanakta mükellefin imzasının bulunmaması halinde tutanağın vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarih incelemeye başlama tarihi olarak kabul edilmekte; bu durumda incelemeye başlama tutanağının bir örneği ayrıca mükellefin bilinen adresine vergi dairesi tarafından gönderilmektedir (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m. 9/3).

Ölüm, gaiplik, işin veya memleketin terki gibi nedenlerle, nezdinde inceleme yapılacak olan kişiyle temas kurulamaması veya ilgili ile temas kurulmasına rağmen verilen sürede defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, incelemeye başlama tutanağının imzalanmasından kaçınılması gibi hallerde inceleme, ilgilinin vergi dairesindeki dosyasında yer alan belgeler ve diğer kaynaklardan elde edilen her türlü bilgi ve belgelerle varsa Vergi Denetim Kurulu Başkanlığın risk analizi sonuçlarına dayalı olarak yürütülmektedir (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m. 9/4).

Daha önce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen tarh edilmiş olması tekrar inceleme yapılmasına engel olmamaktadır (VUK m.138/3).

3.4.5. Vergi inceleme tutanakları

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar gerekli durumlarda, vergilendirme ile ilgili olayları ve hesap durumlarını inceleme tutanağı ile tespit edebilmektedirler (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.16/1).

İnceleme tutanaklarında (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.17/1);

- Tutanağın düzenlenme yeri ve tarihi,
- İlgililerin adı, soyadı ve unvanları, vergi kimlik numaraları ile imzaları,
- Vergilendirme ile ilgili olaylar ve/veya hesap durumları,
- Varsa, ilgililerin itiraz ve düşünceleri ile ibraz ettikleri özeldeleri,
- Tutanakta belirtilen hususların ilgililer tarafından okunduğunu ve doğruluğunun anlaşıldığını belirten ifade,
- Nezdinde inceleme yapılan mükellefe, tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması olası işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğunun, tutanağın düzenlenmesinden önce bildirildiği hususu gibi unsurlar yer almaktadır.

İnceleme tutanağında inceleme yapan kişinin kanaati, yorumu, hükmüne yer verilmemekte; ilgililerin itirazlarının bulunması durumunda bunlar da tutanağa dahil edilmektedir (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.16/2). İnceleme tutanağının düzenlenmesi durumunda bunun birer örneğinin tutanaklarda imzası bulunanlara verilmesi zorunlu olmaktadır (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.16/3). İnceleme tutanağını ilgililer imzadan kaçınabilmektedirler. Böyle bir olayın varlığı durumunda ilgililer imza atmaları için zorlanamamaktadırlar (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.16/4). İlgililerin imzadan kaçınmaları durumunda tutanakta söz konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını içeren defter ve belgeler, nezdinde inceleme yapılandan rızasına bakılmaksızın alınmakta ve inceleme sonucunda tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmemektedir (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.16/4). Defter ve belgelerin suç delili olması da söz konusu olmaktadır. Bu durumda suç delili olan defter ve belgeler mükellefin rızası alınmaksızın alıkonulmaktadır (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.16/5).

3.4.6. Vergi inceleme raporları

Vergi inceleme raporu; vergi inceleme elemanı tarafından hazırlanan ve inceleme sırasında bulunan matrah veya matrah farkları üzerinden tarhiyat yapılması ve ceza kesilmesini belirten rapordur. İnceleme sürecinde tespit edilen durumlar delilleriyle birlikte raporda yer almaktadır¹²⁹. İnceleme raporu kesin bir hüküm içermemekte, yalnızca iddianame olmaktadır. Vergi inceleme raporlarının, rapor değerlendirme komisyonlarına intikal ettirmek üzere ilgili inceleme ve denetim birimine teslim edildiği tarih ise incelemenin tamamlandığı tarih olarak kabul edilmektedir (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.21/1).

İncelenme tamamlanmış olsa dahi rapor değerlendirme komisyonu kararına göre raporun düzeltilmesi söz konusu olabilmektedir (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.21/2). Vergi incelemesi ile görevli olan kişiler, incelemelerini tamamladıktan sonra vergi inceleme raporu ile bunu belgelemektedirler. Vergi inceleme raporları vergi türü ve dönemi itibarıyla ayrı ayrı düzenlenmektedir (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.19/1). Vergilendirme dönemi bir yıldan kısa olan inceleme raporları, her bir döneme ilişkin matrah ve/veya vergi farkları ayrı ayrı gösterilmek suretiyle ve takvim yılı aşılmamak şartıyla tek bir rapor halinde düzenlenebilmektedir (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.19/1).

Vergi inceleme raporlarının yürürlükte olan mevzuata uygun olması gerekmektedir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyememektedirler (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m. 18/1). Vergi incelemeleri sırasında, vergi kanunlarına aykırı olan düzenlemelerin tespit edilmesi halinde, durum inceleme elemanının bağlı oldukları birim aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığı'na bir rapor ile sunulmakta ve Gelir İdaresi Başkanlığı, en geç yirmi iş günü içerisinde

¹²⁹ Şahin, T. (2011). 6009 Sayılı Kanun'dan Sonra Vergi İncelemesinden Kaynaklanan Sorumluluk. *Yaklaşım Dergisi*, 217, 67.

değerlendirme yaparak görüşünü ilgili birime yazılı olarak bildirmektedir (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.18/3).

Vergi incelemeleri yalnızca kesinleşmiş vergiler üzerinde yapılmamakta, tarh edilmesi gereken ancak tarhiyatı yapılmamış vergi konularını da kapsamaktadır.

Vergi incelemelerinden sonra vergi ve cezayı gerektiren bir durumla karşılaşmamak da mümkün olabilmektedir. Yapılan incelemeler sonucunda eleştiriyi gerektirmeyen bir duruma rastlanmaması halinde bu durum, incelemeyi yapan kişi tarafından düzenlenecek bir rapor ile nezdinde inceleme yapılan kişiye bildirilmektedir (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.19/4).

Vergi müfettişleri tarafından, yasal düzenlemelere uygun olarak hazırlanan vergi inceleme raporları, ilgili rapor değerlendirme komisyonuna, bağlı olunan grup veya ekip başkanlığı aracılığıyla; Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu'na gönderilmesi gereken vergi inceleme raporları ise söz konusu komisyona iletilmek üzere ilgili Grup Başkanlığı tarafından Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na gönderilmektedir (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.20/1).

Raporun elektronik ortamda gönderilmesi halinde durum, rapor değerlendirme komisyonu tarafından bir tutanakla belirtilmektedir (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m. 20/1). Vergi incelemesi yapmaya görevli olan diğer memurlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra birimlerinde oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonlarına gönderilmektedir (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.20/2).

3.5. Vergi İncelemesi İle İlgili Komisyonlar, Çalışma Esasları ve Değerlendirme Sonuçları

Vergi incelemesine yetkili olan kişiler, vergi incelemesi yaptıktan sonra elde ettikleri sonuçları vergi inceleme raporlarında belirtmektedir. Vergi raporlarını inceleme ile ilgili olan bu organlar ise komisyonlar olmaktadır.

3.5.1. Vergi incelemesi ile ilgili komisyonlar

Vergi incelemesi ile ilgili komisyonlar; Rapor Değerlendirme Komisyonu, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ve Vergi Dairesi Başkanlığı Üst Rapor Değerlendirme Komisyonu olarak üç komisyon halinde görev yapmaktadırlar. Söz konusu komisyonlar üstlendikleri görev ve yaptıkları işlerle birbirlerinden farklılık göstermektedir.

Rapor Değerlendirme Komisyonu

Rapor değerlendirme komisyonları, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporlarını incelemekte, bu raporları vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu ile maddi hata ve usul hatası içerip içermediği yönünden değerlendirmektedir (Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik¹³⁰ m.8/1). Ayrıca rapor değerlendirme komisyonları, vergi kaçakçılığı suçlarının işlendiğini tespit eden vergi suçu raporlarına ilişkin olarak da bilgi vermektedir (Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m. 8/2).

Rapor değerlendirme komisyonları, raporu düzenleyen inceleme elemanına bağlı olarak iki şekilde oluşturulmaktadır. Bilindiği üzere vergi incelemesi vergi müfettişleri tarafından yapılabileceği gibi vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan memurlar tarafından da yapılabilmektedir. Vergi incelemesinin kim tarafından

¹³⁰ 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yürütüldüğüne bağlı olarak iki tane rapor değerlendirme komisyonu oluşturulmaktadır.

Vergi müfettişlerince düzenlenecek raporlar için rapor değerlendirme komisyonları; Vergi Denetim Kurulu Başkanlığınca ilgili Grup Başkanlığına dahil olan meslekte on yılını tamamlamış vergi müfettişleri arasından görevlendirilecek en az üç asil ve yeterli sayıda yedek üyeden oluşmaktadır¹³¹ (Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.4/1). Oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonu sayısı ile komisyonlarda görevlendirilecek vergi müfettişi sayısı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından belirlenmektedir (Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.4/2). Vergi müfettişlerince hazırlanan vergi inceleme raporunun değerlendirilmesi için oluşturulan komisyon üyelerinin on yıllık mesleki tecrübelerinin olması gerekmektedir. Ancak ilgili grup başkanlıklarında meslekte on yılını tamamlamış yeterli sayıda vergi müfettişi bulunamaması da söz konusu olabilmektedir. Böyle bir durumun varlığı halinde; oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonlarında görev yapmak üzere Vergi Denetim Kurulu Başkanlığınca diğer Grup Başkanlıklarından yeterli sayıda vergi müfettişi görevlendirilebileceği gibi, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı söz konusu raporların diğer Grup Başkanlıklarında oluşturulan rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirilmesine de karar verebilmektedir (Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.4/3).

Vergi müfettişlerinin çalıştığı yerler geçici olarak çalıştığı yerler de olabilmektedir. Vergi müfettişlerinin geçici çalışma yerlerinde, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın onayı ile geçici rapor değerlendirme komisyonları oluşturulabilmektedir (Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.4/4).

Vergi incelemesi yapmaya yetkili memurlar tarafından hazırlanan vergi inceleme raporunun değerlendirilmesi için oluşturulan komisyonlar Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan ve kurulmayan yerlerde farklılık göstermektedir.

¹³¹ Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması İle Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik

Vergi dairesi başkanlığı kurulan yerlerdeki rapor değerlendirme komisyonları; Vergi Dairesi Başkanı ve/veya Vergi Dairesi Başkanı tarafından belirlenecek grup müdürünün başkanlığında, müdürler ve/veya vergi dairesi müdürleri arasından Vergi Dairesi Başkanı tarafından seçilecek en az iki asil ve yeterli sayıda yedek üyeden oluşmaktadır (Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.5/1/a). Komisyon sayılarını belirlemedeki yetki Vergi Dairesi Başkanı'na ait olmaktadır (Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.5/1/b).

Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu

Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde Vergi Denetim Kurulu Başkanı tarafından belirlenen bir Başkan Yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan toplam beş üyeyi kapsamaktadır (Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.6/2).

Komisyon; vergi müfettişleri tarafından vergi incelemeleri sonucunda, bir vergi türü ve vergilendirme dönemi için düzenlenen vergi inceleme raporunda tarhi öngörülen vergi tutarının, 10 milyon TL'yi aşması halinde (Bu tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmaktadır) söz konusu vergi inceleme raporlarını, vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu ile maddi hata ve usul hatası içerip içermediği yönünden değerlendirmektedir (Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.9/2).

Vergi müfettişleri ve rapor değerlendirme komisyonları arasında vergi inceleme raporları nedeniyle uyuşmazlıklar söz konusu olabilmektedir. Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu, bu tür uyuşmazlığa konu olan inceleme raporlarının bir üst değerlendirme mercii olarak görev yapmaktadır (Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.9/1). Ayrıca komisyon uyuşmazlığa konu olan vergi inceleme raporlarına

dayanan ve vergi kaçakçılığı suçlarının işlendiğine ilişkin görüşleri içeren vergi suçu raporları için de mütalaa vermektedir (Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.9/3).

Vergi müfettişleri ile ilgili rapor değerlendirme komisyonları arasında uyuşmazlığa konu raporların, bir üst değerlendirme mercii olarak Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonunda görüşüldüğü toplantılara, raporu düzenleyen vergi müfettişi ile arasında uyuşmazlık bulunan rapor değerlendirme komisyonu üyeleri, üye olarak komisyonlara katılamamaktadırlar (Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.6/3).

Vergi Dairesi Başkanlığı Üst Rapor Değerlendirme Komisyonu

Vergi Dairesi Başkanlığı Üst Rapor Değerlendirme Komisyonu; Vergi Dairesi Başkanının başkanlığında, grup müdürleri, müdürler ve/veya vergi dairesi müdürleri arasından Vergi Dairesi Başkanı tarafından seçilecek en az iki asil ve yeterli sayıda yedek üyeden oluşmaktadır (Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.7/2).

Vergi müfettişleri tarafından hazırlanan inceleme raporu ile rapor değerlendirme komisyonu arasında meydana gelen uyuşmazlıklar Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından çözüme kavuşturulurken; vergi incelemesi yapmaya yetkili olan diğer kişiler tarafından hazırlanan raporlarla rapor değerlendirme komisyonları arasında meydana gelen uyuşmazlıklar Vergi Dairesi Başkanlığı Üst Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından çözüme kavuşturulmaktadır. Komisyon, uyuşmazlığa konu olan vergi inceleme raporlarının üst değerlendirme mercii olarak, vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özgelere uygunluğu ile maddi hata ve usul hatası içerip içermediği yönünden değerlendirilmektedir (Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.10/1). Ayrıca komisyon uyuşmazlığa konu olan vergi inceleme raporlarına dayanan ve vergi kaçakçılığı suçlarının işlendiğine ilişkin görüşleri içeren vergi suçu raporları için de mütalaa vermektedir (Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.10/2).

3.5.2. Rapor değerlendirme komisyonlarının çalışma esasları

Rapor değerlendirme komisyonları üye tam sayısı ile toplanıp oy çokluğuyla karar almaktadırlar (Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m. 11/1). Komisyonda alınan kararlar rapor değerlendirme tutanağına yazılarak tüm komisyon üyeleri tarafından imzalanmaktadır (Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.11/2). Vergi inceleme raporlarının değerlendirilmesi için belirli bir süre bulunmaktadır. Bu süre raporun komisyona iletiği tarihten itibaren en geç altmış gün olarak belirlenmektedir (Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m. 12/1). Vergi suçu bulunan raporların da değerlendirme süresi komisyona geldiği tarihten itibaren altmış gün olmakta (Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.13/1), ancak içerik yönünden farklılık göstermektedir. Vergi suçu bulunan raporlar için yapılacak değerlendirmelerde suçun unsurlarıyla, fiil ile fail arasındaki ilişki değerlendirilmektedir (Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.13/2).

Yapılan incelemelerde, vergi inceleme raporlarının yanı sıra vergi suçu raporunun da düzenlendiği hallerde, vergi suçu raporları, ilgili komisyona esas olarak vergi inceleme raporlarının değerlendirilmesinden sonra gönderilirken; zamanaşımı veya aciliyet gibi durumların bulunması halinde vergi suçu raporlarının ilgili oldukları raporlardan önce veya raporla birlikte gönderilmesi de mümkün olmaktadır (Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.13/3).

Komisyunun verdiği kararlar ise en geç beş gün içerisinde inceleme elemanına gönderilmektedir (Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m. 12/3).

3.5.3. Rapor değerlendirme komisyonlarının değerlendirme sonuçları

Rapor değerlendirme komisyonu kararları, olumlu ve olumsuz olmak üzere iki türde sonuçlanabilmektedir.

Olumlu Değerlendirme Sonucu

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenen vergi inceleme raporları, ilgili birim aracılığı ile rapor değerlendirme komisyonlarına gönderilmektedir (Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile alışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.15/1). Vergi inceleme raporlarının, rapor değerlendirme komisyonları tarafından mevzuata uygun bulunması halinde, karar tutanağı ile birlikte ilgili birime iletilmekte, söz konusu birim de raporları ilgili vergi dairesine göndermektedir (Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile alışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.15/1).

Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından doğrudan değerlendirilen vergi inceleme raporlarının, ilgili mevzuata uygun bulunması halinde ise karar tutanağı ile birlikte ilgili Grup Başkanlığına iletilmekte, söz konusu Grup Başkanlığı anılan raporları ilgili vergi dairesine göndermektedir (Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile alışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.15/2).

Olumsuz Değerlendirme Sonucu

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenen vergi inceleme raporları, rapor değerlendirme komisyonları tarafından yapılan değerlendirmede mevzuata uygun bulunmaması halinde, gerekçeli karar tutanağı ile birlikte ilgili birim aracılığıyla inceleme elemanına gönderilmektedir (Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile alışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.16/1). İnceleme elemanı, değerlendirme sonucuna katılırsa, vergi inceleme raporunu yapılan değerlendirmeler çerçevesinde tekrar düzenleyerek ilgili birim aracılığıyla komisyona göndermekte, rapor değerlendirme komisyonunun yapılan değişikliği yeterli görmesi halinde ise değerlendirme tamamlanmış olmaktadır

(Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.16/2). İnceleme elemanı, değerlendirme sonucuna katılmaması durumunda, katılmama nedenlerini gerekçeleriyle birlikte rapor değerlendirme komisyonuna yazılı olarak bildirmektedir (Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.16/3). Rapor değerlendirme komisyonu inceleme elemanının gerekçelerini kabul ederse, değerlendirme tamamlanmış olmaktadır (Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.16/3). Rapor değerlendirme komisyonu inceleme elemanının gerekçelerini kabul etmezse, ilgili birim aracılığıyla uyuşmazlığa konu raporları, konusuna göre Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonuna veya Vergi Dairesi Başkanlığı Üst Rapor Değerlendirme Komisyonuna göndermektedir (Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.16/3). Uyuşmazlığa konu olan vergi inceleme raporu, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu veya Vergi Dairesi Başkanlığı Üst Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından değerlendirilmekte ve değerlendirme sonucunda verilen komisyon kararı ilgili birim aracılığı ile inceleme elemanına gönderilmektedir (Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.16/4). İnceleme elemanları uyuşmazlığa konu vergi inceleme raporlarına ilişkin, Komisyonlarınca yapılan değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını bağlı oldukları birime göndermektedirler (Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.16/4). İlgili birim, söz konusu raporları, konusuna göre, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu veya Vergi Dairesi Başkanlığı Üst Rapor Değerlendirme Komisyonuna, komisyon kararlarına uygunluğu yönünden değerlendirilmek üzere yeniden göndermektedir (Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.16/4). Düzeltilen raporların, komisyon tarafından uygun bulunması halinde, karar tutanağı ile birlikte ilgili birime, işleme konulmak üzere gönderilmektedir (Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.16/4).

Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonunca doğrudan değerlendirilen vergi inceleme raporları, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından ilgili

mevzuata uygun bulunmaması halinde, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından karar tutanağı ile birlikte, ilgili birim aracılığı ile inceleme elemanına iletilmektedir (Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.16/5). İnceleme elemanı, değerlendirme sonucuna katılırsa, vergi inceleme raporunu Komisyon tarafından yapılan değerlendirmeler çerçevesinde tekrar düzenleyerek ilgili birim aracılığıyla Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonuna göndermektedir (Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.16/5). Komisyonun yapılan değişikliği yeterli görmesi halinde değerlendirme tamamlanmış olmaktadır (Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.16/5). İnceleme elemanı, değerlendirme sonucuna katılmazsa, katılmama nedenlerini gerekçeleriyle birlikte, ilgili birim aracılığıyla Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonuna yazılı olarak bildirmekte ve Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonunun inceleme elemanının gerekçelerini kabul etmesi durumunda değerlendirme tamamlanmış olmaktadır (Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.16/5). Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu inceleme elemanının gerekçelerini kabul etmezse, bu yöndeki kararını, karar tutanağı ile birlikte, ilgili birim aracılığıyla yeniden inceleme elemanına göndermektedir (Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.16/5). Bu durumda inceleme elemanı, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından yapılan değerlendirmeler çerçevesinde raporunu tekrar düzenlemekte ve değerlendirmenin tamamlanması amacıyla ilgili birim aracılığıyla Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonuna göndermektedir (Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik m.16/5).

3.6. Vergi İnceleme Raporuna Karşı Başvurulabilecek Yollar

Vergi inceleme raporuna idari aşamada ve yargı aşamasında olmak üzere iki yolla itiraz edilebilmektedir. Vergi idaresi ve incelemeye alınan kişi arasındaki uyuşmazlık; yargı aşamasında bağımsız yargı organlarınca, idari aşamada ise barışçıl yollarla çözümlenmeye çalışılmaktadır.

3.6.1. İdari çözüm yolları

İdari çözüm yolları; uyuşmazlığın yargı yoluna gidilmeden idare ve vergi mükellefi/sorumlusu tarafından barışçıl çözüm yollarıyla çözülmesini ifade etmektedir. Türk vergi hukukunda inceleme raporuna karşı itiraz için kullanılacak olan idari çözüm yolları; hata düzeltme, cezalarda indirim ve uzlaşma müessesesi olmak üzere dörde ayrılmaktadır.

Hata Düzeltme

Hata düzeltme idari çözüm yollarından biri olup vergi idaresi ile mükellef arasında meydana gelen hataların barışçıl yollarla çözülmesini ifade etmektedir. Vergi hataları ve vergi hatalarını düzeltme yolları Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmektedir. Vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi alınmasıdır (VUK, m.116).

Vergi hatası kavramı hesap hataları ve vergilendirme hatalarını kapsamaktadır. Hesap hataları; matrah hataları, vergi miktarındaki hatalar, verginin mükerrer olmasıyla vergilendirme hataları; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, vergi mevzuunda hata, vergilendirme ve muafiyet döneminde hata olmaktadır¹³².

Vergi hataları mükellefin başvurusu üzerine ortaya çıkmaktadır. Mükellef dilekçe ile vergi idaresine durumu bildirmekte ve gerekli incelemeler yapıldıktan sonra söz konusu hata giderilmektedir. Vergi hataları mükellefin başvurusunun yanı sıra idare tarafından da ortaya çıkarılabilmektedir. İdare tarafından ortaya çıkarılan vergi hataları resen düzeltilebilmektedir. İdare tarafından vergi hatalarının saptanması; ilgili memurun hatayı bulması, üst memurun inceleme sonucu hatayı görmesi, hatanın teftiş sırasında ortaya çıkması, hatanın vergi incelemesi sırasında ortaya çıkması ve mükellefin müracaatı yollarından biri ile ortaya çıkarılabilmektedir¹³³. Hatanın varlığının; vergi incelemesi, teftiş, mükellefin

¹³² Tosuner, M., Arıkan, Z. (2007). a.g.e., 134.

¹³³ Sonsuzoğlu, E. (1995). Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Usulü ve Yargısal Çözüm. *Vergi Dünyası Dergisi*, 167, 137.

başvurusu ve sair yolla tespiti, peşinden düzeltme işleminin gerçekleştirilmesini zorunlu kılmaktadır¹³⁴.

Hata düzeltmede karar verme yetkisi vergi dairesi müdürüne aittir. Vergi idaresi mükellefin düzeltme talebine atmış gün içinde cevap vermelidir. Cevap verilmezse talep reddedilmiş sayılmaktadır. Mükellefin düzeltme talebi kabul edilirse fazla ya da eksik düzenlenen vergi silinmekte ya da vergi ödenmişse ödenen vergi mükellefe iade edilmektedir. Düzeltme talebi reddedilirse mükellef kalan süreye göre vergi mahkemesine ya da şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı'na başvuruda bulunabilmektedir¹³⁵.

Vergi hatalarının zamanaşımı süresi beş yıl olmaktadır. Vergi hataları, vergi alacağının doğduğu yılı takip eden tarihten itibaren mükellef veya vergi dairesi tarafından beş yıl içinde fark edilip düzeltilmediği takdirde, zamanaşımına uğramakta ve bu tarihten sonra hata düzeltme istenememektedir.

Cezalarda İndirim

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarından birisi de cezalarda indirim müessesesidir. Cezalarda indirim müessesesi ile ceza belli koşullar altında indirilerek mükelleflerin yargı yoluna gitmeden üzerlerine düşen vergiyi ve indirilmiş cezayı ödemesi sağlanmaktadır.

Cezalarda indirim VUK 376. maddede düzenlenmektedir. Resen, idarece ve ikmalen tarh edilen vergi veya vergi farkını ve VUK m. 376'da gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük, özel usulsüzlük cezalarını mükellef ya da vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliği tarihinden itibaren 30 gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden başlayarak 3 ay içinde ödeyeceğini bildirirse mükellef veya ceza sorumlusundan vergi ziyayı dolayısıyla kesilen cezanın birinci defada yarısı, daha sonra kesilen

¹³⁴ Tokat, Y. (2012). Matrah Kaynaklı Vergi Hatasının Düzeltilmesi ve Vergi İncelemesi. *Yaklaşım Dergisi*, 236, 51.

¹³⁵ Bilici, N. (2012). *Vergi hukuku*. (Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 28. Bası) Ankara: Seçkin Yayıncılık, 120.

cezaların üçte biri, usulsüzlük ya da özel usulsüzlük cezasının üçte biri indirilmektedir¹³⁶.

Cezalarda indirimden yararlanabilmek için vergi ve cezanın dava konusu yapılmaması, dava açma süresi içinde başvurulması, ödemenin kanuna uygun yapılması, ödemenin vadesinde yapılması gerekmektedir¹³⁷.

Uzlaşma

Uzlaşma; ikmalen, resen ve idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin olarak kesilen vergi ziyai cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda, idarenin mükellefler ile kanunda belirtilen koşullar dahilinde anlaşmasını ifade etmektedir¹³⁸. Uzlaşma tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma olmak üzere iki başlık altında toplanmaktadır.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma

Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi ve kesilecek cezaya ilişkin tarhiyatın yapılmasından önce gerçekleşen uzlaşmayı ifade etmektedir. Bu durumda kesinleşen bir vergi borcu bulunmamakta, vergi incelemesi aşamasında uzlaşılmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya yalnızca inceleme raporlarına dayanılarak yapılacak olan tarhiyatlar konu olmaktadır¹³⁹.

Kesilecek olan vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına girmektedir (VUK, m.344). Vergi incelemesine dayanılarak kesilen bütün cezalar (kaçakçılık suçları nedeniyle vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergiler ile bunlara ilişkin vergi ziyai cezaları hariç) tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamındadır (VUK, ek m.11). Buna göre vergi incelemelerine dayanılarak salınacak ve vergi dairesinin tarha yetkili olduğu bütün

¹³⁶ Kırbaş, S. (2000). *Vergi hukuku*. (18. Baskı) Ankara: Siyasal Kitabevi, 173.

¹³⁷ Kızılot, Ş., Kızılot, Z. (2011). *Vergi ihtilafları ve çözüm yolları*. (Güncellenmiş 19. Baskı) Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 167.

¹³⁸ Oktar, S. A. (2011). *Vergi hukuku*. (Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 6. Baskı) İstanbul: Türkmen Kitabevi, 148.

¹³⁹ Bahar, C. O. (2002). Genel Olarak Uzlaşma Müessesesi Ve Tarh Zamanaşımının Son Üç Ayında Uzlaşma. *Vergi Dünyası Dergisi*, 255, 161.

vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyaı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına girmektedir.

İncelemenin mükellefin nezdinde yapılmış olması şart değildir. Mükellefin giyabında harici bulgu ve verilerle yapılan inceleme sonucunda tarh edilen vergi ve cezalar da uzlaşma kapsamındadır¹⁴⁰.

Uzlaşma için nezdinde inceleme yapılan kimselerin bizzat veya noterden alınmış vekaletnameye dayanarak vekil vasıtası ile (tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılarla, vakıf ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri yoluyla) ve yazılı olarak incelemeyi yapan elemana veya bağlı bulunduğu ekip ya da grup başkanlığına başvurması ile uzlaşma talebi gerçekleşmektedir (Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği¹⁴¹ m.8/1, 31/11/2011).

Uzlaşma talebinin incelenmesiyle birlikte uzlaşma günü belirlenmekte ve en az 15 gün öncesinden mükellefe bildirilmektedir. Mükellefin istemesi durumunda daha önceki bir tarih de uzlaşma günü olarak belirlenebilmektedir (Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği m.10, 31/11/2011).

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın gerçekleşmesi durumunda dava açılmamakta, hiçbir makama şikayette bulunulamamakta ve uzlaşılan miktar üzerinden gecikme faizi uygulanmaktadır. Gecikme faizi; borcun vadesinden, tutanağın imzalandığı tarihe kadar geçen süre içinde uygulanmaktadır¹⁴². Dava açılması veya şikayette bulunulması durumunda uzlaşma geçersiz sayılmaktadır.

Uzlaşmanın sağlanmasıyla birlikte, uzlaşma tutanağının ilgiliye tebliği edildiği tarihte ödeme süresi geçmemiş olması durumunda ödeme süresi içerisinde; ödeme süresinin geçmiş olması durumunda ise tebliğ tarihinden itibaren bir ay içerisinde ödenmesi gerekmektedir.

Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda ise inceleme elemanının düzenlediği vergi inceleme raporuna göre işlem yapılacaktır. Mükellef, Vergi/ceza

¹⁴⁰ Erdem, T. (2007). Vergi Cezaları Yönünden Uzlaşmanın Kapsamı. *Vergi Sorunları Dergisi*, 223, 45.

¹⁴¹ 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁴² Şahin, H. (2000). Vergi hatalarından kaynaklanan ve düzeltme yoluyla tarhiyatı gerektiren vergilerde gecikme faizi. *Yaklaşım Dergisi*, 89, 107.

ihbarnamelerinin tebliğ tarihinden itibaren ihbarnamedeki tutarı ödeyebileceği gibi otuz gün içerisinde yetkili vergi mahkemesine dava da açabilmektedir.

Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda mükellef uzlaşma komisyonu tarafından hazırlanan tutanakta yazan son teklifi otuz günlük dava açma süresince kabul etme hakkına sahip bulunmaktadır. Bu durumun mükellef tarafından, vergi dairesine bir dilekçe ile bildirmesi hâlinde uzlaşma gerçekleşmiş sayılmaktadır. Uzlaşmanın gerçekleşmesi durumunda mükellef, cezalarda indirim hükümlerinden faydalanamamaktadır.

Uzlaşma talebi tarhiyat öncesi uzlaşma veya tarhiyat sonrası uzlaşma türleri arasından seçim yapılarak bir kez talep edilebilmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilmemesi durumunda, tarhiyat sonrası uzlaşma talep edilebilmektedir. Ancak, tarhiyat öncesi uzlaşma talep edilip uzlaşmanın gerçekleşmemesi sonucunda tarhiyat sonrası uzlaşma talep edilememektedir.

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma

Vergi idaresinin ikmalen, resen, ve idarece tarh edilen vergiler ve bunlara ilişkin olarak kesilen vergi ziyası cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda, mükellefle idare arasında gerçekleşen uzlaşmayı ifade etmektedir. Tarhiyat sonrası uzlaşma, tarhiyat öncesi uzlaşmadan farklı olarak vergi dairesi tarafından tarh edilip kesinleşen vergi ve cezalar için yapılmaktadır. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük suç ve cezaları ile vergi kaçakçılığı nedeniyle tarh edilen vergi ve kesilen cezalar tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamına girmemektedir. Beyana dayanılarak tarh edilen vergilerin ise uzlaşma konusu yapılması mümkün değildir.

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın, vergi veya ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihini izleyen günden itibaren otuz günlük süre içerisinde talep edilmesi gerekmektedir (VUK ek m. 1). Bu süre aynı zamanda dava açma süresi olmaktadır. Uzlaşma talebi, mükellef veya cezaya muhatap olanlar ve bunların vekilleri aracılığı ile yazılı olarak yetkili uzlaşma komisyonuna başvurulması durumunda gerçekleşmektedir. Yetkili uzlaşma komisyonu; mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinin bulunduğu il veya ilçede bulunan uzlaşma komisyonudur.

Uzlaşma talebi incelendikten, süresinde yapıldığı ve usulüne uygun olduğu tespit edildikten sonra tarhiyat öncesi uzlaşmada olduğu gibi görüşmenin tarihi, yapılacağı yer ve saati en az on beş gün önceden mükellefe bildirilmektedir.

Uzlaşmanın sağlanması durumunda üç nüsha tutanak düzenlenerek komisyonun başkan ve üyeleriyle mükellef veya görüşmeye katılan vekili tarafından imzalanmaktadır. Tutanaklardan bir nüshası mükellefe verilmekte, bir nüshası ilgili vergi dairesine gönderilmekte, bir nüshası ise komisyonda bulunan dosyada saklanmaktadır.

Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda da komisyonca tutanak düzenlenmekte ve uzlaşmanın sağlanamadığı kayıt altına alınmaktadır. Ayrıca tutanakta komisyonun son teklifi de yer almakta ve mükellef bu teklifi dava açma gününün son günü akşamına kadar kabul edebilmektedir.

Uzlaşmanın sağlanması durumunda uzlaşma tutanağının mükellefe tebliğ tarihinde; ödeme süresi geçmemişse kanuni ödeme süresi içerisinde; ödeme süresinin kısmen veya tamamen geçmesi durumunda ise tutanağın tebliğinden itibaren bir ay içerisinde ödeme yapılması gerekmektedir.

Uzlaşmanın sağlanması durumunda uzlaşma sonuçları kesin olmaktadır. Uzlaşmaya varılan vergi ve bu vergiye göre düzenlenen cezaya karşı dava açılmamaktadır. Uzlaşmanın sağlanamaması durumunda ise dava açma süreleri uzlaşma tutanağının tebliğ tarihine göre belirlenmektedir. Uzlaşma tutanağının tebliğ edildiği tarihte dava açma süresi on beş günden fazla ise kalan süre içerisinde yargı yoluna gidilebilmektedir. Uzlaşma tutanağının tebliğ edildiği tarihte dava açma süresinin bitmesi veya on beş günden az kalması durumunda ise dava açma süresi on beş gün olarak uzamaktadır¹⁴³.

Uzlaşma müessesesi, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesi açısından büyük öneme sahip olup bu önem, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uzlaşma komisyonlarına gelen dosyaların büyük bir kısmının uzlaşma yoluyla çözümlenmesinden gelmektedir.

¹⁴³ Kızılot, Ş., Kızılot, Z. (2011). a.g.e., 281.

3.6.2. Yargısal çözüm yolları

Hakkında inceleme yapılan kişiler, vergi incelemesi sonuçlarına karşı vergi mahkemelerine dava açma haklarını kullanarak da itiraz edebilmektedir. Mükellefler ve vergi sorumluları tarh edilen vergiler ve kesilen cezalarla ilgili vergi mahkemelerine dava açabilmektedirler. Yargısal çözüm yolları tarh edilmiş vergiler için söz konusu olmaktadır. Bu yönüyle idari çözüm yollarından ayrılmaktadır. Vergi mahkemelerinde dava açma süresi; tahakkuku tahsile bağlı vergilerde tahsilatın, tebliğ yapılan işlemlerde ise tebliğinin yapıldığı tarihi izleyen günden itibaren otuz gün içinde yapılmalıdır (İYUK m.7).

Vergi mahkemeleri, ilk derece mahkemesi olarak görev yapmaktadır. Vergi inceleme raporu sonrasında tarh edilen vergi ve cezaların idari aşamada çözüme kavuşturulamaması durumunda, vergi mahkemelerine dava açılmaktadır. Vergi mahkemelerine genellikle mükellefler idareye karşı dava açmaktadırlar. Vergi mahkemesinin vereceği karar istenilen yöndeysen karar kesinleşmektedir. Ancak taraflardan birinin istemesi durumunda verilen karara itiraz veya temyiz hakkı bulunmaktadır. İtiraz ve temyiz müesseselerinin temel amacı, vergi mahkemesi kararlarının üst mahkeme konumunda bulunan Bölge İdare Mahkemeleri veya Danıştay'ca hukuka uygun olup olmadığı yönünden denetiminin sağlanmasıdır¹⁴⁴.

Vergi mahkemelerinin tek hakimle verdiği kararlara karşı Bölge İdare Mahkemelerine itiraz yoluna gidilmektedir. Bölge İdare Mahkemeleri itiraz mercii olmakta, ilk derece yargı yeri olarak görev yapması mümkün olmamaktadır¹⁴⁵. İtiraz talebi, mahkeme kararının tebliğ tarihini izleyen otuz gün içerisinde yapılmaktadır¹⁴⁶. Bölge idare mahkemesinin verdiği kararlar kesin ve bağlayıcı olmakta, bu karara karşı Danıştay ya da başka bir merciye başvuru hakkı bulunmamaktadır¹⁴⁷.

¹⁴⁴ Şenyüz, D. (2011). *Vergi Ceza Hukuku*. (5. Baskı) Bursa: Ekin Yayınevi, 327.

¹⁴⁵ Özbalcı, Y. (2002). *Vergi Davaları*. Ankara: Oluş Yayıncılık, 379.

¹⁴⁶ Akdoğan, A. (2013). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 11. Baskı) Ankara: Gazi Kitabevi, 172.

¹⁴⁷ Edizdoğan, N., Taş, M., Çelikkaya, A. (2007). *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*. Bursa: Ekin Yayınevi, 288.

Vergi mahkemelerinin kurul olarak verdiği kararlara karşı Danıştay'da temyiz yoluna gidilebilmektedir. Temyiz süresi vergi mahkemesi kararının tebliğ tarihini izleyen otuz gün içerisinde yapılmaktadır. Danıştay tarafından incelenen kararın onanması halinde, karara karşı aleyhinde karar verilen taraf kararının vergi mahkemesince tebliğinden itibaren on beş gün içerisinde karar düzeltme talebinde bulunabilmektedir¹⁴⁸. Karar düzeltme sonucunda temyiz yapıldığı daire tarafından karar düzeltilmekte ya da isteğin reddi halinde karar kesinleşmiş olmaktadır.

Danıştay'ın bozma kararı alması durumunda vergi dairesi bu karara uymak zorunda bulunmamaktadır¹⁴⁹. Vergi mahkemesinin Danıştay'ın kararına uymama yönündeki kararı ısrar kararı olmaktadır¹⁵⁰. Vergi mahkemesi, Danıştay'ın kararına uyma konusunda karar vermişse, Danıştay kararı dava taraflarının da itirazı bulunmaması durumunda kesinleşmiş olacaktır. Ancak vergi mahkemesi Danıştay'ın verdiği karara uymaz ısrar yönünde karar verirse, dava dosyası Vergi Dava Daireleri Kuruluna gitmektedir. Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından verilen karar kesin ve tarafları bağlayıcı olmaktadır (İYUK m.49/4).

3.7. Türkiye'de Vergi İncelemesinin Verimliliğini Etkileyen Unsurlar

Türkiye'de vergi incelemesinin etkinliğine ve verimliliğine etki eden bir takım uygulamalar ve düzenlemeler bulunmaktadır. Etkin bir ceza mekanizması, vergi incelemesini etkileyen bir uygulamadır. Vergi cezası ile birlikte denetimin sıklığı da vergi incelemesinin etkinliğini belirlemekte, sık denetim yapılması mükelleflerde denetlenme baskısı yarattığı için vergi kaçırmaları da azaltmaktadır. Denetimlerin rastgele yapılmaması, bilgisayar sistemli ve ihbar müessesesi kullanılarak mükelleflerin incelemeye alınması da incelemedeki etkinliğin sağlanmasına katkıda bulunmaktadır. Yapılan incelemelerin sıklaştırılması, cezaların artırılması veya incelenen mükelleflerin belirli yöntemlerle seçilmesinin yanında vergi kaybının önlenmesi esas olarak mükelleflerin vergi ahlakı ve bilincine bağlı olmaktadır. Vergi incelemesi sonucunda yapılan tarhiyat öncesi uzlaşmanın

¹⁴⁸ Şenyüz, D. (2011). a.g.e., 330.

¹⁴⁹ Şenyüz, D. (2011). a.g.e., 330.

¹⁵⁰ Şenyüz, D. (2011). a.g.e., 330.

mükelleflerde bulunan vergi bilinç ve ahlakını azaltmayacak ve vergi incelemesinin önemini zedelemeyecek düzeyde olmalıdır.

3.7.1. Vergi cezaları

Mükelleflerin vergilerini ödemelerinde vergi cezaları önemli bir yer tutmaktadır. Vergi incelemesi sonrasında karşılaşılan cezalar; vergi ziyai cezası, usulsüzlük cezaları ve hürriyeti bağlayıcı cezalardır.

Vergi ziyai, VUK'da mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi olarak tanımlanmıştır. Vergi ziyai suçunun cezası ise ziyaa uğratılan verginin bir katı şeklinde uygulanmaktadır (VUK, 344). Kaçakçılık fiilleri nedeniyle ziyaa uğratılmış vergilerde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak belirlenmiştir.

Vergi incelemesi sonucunda ortaya çıkan usulsüzlük suçları ise genel ve özel usulsüzlük olarak ikiye ayrılmaktadır. Usulsüzlük suçları şekli ödevlere ilişkin ihlallerden oluşmaktadır¹⁵¹. Usulsüzlük cezaları için para cezası uygulanmakta, bu cezanın miktarı ise yıllık olarak belirlenmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçu ise hürriyeti bağlayıcı suç olarak karşımıza çıkmakta ve suçun niteliğine göre on sekiz aydan üç yıla, iki yıldan beş yıla ve üç yıldan beş yıla olmak üzere hapis cezasıyla cezalandırılmaktadır.

Yapılan vergi incelemeleri sonrasında kesilmesi istenilen cezalara bakıldığında, bunların azımsanmayacak düzeyde olduğu görülmektedir. Kesilmesi istenilen ceza tutarları, tarihi istenilen vergi tutarıyla bağlantılı olarak yıldan yıla artış göstermiştir.

¹⁵¹ Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek, A. (2011). *Vergi Hukuku*. (2. Baskı). Bursa: Ekin Yayınevi, 200.

Çizelge 3.1. Vergi incelemeleri sonrasında kesilmesi istenilen ceza tutarları

Yıllar	İncelenen Mükellef Sayısı	Tarhi İstenilen Vergi Tutarı	Kesilmesi İstenilen Ceza*
2011	16.267	3.926.153.961	6.540.331.412
2012	46.845	4.535.523.091	8.776.095.415
2013	71.352	8.561.313.250	19.086.884.477
2014	55.284	7.939.359.423	16.582.633.968

*Bu tutarlar, VUK uyarınca kesilmesi istenilen vergi ziyası cezası, usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezalarının toplamlarından oluşmaktadır.

Kaynak: VDK faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Vergi incelemesi sonrasında hesaplanan ceza tutarları yüksek gibi görülse de cezaların etkin olarak uygulanmayarak, çeşitli mekanizmalarla indirilmesi vergilemede verimliliği olumsuz etkilemekte ve vergi incelemesine kötü yansımaktadır. Cezaların indirim müessesesiyle indirilebilecek olması; vergi incelemesine duyulan güveni azaltmakta, vergi cezalarının indirilebileceği hatta ödenmeyebileceği düşüncesinin oluşmasına sebebiyet verebilmektedir. Etkin bir vergi inceleme sisteminin oluşması, vergilemede verimliliğin sağlanması için vergi incelemesi sonrasında hesaplanan cezaların azaltılmadan ve ertelenmeden uygulanması gerekmektedir.

3.7.2. İnceleme sıklığı

Vergi incelemelerinin sık aralıklarla yapılması vergi incelemesinin etkinliğini ve vergi verimliliğini etkileyen unsurlardan biridir. Vergi incelemelerinin sık yapılması mükellefleri vergi kaçırma eyleminden caydırmak ve incelenebilme düşüncesi ile yasalara uygun davranmak açısından tetikleyecektir.

Vergi incelemesinin sıklığını etkileyen en önemli unsurlardan birisi vergi inceleme elemanlarının sayısı olmaktadır. Vergi inceleme elemanlarının niteliğiyle birlikte niceliği de vergi inceleme sıklığında önem arz etmektedir.

Vergi inceleme elemanının niceliklerine baktığımızda aşağıdaki çizelge karşımıza çıkmaktadır.

Çizelge 3.2. Vergi inceleme elemanı başına düşen mükellef sayısı

Yıllar	İnceleme Elemanı Sayısı (1)*	İncelenen Mükellef sayısı**(2)	İnceleme elemanına düşen mükellef sayısı (2/1)
2012	4.690	46.845	9,99
2013	5.094	71.352	14,01
2014	4.544	55.284	12,17

*Yetkisiz vergi müfettiş yardımcıları hesaplama katılmamıştır.

** GİB resmi internet sayfasından alınmıştır. Faal Gelir Vergisi Mükellef sayıları ile faal Kurumlar Vergisi Mükellef sayıları toplamından oluşmaktadır.

Kaynak: VDK faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

İnceleme yetkisine sahip vergi müfettiş sayısı ile denetlenen vergi mükelleflerini oranladığımızda vergi müfettişine düşen mükellef sayıları yıllar itibariyle artış göstermektedir. Müfettişlere düşen mükellef sayısını azaltmak ise vergi müfettiş sayılarını artırmak ile mümkün olacaktır. Müfettiş başına düşen vergi mükellef sayısının azalması vergi incelemesinde kalite artışına yol açacağı gibi vergi tahsilatında ve vergi yükünde iyileşmeyi beraberinde getirecektir¹⁵².

Vergi müfettişlerinin niceliklerinin yanı sıra Türkiye’de yıllar itibariyle yapılan vergi incelemelerine baktığımızda vergi inceleme oranının da yüksek düzeyde olmadığı görülmektedir.

Çizelge 3.3. 2010-2014 Vergi inceleme oranları

Yıllar	İncelenen Mükellef Sayısı (1)	Mükellef Sayısı* (2)	İnceleme Oranı(1/2)
2010	48.824	2.345.325	%2,08
2011	16.267	2.367.721	%0,69
2012	46.845	2.422.975	%1,93
2013	71.352	2.460.281	%2,90
2014	55.284	2.472.658	%2,24

* GİB resmi internet sayfasından alınmıştır. Faal Gelir Vergisi Mükellef sayıları ile faal Kurumlar Vergisi Mükellef sayıları toplamından oluşmaktadır.

Kaynak: GİB ve VDK faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Vergi inceleme oranlarına bakıldığında, bu oranların yıllar itibariyle hemen hemen aynı seviyelerde seyrettiği görülmektedir. Vergi inceleme oranlarında gözle görülür

¹⁵² Akbey, F. (2014). Türkiye’de Vergi Denetimi ve Gelirleri Üzerine Bir İnceleme. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 29/1, 81.

bir azalma 2011 yılı için söz konusu olmaktadır. Bu yıldaki azalmanın, neredeyse incelemenin yok denecek düzeyde yapılmasının nedeni 13.02.2011 tarihli ve 6111 Sayılı Kanun olmaktadır. 6111 Sayılı Kanuna göre; matrah ve vergi artırımını ile mükelleflerçe eksik beyan edilmiş, geçmiş yıl gelir ve vergilerinin belli oran ve tutarlar dahilinde artırılarak beyan edilmesi durumunda, ceza ve gecikme faizini ödemediği vergilerini ödeme imkânı sağlanmakta ve artırımda bulunan vergiler ve dönemler için vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmamaktadır. Bu kanun nedeniyle 2011 yılı vergi inceleme oranı büyük düşüş göstermiştir. Diğer yıllara bakıldığında ise %2-3'lük bir inceleme oranı bulunmakta bu da oldukça düşük düzeyde kalmaktadır.

Vergi inceleme sıklığının ve vergi inceleme oranlarının artırılması ve azaltılmaması yönünde önlemler alınması vergi incelemelerinde etkinliğin artmasını sağlayarak vergi sistemine olumlu katkılarda bulunacaktır.

3.7.3. İncelemeye alınacak mükelleflerin seçilmesi

Vergi incelemesinin etkin olmasını sağlayan unsurlardan biri de hangi mükelleflerin incelemeye alınacağıın belirlenmesidir. Ülkemizde vergi incelemesine alınacak mükellefler risk analizi yöntemiyle belirlenmekte ve hangi mükelleflerin incelemeye alınacakları saptanmaktadır. Vergi incelemesinin, risk analizi sonuçlarına göre yapılması vergi incelemelerinin verimliliğinin artmasına katkı sağlamaktadır¹⁵³. Rastgele seçilen mükellefler yerine bilgisayar sistemi ile riskli olarak belirlenmiş mükelleflerin incelemesini yapmak hem zaman hem de maliyetler bakımından daha uygun olacak, verimliliği sağlayacaktır.

Risk analizi yöntemiyle birlikte ihbar ve incelemeleri değerlendirme komisyonu da vergi incelemesine alınacak mükelleflerin belirlenmesinde rol oynamaktadır. Risk analizi ile o yıl incelemeye alınacak mükellefler haricinde risksiz bulunan diğer mükellefler de her zaman incelemeye alınabilmektedir. Mükelleflerin incelemeye alınma nedenlerinden biri ihbar müessesidir. Vergi konusunda yapılan ihbarların, ihbar ve incelemeleri değerlendirme komisyonunda toplanması ve bir nevi ön

¹⁵³ Karaboyacı, A. (2014). Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri. *TBB Dergisi*, 115, 227.

değerlendirmeden geçirilerek sahte ihbarların belirlenmesi ve asıl olan ihbarlar için inceleme elemanı yönlendirilmesi ile hem zaman hem de inceleme maliyetlerinin azaltılmasını sağlamakta bu da verimliliği artırıcı bir uygulama olmaktadır.

3.7.4. Vergi bilinci ve vergi ahlakı

Vergi gelirlerinin artırılması için vergi incelemesi yapılması, cezaların artırılması, bilgisayarlı ve sistematik bir inceleme düzeninin oluşturulması kadar önem taşıyan unsur mükelleflerin vergiye karşı olan bilinç ve ahlakıdır. Mükelleflerin ödedikleri verginin nereye harcandığını bilmesi ve bu harcamalara herkesin geliri oranında katkıda bulunduğunu bilmesi vergisel bilinç ve ahlakının artmasını sağlayacaktır.

Vergi bilinci ve ahlakı yüksek olan bir toplum, vergi kaçırma veya vergiden kaçınma eylemlerinden uzak duracak ve vergilemede verimlilik artacaktır.

3.7.5. Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi

Vergi incelemesi ile ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu araştırılmakta ve vergisini zamanında ödememiş mükelleflerin matrah farkları belirlenerek vergi ve ceza tutarları hesaplanmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesi ise vergi incelemeleri sonucunda bulunan matrah farklarını ve hesaplanan cezaları azaltarak vergi incelemesinin etkinliğine zarar vermektedir.

Çizelge 3.4. Tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçları

Yıllar	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi	Uzlaşılan Vergi	Silinen Vergi Oranı	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza	Uzlaşılan Ceza	Silinen Ceza Oranı
2012	578.870.442	443.628.715	%23	971.494.358	56.223.245	%94
2013	1.549.420.358	725.155.936	%53	2.373.432.278	90.813.677	%96
2014	1.742.391.255	529.738.390	%70	1.841.132.397	60.234.417	%97

Kaynak: VDK faaliyet raporlarından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçlarına baktığımız zaman inceleme sonucunda bulunan vergi aslının yarısından fazlasının, vergi cezalarının ise neredeyse tamamının silindiği görülmektedir. Bu şekilde uzlaşma mükelleflere ödenmeyen vergi ve cezalardan kurtulma yolu gibi yanlış bir algılamaya yaratabilmektedir.

Uzlaşma sonucunda tarhi istenen vergi ve cezaların bu derece azaltılması vergi müfettişliği mesleğini de olumsuz etkileyerek mesleğe olan saygının azalmasına neden olabilecektir.

3.7.6. Vergi afları

Mükelleflerin vergi uyumunu olumsuz etkileyerek, vergi gelirlerinin azalmasına neden olan bir diğer etken vergi aflarıdır. Vergi uyumu; beyannamenin verildiği zamanda uygulanan vergi yasaları, yönetmelikler ve yargı kararlarına uygun olarak vergi yükümlülüğünün beyannamede tam olarak belirtilmesi ve beyannamenin zamanında ilgili yerlere verilmesidir¹⁵⁴. Türkiye’de vergi aflarına sıklıkla başvurulması vergiye olan bakış açısını olumsuz etkilemekle birlikte mükellefin vergi uyumunu da olumsuz etkileyen bir faktör olmaktadır¹⁵⁵.

Vergi aflarının devlete maliyetleri bulunmaktadır. Bu maliyetler¹⁵⁶;

- Dürüst vergi mükellefleri için vergi sisteminin adil olmadığı duygusunun artması
- Gelecekteki vergi uyumsuzluğuna cesaret vermesi
- Vergi kaçırmanın yanlış olduğu düşüncesinin azalması

olarak sıralanmaktadır.

Vergi afları adaleti ve eşitliği bozucu yönde etkilemekle birlikte rekabet eşitliğini de bozucu etki yaratmaktadır¹⁵⁷. Bu nedenle aflar vergi incelemesinin etkinliğini bozmakta vergi gelirlerinde anlık artışlar yerine getirip vergi bilinç ve ahlakını olumsuz etkilemektedir.

¹⁵⁴ Roth, Jeffrey A.; John T. Scholz ve A.D. Witte, (Eds.), (1989), Taxpayer Compliance, Vol.1:An Agenda for Research, Philadelphia:University of Pennsylvania Press, 2.’den aktaran; Tunçer, M. (2002). Hükümet-Birey ilişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 57/3, 109.

¹⁵⁵ Gökbnar, R., Utkuseven, A., Tezcan, K. (2002). *Yeniden Yapılanma Veya Yeniden Yapılanma: Vergi İdaresi Ve Denetimi İçin İşte Bütün Mesele Bu*, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayını, 24.

¹⁵⁶ Leonard, H.B., Zeckhauser, R.J. (1986). Amnesty, Enforcement and Tax Policy. *Tax Policy and the Economy*, <http://www.nber.org/papers/w2096.pdf>, 21.

¹⁵⁷ Çetin, G. (2007). Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 14/2.

4. VERGİ İNCELEMESİNİN VERGİLEMEDE VERİMLİLİK AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN YAPILAN ANKET ÇALIŞMASI

Vergi incelemesi vergilemede verimliliği sağlayan temel unsurlardan birisidir. Vergi incelemesinde son dönemde köklü değişiklikler yapılmıştır. Vergi incelemesinde yapılan son düzenlemelerin vergi gelirlerindeki gelişmeyi, vergi incelemesindeki etkinliği nasıl etkilediği, vergi inceleme elemanlarının ve mükelleflerin bu düzenlemeden nasıl etkilendiği anket çalışması yapılarak tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu bölümde ankete ilişkin genel bilgiler verilerek anket sonuçlarının analizleri yapılacaktır.

4.1. Ankete İlişkin Genel Bilgiler

Vergi gelirlerindeki verimliliğin artması vergi incelemesiyle birlikte birçok etkene bağlı olmaktadır. Ancak vergi doğası gereği gönüllü olarak yapılan bir ödeme olmayıp, cebri bir nitelik taşıdığı için bir denetim mekanizması olmadan vergi gelirlerinin verimli bir şekilde toplanılması mümkün görünmemektedir. Bu nedenle bir ülkede, vergi ahlakının ve vergi bilincinin geliştirilmesinin yanında vergi incelemesinin de etkin bir şekilde yapılması vergi gelirlerinde verimliliği artıracaktır.

Tezde anket yönteminin tercih edilmesinin nedeni saha araştırması yaparak vergi müfettişlerin ve incelenen taraf olan mükellef/müşavirlerin görüşlerine erişmektir. Vergi incelemesindeki aksaklıkların, doğru ve yanlış uygulamaların vergi incelemesinin muhatapları tarafından daha iyi belirlenebileceği düşüncesi ile çalışmada anket yönteminin kullanılması uygun görülmüştür.

4.1.1. Anketin amacı

Vergi gelirlerindeki verimliliği sağlama yöntemlerinden biri vergi incelemesidir. Vergi incelemesinin etkinliğinin anket aracılığıyla analiz edilmesinde, inceleme elemanlarının gözünden kurumdaki sorunları belirleyerek bunlara çözüm aranması ve mükellef ve mali müşavir yönüyle incelemenin eksikliklerinin saptanması amaçlanmıştır.

Anket yöntemiyle vergi incelemesindeki etkinliğin sağlanma yolları taraflar açısından değerlendirilerek, vergi incelemesinde eksik kalan kısımların yanı sıra uygulamada verimliliği artırıcı mekanizmalara da dikkat çekilecektir.

4.1.2. Anketin hedef kitlesi

Vergi incelemesinin taraflarından biri devlet adına inceleme görevini yürüten vergi müfettişi, diğeri devlete vergi ödemekle yükümlü kılınmış mükelleftir. Anketin hedef kitlesini vergi müfettişleri ve mükellefler oluşturmaktadır. Ancak vergi mükelleflerinin yerine anket çalışmasında mali müşavirler tercih edilmiştir. Bunun nedeni, mükelleflerin vergi konusunda yeterli düzeyde bilgiye sahip olmamaları nedeniyle mali müşavirlerle çalışmaları, inceleme yapıldığı zaman da mali müfettişlerin mükellefin yanında hatta zaman zaman mükellef yerine vergi müfettişleriyle birebir ilişki içinde olmalarıdır. Anket çalışması vergi müfettişlerinin yoğun olarak bulunduğu Ankara, İstanbul, İzmir illeri başta olmak üzere diğer illeri de kapsayacak şekilde yapılmıştır.

4.1.3. Verilerin çözümlenmesi

Anketimiz, ilk bölümde ankete katılan katılımcıların demografik özelliklerinin araştırıldığı, ikinci bölümde ise likert ölçeği ile vergi incelemesini olumlu veya olumsuz etkileyen uygulamalar hakkında soruların bulunduğu iki aşamadan oluşmaktadır. Ankete katılan kişilerin, anket formundaki soruları cevaplarken herhangi bir çekince duymaması adına ankette isim soyisim gibi görüş sahibinin kimliğini açıklayacak sorular bulunmamaktadır.

Anket verilerinin çözümlenmesinde; Sosyal Bilimler için İstatistik Paketi (SPSS) uygulamasından, tanımlayıcı istatistiklerden, çapraz tablolardan ve anova (tek yönlü varyans analizi) testinden yararlanılmıştır. Verileri sınıflandırmak için frekans ve yüzde değerleri hesaplanmış, aralarındaki ilişkinin bulunması açısından çapraz tablolar ve anova testi yapılması uygun görülmüştür.

4.2. Anketin Bulguları Ve Analizi

Anket sorularının güvenilirliğinin ölçülmesi adına öncelikle güvenilirlik analizi yapılmıştır. Anket verilerinin analiz edilmesinde tanımlayıcı istatistikler, çapraz tablolar analizi ve anova testlerinden yararlanılmıştır.

4.2.1. Güvenilirlik analizi

Güvenilirlik analizi anket sorularının güvenilir olup olmadığının belirlenmesinde kullanılan bir analiz olmaktadır. Ölçeğin taşınması gereken özelliklerden biri olan güvenilirlik, bir ölçme aracıyla aynı koşullarda tekrarlanan ölçümlerde elde edilen ölçüm değerlerinin kararlılığının bir göstergesidir¹⁵⁸. Dolayısıyla güvenilirlik; bir ölçüm sürecinde, ölçüm işleminin tekrarlanabilirliği ya da tekrarlardaki tutarlılık olarak tanımlanabilmektedir¹⁵⁹.

Likert tipi ölçeklerde en yaygın kullanılan yöntem alfa (Cronbach's alpha) değeridir¹⁶⁰. Hesaplanan alfa katsayısı birime ait toplam skorun ölçekteki her bir soruya ait puanların toplanması ile elde edilen ölçeklerde, soruların benzerliğini ya da yakınlığını ortaya koyan bir katsayıdır¹⁶¹. Alfa katsayısı; 0,00 ile 0,40 arasında ise ölçek güvenilir değil, 0,40 ile 0,60 arasında ise ölçek düşük güvenilirlikte, 0,60 ile 0,80 arasında ise ölçek oldukça güvenilir, 0,80 ile 1,00 arasında ise ölçek yüksek derecede güvenilirdir şeklinde yorumlanmaktadır¹⁶². Güvenilirliği yüksek ölçümler gerçek sonuçlara yakın, gözlemlenmiş sonuçlar üretmektedirler¹⁶³.

Çalışmanın güvenilir olması adına; anket çalışmasına başlamadan önce, 15 kişilik ön anket yapılarak soruların güvenilirlik düzeyi ölçülmüştür. Vergi müfettişleri ve mali müşavirlerin görüşlerine ulaşmak için hazırlanan sorular ayrı ayrı güvenilirlik analizine tabi tutulmuştur. Vergi müfettişleri ve mali müşavirler için hazırlanan

¹⁵⁸ Öncü H. (1994). *Eğitimde Ölçme ve Değerlendirme*. Ankara: Matser Basım San. Ve Tic. Ltd. Şti., 124.

¹⁵⁹ Alpar, R. (2011). *Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistiksel Yöntemler*. (3. Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık, 808.

¹⁶⁰ Alpar, R. (2011). a.g.e., 814.

¹⁶¹ Kalaycı, Ş. (2010). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*. (5. Baskı). Ankara: Asil Yayın Dağıtım, 405.

¹⁶² Oruçoğlu, H., Yılmaz, N., Şengün, A., Kont Çobankara, F. (2005). Yeni Bir Bilgisayarlı Sıvı Filtrasyon Ölçüm Cihazının Güvenilirlik Analizi. *Cumhuriyet Üniversitesi Diş Hekimliği Fakültesi Dergisi*, 8/2, 101.

¹⁶³ Punch, K.F. (2011). *Sosyal Araştırmalara Giriş*. Ankara: Siyasal Kitabevi, 96.

soruların güvenilirliğinin ölçüldüğü, güvenilirlik analizinin sonuçları aşağıdaki gibidir:

Çizelge 4.1. Anketlerin güvenilirlik analizi sonuçları

	Vergi Müfettişleri	Mali Müşavir
Cronbach's Alpha	0,80	0,76
Soru Sayısı	20	19

Vergi müfettişleri ve mali müşavirlerin görüşlerini almak için hazırlanan anket sorularının güvenilirlik analizlerine bakıldığı zaman vergi müfettişleri için hazırlanan 20 soruluk anketin alfa katsayısı 0,80; mali müşavirler için hazırlanan anketin alfa katsayısı 0,76 oranında çıkmıştır. Ölçekte kullanılan soruların alfa katsayıları 0,60-0,80 arasında bulunmaktadır. Bu değerler her iki ankette sorulan soruların yüksek derecede güvenilir olduğunu göstermektedir.

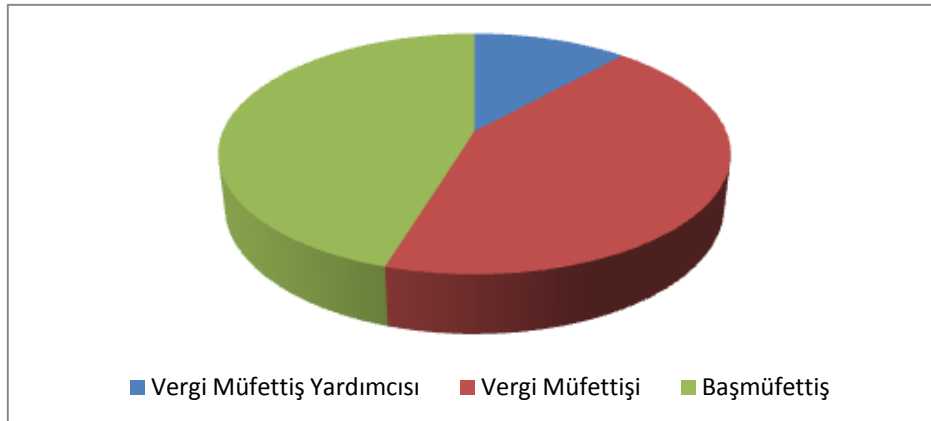
4.2.2. Tanımlayıcı istatistikler

Vergi incelemesinin verimliliğinin ve etkinliğinin ölçülmesi için yapılan anket çalışmasına, 224'ü müfettiş ve 93'ü mali müşavir olmak üzere toplam 317 kişi katılmıştır. Ankete katılan vergi müfettişlerinin ve müşavirlerin sayıları ve demografik dağılım yüzdeleri aşağıdaki şekildedir.

Çizelge 4.2. Ankete katılan kişilerin sayıları ve demografik dağılım yüzdeleri

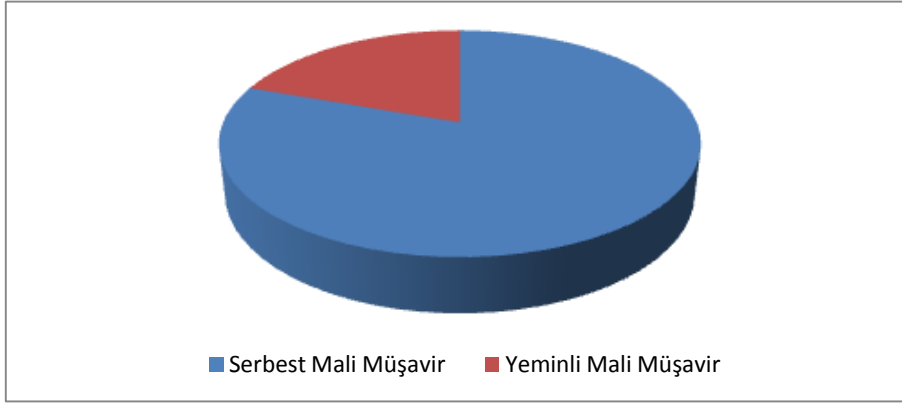
	MÜFETTİŞ		MÜŞAVİR	
	Sayısı	Yüzdesi	Sayısı	Yüzdesi
Cinsiyet				
- Erkek	189	84,4	71	76,3
- Bayan	35	15,6	22	23,7
Medeni Durum				
- Evli	125	55,8	63	67,7
- Bekar	98	43,8	30	32,3
Eğitim Düzeyi				
- Ön Lisans	-	-	9	9,7
- Lisans	169	75,4	65	69,9
- Yüksek Lisans	41	18,3	16	17,2
- Doktora	14	6,3	2	2,2
Yaş Grubu				
- 20-29 yaş	110	49,1	20	21,5
- 30-39 yaş	86	38,4	37	39,8
- 40-49 yaş	26	11,6	16	17,2
- 50 yaş ve üzeri	2	0,9	20	21,5
Meslekte Bulunma Süresi				
- 0-5 yıl	140	62,5	33	35,9
- 6-10 yıl	44	19,6	30	32,6
- 11-15 yıl	21	9,4	9	9,8
- 16-20 yıl	14	6,3	8	8,7
- 21 yıl ve üzeri	5	2,2	12	13,0

Ankete katılan vergi müfettişi ve mali müşavirlerin unvanlarına göre dağılımı ise şu şekildedir:



Şekil 4.1. Ankete katılan vergi müfettişlerinin unvanlar itibariyle dağılımı

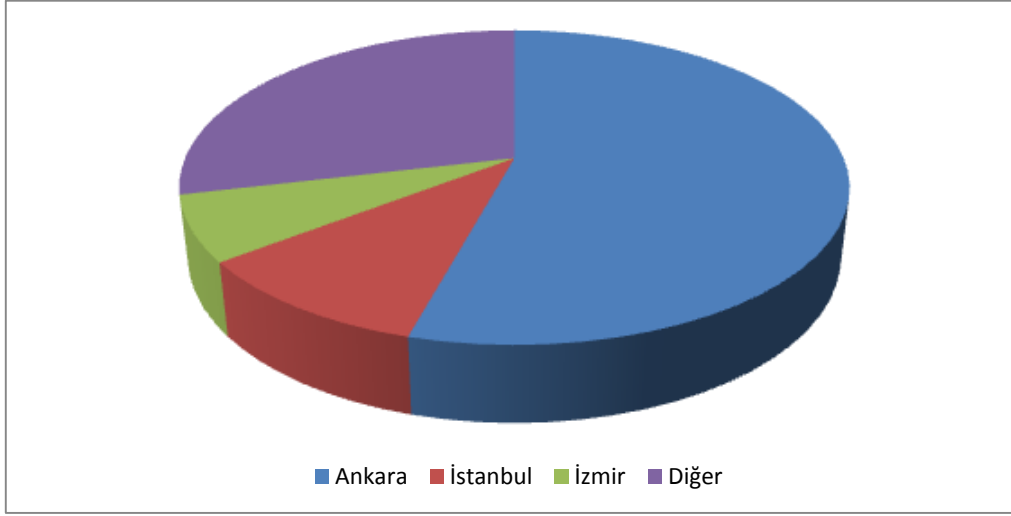
Ankete katılan müfettişlerin 26 tanesi vergi müfettiş yardımcısı olarak ankete katılanların %11,6'sını, 96 tanesi vergi müfettişi olarak ankete katılanların %42,9'unu, 101 tanesi başmüfettiş olarak anket katılanların %45,1'ini temsil etmektedir.



şekil 4.2. Ankete katılan mali müfettişlerinin unvanlar itibariyle dağılımı

Ankete katılan mali müşavirlerin ise 74 tanesi serbest mali müşavir olarak ankete katılanların %80,4'n, 18 tanesi yeminli mali müşavir olarak ankete katılanların %19,6'sını temsil etmektedir.

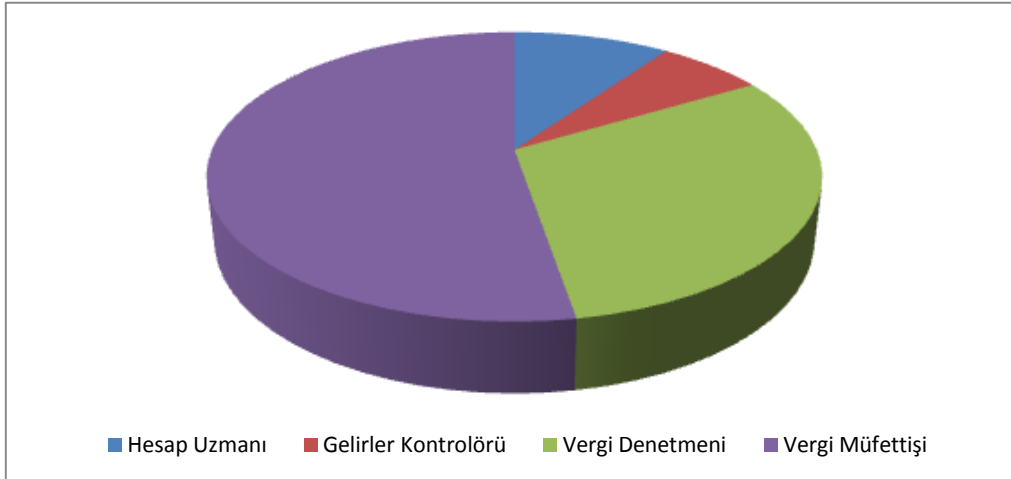
Ankete katılan vergi müfettişlerinin görev yaptıkları iller şu şekildedir:



şekil 4.3. Ankete katılan müfettişlerin iller itibariyle dağılımı

Ankete katılan müfettişlerin iller itibariyle dağılımına baktığımız zaman; vergi müfettişlerinin çoğunlukta bulunduğu Ankara ilinden 121 katılımcının ankete katılanların %54'n; İstanbul ilinden 23 katılımcının ankete katılanların %10,3'n, İzmir ilinden 15 katılımcının ankete katılanların %15'ini ve diğer illerden 64 katılımcının ankete katılanların %64'n temsil ettiğini görmekteyiz.

Vergi Denetim Kurulu oluşturulmadan önce maliye müfettişi, hesap uzmanı, gelirler kontrolörü, vergi denetmeni olarak görev yapan inceleme elemanlarının ankete katılım oranlarına baktığımızda aşağıdaki şekil ortaya çıkmaktadır.



Şekil 4.4. Ankete katılan vergi müfettişlerinin önceki unvanları

Ankete katılan vergi müfettişlerinin 22 tanesi hesap uzmanı olarak ankete katılanların %9,8'ini, 15 tanesi gelirler kontrolörü olarak ankete katılanların %6,7'sini, 69 tanesi vergi denetmeni olarak ankete katılanların %30,8'ini ve kurumun oluşmasından sonra işe başlamış olan 118 tane vergi müfettişi anketin %52,7'sini oluşturmaktadır.

4.2.3. Çapraz tablolar analizi

Vergi incelemesinde son değişimle birlikte vergi müfettişleri ve müşavirlerin; birleşme hakkında, inceleme süreleri hakkında, sektörel uzmanlaşma hakkında, rapor okuma komisyonlarının varlığı hakkında, cezalarda indirim ve uzlaşma hakkında ve son olarak aflar hakkında ne düşündükleri çapraz tablolar analizi kullanılarak yorumlanacaktır.

4.2.3.1. Birleşme

Vergi Denetim Kurulunun kurulmasından önce vergi incelemesi maliye müfettişleri, hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenleri tarafından yürütülürken, kurulun kurulmasıyla birlikte vergi incelemesi yapanlar vergi müfettişi adı altında toplanmışlardır.

Vergi incelemesinde birliğin sağlanmasının sistematik incelemeyi getirdiği ve vergi incelemesinde etkinliği artırdığı yönünde sorulan sorulara vergi müfettişleri ve mali müşavirlerden alınan yanıtların dağılımı şu şekildedir.

Çizelge 4.3. Vergi müfettişi ve mali müşavirlerin birleşmeye olan bakış açısı

	Sayısı	Yüzdesi
Müfettişler	157	70,1
Müşavirler	57	62,7

Ankete katılan müşavirlerin %63'ü birleşmeyle birlikte sistematik incelemenin geldiğini düşünürken, müfettişlerin %70'i birleşmeyi etkinliği artırıcı bir unsur olarak görmektedir. Müfettişlerin birleşmeden önceki unvanlarına bakarak verdikleri cevaplar analiz edildiğinde şu sonuç ortaya çıkmaktadır.

Çizelge 4.4. Vergi müfettişlerinin eski unvanlarına göre "Vergi incelemesinde birliğin sağlanması, incelemenin etkinliğine katkıda bulunmuştur." ifadesine verdikleri yanıtlar arasındaki ilişki

		Vergi incelemesinde birliğin sağlanması, incelemenin etkinliğine katkıda bulunmuştur.				
		Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne katılıyorum ne katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
Hesap	Sıklık	18	3	0	1	0
Uzmanı	% Yüzde	81,8%	13,6%	0,0%	4,5%	0,0%
Gelirler	Sıklık	10	4	0	1	0
Kontrolörü	% Yüzde	66,7%	26,7%	0,0%	6,7%	0,0%
Vergi	Sıklık	3	1	9	29	27
Denetmeni	% Yüzde	4,3%	1,4%	13,0%	42,0%	39,1%
Vergi	Sıklık	10	1	8	39	60
Müfettişi	% Yüzde	8,5%	0,8%	6,8%	33,1%	50,8%
Toplam	Sıklık	41	9	17	70	87
	% Yüzde	18,3%	4,0%	7,6%	31,2%	38,8%

Vergi müfettişlerinin eski unvanlarına baktığımızda, hesap uzmanı ve gelirler kontrolörü olan kişilerin birleşmeye karşı olumsuz bir tavırda bulunurken, vergi denetmenlerinin birleşme sonucunda vergi incelemesinde etkinlik getireceğini

düşündükleri görülmektedir. Ankete katılan hesap uzmanlarının %82'si, gelirler kontrolörlerinin %67'si gibi büyük bir çoğunluğu birleşmenin vergi incelemesinin etkinliği artırmadığını düşünmektedir.

4.2.3.2. İncelemenin süreye bağlanması

Vergi incelemesiyle birlikte inceleme süreleri de bir sistematığe bağlanmıştır. Buna göre tam incelemeler bir yıl içerisinde bitirilecekken, sınırlı incelemeler altı ay içerisinde tamamlanacaktır.

Vergi incelemesinin süreye bağlanması müfettişler açısından sınırlandırma olarak algılanabilmektedir. Anket sonuçlarına göre müfettişlerin %66'sı getirilen inceleme süresinin kendilerini sınırladığını düşünmektedir.

Çizelge 4.5. Vergi müfettişlerinin unvanlarına göre "İncelemelerin süreye bağlanması, müfettişleri kısıtlamaktadır." ifadesine verdikleri yanıtlar arasındaki ilişki

		İncelemelerin süreye bağlanması, müfettişleri kısıtlamaktadır.				
		Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne katılıyorum ne katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
Vergi Müfettiş Yardımcısı	Sıklık	2	2	4	7	11
	%	7,7%	7,7%	15,4%	26,9%	42,3%
Vergi Müfettişi	Sıklık	1	9	12	40	34
	%	1,0%	9,4%	12,5%	41,7%	35,4%
Baş Müfettiş	Sıklık	4	29	14	16	38
	%	4,0%	28,7%	13,9%	15,8%	37,6%
Toplam	Sıklık	7	40	30	63	83
	%	3,1%	17,9%	13,5%	28,3%	37,2%
	Yüzde					

İncelemenin süreye bağlanması hakkında vergi müfettişleri süre sınırlamasının incelemeyi olumsuz etkilediğini düşünen grup olmaktadır. Çizelge 4.5'e

baktığımızda başmüfettişlerin %53'ü incelemenin süreye bağlanmasının kendilerini kısıtladığını düşünürken, vergi müfettişlerinde bu oran %77'yi bulmaktadır.

Vergi incelemesinin süreye bağlanmasını mali müşavirler daha sık inceleme geçirme olarak algılamaktadırlar.

Çizelge 4.6. Mali müşavirlerin unvanlarına göre “Son düzenleme ile vergi incelemesine getirilen süre kısıtı, inceleme sayısını ve sıklığını arttırmaktadır.” ifadesine verdikleri yanıtlar arasındaki ilişki

		Son düzenleme ile vergi incelemesine getirilen süre kısıtı, inceleme sayısını ve sıklığını arttırmaktadır.				
		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	Sıklık	7	11	14	34	8
	% Yüzde	9,5%	14,9%	18,9%	45,9%	10,8%
Yeminli Mali Müşavir	Sıklık	0	5	3	4	4
	% Yüzde	0,0%	31,2%	18,8%	25,0%	25,0%
Toplam	Sıklık	7	16	17	38	12
	% Yüzde	7,8%	17,8%	18,9%	42,2%	13,3%

Mali müşavirlerin %56'sı vergi incelemesinin süreye bağlanmasının inceleme sayısını ve sıklığını artırdığını düşünmektedir. Mali müşavirleri unvanlarına göre incelediğimizde ise yeminli mali müşavirlerin %50'si bu şekilde düşünürken, serbest mali müşavirlerin %57'si vergi incelemesinin süreye bağlanmasının incelemenin sıklığını artırdığını düşünmektedir.

4.2.3.3. Sektörel uzmanlaşma

Vergi incelemesindeki yeni düzenleme; vergi incelemesinin tek çatı altında toplanması, incelemenin süreye bağlanması, özlük haklarının eşitlenmesi gibi birçok yeniliği beraberinde getirmiştir. Vergi inceleme elemanları, vergi müfettişi unvanı altında toplanarak eşitlik elde etmişlerdir. Vergi müfettişleri her türlü incelemeyi yapmaya yetkili kişilerdir. Sektörel bazda bir ayırım olmaksızın vergi

müfettişlerinin tüm sektörlerde inceleme yapmaları incelemede verimliliğini düşüren bir unsur olmaktadır. Öyle ki müfettişlerin uzman oldukları sektörlerde yapacakları incelemeler daha hızlı ve etkin bir şekilde olacaktır.

Sektörel uzmanlaşma konusunda vergi müfettişlerinin düşüncesi şu şekildedir:

Çizelge 4.7. Vergi müfettişlerinin unvanlarına göre “Vergi incelemesinde sektörel uzmanlaşma sağlanması, incelemedeki etkinliği artıracaktır.” ifadesine verdikleri yanıtlar arasındaki ilişki

		Vergi incelemesinde sektörel uzmanlaşma sağlanması, incelemedeki etkinliği artıracaktır.				
		Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne katılıyorum ne katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
Vergi Müfettiş Yardımcısı	Sıklık	0	2	9	6	9
	%	0,0%	7,7%	34,6%	23,1%	34,6%
	Yüzde					
Vergi Müfettişi	Sıklık	7	9	13	47	20
	%	7,3%	9,4%	13,5%	49,0%	20,8%
	Yüzde					
Baş Müfettiş	Sıklık	5	5	8	43	40
	%	5,0%	5,0%	7,9%	42,6%	39,6%
	Yüzde					
Toplam	Sıklık	12	16	30	96	69
	%	5,4%	7,2%	13,5%	43,0%	30,9%
	Yüzde					

Vergi müfettişlerinin sektörel uzmanlaşma düşüncesine karşı yorumları olumlu olmaktadır. Ankete katılan müfettişlerin %74'ü sektörel uzmanlaşmanın vergi incelemesinde etkinliği artıracacağını düşünmektedir.

Vergi müfettişlerinin eski unvanlarına göre baktığımızda da sonuç değişmemektedir.

Çizelge 4.8. Vergi müfettişlerinin eski unvanlarına göre “Vergi incelemesinde sektörel uzmanlaşma sağlanması, incelemedeki etkinliği artıracaktır.” ifadesine verdikleri yanıtlar arasındaki ilişki

		Vergi incelemesinde sektörel uzmanlaşma sağlanması, incelemedeki etkinliği artıracaktır.				
		Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne katılıyorum ne katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
Hesap Uzmanı	Sıklık	2	2	3	10	5
	% Yüzde	9,1%	9,1%	13,6%	45,5%	22,7%
Gelirler Kontrolörü	Sıklık	2	2	2	9	0
	% Yüzde	13,3%	13,3%	13,3%	60,0%	0,0%
Vergi Denetmeni	Sıklık	5	6	9	32	17
	% Yüzde	7,2%	8,7%	13,0%	46,4%	24,6%
Vergi Müfettişi	Sıklık	3	6	16	46	47
	% Yüzde	2,5%	5,1%	13,6%	39,0%	39,8%
Toplam	Sıklık	12	16	30	97	69
	% Yüzde	5,4%	7,1%	13,4%	43,3%	30,8%

Vergi müfettişleri kökenleri fark etmeksizin sektörel uzmanlaşmanın vergi incelemesinin etkinliğini artıracığını düşünmektedirler. Ankete katılan hesap uzmanlarının %68'i, gelirler kontrolörlerinin %60'ı, vergi denetmenlerinin %71'i ve vergi müfettişlerinin %79'u sektörel uzmanlaşmanın yerinde bir uygulama olacağı düşüncesindedirler.

Sektörel uzmanlaşmayla birlikte vergi müfettişleri daha hızlı ve daha etkin çalışma fırsatı yakalayacaklardır. Bu da vergi incelemesine etkinlik sağlamakla birlikte vergi hasılatlarının da artmasına yol açacaktır.

4.2.3.4. Rapor değerlendirme komisyonları

Rapor değerlendirme komisyonları, vergi incelemesinde yapılan değişikliklerle birlikte işlerlik kazanan bir komisyon olmaktadır. Rapor değerlendirme komisyonları vergi müfettişleri tarafından hazırlanan raporların şeklen kontrolünü yapmakta, kanuna ya da yönetmeliğe aykırı bir durum olup olmadığının tespit etmektedir. Komisyonda; raporda yazılanlara müdahale edilememekte, raporun içeriği tartışılmamakta yalnızca mevzuata uygunluk açısından denetime tabi tutulmaktadır. Rapor değerlendirme komisyonlarına müfettişlerin bakış açısı ise şu şekildedir.

Çizelge 4.9. Vergi müfettişlerinin unvanlarına göre “Rapor değerlendirme komisyonları, raporların mevzuata uygunluğunu denetleyerek hataların önlenmesini sağlamaktadır.” ifadesine verdikleri yanıtlar arasındaki ilişki

		Rapor değerlendirme komisyonları, raporların mevzuata uygunluğunu denetleyerek hataların önlenmesini sağlamaktadır.				
		Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne katılıyorum ne katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
Vergi Müfettiş Yardımcısı	Sıklık	0	3	3	12	8
	%	0,0%	11,5%	11,5%	46,2%	30,8%
Vergi Müfettişi	Sıklık	29	12	8	37	10
	%	30,2%	12,5%	8,3%	38,5%	10,4%
Baş Müfettiş	Sıklık	3	12	14	58	14
	%	3,0%	11,9%	13,9%	57,4%	13,9%
Toplam	Sıklık	32	27	25	107	32
	%	14,3%	12,1%	11,2%	48,0%	14,3%
	Yüzde					

Ankete katılan vergi müfettişlerinin %62’si rapor değerlendirme komisyonlarının raporların kontrolünü yaparak vergilemede etkinliği sağladığı yönünde görüş bildirmişlerdir. Vergi müfettişleri içerisinde bu görüşü en çok benimseyen grup vergi müfettiş yardımcısı olmaktadır. Ankete katılan başmüfettişlerin %71’i de

rapor değerlendirme komisyonlarının vergilemede etkinliği sağladığını düşünmektedirler.

Vergi müfettişlerinin eski unvanlarına göre analiz yapıldığında ise çizelge 4.10 karşımıza çıkmaktadır.

Çizelge 4.10. Vergi müfettişlerinin eski unvanlarına göre “Rapor değerlendirme komisyonları, raporların mevzuata uygunluğunu denetleyerek hataların önlenmesini sağlamaktadır.” ifadesine verdikleri yanıtlar arasındaki ilişki

		Rapor değerlendirme komisyonları, raporların mevzuata uygunluğunu denetleyerek hataların önlenmesini sağlamaktadır.				
		Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne katılıyorum ne katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
Hesap Uzmanı	Sıklık	18	4	0	0	0
	% Yüzde	81,8%	18,2%	0,0%	0,0%	0,0%
Gelirler Kontrolörü	Sıklık	9	5	0	1	0
	% Yüzde	60,0%	33,3%	0,0%	6,7%	0,0%
Vergi Denetmeni	Sıklık	2	5	10	41	11
	% Yüzde	2,9%	7,2%	14,5%	59,4%	15,9%
Vergi Müfettişi	Sıklık	3	13	15	66	21
	% Yüzde	2,5%	11,0%	12,7%	55,9%	17,8%
Toplam	Sıklık	32	27	25	108	32
	% Yüzde	14,3%	12,1%	11,2%	48,2%	14,3%

Vergi müfettişlerinin eski unvanları açısından rapor değerlendirme komisyonlarının etkinliği analiz edildiğinde ise sonuçların eski unvanlar arasında farklılaştığı görülmektedir. Ankete katılan hesap uzmanı ya da gelirler kontrolörü kökenli olan vergi müfettişlerinin neredeyse hepsi rapor değerlendirme komisyonlarına karşı olumsuz bir tavırda bulunmakta, son düzenlemeyle getirilen bu uygulamanın gereksiz olduğunu düşünmektedirler.

4.2.3.5. Cezalarda indirim ve uzlaşma müessesesi

Vergi incelemesi ile ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu tespit edilmekte, doğru beyan edilip ödenmeyen vergiler bulunarak ödenmesi sağlanmakta ve ödenecek bu vergiye ek olarak da ceza uygulanmaktadır. Ancak uygulanan bu cezalar vergi sistemimizdeki cezalarda indirim ve uzlaşma müesseseleriyle azaltılmakta hatta zaman zaman çok az bir kısmı ödenmektedir. Keza anket çalışmasına katılan mali müşavirlerin yalnızca %44'ü yapılan incelemeler sonucunda uygulanan ceza ve faizlerin caydırıcı olduğunu düşünmektedir. Uygulanan ceza ve faizlerin bazı müesseseler aracılığıyla azaltılması vergi incelemesinin etkinliğini olumsuz etkilemektedir.

Çizelge 4.11. Vergi müfettişlerinin unvanlarına göre “Uzlaşma, vergi ceza indirimi gibi vergi azaltıcı mekanizmaların varlığı vergi incelemesinin etkinliğini olumsuz etkilemektedir.” ifadesine verdikleri yanıtlar arasındaki ilişki

		Uzlaşma, vergi ceza indirimi gibi vergi azaltıcı mekanizmaların varlığı vergi incelemesinin etkinliğini olumsuz etkilemektedir.				
		Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne katılıyorum ne katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
Vergi Müfettiş Yardımcısı	Sıklık	1	4	5	6	10
	% Yüzde	3,8%	15,4%	19,2%	23,1%	38,5%
Vergi Müfettişi	Sıklık	3	17	4	40	32
	% Yüzde	3,1%	17,7%	4,2%	41,7%	33,3%
Baş Müfettiş	Sıklık	1	9	9	42	40
	% Yüzde	1,0%	8,9%	8,9%	41,6%	39,6%
Toplam	Sıklık	5	30	18	88	82
	% Yüzde	2,2%	13,5%	8,1%	39,5%	36,8%

Ankete katılan vergi müfettişlerinin %76'sı uzlaşma, vergi ceza indirimi gibi müesseselerin vergi incelemesinin etkinliğini olumsuz etkilediği yönünde düşünceye sahiptir.

Bu ifadeye mali müşavirlerin verdikleri yanıtlar ise şu şekildedir:

Çizelge 4.12. Mali müşavirlerin unvanlarına göre “Uzlaşma, vergi ceza indirimi gibi vergi azaltıcı mekanizmaların varlığı vergi incelemesine olan güveni azaltmaktadır.” ifadesine verdikleri yanıtlar arasındaki ilişki

		Uzlaşma, vergi ceza indirimi gibi vergi azaltıcı mekanizmaların varlığı vergi incelemesine olan güveni azaltmaktadır.				
		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	Sıklık	3	14	16	23	16
	% Yüzde	4,2%	19,4%	22,2%	31,9%	22,2%
Yeminli Mali Müşavir	Sıklık	3	7	4	4	0
	% Yüzde	16,7%	38,9%	22,2%	22,2%	0,0%
Toplam	Sıklık	6	21	20	27	16
	% Yüzde	6,7%	23,3%	22,2%	30,0%	17,8%

Ankete katılan mali müşavirlerin %48'i uzlaşma ve ceza indirimi gibi vergi azaltıcı mekanizmaların varlığının vergi incelemesine olan güveni azalttığını düşünmektedir. Bu mekanizmaların varlığı, mükelleflerin vergi incelemesine olan güvenini azaltmakla birlikte vergi ahlak ve bilincine de zarar vermektedir. Vergi ödememe davranışı sonucunda faiz ve cezayla karşılaşmayan mükellefler veya karşılaştığı faiz ve cezanın çok az bir kısmını ödeyen mükellefler vergi ahlakı ve bilincinden uzaklaşarak vergilerini ödememe davranışında bulunabilmektedirler. Bu mükelleflerin vergiye olan bakış açısını olumsuz yönde değiştirerek, mükelleflerin vergiye olan gönüllü uyumunu ve vergi bilincini azaltan bir durum olmaktadır.

Çizelge 4.13. Vergi müfettişlerinin unvanlarına göre “Yaptığım incelemelerde mükelleflerin vergiye olan uyumunun ve vergi bilincinin yetersiz olduğunu görmekteyim.” ifadesine verdikleri yanıtlar arasındaki ilişki

		Yaptığım incelemelerde mükelleflerin vergiye olan uyumunun ve vergi bilincinin yetersiz olduğunu görmekteyim.				
		Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne katılıyorum ne katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
Vergi Müfettiş Yardımcısı	Sıklık	0	0	5	14	7
	%	0,0%	0,0%	19,2%	53,8%	26,9%
Vergi Müfettişi	Sıklık	0	3	1	52	39
	%	0,0%	3,2%	1,1%	54,7%	41,1%
Baş Müfettiş	Sıklık	1	2	8	48	42
	%	1,0%	2,0%	7,9%	47,5%	41,6%
Toplam	Sıklık	1	5	14	114	88
	%	0,5%	2,3%	6,3%	51,4%	39,6%

Ankete katılan vergi müfettişlerinin %91'i de yaptıkları incelemelerde mükelleflerin vergiye olan uyumlarının ve bilinçlerinin yetersiz olduğunu vurgulamışlardır. Bu oran oldukça yüksek bir orandır. Ankete katılan vergi müfettişlerinin neredeyse hepsi mükelleflerin vergiye olan uyumlarının düşük olduğunu söylemişlerdir. Bu uyumun artırılabilmesi için öncelikle vergi incelemesi sonrasında ortaya çıkan vergi aslı ve cezalarının azaltılmasına neden olan indirim müesseselerinin kaldırılması gerekmektedir.

4.2.3.6. Vergi afları

Vergi afları vergisini zamanında ödeyen mükelleflerle ödemeyenler arasında adaleti ve eşitliği bozucu bir etki yaratmaktadır. Aflar, adaleti ve eşitliği bozucu bir etkide bulunmalarının yanı sıra vergi incelemesine olan güveni de azaltmaktadır. Af çıkacağı düşüncesi ile mükellefler vergisel yükümlülüklerini yerine getirmekten kaçınabilmektedirler. Af çıkacağı düşüncesiyle vergisini ödemeyen mükellefler

vergi incelemesinden çekinmeyerek, incelense dahi vergi borcunu kaldıracabileceği düşüncesinde olacaktır. Bu da vergi incelemesinin etkinliğine zarar vermektedir.

Vergi aflarına müfettişlerin bakış açısı şu şekildedir:

Çizelge 4.14. Vergi müfettişlerinin unvanlarına göre “Ülkemizde sıklıkla uygulanan vergi afları, vergi incelemesinin etkinliğini azaltmaktadır.” ifadesine verdikleri yanıtlar arasındaki ilişki

		Ülkemizde sıklıkla uygulanan vergi afları, vergi incelemesinin etkinliğini azaltmaktadır.			
		Katılmıyorum	Ne katılıyorum ne katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
Vergi Müfettiş Yardımcısı	Sıklık	0	4	6	16
	% Yüzde	0,0%	15,4%	23,1%	61,5%
Vergi Müfettişi	Sıklık	8	1	26	61
	% Yüzde	8,3%	1,0%	27,1%	63,5%
Baş Müfettiş	Sıklık	4	2	35	60
	% Yüzde	4,0%	2,0%	34,7%	59,4%
Toplam	Sıklık	12	7	67	137
	% Yüzde	5,4%	3,1%	30,0%	61,4%

Ankete katılan vergi müfettişlerinin %91 gibi çok büyük bir oranı vergi aflarının vergi incelemesinin etkinliğini azalttığını düşünmektedir. Mali müşavirlerin af konusundaki düşüncelerine baktığımızda da sonuç değişmemektedir.

Çizelge 4.15. Mali müşavirlerin unvanlarına göre “Ülkemizde sıklıkla uygulanan vergi afları, vergi mükelleflerinin vergi ödeme konusunda özensiz davranmalarına neden olmaktadır.” ifadesine verdikleri yanıtlar arasındaki ilişki

		Ülkemizde sıklıkla uygulanan vergi afları, vergi mükelleflerinin vergi ödeme konusunda özensiz davranmalarına neden olmaktadır.				
		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Serbest	Sıklık	1	9	6	21	36
Muhasebeci	%	1,4%	12,3%	8,2%	28,8%	49,3%
Mali	Yüzde					
Müşavir	Sıklık	2	1	2	4	8
Yeminli Mali	%	11,8%	5,9%	11,8%	23,5%	47,1%
Müşavir	Yüzde					
Toplam	Sıklık	3	10	8	25	44
	%	3,3%	11,1%	8,9%	27,8%	48,9%
	Yüzde					

Ankete katılan mali müşavirlerin %77’si de vergi aflarının mükelleflerinin vergi ödeme konusunda özensiz davranmalarına yol açtığını düşünmektedirler.

Vergilemede adalet ve eşitliğin sağlanması, vergi bilincinin en üst düzeye çıkarılması, vergi incelemesine olan güvenin kaybedilmemesi ve vergi incelemesinde etkinliğin sağlanması adına vergi aflarının sık sık çıkarılmaması, vergi gibi kutsal sayılan bir borcun afla yok edilmemesi yerinde bir uygulama olacaktır.

4.2.4. Anova testi (varyans analizi)

Anova testinin amacı, faktörlerin çeşitli düzeylerinin bağımlı değişken üzerindeki etki derecelerini ortaya çıkarmaktır¹⁶⁴. Anova testi bir gruptaki ortalamasının diğer gruptakinden farklı olup olmadığını belirlemektedir¹⁶⁵.

¹⁶⁴ Nakip, M. (2003). *Pazarlama Araştırmaları Teknikler ve (SPSS) Destekli Uygulamalar*. Ankara: Seçkin Kitabevi, 351.

Ankette vergi müfettişi ve mali müşavirlerin; deneyim ve ya aralığı ile vergi müfettişlerinin eski unvanlarına ilişkin varyans analizleri yapılmıştır. Analiz %95 güven aralığında ve 0,05 p değeri (sig) baz alınarak yapılmıştır. Vergi müfettişleri ve mali müşavirler için varyans analizi yapılan ifadeler ve sonuçları Şu Şekildedir:

4.2.4.1. Vergi müfettişleri için yapılan varyans analizleri

Ankette vergi mfettilerine yöneltilen, “*Vergi incelemesinde birliğin sağlanması, incelemenin etkinliğine katkıda bulunmuştur.*” Sorusuna hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri, vergi denetmenleri ve vergi müfettişlerinin verdikleri cevaplar arasında anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir.

Çizelge 4.16. Değişkenlerin vergi müfettişlerinin eski unvanlarına göre ANOVA testi istatistikleri

(I) nceki Unvan	(J) nceki Unvan	Ortalamalar arasındaki fark	Std. hata	Sig.
Hesap Uzmanı	Gelirler Kontrolörü	-,194	,353	,947
	Vergi Denetmeni	-2,829*	,258	,000
	Vergi Müfettişi	-2,897*	,245	,000
Gelirler Kontrolörü	Hesap Uzmanı	,194	,353	,947
	Vergi Denetmeni	-2,635*	,301	,000
	Vergi Müfettişi	-2,703*	,289	,000
Vergi Denetmeni	Hesap Uzmanı	2,829*	,258	,000
	Gelirler Kontrolörü	2,635*	,301	,000
	Vergi Müfettişi	-,068	,160	,974
Vergi Müfettişi	Hesap Uzmanı	2,897*	,245	,000
	Gelirler Kontrolörü	2,703*	,289	,000
	Vergi Denetmeni	,068	,160	,974

Hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri, vergi denetmenleri ve vergi müfettişlerinin vergi incelemesinde birliğin sağlanmasının etkinliği sağladığu yönünde farklı düşünceleri bulunduğu yapılan anova testiyle ölçülmüştür. Anova testinde $p < 0,05$

¹⁶⁵ Doğan, M. (2010). Türkiye’de Vergi Denetiminin Mükellefler zerindeki Etkisi (Manisa İli Vergi Mükelleflerinin Denetime Bakıı zerine Bir Anket alıması). Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Manisa, 186.

çıkması bu grupların düşünceleri arasında anlamlı bir fark olduğunu bize göstermiştir. Anova testiyle bu durum belirlendikten sonra grupların varyanslarının homojenliğine bakılmıştır. Varyansların homojenlik testi yapılmış p değeri 0,05'ten yüksek çıktığı için analizde, homojen dağılan varyansların analizinde en yaygın olarak kullanılan Tukey testi kullanılmıştır.

Yapılan anova testi sonucunun gösterdiği, çizelge 4.16'dan da görüleceği üzere, vergi denetmenleri ve vergi müfettişleri birleşmenin vergi incelemesinin etkinliğine katkıda bulunduğunu düşünürken; gelirler kontrolörleri ve hesap uzmanları bu konuda olumsuz görüşe sahiptirler. Vergi denetmenleriyle gelirler kontrolörünün aralarındaki ortalama farkı 2,635'dir. Hata düzeyi 0,05'in altındadır. Vergi denetmenleriyle hesap uzmanlarının arasındaki ortalama farkı 2,897 ve hata düzeyi 0,05'in altındadır. Vergi müfettişleri ile gelirler kontrolörlerinin aralarındaki ortalama farkı ise 2,703 olup, hata düzeyi 0,05'in altındadır.

Ankette yer alan “*Daha yüksek ücretli iş teklifi aldığında kurumdan ayrılıyorum.*” Sorusuna vergi müfettişlerinin yaş grupları itibariyle verdikleri cevaplar arasında da anlamlı bir fark tespit edilmiştir.

Çizelge 4.17. Değişkenlerin vergi müfettişlerinin yaş gruplarına göre ANOVA testi istatistikleri

(I) Yaş Grubu	(J) Yaş Grubu	Ortalamalar arasındaki fark	Std. hata	Sig.
20-29	30-39	-,520*	,177	,019
	40-49	-1,004*	,268	,001
	50 yaş ve üzeri	-,427	,877	,962
30-39	20-29	,520*	,177	,019
	40-49	-,484	,275	,296
	50 yaş ve üzeri	,093	,879	1,000
40-49	20-29	1,004*	,268	,001
	30-39	,484	,275	,296
	50 yaş ve üzeri	,577	,902	,919
50 yaş ve üzeri	20-29	,427	,877	,962
	30-39	-,093	,879	1,000
	40-49	-,577	,902	,919

Soruya verilen yanıtların yaş grupları arasındaki dağılımı analiz edilirken öncelikle anova testinin p değerinin 0,05'ten küçük olduğu tespit edilmiştir. Daha sonra varyansların homojenliğine bakılmış ve p değerinin 0,05'ten yüksek olması nedeniyle Tukey testi yapılarak yukarıdaki çizelge elde edilmiştir.

Çizelge 4.17'ye baktığımızda daha yüksek ücretli bir iş teklifi alındığında kurumdan ayrılma düşüncesi 30-39 yaş grubundakiler ve 40-49 yaş grubundakiler; 20-29 yaş ve 50 yaş ve üzerindeki müfettişlere göre daha yoğun düşünmektedirler. 30-39 yaş grubunun, 20-29 yaş grubuna göre aralarındaki ortalama farkı 0,520 ve hata düzeyi 0,05'in altındadır. 40-49 yaş grubunun, 20-29 yaş grubuna göre aralarındaki ortalama farkı 1,004 ve hata düzeyi 0,05'in altındadır. Gruplar arasındaki bu düşünce farklılığı yeni işe giren gurubun işlerini kaybetmek istememelerinden, işe yeni başlamış olmanın verdiği heyecandan; 50 yaş üzeri grubun ise yaşlarının geçkinliğinden dolayı yeni bir işe atılmak istememelerinden kaynaklanmaktadır. En verimli ve donanımlı yaş aralıklarında bulunanların iyi bir ücret aldıklarında kurumdan ayrılma düşüncesinde olmaları, vergi incelemesinin etkinliğini olumsuz yönde etkileyecektir.

Aynı soru vergi müfettişlerinin kurumda bulunma sürelerine (deneyim) göre analiz edildiğinde ise çizelge 4.18 çıkmaktadır:

Çizelge 4.18. Değişkenlerin vergi müfettişlerinin deneyimlerine göre ANOVA testi istatistikleri

(I) Kurumda Bulunma Süresi	(J) Kurumda Bulunma Süresi	Ortalamalar arasındaki fark	Std. hata	Sig.
0-5 yıl	6-10 yıl	-,397	,213	,343
	11-15 yıl	-,829 [*]	,289	,036
	16-20 yıl	-1,043 [*]	,346	,024
	21 yıl ve üzeri	-,029	,562	1,000
6-10 yıl	0-5 yıl	,397	,213	,343
	11-15 yıl	-,432	,327	,680
	16-20 yıl	-,646	,379	,433
	21 yıl ve üzeri	,368	,583	,970
11-15 yıl	0-5 yıl	,829 [*]	,289	,036
	6-10 yıl	,432	,327	,680
	16-20 yıl	-,214	,426	,987
	21 yıl ve üzeri	,800	,614	,690
16-20 yıl	0-5 yıl	1,043 [*]	,346	,024
	6-10 yıl	,646	,379	,433
	11-15 yıl	,214	,426	,987
	21 yıl ve üzeri	1,014	,643	,514
21 yıl ve üzeri	0-5 yıl	,029	,562	1,000
	6-10 yıl	-,368	,583	,970
	11-15 yıl	-,800	,614	,690
	16-20 yıl	-1,014	,643	,514

Çizelge 4.18'e bakıldığında 11-15 yıl boyunca kurumda bulunanların 0-5 yıl arasında kurumda bulunanlara göre aralarındaki ortalamalarının farkı 0,829 ve hata düzeyi 0,05'in altındadır. 16-20 yıldır kurumda bulunanların 0-5 yıldır kurumda bulunanlara göre aralarındaki ortalama farkı ise 1,043 ve hata düzeyi 0,05'in altındadır. Bu çizelge yukarıdaki görüşü destekler niteliktedir. Ücretlerde iyileştirme yapılamadığı sürece kurum deneyimli ve vasıflı elemanlarını kaybedecek ve bu durum vergi incelemesinin etkinliğini azaltacaktır.

Ankette vergi müfettişlerine yöneltilen, “*Rapor değerlendirme komisyonları, raporların mevzuata uygunluğunu denetleyerek hataların önlenmesini sağlamaktadır.*” Sorusuna hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri, vergi denetmenleri ve vergi müfettişlerinin verdikleri cevaplar arasında anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir.

Çizelge 4.19. Değişkenlerin vergi müfettişlerinin eski unvanlarına göre ANOVA testi istatistikleri

(I) nceki Unvan	(J) nceki Unvan	Ortalamalar arasındaki fark	Std. hata	Sig.
	Gelirler Kontrolörü	-,352	,231	,610
Hesap Uzmanı	Vergi Denetmeni	-2,601*	,138	,000
	Vergi Müfettişi	-2,572*	,122	,000
	Hesap Uzmanı	,352	,231	,610
Gelirler Kontrolörü	Vergi Denetmeni	-2,249*	,241	,000
	Vergi Müfettişi	-2,221*	,233	,000
	Hesap Uzmanı	2,601*	,138	,000
Vergi Denetmeni	Gelirler Kontrolörü	2,249*	,241	,000
	Vergi Müfettişi	,028	,140	1,000
	Hesap Uzmanı	2,572*	,122	,000
Vergi Müfettişi	Gelirler Kontrolörü	2,221*	,233	,000
	Vergi Denetmeni	-,028	,140	1,000

Soruya verilen yanıtların hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri, vergi denetmenleri ve vergi müfettişleri arasındaki dağılımı analiz edilirken öncelikle anova testinin p değerinin 0,05'ten küçük olduğu tespit edilmiştir. Daha sonra varyansların homojenliğine bakılmış ve p değerinin 0,05'ten düşük olması nedeniyle Tamhane's T2 testi kullanılarak yukarıdaki çizelge elde edilmiştir.

Çizelge 4.19'a göre vergi denetmenlerinin hesap uzmanlarına göre aralarındaki ortalamalarının farkı 2,601; gelirler kontrolörlerine göre 2,249; vergi müfettişlerine göre 0,028 ve hata düzeyleri 0,05'in altındadır. Vergi müfettişlerinin ise hesap uzmanları ile aralarındaki ortalama farkı 2,572; gelirler kontrolrleriyle 2,221 olmakta ve hata düzeyleri 0,05'in altında bulunmaktadır. Bu farklılık, hesap uzmanları ve gelirler kontrolörlerinin rapor değerlendirme komisyonlarını bir

denetleme mekanizması gibi görmelerinden kaynaklanmaktadır. Bu nedenle hesap uzmanları ve gelirler kontrolörleri rapor okuma komisyonlarının zaman kaybı yaratarak vergi incelemesindeki etkinliğe zarar vereceği düşüncesindedirler.

Ankette vergi müfettişlerine yöneltilen, “*İncelemelerin süreye bağlanması, müfettişleri kısıtlamaktadır.*” Sorusuna vergi müfettiş yardımcıları, vergi müfettişleri ve başmüfettişlerin verdikleri cevaplar arasında da anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir.

Çizelge 4.20. Değişkenlerin vergi müfettişlerinin unvanlarına göre ANOVA testi istatistikleri

(I) Unvan	(J) Unvan	Ortalamalar arasındaki fark	Std. hata	Sig.
Vergi Müfettiş Yardımcısı	Vergi Müfettişi	-,126	,269	,955
	Baş Müfettiş	,340	,284	,558
Vergi Müfettişi	Vergi Müfettiş Yardımcısı	,126	,269	,955
	Baş Müfettiş	,466*	,168	,018
Baş Müfettiş	Vergi Müfettiş Yardımcısı	-,340	,284	,558
	Vergi Müfettişi	-,466*	,168	,018

Soruya verilen yanıtların vergi müfettiş yardımcıları, vergi müfettişleri ve başmüfettişler arasındaki dağılımı analiz edilirken öncelikle anova testinin p değerinin 0,05'ten küçük olduğu tespit edilmiştir. Daha sonra varyansların homojenliğine bakılmış ve p değerinin 0,05'ten düşük olması nedeniyle Tamhane's T2 testi kullanılarak yukarıdaki çizelge elde edilmiştir.

Çizelge 4.20'ye göre vergi müfettişleri ile başmüfettişler arasındaki ortalama farkı 0,466 olup hata düzeyleri 0,05'in altında bulunmaktadır. Vergi müfettişleri başmüfettişlere göre vergi incelemesine getirilen sürenin müfettişleri kısıtladığını düşünmektedir. Bunun nedeni, başmüfettişlerin tecrübeleri ve bilgi birikimleriyle vergi müfettişlerinden daha hızlı çalışmalarını olarak yorumlanabilmektedir. Yukarıdaki açıklamalarda da değinildiği üzere vergi incelemesinde deneyim oldukça önemli bir unsur olmaktadır.

Ankette vergi müfettişlerine yöneltilen, “*İnceleme sonucunda yapılan tahsilat tutarı, tarhiyat tutarına göre düşük olduğu işime olan güvenim azalmaktadır.*” Sorusuna vergi müfettiş yardımcıları, vergi müfettişleri ve başmüfettişlerin verdikleri cevaplar arasında da anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir.

Çizelge 4.21. Değişkenlerin vergi müfettişlerinin unvanlarına göre ANOVA testi istatistikleri

(I) Unvan	(J) Unvan	Ortalamalar arasındaki fark	Std. hata	Sig.
Vergi Müfettiş Yardımcısı	Vergi Müfettişi	,283	,264	,534
	Baş Müfettiş	-,254	,263	,598
Vergi Müfettişi	Vergi Müfettiş Yardımcısı	-,283	,264	,534
	Baş Müfettiş	-,537*	,170	,005
Baş Müfettiş	Vergi Müfettiş Yardımcısı	,254	,263	,598
	Vergi Müfettişi	,537*	,170	,005

Soruya verilen yanıtların vergi müfettiş yardımcıları, vergi müfettişleri ve başmüfettişler arasındaki dağılımı analiz edilirken öncelikle anova testinin p değerinin 0,05'ten küçük olduğu tespit edilmiştir. Daha sonra varyansların homojenliğine bakılmış ve p değerinin 0,05'ten yüksek olması nedeniyle Tukey testi uygulanarak yukarıdaki çizelge elde edilmiştir.

Çizelge 4.21'e göre başmüfettişler ile vergi müfettişleri arasındaki ortalama farkı 0,537 olmakta ve hata düzeyleri 0,05'in altındadır. Başmfettişler tahsilat tutarının tarhiyat tutarından düşük düzeyde olmasının işlerine olan güvenini azalttıklarını söylemişlerdir. Deneyimin ve uzmanlığın vergi incelemesinin etkinliğindeki önemi düşünüldüğünde başmüfettişlerin bu düşünceye sahip olmaları incelemede etkinliği olumsuz etkileyen bir unsur olmaktadır.

Ankette vergi müfettişlerine yöneltilen, “*Bulduğum matrah farkları çoğunlukla mükelleflerin kaşakçılığa eğiliminden kaynaklanmaktadır.*” Sorusuna vergi müfettiş yardımcıları, vergi müfettişleri ve başmüfettişlerin verdikleri cevaplar arasında da anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir.

Çizelge 4.22. Değişkenlerin vergi müfettişlerinin unvanlarına göre ANOVA testi istatistikleri

(I) Unvan	(J) Unvan	Ortalamalar arasındaki fark	Std. hata	Sig.
Vergi Müfettiş Yardımcısı	Vergi Müfettişi	-,519*	,208	,035
	Baş Müfettiş	-,145	,207	,761
Vergi Müfettişi	Vergi Müfettiş Yardımcısı	,519*	,208	,035
	Baş Müfettiş	,374*	,134	,016
Baş Müfettiş	Vergi Müfettiş Yardımcısı	,145	,207	,761
	Vergi Müfettişi	-,374*	,134	,016

Soruya verilen yanıtların vergi müfettiş yardımcısı, vergi müfettişleri ve başmüfettişler arasındaki dağılımı analiz edilirken öncelikle anova testinin p değerinin 0,05'ten küçük olduğu tespit edilmiştir. Daha sonra varyansların homojenliğine bakılmış ve p değerinin 0,05'ten yüksek olması nedeniyle Tukey testi uygulanmıştır.

Çizelge 4.22'ye göre vergi müfettişleri ile başmüfettişler arasındaki ortalama farkı 0,374; vergi müfettiş yardımcısı arasındaki ortalama farkı 0,519 olmakta ve hata düzeyleri 0,05'in altındadır. Vergi müfettişleri, başmüfettiş ve vergi müfettiş yardımcısına nazaran mükelleflerin bilinçsizlik ya da yanlış uygulamalar nedeniyle değil bilinçli olarak vergi ödemekten kaçtıklarını düşünmektedirler.

4.2.4.2. Mali müşavirler için yapılan varyans analizleri

Ankette mali müşavirlere yöneltilen, “*Vergi incelemesi sonucunda mükelleflere yapılan yanlışlıklar hakkında bilgi verilmekte, inceleme öğretici özellik taşımaktadır.*” Sorusuna mesleği icra etme sürelerine (deneyim) göre verdikleri cevaplar arasında anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir.

Çizelge 4.23. Değişkenlerin mali müşavirlerin deneyimlerine göre ANOVA testi istatistikleri

(I) Deneyim	(J) Deneyim	Ortalamalar arasındaki fark	Std. hata	Sig.
0-5 yıl	6-10 yıl	-,232	,306	,942
	11-15 yıl	-,089	,465	1,000
	16-20 yıl	1,018	,491	,241
	21 yıl ve üzeri	1,411*	,399	,006
6-10 yıl	0-5 yıl	,232	,306	,942
	11-15 yıl	,143	,470	,998
	16-20 yıl	1,250	,496	,096
	21 yıl ve üzeri	1,643*	,405	,001
11-15 yıl	0-5 yıl	,089	,465	1,000
	6-10 yıl	-,143	,470	,998
	16-20 yıl	1,107	,607	,367
	21 yıl ve üzeri	1,500*	,535	,049
16-20 yıl	0-5 yıl	-1,018	,491	,241
	6-10 yıl	-1,250	,496	,096
	11-15 yıl	-1,107	,607	,367
	21 yıl ve üzeri	,393	,558	,955
21 yıl ve üzeri	0-5 yıl	-1,411*	,399	,006
	6-10 yıl	-1,643*	,405	,001
	11-15 yıl	-1,500*	,535	,049
	16-20 yıl	-,393	,558	,955

Soruya verilen yanıtların mesleği icra etme süresine göre dağılımı analiz edilirken öncelikle anova testinin p değerinin 0,05'ten küçük olduğu tespit edilmiştir. Daha sonra varyansların homojenliğine bakılmış ve p değerinin 0,05'ten yüksek olması nedeniyle Tukey testi kullanılarak yukarıdaki çizelge elde edilmiştir.

Çizelge 4.23'e göre 0-5 yıl boyunca bu mesleği yapanların 21 yıl ve üzerinde meslekte bulunanlara göre aralarındaki ortalamalarının farkı 1,411 ve hata düzeyi 0,05'in altındadır. 6-10 yıl boyunca meslekte bulunanların 21 yıl ve üzerinde meslekte bulunanlara göre aralarındaki ortalamalarının farkı 1,643 ve hata düzeyi 0,05'in altındadır. 11-15 yıl boyunca meslekte bulunanların 21 yıl ve üzerinde meslekte bulunanlara göre aralarındaki ortalamalarının farkı ise 1,500 ve hata düzeyi 0,05'in altındadır. Çizelgeden çıkarılan sonuç; mali müşavirlik mesleğini 21

yıl ve üzerinde icra edenlerin diğer mali müşavirlere göre vergi incelemesinin öğretici özellik taşımadığını düşündükleri yönündedir.

Ankette mali müşavirlere yöneltilen, “*Vergi kaçırmaya yönelik yapılan işlemler, müfettişler tarafından mutlaka tespit edilmekte, gözden kaçan herhangi bir husus olmamaktadır.*” Sorusuna yaş gruplarına göre verdikleri cevaplar arasında anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir.

Çizelge 4.24. Değişkenlerin mali müşavirlerin deneyimlerine göre ANOVA testi istatistikleri

(I) Yaş grubu	(J) Yaş grubu	Ortalamalar arasındaki Fark	Std. hata	Sig.
20 - 29 yaş	30 - 39 yaş	,368	,318	,654
	40 - 49 yaş	,431	,379	,667
	50 yaş ve üzeri	1,118*	,358	,013
30 - 39 yaş	20 - 29 yaş	-,368	,318	,654
	40 - 49 yaş	,063	,337	,998
	50 yaş ve üzeri	,750	,313	,085
40 - 49 yaş	20 - 29 yaş	-,431	,379	,667
	30 - 39 yaş	-,063	,337	,998
	50 yaş ve üzeri	,688	,374	,263
50 yaş ve üzeri	20 - 29 yaş	-1,118*	,358	,013
	30 - 39 yaş	-,750	,313	,085
	40 - 49 yaş	-,688	,374	,263

Soruya verilen yanıtların yaş gruplarına göre dağılımı analiz edilirken öncelikle anova testinin p değerinin 0,05'ten küçük olduğu tespit edilmiştir. Daha sonra varyansların homojenliğine bakılmış ve p değerinin 0,05'ten yüksek olması nedeniyle Tukey testi kullanılarak yukarıdaki çizelge elde edilmiştir.

Çizelge 4.24'e göre 20-29 yaş aralığında bulunan mali müşavirler ile 50 yaş ve üzerindeki mali müşavirler arasındaki ortalama farkı 1,118 olmakta ve hata düzeyleri 0,05'in altında bulunmaktadır. 20-29 yaş aralığında bulunan mali müşavirler mesleğe yeni başlamış olan kişilerdir. Bu durum mali müşavirlerin mesleğe başladıklarında vergi incelemesine olan güvenlerinin ve yapılacak hataların inceleme elemanı tarafından tespit edileceği düşüncesinde bulunurken;

zamanla bu düşüncenin yok olması ve incelemeye olan güvenin azaldığını göstermektedir.

Ankette mali müşavirlere yöneltilen, “*İnceleme birimleri arasındaki birliğin sağlanması mükelleflerin incelemeye olan güvenini artırmıştır.*” Sorusuna mesleği icra etme sürelerine (deneyim) göre verdikleri cevaplar arasında anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir.

Çizelge 4.25. Değişkenlerin mali müşavirlerin deneyimlerine göre ANOVA testi istatistikleri

(I) Deneyim	(J) Deneyim	Ortalamalar arasındaki fark	Std. hata	Sig.
0-5 yıl	6-10 yıl	,345	,279	,729
	11-15 yıl	1,270 [*]	,431	,033
	16-20 yıl	,895	,431	,241
	21 yıl ve üzeri	1,312 [*]	,370	,006
6-10 yıl	0-5 yıl	-,345	,279	,729
	11-15 yıl	,925	,433	,215
	16-20 yıl	,550	,433	,710
	21 yıl ve üzeri	,967	,372	,079
11-15 yıl	0-5 yıl	-1,270 [*]	,431	,033
	6-10 yıl	-,925	,433	,215
	16-20 yıl	-,375	,544	,958
	21 yıl ve üzeri	,042	,497	1,000
16-20 yıl	0-5 yıl	-,895	,431	,241
	6-10 yıl	-,550	,433	,710
	11-15 yıl	,375	,544	,958
	21 yıl ve üzeri	,417	,497	,918
21 yıl ve üzeri	0-5 yıl	-1,312 [*]	,370	,006
	6-10 yıl	-,967	,372	,079
	11-15 yıl	-,042	,497	1,000
	16-20 yıl	-,417	,497	,918

Soruya verilen yanıtların mesleği icra etme süresine göre dağılımı analiz edilirken öncelikle anova testinin p değerinin 0,05'ten küçük olduğu tespit edilmiştir. Daha sonra varyansların homojenliğine bakılmış ve p değerinin 0,05'ten yüksek olması nedeniyle Tukey testi kullanılarak yukarıdaki çizelge elde edilmiştir.

Çizelge 4.25'e göre 0-5 yıl boyunca bu mesleği yapanların 11-15 yıl meslekte bulunanlara göre aralarındaki ortalamalarının farkı 1,270; 21 yıl ve üzerinde meslekte bulunanlarla aralarındaki ortalamasının farkı ise 1,312 olup hata düzeyleri 0,05'in altında bulunmaktadır. Bu analiz bir önceki analizi destekler niteliktedir. Mesleğe yeni başlayanlar kıdemli çalışanlara göre vergi incelemesine daha çok güvenmekte, vergi incelemesinde birliğin sağlanmasının mükellefin incelemeye olan güvenini artırdığını söylemektedirler.

Ankette mali müşavirlere yöneltilen, “*Vergi incelemesinin temel amacı matrah farkı çıkararak kamu gelirlerini artırmaktır.*” Sorusuna yaş gruplarına göre verdikleri cevaplar arasında anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir.

Çizelge 4.26. Değişkenlerin mali müşavirlerin yaş gruplarına göre ANOVA testi istatistikleri

(I) Yaş grubu	(J) Yaş grubu	Ortalamalar arasındaki fark	Std. hata	Sig.
20 - 29 yaş	30 - 39 yaş	,217	,366	,934
	40 - 49 yaş	,612	,440	,508
	50 yaş ve üzeri	1,300*	,415	,012
30 - 39 yaş	20 - 29 yaş	-,217	,366	,934
	40 - 49 yaş	,396	,394	,747
	50 yaş ve üzeri	1,083*	,366	,020
40 - 49 yaş	20 - 29 yaş	-,612	,440	,508
	30 - 39 yaş	-,396	,394	,747
	50 yaş ve üzeri	,688	,440	,405
50 yaş ve üzeri	20 - 29 yaş	-1,300*	,415	,012
	30 - 39 yaş	-1,083*	,366	,020
	40 - 49 yaş	-,688	,440	,405

Soruya verilen yanıtların yaş gruplarına göre dağılımı analiz edilirken öncelikle anova testinin p değerinin 0,05'ten küçük olduğu tespit edilmiştir. Daha sonra varyansların homojenliğine bakılmış ve p değerinin 0,05'ten yüksek olması nedeniyle Tukey testi kullanılarak yukarıdaki çizelge elde edilmiştir.

Çizelge 4.26'ya göre 20-29 yaş aralığında bulunan mali müşavirler ile 50 yaş ve üzerindeki mali müşavirler arasındaki ortalama farkı 1,300; 30-39 yaş aralığında

bulunan mali müşavirler ile 50 yaş ve üzerindeki mali müşavirler arasındaki ortalama farkı 1,083 olmakta ve hata düzeyleri 0,05'in altında bulunmaktadır. Bu analiz yaş grubu itibariyle daha küçük olan müşavirlerin vergi incelemesinin kamu gelirlerini artırma amacına sahip olduğunu, yaşı daha yüksek olan müşavirlerin ise vergi incelemesinin amacının bu olmadığını düşündüklerini göstermektedir.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergi incelemesi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun tespiti için yapılmakta olup vergi incelemesinin amacı, mükellefleri cezalandırmak veya korkutmak değil vergilerini doğru bir şekilde beyan edip ödemelerini sağlamaktır. Vergi incelemesi mükelleflerin vergisel işlemlerde yaptıkları hataların düzeltilmesi, vergi kaçakçılığının önlenmesi, kamu gelirlerinden olan vergi gelirlerindeki azalmanın engellenmesi açısından önemli bir yere sahip bulunmaktadır.

Vergi incelemesine getirilen yeni düzenleme ile birlikte inceleme daha sistematik bir hale getirilmeye çalışılmıştır. İnceleme yapan elemanların tek bir çatı altında toplanması, kıdem ve özlük haklarının eşitlenmesi vergi incelemesinde çok başlılığın önlenmesi, karışıklıkların sona ermesi ve mükelleflerin incelemeye olan güvenlerinin artması açısından önemli bir gelişme niteliğindedir.

Vergi incelemesinde yapılan bu yeni düzenlemenin vergi müfettişleri ve mali müşavirler açısından etkileri, sistemde gördükleri aksaklıklar ve olumlu buldukları uygulamalar anket yapılarak çalışmada analiz edilmiştir. Vergi incelemesinde birleşme, incelemenin süreye bağlanması, yeni düzenlemeyle oluşturulan rapor değerlendirme komisyonları, vergi müfettişlerinin özlük hakları, uzlaşma, af ve ceza müesseselerinin vergi incelemesinin etkinliğine olan yansımaları değerlendirilmiş, vergi incelemesinin taraflarının bu konudaki düşünceleri yapılan anketlerle ölçülmeye çalışılmıştır. Bunun sonucunda şu faktörler dikkat çekici bulunmuştur.

Vergi incelemesinde birleşmeye karşı mali müşavirler olumlu yönde görüş bildirirken, vergi müfettişlerinin yarısının bu kanaatte olduğu dikkat çekmiştir. Vergi müfettişlerinden, eski hesap uzmanı ve gelirler kontrolörü unvanına sahip olanlar birleşmenin etkili olmadığını düşünürken, vergi denetmenleri ve kurul kurulduktan sonra göreve alınan vergi müfettişleri incelemeye birleşmenin olumlu katkı yaptığını söylemektedirler. Hesap uzmanları ve gelirler kontrolörlerinin bu konuda farklı düşüncelerinin sebebinin ne olduğu, çalışmanın kısıtını oluşturmaktadır. Bu konu ayrıca ele alınarak değerlendirilmelidir.

Vergi incelemesine getirilen en önemli düzenlemelerden biri, incelemenin süreye bağlanmasıdır. Vergi incelemesine getirilen süre kısıtı incelenen mükelleflerin incelemenin daha kısa sürede bitirilmesi ile işinde olan itibarını kaybetmemesi ve incelemenin işini etkilemesini en aza indirdiği için mükellef açısından olumlu bir uygulama olmaktadır. Müfettişler açısından başlatılan incelemenin en kısa sürede bitirilmesi daha fazla inceleme imkanı sağlayacağı için yerinde bir uygulama olacaktır. Ankete katılan müfettişlerin bir kısmı getirilen süre kısıtlamasının kendilerini sınırladığını düşünse de deneyim sahibi müfettişlerin bu düşüncede olmaması düşüncemizi destekler niteliktedir. Nitekim yapılan ankette mali müşavirlerin de incelemenin süreye bağlanmasının inceleme sayısı ve sıklığını artırdığı görüşünü desteklediği ortaya çıkmıştır.

Vergi incelemesine getirilen diğer bir yeni düzenleme de rapor değerlendirme komisyonlarıdır. Rapor değerlendirme komisyonları eski unvanları, hesap uzmanı ve gelirler kontrolörü olan müfettişler tarafından olumlu karşılanmamaktadır. Buna karşın vergi denetmenleri ve vergi müfettişlerinin bu komisyona karşı düşünceleri hata sayısını azaltarak verimliliği artırdığı yönündedir.

Vergi incelemesine alınacak olan mükellefin risk analiziyle belirlenmesi de yeni sistemin olumlu uygulamalarından biri olmaktadır. Risk analizi sayesinde mükellefler rastgele incelemeye alınmamakta, sistemin riskli olarak belirlediği mükellefler vergi incelemesine tabi tutulmaktadır. Bu uygulama ile riskli olan mükelleflerin incelemeye alınması sağlanarak vergi müfettişlerinin zaman kaybı önlenmiş olmaktadır.

Risk analiziyle birlikte ihbar ve incelemeleri değerlendirme komisyonu da müfettişlerin zaman kaybını önlemeye yardımcı olan bir uygulamadır. İhbar ve incelemeleri değerlendirme komisyonu, vergi ihbarlarını değerlendirerek sahte ihbarların tespitini yapmakta ve bu yolla müfettişlerin zaman ve maliyet kaybını azaltarak incelemede etkinliğin sağlanmasına yardımcı olmaktadır.

Vergi müfettişlerinin elde ettikleri ücretin az olması mesleği istenilen bir meslek yapmaktan uzaklaştırarak donanımlı elemanların kaybedilmesi ihtimalini taşımaktadır. Öyle ki yapılan anket çalışmasında da özellikle deneyimli müfettişler

daha yüksek ücretli iş teklifi aldıklarında işten ayrılacaklarını belirtmişlerdir. Bu kurum açısından deneyimli ve donanımlı eleman anlamına gelmekte ve bu kişilerin kaybı vergilemede etkinliğin ve verimliliğin azalmasına neden olmaktadır. Bu nedenle vergi müfettişlerinin ücretlerinde bir iyileştirme yapılması veya yapılan incelemelere prim uygulaması meslekteki ücret sorununa çözüm getirebilecektir.

Deneyimli eleman fazlalığı ise vergi incelemelerinin daha hızlı ve etkin şekilde yapılmasına yardımcı olarak inceleme oranını artıracaktır. Vergi inceleme oranına baktığımızda %2'lerde bir inceleme oranına sahip bulunmaktayız. Bu oran oldukça düşük bir orandır. Vergi inceleme oranının artırılması ise mükellef başına düşen vergi müfettişini artırmakla mümkün olacaktır. Bu nedenle mesleğin cazip hale getirilerek yapılan kapsamlı sınavlarla donanımlı elemanlar istihdam edilmesi vergi inceleme oranları ve etkinliğinin artırılmasına yardımcı olacaktır.

Vergi incelemesinin etkinliğini ve verimliliğini etkileyen bir diğer unsur, vergi cezalarının caydırıcılığıdır. Vergi incelemesi sonrasında kesilen cezalar azımsanmayacak düzeyde olmakla birlikte, vergi sistemimizde bulunan ceza azaltıcı mekanizmalar cezaların caydırıcılığını azaltmaktadır. Yapılan anket çalışmasına katılan müşavirler de daha önce vergi incelemesi geçirip ceza alan mükelleflerin vergi ödeme konusunda daha dikkatli davrandıklarını belirtmişlerdir. Bu nedenle vergi incelemesi sonrasında ortaya çıkan matrah farklarına uygulanan cezaların azaltılmaması veya herhangi bir indirim ya da af uygulamasına tabi tutulmaması, mükellefin daha dikkatli davranmasını ve vergi konusunda hassas olmasını sağlayacak, bu durum vergi incelemesinin etkinliğini artırırken vergi hasılatlarındaki verimliliği de olumlu etkileyecektir.

Vergi cezalarını azaltan bir diğer uygulama ise uzlaşma müessesesidir. Uzlaşma müessesesiyle vergi asıllarının önemli bir bölümü, vergi cezalarının ise neredeyse tamamı silinebilmektedir. Uzlaşma bir pazarlık şeklinde yapılmakta, mükellef veya temsilcisi vergi aslı ve cezasını indirilebileceği son noktaya kadar indirmektedir. Uzlaşma ile vergi ve cezalara ilişkin olarak bu denli büyük oranlarda indirim yapılması veya cezaların tamamen silinmesi, mükelleflere vergi ödememe fikrini aşılama ile birlikte vergi incelemesi geçirse bile uzlaşma müessesesinden yararlanıp vergi ve cezadan kurtulma düşüncesi yaratarak hem vergiye uyumu

azaltacak hem de vergi incelemesine olan güveni sarsacaktır. Uzlaşmanın incelemenin etkinliğine zarar verdiği düşüncesi ankete katkıda bulunan müfettişler ve mali müşavirler tarafından da onaylanmıştır.

Vergi incelemesine olan güvenin sarsılmasına vergi afları da neden olmaktadır. Özellikle ülkemizde sık sık vergi aflarının çıkarılması, mükellefin vergiye olan bakışını olumsuz etkilemekte, vergisel yükümlülüklerini yerine getirmede daha sorumsuz davranmalarına yol açmaktadır. Öyle ki vergi müfettişlerinin neredeyse tamamı, uygulanan ankette, afların vergi incelemesinin etkinliğini olumsuz etkilediği yönünde görüş bildirmişlerdir. Yapılan ankete katılan mali müşavirlerin büyük bir çoğunluğu ise çıkarılan afların mükelleflerin vergi konusunda özensiz davranmalarına neden olduğunu belirtmişlerdir. Vergi müfettişlerinin oldukça büyük bir kısmı ise vergi afların vergi incelemesinin etkinliği olumsuz etkilediğini belirtmişlerdir. Çıkarılan aflar mükelleflerde af çıkarılabilir düşüncesi yaratarak vergilerini zamanında ödememelerine neden olmaktadır. Bu nedenle sık sık vergi afları çıkarılmamalı, vergi afları kamu geliri sağlamak amacı gütmemelidir.

Vergi incelemesinin verimliliğine katkıda bulunmak için öncelikle vergi müfettişlerinin ekonomik durumlarını artırıcı mekanizmalar getirilebileceği düşüncesindeyiz. MASAK incelemelerinde olduğu gibi inceleme sonrasında pirim verilmesi veya bulunan matrah farkı üzerinden yüzde olarak pirim uygulaması müfettişlerin mali durumlarında iyileştirme sağlayacaktır. Bu şekilde meslek cazip bir meslek haline getirilerek meslekte donanımlı elemanların istihdamı sağlanabilecektir.

Vergi incelemesinin etkinliğini olumsuz etkileyen; mükelleflerin, vergi bilinci, vergi ahlakı ve vergiye gönüllü uyumunu zedeleyen uygulamalardan olan vergi afların sık sık çıkarılmaması da vergi incelemesinde etkinliği artıracaktır.

Vergi inceleme raporu üzerine yapılan tarhiyat öncesi uzlaşmada ise vergi aslında indirim yapılmaksızın, ceza oranlarının en fazla % 5'inin indirime konu olması mükelleflerin vergi incelemesine karşı görüşlerinin olumlu yönde değişmesini sağlayarak, inceleme gelse bile cezadan kurtulurum düşüncesini ortadan kaldıracaktır. Bu da vergi incelemesini olumsuz etkileyen bir uygulama olan

uzlaşma müessesesinin daha etkin işlemesine ve vergi incelemesindeki etkinliği ve verimliliğin azaltmamasını sağlayacaktır.

KAYNAKLAR

- Akbey, F. (2014). Türkiye’de Vergi Denetimi ve Gelirleri Üzerine Bir İnceleme. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 29(1), 63-103.
- Akdoğan, A. (1979). *Vergi İncelemesi*. Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Yayın No: 127.
- Akdoğan, A. (2011). *Kamu Maliyesi*. (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 14. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, A. (2013). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 11. Baskı) Ankara: Gazi Kitabevi.
- Aksoy, Ş. (1998). *Kamu Maliyesi*. İstanbul: Filiz Yayınevi.
- Alligham, M.G., Sandmo, A. (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics* 1,323-338.
- Alpar, R. (2011). *Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistiksel Yöntemler*. (3. Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.
- Aslan, A. (1997). Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu. *Vergi Dünyası Dergisi*, 185, 3-7.
- Ataç, B. (2009). *Maliye Politikası*. (Gözden Geçirilmiş Sekizinci Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Avrupa Birliği Ülkelerinde Seçilmiş Vergi Uygulamaları ve Uyum Çalışmaları. (1994). İstanbul: İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları, Yayın No: 129.
- Aykın, H. (2011). Vergi İncelemesi Ne Zaman Başlar? Vergi İncelemesine Başlama Tutanağında Mükellefin İmzasının Olmaması İncelemeye Engel Midir?. *Yaklaşım Dergisi*, 220, 27-32.
- Bahar, C. O. (2002). Genel olarak uzlaşma müessesesi ve tarh zamanaşımının son üç ayında uzlaşma. *Vergi Dünyası Dergisi*, 255, 161-165.
- Baş, H. (1990). Sayıştay Denetiminin Etkinlik ve Verimliliği. Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği. Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No: 1990/308.
- Başaran Yavaşlar, F. (2010). Türk Hukuku’nda Vergi İncelemesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 261, 87-108.
- Başaran Yavaşlar, F. (2011). *Gelir Vergilendirilmesinin Temelleri*. Ankara: Seçkin Yayınevi.

- Baykara, B. (2010). Vergi İncelemesinde 6009 Sayılı Kanun'dan Önceki ve Sonraki Durum ve Değerlendirilmesi – I. *Yaklaşım Dergisi*, 214, 277-282.
- Benlikol, S., Akgür, M. (2002). *Avrupa Birliği'nde Kayıtdışı Faaliyetlerin Kontrolü ve Denetimi*. İstanbul: İTO Yayın No: 2002/14.
- Bilici, N. (2012). *Vergi hukuku*. (Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 28. Bası) Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Can, İ. (1981). Türkiye'de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi. *Maliye Dergisi*, 53, 65-88.
- Can, İ. (2004). Almanya'da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri. *Maliye Dergisi*, 145, 37-96.
- Çetin, G. (2007). Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 14(2), 171-187.
- Çoban, R. (2008). *Türk Vergi Sisteminde Kurumlar Vergisinin Vergi Hasılatına Etkisi*, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Doğan, M. (2010). *Türkiye'de Vergi Denetiminin Mükellefler Üzerindeki Etkisi (Manisa İli Vergi Mükelleflerinin Denetime Bakışı Üzerine Bir Anket Çalışması)*. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Manisa.
- Doğrusöz, M. E. (2003). Vergi Hukukunda Arama. *Yaklaşım Dergisi*, 132,183-189.
- Duran, M. (2004). ABD'de Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yapısı. *Vergi Sorunları Dergisi*, 192, 30-37.
- Edizdoğan, N., Gümüş, E. (2013). Vergi Afları ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 164, 99-119.
- Edizdoğan, N., Taş, M., Çelikkaya, A. (2007). *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Erdem, M., Şenyüz, D., Tatlıoğlu, İ. (2003). *Kamu Maliyesi*. (3. Basım) Bursa: Ekin Yayınevi.
- Erdem, T. (2007). Vergi Cezaları Yönünden Uzlaşmanın Kapsamı. *Vergi Sorunları Dergisi*, 223, 41-57.
- Erdem, T. (2011). *6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Genç, Y., Yaşar, R. (2009). Vergilemede Adalet ve Etkinlik İlişkisi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 338, 34-40.

- Gerçek, A. (2002). Çağdaş Ülkelerde Gelir İdarelerinin Yeniden Yapılanmasına Yönelik Çalışmalar. *Çağdaş Bir Vergi Ortamı Oluşturmak İçin; Türkiye'de Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Nasıl Yapılmalıdır?*. Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, Yayın No:13.
- Gerçek, A. (2009). *Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünü, Bugünü ve Yarını*. (Vergi Sorunları Dergisi, 254. Sayı Özel Eki). İstanbul: Kurtiş Matbaacılık.
- Gök, M., Biyan, Ö., Akar S. (2013). Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 34 (1), 269-292.
- Gökbunar, R., Utkuseven, A., Tezcan, K. (2002). *Yeniden Yapılanma Veya Yeniden Yapılanma: Vergi İdaresi Ve Denetimi İçin İşte Bütün Mesele Bu*, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayını.
- Gökmen, N., Güleç, A. (2001). Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminde Etkinlik ve Verimlilik Nasıl Sağlanır?. *Vergi Dünyası Dergisi*, 238, 35-41.
- Gül, Z. M. (2002). Vergi İncelemelerinde Uzmanlaşmaya Gidilmesinde Amerika Birleşik Devletleri Örneği. *Vergi Sorunları*, 170, 61-66.
- Güneş, Ş. (2011). *Temel Vergi Rehberi ve Revizyon*. İstanbul: Süryay Sürekli Yayınlar.
- İnternet: Gelir İdaresi Başkanlığı. Gelir İdaresi Başkanlığının Tarihi Gelişimi. Web: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=103>, adresinden 30 Eylül 2014 tarihinde alınmıştır.
- İnternet: Kelecioğlu, M. A. Vergi Mevzuatımızda Temel Vergilendirme İlkelerine Uyum Sorunu. Web: <http://www.makelecioğlu.com/sitebuilder/mak/vi4.pdf> adresinden 15 Haziran 2014'de alınmıştır.
- İnternet: Toprak, M. B. (2011). Tam ve Sınırlı Vergi İncelemesi. *E-Yaklaşım Dergisi*, 219, Web: <https://uye.yaklasim.com/siparis-tipi?returnUrl=BuyMagazine.aspx?ID=2015&ContentID=12421>, adresinden 17 Mart 2014 tarihinde alınmıştır.
- İnternet: Yüce, M. (1999). Vergileme İlkeleri ve Ekonomik Konjonktür Açısından Deprem Vergilerinin Genel Bir Değerlendirmesi. *Mevzuat Dergisi*, 21. Web: <http://www.mevzuatdergisi.com/1999/09a/03.htm> adresinden 15 Mart 2014 tarihinde alınmıştır.
- İnternet: "What is the difference between the direct method and the indirect method for the statement of cash flows?" Web: <http://www.accountingcoach.com/blog/direct-and-indirect-method-cash-flows>, adresinden 01 Ekim 2014 tarihinde alınmıştır.

İnternet: <http://targetjobs.co.uk/careers-advice/job-descriptions/279167-tax-inspector-job-description>, adresinden 22 Mayıs 2014 tarihinde alınmıştır.

İnternet: http://www.dgi.gov.bf/fisc/page3_4.php, adresinden 20 Mayıs 2014 tarihinde alınmıştır.

İnternet: <http://www.hmrc.gov.uk/agents/compliance/appeals.htm>, adresinden 22 Mayıs 2014 tarihinde alınmıştır.

İnternet: <http://www.horwath.de/htmlpage/taxation/prin.htm>, adresinden 20 Mayıs 2014 tarihinde alınmıştır.

İnternet: <http://www.irs.gov/Businesses/Small-Businesses-&Self-Employed/IRS-Audits>, adresinden 22 Mayıs 2014 tarihinde alınmıştır.

İnternet: http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do;jsessionid=2DDC3582DD3CC7B0C7F5A0128E7A97E.tpj01v_2?idSectionTA=LEGISCTA000006163088&cidTexte=LEGITEXT000006069583&dateTexte=20140522, adresinden 22 Mayıs 2014 tarihinde alınmıştır.

İnternet: <http://www.qck.com/tax-investigations.html>, adresinden 22 Mayıs 2014 tarihinde alınmıştır.

İnternet: <https://www.bmf.gv.at/ministerium/aufgaben-organisation/aufgaben-organisation.html>, adresinden 25 Kasım 2013 tarihinde alınmıştır.

İnternet: <https://www.gov.uk/government/policies/reducing-tax-evasion-and-avoidance>, adresinden 29 Ocak 2014 tarihinde alınmıştır.

Kalaycı, Ş. (2010). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*. (5. Baskı). Ankara: Asil Yayın Dağıtım.

Karaboyacı, A. (2014). Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri. *TBB Dergisi*, 115, 211-242.

Karagözoğlu, H. F. (1977). *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*. Ankara: Ünal Matbaası.

Karyağdı, N. (2006). *Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi*. Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2006/371.

Kırbaş, S. (2000). *Vergi hukuku*. (18. Baskı) Ankara: Siyasal Kitabevi.

Kısakürek, M., Demir, M. (2006). Nakit Akım Tablosunun Hazırlanmasında Direkt – Endirekt Yöntem Tartışması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 30, 201-209.

Kızılot, Ş., Kızılot, Z. (2011). *Vergi ihtilafları ve çözüm yolları*. (Güncellenmiş 19. Baskı) Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

- Koçak, H. (1999). Aramalı Vergi İncelemesi ve Karşılaşılan Bir Sorun. *Vergi Dünyası Dergisi*, 213, 60-69.
- Leonard, H.B., Zeckhauser, R.J. (1986). Amnesty, Enforcement and Tax Policy. *Tax Policy and the Economy*, <http://www.nber.org/papers/w2096.pdf>, adresinden 12 Haziran 2014'de alınmıştır.
- Maliye bakanlığı gelirler genel müdürlüğü. (2001). *ABD iç gelir idaresi (IRS) incelemesi*. Ankara: Türk Tarih Kurumu.
- Meriç, M. (2013). *Devlet Borçları*. Ankara: Şafak Matbaacılık.
- Nakip, M. (2003). *Pazarlama Araştırmaları Teknikler ve (SPSS) Destekli Uygulamalar*. Ankara: Seçkin Kitabevi.
- NİU, Y. (2012). Tax Audit Productivity in New York State. *Journal of Economic and Social Measurement*, 37, 265-275.
- Oktar, S. A. (2011). *Vergi hukuku*. (Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 6. Baskı) İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Organ, İ. (2008). *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması Sorunlar, Çözüm Önerileri*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Orhun, A. H. (2005). Vergi İncelemesi. *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, 454, 84-86.
- Oruçoğlu, H., Yılmaz, N., Şengün, A., Kont Çobankara, F. (2005). Yeni Bir Bilgisayarlı Sıvı Filtrasyon Ölçüm Cihazının Güvenilirlik Analizi. *Cumhuriyet Üniversitesi Diş Hekimliği Fakültesi Dergisi*, 8(2), 98-104.
- Öncü H. (1994). *Eğitimde Ölçme ve Değerlendirme*. Ankara: Matser Basım San. Ve Tic. Ltd. Şti.
- Öner, E. (2005). *Amerika Birleşik Devletleri Federal Vergi İdaresi: IRS*. Ankara: Maliye Bakanlığı Yayınları, Yayın No: 2005/366.
- Örsdemir, A.V. (2002). *Üçüncü Binyılda Özelleştirme ve Yeni Yönetim Paradigması*. Kırıkkale: Kırıkkale Ticaret ve Sanayi Odası Yayınları., 20.
- Özbalcı, Y. (2002). *Vergi Davaları*. Ankara: Oluş Yayıncılık.
- Özbilen, Ş. (2010). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Punch, K.F. (2011). *Sosyal Araştırmalara Giriş*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Ross, M.J. (2012). Local Government Property Tax Amnesty Programs: Structures and Themes. *Public Finance and Management*, 12(2), 146-173.

- Saraç, O. (2005). Vergi İncelemesi-1. *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, 434, 112-115.
- Savaş, A. (2009). İktisadi, Sosyal ve İdari Açından Vergileme İlkeleri. *Vergi Dünyası Dergisi*, 335, 179-188.
- Sivrekli Demircan, E. (2004). Türkiye’de 1980 Sonrası Dönemde Kamu Mali Yönetiminde Uygulanan Vergi Politikaları. *Vergi Sorunları Dergisi*, 195, 164-183.
- Sonsuzoğlu, E. (1995). Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Usulü ve Yargısal Çözüm. *Vergi Dünyası Dergisi*, 167, 136-145.
- Söyler, İ. (2005). Vergilemede Genellik İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 289, 124-130.
- Şahin, H. (2000). Vergi Hatalarından Kaynaklanan Ve Düzeltme Yoluyla Tarhiyatı Gerektiren Vergilerde Gecikme Faizi. *Yaklaşım Dergisi*, 89, 106-112.
- Şahin, T. (2011). 6009 Sayılı Kanun’dan Sonra Vergi İncelemesinden Kaynaklanan Sorumluluk. *Yaklaşım Dergisi*, 217, 65-70.
- Şahin, T. (2012). Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yerin İnceleme Süresi ve Gecikme Faizi Uygulamasına Etkileri. *Yaklaşım Dergisi*, 235, 23-28.
- Şahin, T. (2013). Vergi İncelemesi İçin Alınan Defter ve Belgelerin Geri Verilmediği Durumlara İlişkin Tartışmalı Bir Durum. *Yaklaşım Dergisi*, 246, 22-29.
- Şeker, N. (1994). *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*. İstanbul: Beta Yayınevi.
- Şenyüz, D. (2011). *Vergi Ceza Hukuku*. (5. Baskı) Bursa: Ekin Yayınevi.
- Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek, A. (2011). *Vergi Hukuku*. (2. Baskı). Bursa: Ekin Yayınevi.
- Şin, S. (2005). *Avrupa Birliği Ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi Ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları*. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası, Yayın No: 2005-17.
- Tekin, F., Çelikkaya, A. (2011). *Vergi Denetimi*. Ankara : Seçkin Yayıncılık
- Tokat, Y. (2012). Matrah Kaynaklı Vergi Hatasının Düzeltilmesi ve Vergi İncelemesi. *Yaklaşım Dergisi*, 236, 51-53.
- Tosuner, M., Arıkan, Z. (2006). *Vergi Usul Hukuku*. (7. Bası). İzmir: 2006
- Tunçer, M. (2002). Hükümet-Birey ilişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 57(3), 107-128.
- Türgay, T. (2011). Kamu Gelirleri ve Vergi Politikaları. A. Kökocak (Editör). *Kamu Ekonomisi*. Bursa: Ekin Yayınevi.

- Uçkan, S. (2010). *Türkiye’de Vergi İncelemesi*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Uluatam, Ö. (2003). *Kamu Maliyesi*. (8. Baskı) Ankara: İmaj Yayıncılık.
- Witte, A.D., Woodbury, D.F. (1985). The Effect of Tax Law and Tax Administration on Tax Compliance: The Case of the U.S. Individual Income Tax. *National Tax Journal*, 38, 1-13.
- Yetkiner, E. (2001). ABD’de Yapılan Vergi İncelemelerinde Dolaylı İspat Yöntemi ile Beyan Edilmeyen Gelirin Tespiti. *Yaklaşım Dergisi*, 98, 82-86.
- Yıldırım, A. H. (2011). Vergi Denetiminde Etkinlik Nasıl Artırılabilir?. *Vergi Sorunları Dergisi*, 271,31-44.
- Yıldırım, M. (2008). Vergilemede Adalet ve Etkinlik Arayışları. *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, 505, 55-61.

EKLER

EK-1. Vergi müfettişleri için hazırlanan anket formu

**“VERGİ İNCELEMESİNİN VERGİLEMEDE VERİMLİLİK AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ VE ANALİZİ” HAKKINDA AKADEMİK AMAÇLI
ANKET ÇALIŞMASI**

Bu anket çalışması, yüksek lisans tezine esas teşkil etmek amacıyla vergi müfettişlerinin vergi incelemesi konusundaki görüş ve önerilerini tespit etmek için yapılmaktadır. Çalışmada, kimlik bilgileriniz istenilmediğinden cevaplarınızı herhangi bir endişe duymadan vermenizi rica eder, çalışmaya yaptığınız katkılar için teşekkr ederim.

Arş. Gör. Funda BUZ

Gazi Üniversitesi

KİŞİSEL BİLGİLER

Cinsiyetiniz:

- a. Erkek b. Bayan

Medeni durumunuz:

- a. Evli b. Bekar

Eğitim düzeyiniz:

- a. Lisans b. Yüksek Lisans c. Doktora

Yaş grubunuz:

- a. 20 - 29 yaş b. 30 - 39 yaş
c. 40 - 49 yaş d. 50 yaş ve zeri

Kurumdaki unvanınız:

- a. Vergi müfettiş yardımcısı b. Vergi müfettişi c. Baş müfettiş

Kurumdaki müfettişlik grubunuz:

- a. a grubu b. b grubu c. c grubu d.  grubu

Bağlı olduğunuz il

- a. Ankara b. İstanbul c. İzmir d. Diğer

Vergi mfettişliğinden önceki unvanınız:

- a. Maliye Müfettişi b. Hesap Uzmanı
c. Gelirler Kontrolörü d. Vergi Denetmeni e. Hiçbiri

Kurumda bulunma süreniz:

- a. 0 – 5 yıl b. 6 – 10 yıl
c. 11 – 15 yıl d. 16 – 20 yıl e. 21 yıl ve zeri

Kariyeriniz boyunca aldığınız toplam ödül sayısı:

- a. Hiç almadım b. 1-3 c. 4-6 d. 6'dan fazla

En az 3 ay süresince mesleki nedenlerle yurtdişında bulundunuz mu?:

- a. Evet b. Hayır

EK-1. (devam) Vergi müfettişleri için hazırlanan anket formu

Aşağıdaki bölümde, vergi incelemesi hakkında çeşitli ifadeler yer almaktadır. İfadeleri dikkatlice okuyarak size en uygun olduğunu düşündüğünüz yanıt karşılık gelen sayı kutusuna çarpı (X) işareti koyunuz.

1	2	3	4	5
Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum

		1	2	3	4	5
1	Elde ettiğim ücreti yeterli bulmuyorum.					
2	Daha yüksek ücretli iş teklifi aldığımda kurumdan ayrılıyorum.					
3	İyi bir iş çıkartıldığında, kurul tarafından onursal ya da maddi yönden ödül verilmez.					
4	Daha önce yapmış olduğum iş dolayısıyla, onursal ya da maddi olarak ödüllendirilmedim.					
5	Yaptığım işte kendimi yeterli ve başarılı bulurum.					
6	İnceleme yaparken üzerimde, üçüncü kişi/kurumların tehdit ya da baskılarını hissetmem.					
7	Rapor değerlendirme komisyonları, raporların mevzuata uygunluğunu denetleyerek hataların önlenmesini sağlamaktadır.					
8	Vergi incelemesinde birliğin sağlanması, incelemenin etkinliğine katkıda bulunmuştur.					
9	İncelemelerin süreye bağlanması, müfettişleri kısıtlamaktadır.					
10	İhbar ve incelemeleri değerlendirme komisyonu, sahte ihbarları tespit ederek incelemelerdeki zaman ve maliyet kaybını önlemektedir.					
11	İnceleme sonucunda yapılan tahsilat tutarı, tarhiyat tutarına göre düşük olduğu için işime olan güvenim azalmaktadır.					
12	Vergi incelemesi ile vergi hasılatı arasında doğru orantılı bir ilişki bulunmaktadır.					
13	Yaptığım incelemelerde mükelleflerin büyük oranda, vergi mevzuatındaki karışıklıklar nedeniyle yanlışla sürüklendiklerini tespit etmekteyim.					
14	Vergi incelemesinde sektörel uzmanlaşma sağlanması, incelemedeki etkinliği artıracaktır.					
15	Yaptığım incelemelerde mükelleflerin vergiye olan uyumunun ve vergi bilincinin yetersiz olduğunu görmekteyim.					
16	Uzlaşma, vergi ceza indirimi gibi vergi azaltıcı mekanizmaların varlığı vergi incelemesinin etkinliğini olumsuz etkilemektedir.					
17	Ülkemizde sıklıkla uygulanan vergi afları, vergi incelemesinin etkinliğini azaltmaktadır.					
18	Vergi incelemesi mükellefleri cezalandırmak için yapılmaktadır.					
19	Bulduğum matrah farkları çoğunlukla mükelleflerin kaçakçılığa eğiliminden kaynaklanmaktadır.					
20	Bugün geldiğimiz noktada ülkemizde yapılan vergi incelemelerinin performansı nitelik açısından yeterli düzeyde değildir.					

EK-2. Mali müşavirler için hazırlanan anket formu

**“VERGİ İNCELEMESİNİN VERGİLEMEDE VERİMLİLİK AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ VE ANALİZİ” HAKKINDA AKADEMİK AMAÇLI
ANKET ÇALIŞMASI**

Bu anket çalışması, yüksek lisans tezine esas teşkil etmek amacıyla serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin vergi incelemesi konusundaki görüş ve önerilerini tespit etmek için yapılmaktadır. Çalışmada, kimlik bilgileriniz istenilmediğinden cevaplarınızı herhangi bir endişe duymadan vermenizi rica eder, çalışmaya yaptığınız katkılar için teşekkür ederim.

Arş. Gör. Funda BUZ
Gazi Üniversitesi

KİŞİSEL BİLGİLER

Cinsiyetiniz:

- a. Erkek b. Bayan

Medeni durumunuz:

- a. Evli b. Bekar

Eğitim düzeyiniz:

- a. Ön lisans b. Lisans
c. Yüksek Lisans d. Doktora

Yaş grubunuz:

- a. 20 - 29 yaş b. 30 - 39 yaş
c. 40 - 49 yaş d. 50 yaş ve üzeri

Unvanınız:

- a. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir b. Yeminli Mali Müşavir

Aylık gelir düzeyiniz:

- a. 1.000-2.500 TL b. 2.501-5.000 TL
c. 5.001-7.500 TL d. 7.501-10.000 TL e. 10.001 TL ve üzeri

Müşavir olarak çalışma süreniz:

- a. 0-5 yıl b. 6-10 yıl
c. 11-15 yıl d. 16-20 yıl e. 21 yıl ve üzeri

Müşavirlik büronuzun aylık cirosu ne kadardır?:

- a. 30.000 TL'den az b. 30.001-60.000 TL
c. 60.001-90.000 TL d. 90.001-120.000 TL e. 120.001 TL ve üzeri

Kamu sektörü deneyiminiz var mı ?:

- a. Evet b. Hayır

En az 3 ay süresince mesleki nedenlerle yurtdışında bulundunuz mu?:

- a. Evet b. Hayır

EK-2. (devam) Mali müşavirler için hazırlanan anket formu

Aşağıdaki bölümde, vergi incelemesi hakkında çeşitli ifadeler yer almaktadır. İfadeleri dikkatlice okuyarak size en uygun olduğunu düşündüğünüz yanıt karşılık gelen sayı kutusuna çarpı (X) işareti koyunuz.

1	2	3	4	5
Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum

		1	2	3	4	5
1	Son düzenleme ile vergi incelemesine getirilen süre kısıtı, inceleme sayısını ve sıklığını arttırmaktadır.					
2	Yaptığım işte kendimi yeterli ve başarılı bulurum.					
3	İnceleme geçiren mükelleflerimde matrah farkı çıkmamaktadır.					
4	Mükelleflerim sık aralıklarla vergi incelemesine tabi tutulmamaktadır.					
5	Vergi incelemesinin tek çatı altında toplanması sistematik incelemeyi beraberinde getirmiştir.					
6	Vergi incelemesi sonucunda mükelleflere yapılan yanlışlıklar hakkında bilgi verilmekte, inceleme öğretici özellik taşımaktadır.					
7	Vergi kaçırmaya yönelik yapılan işlemler, müfettişler tarafından mutlaka tespit edilmekte, gözden kaçan herhangi bir husus olmamaktadır.					
8	Yapılan incelemeler bir üst mercii ya da farklı dış etkenler tarafından etkilenebilmektedir.					
9	Uzlaşma, vergi ceza indirimi gibi vergi azaltıcı mekanizmaların varlığı vergi incelemesine olan güveni azaltmaktadır.					
10	Ülkemizde sıklıkla uygulanan vergi afları, vergi mükelleflerinin vergi ödeme konusunda özensiz davranmalarına neden olmaktadır.					
11	Yapılan inceleme sonucunda uygulanan ceza ve faizler caydırıcı olmaktadır.					
12	İnceleme birimleri arasındaki birliğin sağlanması mükelleflerin incelenmeye olan güvenini arttırmıştır.					
13	Daha önce incelemeye alınan mükellefler, tekrar ceza almaktan çekindiği için vergi konusunda daha dikkatli davranmaktadır.					
14	Müşavir olarak temel amacım mükellefin daha az vergi ödemesini sağlamaktan ziyade; vergilerini zamanında ve doğru bir biçimde ödemesini sağlamaktır.					
15	Elde ettiğim kazanç düzeyi ile başarı düzeyim doğru orantılıdır.					
16	Başarı düzeyimi etkileyen faktörlerden biri, mükelleflerimin bana duyduğu güvendir.					
17	Vergi incelemesinin temel amacı matrah farkı çıkararak kamu gelirlerini artırmaktır.					
18	Defter kayıt ve belgelerinde hiçbir hata ve kanuna aykırı uygulama olmamasına rağmen mükellefime, inceleme getirilmişse şahsi bir husumet olduğunu düşünürüm.					
19	Bugün geldiğimiz noktada ülkemizde yapılan vergi incelemelerinin performansı nitelik açısından yeterli düzeyde değildir.					

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Soyadı, adı : BUZ, Funda
Uyruğu : T.C.
Doğum tarihi ve yeri : 1985 / Ankara
Medeni hali : Bekar
Telefon : 0312 216 13 32
Faks : -
e-mail : funda.buz@gmail.com

Eğitim

Derece	Eğitim Birimi	Mezuniyet tarihi
Yüksek lisans	Gazi Üniversitesi	---
Lisans	Uludağ Üniversitesi	2007
Lise	Ankara Gazi Lisesi	2002

Yabancı Dil

İngilizce



GAZİ GELECEKTİR..

