

**T.C.
İSTANBUL KÜLTÜR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**VERGİLENDİRMEDE ETKİNLİK VE MÜKELLEFLERİN HAKLARI
BAKIŞ AÇISIYLA
BÜYÜK ÖLÇEKLİ SERMAYE ŞİRKETLERİNDE VERGİ İNCELEMESİ**

DOKTORA TEZİ

**YASEMİN CANGÜLOĞLU
1310043003**

**Anabilim Dalı: HUKUK
Programı: KAMU HUKUKU**

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Funda BAŞARAN YAVAŞLAR

AĞUSTOS, 2017

**T.C.
İSTANBUL KÜLTÜR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**VERGİLENDİRMEDE ETKİNLİK VE MÜKELLEF HAKLARI
BAKIŞ AÇISIYLA
BÜYÜK ÖLÇEKLİ SERMAYE ŞİRKETLERİNDE VERGİ İNCELEMESİ**

DOKTORA TEZİ

YASEMİN CANGÜLOĞLU

1310043003

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Funda BAŞARAN YAVAŞLAR
Diğer Jüri Üyeleri: Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Bahri ÖZTÜRK
Prof. Dr. Durmuş TEZCAN
Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ
Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ

Ağustos, 2017

İÇİNDEKİLER

§ 1. GİRİŞ.....	1
1. Çalışma (/Tez) Konusunun Takdimi.....	1
1.1. Vergi Denetiminin ve Bu Bağlamda İncelemenin Önemi ve Hukuki Temeli.....	4
1.1.1. Vergi Denetiminin Önemi.....	4
1.1.2. İncelemenin Amacı ve Önemi.....	7
1.1.3. İncelemenin Diğer Denetim Araçlarından Farkı.....	11
1.1.4. Hukuki Temeli	13
1.2. Vergilendirmede Etkinliğin Anlamı ve Vergi İncelemesiyle İlişkisi	15
1.2.1. Etkinlik Kavramı.....	15
1.2.2. Vergi İncelemesiyle İlişkisi	16
1.3. Vergi İncelemesi İle Mükellef Hakları Arasındaki İlişki	18
1.3.1. Mükellef Hakları Kavramı	18
1.3.2. İnceleme ile Mükellef Hakları Arasındaki İlişki.....	22
1.4. Büyük Ölçekli Sermaye Şirketlerinin Vergi Denetimi Bakımından Özel Durumları.....	26
2. Çalışmanın Amacı ve Kapsamı	28

BİRİNCİ BÖLÜM

BÜYÜK ÖLÇEKLİ SERMAYE ŞİRKETLERİNİN İNCELENMESİ BAKIMINDAN VERGİ İDARESİNİN ÖRGÜTSEL YAPISI VE KAYNAKLARI

§ 2. Vergi İdaresinin Örgütsel Yapısı	31
1. Büyük Ölçekli Sermaye Şirketlerinin İncelenmesi Bakımından Türk Vergi İdaresinin Örgütsel Yapısı	31
1.1. 646 Sayılı KHK Öncesinde.....	31
1.2. 646 Sayılı KHK İle Vergi Denetim Kurulu Kurulduktan Sonra	35
1.2.1. Genel İtibariyle Vergi Denetim Kurulunun Yapısı ve Görevleri.....	35
1.2.1.1. Vergi Denetim Kurulunun Yapısı	35
1.2.1.2. Vergi Denetim Kurulunun Görevleri	38
1.2.2. Büyük Ölçekli Sermaye Şirketlerinin İncelenmesiyle İlgili Birimler.....	43
1.2.2.1. Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı	43

1.2.2.2. Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı	45
2. Vergi İdaresinin Mevcut Yapısının, Büyük Ölçekli Sermaye Şirketlerinin İncelenmesinde Etkinliğin Sağlanması Bakımından Değerlendirilmesi ve Öneriler	47
§ 3. Vergi İdaresinin Kaynakları	56
1. Büyük Ölçekli Sermaye Şirketlerinin İncelenmesiyle Görevli İdari Birimlerin İnsan Kaynakları	56
1.1. Personel Sayısı	56
1.2. Hizmet Öncesi ve Sonrası Eğitim Durumu	58
1.3. Görevle İlgili Yetkileri	62
1.4. Görev Koşulları	64
1.5. Özlük Hakları	65
2. Vergi İdaresinin Mevcut Kaynaklarının, Büyük Ölçekli Sermaye Şirketlerinin İncelenmesinde Etkinliğin Sağlanması Bakımından Değerlendirilmesi ve Öneriler	66

İKİNCİ BÖLÜM

İNCELENECEK BÜYÜK ÖLÇEKLİ SERMAYE ŞİRKETLERİNİN VE İNCELEME KAPSAMININ TESPİTİ

§ 4. Vergi İdaresinin Risk Tespiti İçin Gerekli Verilere Ulaşımı	73
1. Anayasal ve Yasal Çerçeve	73
2. İdari Uygulama	81
2.1. Büyük Ölçekli Sermaye Şirketlerinden Elde Edilen Bilgiler	81
2.2. Üçüncü Kişilerden Elde Edilen Bilgiler	90
2.3. Yabancı Vergi İdarelerinden İstenecek Bilgiler	94
2.4. Mükellef ve Sektör Hakkında Elde Edilen Bilgiler	99
2.5. Kamuya Açık Kaynaklardan Elde Edilen Bilgiler	100
2.6. Önceden Yapılan Vergi İnceleme Sonuçları	104
3. Mevcut Sistemin, Büyük Ölçekli Sermaye Şirketlerinin İncelenmesinde Etkinliğin Sağlanması Bakımından Değerlendirilmesi ve Öneriler	105
§ 5. Verilerin İşlenmesi ve Analizi Yoluyla -Riskli/İncelenmeye Muhtaç- Mükelleflerin, Konuların ve Dönemlerin Tespiti	116
1. Yasal Çerçeve	116
2. İdari Uygulama	119
2.1. Risk Analiz Sistemi	119
2.1.1. Risk Kriterlerinin Tespiti	124

2.1.1.1. Genel Olarak.....	124
2.1.1.2. Sektörel Bazda Ortalamanın Altında Olan Mükelleflerin Tespiti	125
2.1.1.3. Form Ba/Bs Üzerinden İncelenecek Mükellefin Tespiti	126
2.1.1.4. Devreden KDV'lerin Yüksek Olması ve Süreklilik Göstermesi	127
2.1.1.5. Mükellefin Yıllar İtibarıyla Sürekli Zarar Etmesi veya Düşük Kazanç Beyan Etmesi	127
2.1.1.6. Mükellefin Kasa Hesabında Yüksek Tutarda Nakit Bulundurması	127
2.1.1.7. Özel Riskli Bölgelerde Faaliyet Gösteren Mükelleflerin Tespiti	129
2.1.1.8. Özel Riskli İşlemler	131
2.1.1.9. İstisna ve İndirim Analizi ile Mükellef Tespiti	133
2.1.1.10. İzaha Davet Müessesesi Çerçevesinde Mükellefin Tespiti.....	134
2.1.1.11. Özelgeler, Yargı Kararları ve Vergi Konusunda Yazılan Makale, Kitap vs. Kaynakların Taranması Suretiyle Mükellefin Tespiti	135
2.1.2. Risk Kriterleri Yoluyla Verilerin İşlenmesi ve Analizi	136
2.2. Manuel Denetim	139
2.3. Veri Madenciliği	141
2.4. İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonunun Talebi Üzerine Mükellefin Tespiti.....	142
2.5. Vergi Müfettişlerinin Talebi ile Mükellefin Tespiti	145
2.6. Diğer Kamu Kurum ve Kuruluşları Aracılığı ile Mükellefin Tespiti	146
3. Mevcut Sistemin, Büyük Ölçekli Sermaye Şirketlerinin İncelenmesinde Etkinliğin Sağlanması Bakımından Değerlendirilmesi ve Öneriler	149

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BÜYÜK ÖLÇEKLİ SERMAYE ŞİRKETLERİNİN İNCELENMESİ USULÜ

§ 6. Gerçek Matrahı Ortaya Çıkartacak Bilgilerin Tespiti ve İncelenmesi	169
1. Yasal Açıdan İncelenecek Bilgilerin Kapsamı ve Gerçeklik Denetimi.....	169
2. İdari Uygulama	173
2.1. Defter ve Belgeler	173
2.2. Mali Tablolar	176
2.3. Raporlar	178
2.4. Yazılı Bilgilerin Hukuki Durumla Örtüşmesi.....	180
2.4.1. Envanter Denetimi	180

2.4.2. Randıman İncelemesi	182
2.5. Çapraz Denetim	184
3. Büyük Ölçekli Sermaye Şirketlerinin İncelenmesinde Etkinliğin Sağlanması Bakımından Mevcut Durumun Değerlendirilmesi ve Öneriler	185
§ 7. İnceleme Süresi ve Yeri	189
1. Yasal çerçeve	189
1.1. İnceleme Süresi Bakımından	189
1.2. İnceleme Yeri Bakımından	191
2. İdari Uygulama	193
2.1. İncelemenin Süresi Bakımından	193
2.2. İnceleme Yeri Bakımından	196
3. Büyük Ölçekli Sermaye Şirketlerinin İncelenmesinde Etkinliğin Sağlanması Bakımından Mevcut Durumun Değerlendirilmesi ve Öneriler	200

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

MÜKELLEFLE İŞBİRLİĞİNE DAYALI İNCELEME

§ 8. Mükellef Katkısını Sağlayıcı Mekanizmalar	207
1. Klasik İnceleme Usulü İçinde Mükellefin İşbirliğinin Sağlanması	207
1.1. Yasal İmkânlar	207
1.1.1. VUK md.256: Defter, Kayıt ve Belgelere Ulaşılmasında	207
1.1.2. VUK md.257: Hukuki İşlem, Durum ve Olaylara Ulaşmada	210
1.1.3. VUK md.141: Mükellef Görüş ve Yaklaşımlarının Kayıt Altına Alınmasında	211
1.1.4. VUK md. 370: İzaha Davet	215
2. Özel Bir Usul Olarak Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Kapsamı İçinde Mükellefin İşbirliğinin Sağlanması	216
2.1. TÖU Sürecinin Başlaması	217
2.1.1. Kural: Mükellefin Başvurusu Üzerine	217
2.1.2. İncelemeyi Yapanın Daveti Üzerine	218
2.2. Uzlaşma Görüşmesi	219
2.3. Uzlaşmanın Sağlanması ve Hukuki Sonuçları	220
3. Büyük Ölçekli Sermaye Şirketlerinin İncelenmesinde Etkinliğin Sağlanması Bakımından İşbirliğinin Önemi ve Mevcut Mekanizmaların Değerlendirilmesi ..	222
SONUÇ	230
KAYNAKÇA	234

KISALTMALAR

BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
MASAK	: Mali Suçları Araştırma Kurulu
t.	: Tarih
TBB	: Türkiye Barolar Birliği
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
VDK	: Vergi Denetim Kurulu
VDK Domaini:	Vergi Denetim Kurulu Etki Alanı
VDKBİS	: Vergi Denetim Kurulu Bilgi Sistemi
VDK-MERAM:	Vergi Denetim Kurulu Merkezi Elektronik Risk Analiz ve Mükellef Seçim Programı
VDKY	: Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği
VİUEHY	: Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik
ZK�	: Zonguldak Karaelmas Üniversitesi

§ 1. GİRİŞ

1. Çalışma (/Tez) Konusunun Takdimi

Vergilendirmede, beyana dayalı sistemin var olması, beyan edilen verginin doğruluğunun araştırılarak ortaya konulması ihtiyacını da beraberinde getirmektedir. Vergi incelemesi esasen, bu ihtiyacı karşılamak üzere, gerçek matraha ulaşarak, beyan edilen verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılmaktadır. Bu nedenle de vergi incelemesi, beyana dayalı sistemin güvencesi, teminatı olarak kabul edilmektedir.

Diğer yandan vergi arttırmanın veya yeni vergilerin uygulamaya konulmasının zor olduğu siyasi ortamlarda, vergi incelemesi, devlete gelir sağlamak üzere ilk düşünülen önlemlerden birini teşkil etmektedir. Vergi gelirini arttırma konusunda baskı altında kalan vergi idareleri ise büyük şirketleri, daha fazla gelir elde edebilirim, düşüncesiyle daha sıkı denetime tabi tutmakta; bu durum ise vergi mükelleflerinin hem günümüzde hem de gelecekte daha sık ve daha ayrıntılı bir şekilde denetim müessesesi ile karşı karşıya kalacak olmaları anlamına gelmektedir. İncelenecek mükellefin seçiminde, manuel denetim yöntemi bir kenara bırakılarak, risk analiz sisteminin tercih edilmiş olmasının altında, sadece etkin bir inceleme gerçekleştirmek arzusu yatmaz. İdare, denetimde öncelikleri belirleyebilmede kendisine yardımcı olacak teknolojik alt yapıya, yoğun bir şekilde yatırım yapıyorsa; bu onun gerçek matraha ulaşma amacı kadar, daha fazla matraha ulaşma amacı taşıdığını da göstermektedir. Ancak bu durum, diğer taraftan bazı konuların ele alınmasını da zaruri hale getirmektedir. Şöyle ki, en başında vergi yasalarının karmaşık olmayan bir sistematik içerisinde düzenlenmesi; vergi idaresinin örgüt yapısının, siyasi kaygılardan uzak bir yapıya kavuşturulması; bazı mükelleflerin farklı özellikleri dikkate alınarak, sürecin buna göre yönetilmesi; vergi idaresi personelinin eğitilmesi ve teknik imkanlarla donatılması; mükelleflerin bilgilendirilmesi; vergi idarelerinin diğer sosyal kuruluşlarla ilişkilerini sağlamlaştırması gibi birçok konunun da ele alınıp düzenlenmesini gerekli kılar. Tüm bunları yapacak olan idarenin zamanı dardır; çünkü bir yandan alacağı zamanaşımına uğratmaması; diğer yandan bu kıt zamanda ve kaynakla, tahsilatı hızlı bir şekilde sağlaması gerekecektir. İşte “*etkinlik*”

kavramı, tam da bu noktada, bu hassas dengeyi sağlamak için kullanılmaktadır. İdare bu kavramın içerisini, hukuk devleti ilkelerini ön planda tutarak, bu süreçte gerçekleştirdiği tüm işlemleri hukuki gerekçesini ortaya koyarak, mükellefin de haklarını, menfaatlerini gözeterek ve onu da bu sürece dahil ederek doldurmalıdır. Etkinliği, sadece mükellef ile vergi idaresi arasında geçen süreçte ele almak, hızlı ve gerçek matraha ulaşmak için artık yeterli bir çözüm değildir. Bunun öncesinde, milyonlarca mükellefin karşısında az sayıda personele sahip olan idarenin, hangi mükellefi inceleyeceğine, bunun için hangi yöntemi kullanacağına, yöntemi kullanabilmek için de hangi bilginin gerekli olduğuna karar verecek ve bunu sağlayacak mekanizmaları da geliştirmesi gerekecektir. Çünkü büyük mükellefler diğer mükellef kategorilerinden oldukça farklıdır ve etkili vergi yönetiminde belirli riskler taşımaktadır. Bu risklerle başa çıkmak ancak bu vergi mükelleflerinin karakteristiklerine ve davranışlarına uygun hale getirilmiş, bazı özel stratejileri geliştirmekle mümkün olur. Bu mükellef grubunun, çeşitli iş alanları ile ilgilenmeleri, çoklu işlem varlığı, günlük iş faaliyetleri esnasında büyük miktarda para geçişleri, fazla sayıda çalışanı, uluslararası iş anlaşmaları, ilgili kişilerle sınır ötesi ticari işlemler, geniş bir coğrafyaya yayılıyor olması, karmaşık meseleler (karmaşık vergi hukuku ve muhasebe ilkeleri), vergi yükümlülüklerini hafifletmek için geliştirmiş oldukları politika ve stratejiler ile karmaşık finansman ve iş yapısına sahip olması onu diğerlerinden ayrı kılan özelliklerdir¹. Diğer taraftan bu mükellef grubu, önemli ölçüde çeşitlilik gösteren finansal ya da vergisel performans, geçmiş performans ve ilgili ekonomik göstergeler ve endüstri trendlerine kıyasla önemli ölçüde çeşitlilik gösteren vergi ödemesi miktarları, ekonomik performans verimliliği ve vergi performansı arasındaki açıklanamayan farklılıklar, açıklanamayan kayıplar ya da sürekli seyreden kayıplar, düşük etkili vergi oranları veya işletme ya da oluşumun sürekli olarak eksik vergi ödüyor olduğu ya da hiç vergi ödemediği durumlar, kurum, grup, kurul üyeleri, kilit yöneticiler ya da danışmanlar tarafından planlanan geçmişten beri süre gelen “agresif” vergi planlamaları, uyum yapısı, süreçleri ve yaklaşımlarında zayıflık, vergi hukukunun içeriğiyle tutarsız vergi sonucu; kurumlar vergisinde beyan edilenler ile KDV’de belirtilmiş olan unsurlar arasındaki farklılıklar, azalan vergi

¹ OECD – Centre for Tax Policy and Administration, Forum on Tax Administration Compliance Management of Large Business Task Group, July 2009, s. 10-11, paragraph 20- 22. <<http://www.oecd.org/norway/43241144.pdf>>.

tahsilatının beraberinde ciro artışı, rutin günlük iş operasyonlarına vergi ya da gümrük yasaları uygulamasının personelin özellikleri ve yeterliliğiyle ilişkilendirilmesi, büyük vergi mükelleflerinin kurum kültürü / yönetimi / kurum içi çalışanlarının deneyimiyle personelin özellikleri ve yeterliliğinin ilişkilendirilmesi ve şirketin kamusal ya da özel olması gibi çeşitli yüksek riskli özellikleri de bünyesinde taşımaktadır².

Diğer taraftan sahaya çıkması gereken ve bahsi geçen mükelleflerle karşı karşıya kalan idare, daha önceki yıllarda olduğu gibi, sadece belirli bir bölgede faaliyet gösteren mükellef portföyü ile değil; ülke çapında veya uluslararası alanda faaliyet gösteren şirketler ve bu şirketleri yöneten daha bilgili, eğitilmiş yöneticiler ve bunların yanında yer alan muhasebe ve hukuk departmanları gibi bir organizasyon yapısıyla karşılaşmaktadır. Böyle bir noktadan, kendisinin gücüne güç katan düzenlemeler ile değil, karşısındakinin **haklarını bilen** ve bunu yasal olarak düzenleyen, bu kurallara uyan ve bu süreçte mükellef ile beraber **işbirliği** çerçevesinde hareket eden bir yaklaşım sergilemesi halinde çıkabilecektir.

İdarenin, Türkiye'nin vergi incelemesinde kullanılmak üzere, risk haritasını çıkarması ve sayısı her geçen gün artan, ancak şu an 500'e yakın olan kriter belirlemesi, mükellefleri bu kriterler çerçevesinde değişik biçimlerde risk puanlarına bağlaması; yakında hemen hemen herkesin inceleme gibi ağır bir denetim aracı ile karşı karşıya kalacağını göstermektedir. İnceleme ağır bir araçtır; çünkü mükellef ile idarenin içerisinde yer alan temsilcilerin karşı karşıya geldiği hassas bir noktadır. Hassas olmasının temelinde sadece, hazırlanan bir raporun sonucunda tahsil edilen ve böylece mükellefin malvarlığına müdahale doğuran bir tahsilatın gerçekleşecek olması yer almaz. Bu süreç, diğer taraftan mükellefleri psikolojik olarak da yoran bir süreçtir. Çünkü herhangi bir matrah farkı bulunmasa ve bu nedenle mükellefin malvarlığından bir eksilme olmasa dahi, şirketlerin inceleme altına alındığı haberi bile onların borsada hisse değerlerinin düşmesine, gazete manşetlerinde yer almasına veya bankaların süreç bitene kadar kredi taleplerini bekletmesi gibi olumsuz durumlarla da karşılaşmasına neden olmaktadır.

² Forum on Tax Administration Compliance Management of Large Business Task Group, s.18, paragraph 49.

Mükellef ve vergi idaresi şeklinde iki tarafı olan ve yukarıda her iki taraf için önemini ortaya koyduğumuz, geniş kitleleri ilgilendirir hale gelen vergi incelemesi ve bu sürecin yönetimi, hiçbir zaman son bulmayacak tartışmaları da beraberinde taşımaktadır. Bu nedenle egemenlik gücüne sahip olan devletin, mükellef haklarını da dikkate alan tarafsız, etkin bir çözümlerle, ekonomiye göre şekillenmeyen, gelişmeleri takip eden daimi bir sistemi kurması gereklidir.

1.1. Vergi Denetiminin ve Bu Bağlamda İncelemenin Önemi ve Hukuki Temeli

1.1.1. Vergi Denetiminin Önemi

Vergi denetimi, “vergi kanunlarından doğan ödevlerin yerine getirilip getirilmediğinin ve vergi borcunun zamanında ve gerçek tutarlarıyla ödenip ödenmediğinin vergi idaresi tarafından çeşitli teknikler ve çeşitli yöntemler kullanılarak araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması faaliyetlerinin bütünüdür”³.

Mükellefin güvenine başka bir ifade ile güven esasına dayanan beyan usulü sistemde, vergi idaresi, idari bir işlem olan tarhiyatı gerçekleştirebilmesi için iki şeye ihtiyaç duyar. Bunlardan ilki, vergi oranı veya tarifesi; ikincisi ise matrahıdır. Vergi oranı veya tarifesi, kanunla ya da kanunun açıkça yetki verdiği hallerde Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen, genel ve objektif nitelik taşıyan kurallar ile düzenlenir. Bu sebeple vergiyi doğuran olayın niteliğinden, mükellefin kimliğinden etkilenmez, her olay ve herkes için aynıdır. Oysa matrah mükelleften mükellefe değişiklik gösteren bir unsurdur. Re’sen araştırma ilkesinin katı bir şekilde uygulandığı bir vergi sisteminde, vergi idaresinin matrahı her bir mükellef için ayrı ayrı tespit etmesi gerekir. Bu çerçevede vergi idaresi mükellefleri, vergiyi doğuran olayı ve matrahla ilgili bütün hususları kendiliğinden (/talep olmaksızın, görevi gereği) tespit etmek zorundadır. Ancak karşısında milyonlarca mükellefi olan vergi idaresinden bunu beklemek halihazırda imkansızdır ⁴ . Bu bağlamda

³ Fazıl Tekin, Ali Çelikkaya, **Vergi Denetimi**, 5. Basım, Seçkin Yayınevi, 2013, s.49.

⁴Funda Başaran Yavaşlar, “Mükellef Vergi Borcunu Bildirmek Zorunda Mıdır? -Beyannamenin Hukuki Niteliği, İçeriği ve Tarhın Anlamı Üzerine-“, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, S.94, Ekim 2012, s. 5-8.

vergilendirilecek olan unsurların en iyi mükellef tarafından bilineceği ve subjektif bir özellik taşıyan matrahın mükellef tarafından saptanarak vergi idaresine bildirildiği Türk vergi sisteminde, çoğu vergi türü bakımından beyan usulü geçerlidir⁵. Matrahın bildirilmesiyle mükellef, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile başlayan ve tahsille sona eren vergilendirme sürecinde aktif bir şekilde yerini almış olacaktır. Bu katılım sayesinde, mükellef hem vergi ödediğinin farkında olacak ki bu sayede mükelleflerde vergi bilinci oluşacak⁶; hem de mükellefin katılımı ile vergi idaresinde demokrasi de gerçekleşmiş olacaktır. Bu işbirliği ve katılma kişilerin vergilendirme işlemlerini benimsemesi ve toplumda birer birey olma bilincine de varmalarına yardımcı olacaktır⁷.

Matrahın vergi idaresine bildirişi bir *itiraf*⁸ hukuki anlamda bir *irade açıklamasıdır*⁹. Böyle bir beyan *ilk bakışta doğruluk karinesine* sahip olup, aksinin çürütülmesi vergi denetim elemanlarınca mümkündür¹⁰. Bildirimin gerçeği doğru ve tam olarak yansıtması esastır. Ancak bunun, her zaman bu şekilde olmasını beklemek pek gerçekçi bir yaklaşım da değildir. Çünkü mükellefler bilerek ve isteyerek yanlış beyanda bulunabileceği gibi kanun hükümlerinin mükellefler tarafından yanlış anlaşılması, yeterli ölçüde bilinmemesi veya maddi hatalar yapılması gibi olasılıklar da bu süreçte etkili olabilmektedir. Gerek bilerek ve gerekse bilmeyerek yapılan gerçeğe aykırı bildirimler idare veya mükellef aleyhine sonuçlar doğurabilmektedir¹¹. Devlet vergiler alanında bir işleme giriştiğinde

⁵ Türk vergi sisteminde Gelir Vergisi Kanunu m.83, Kurumlar Vergisi Kanunu m.16, Katma Değer Vergisi m.40, Özel Tüketim Vergisi m.14, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi /Gider Vergisi Kanunu/m.47, Özel İletişim Vergisi/Gider Vergisi Kanunu m.39, Veraset ve İntikal Vergisi m.7 de olduğu gibi önemli vergiler beyan üzerine tarh edilmektedir.

⁶ Ümit Süleyman Üstün, **Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?** 1. Baskı, Beta Yayınevi, 2013, s.15.

⁷Nami Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, s.135.

⁸ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Ankara, Turhan kitabevi, 2014, s. 96.

⁹ Başaran Yavaşlar, “Mükellef Vergi Borcunu Bildirmek Zorunda Mıdır? –Beyannamenin Hukuki Niteliği, İçeriği ve Tarhın Anlamı Üzerine-”, s.9.

¹⁰ Gökhan Kürşat Yerlikaya, **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi Yetkisi Kavramı ve 3568 Sayılı Kanun İle İlişkisi**, EÜHFD, C. XV, S.1-2, s.1.; Objektif iyiniyet ilkesinin içinde bulunduğu MK’ nın ilk yedi maddesi olan başlangıç hükümleri, nitelikleri itibarıyla ülke hukukunun temellerini oluşturacak ana hükümlerdir. Sadece medeni hukukta ve özel hukuk ilişkilerinde değil, bünyesine ters düşmedikçe kamu hukuku alanında da geçerlidirler. Bkz. Jale G. Akipek, Turgut Akıntürk, **Türk Medeni Hukuku**, Başlangıç Hükümleri Şahsın Hukuku 3. Bası, İstanbul 1998 s.161.

¹¹ Abdurrahman Akdoğan, **Vergi İncelemesi**, Ankara iktisadi ve Ticari ilimler Akademisi Yayınları, Ankara 1979, s. 4.

doğrudan bireyin “kese”sine el atmakta, onun gelirine hatta servetine ortak olmaktadır¹². Bu sebeple, vergilendirme ilişkisinde tarafların menfaatleri birbirine terstir. Mükellefler kendi açısından vergiyi, bir maliyet unsuru şeklinde algılayabilmekte ve bu unsuru minimize etmek, mümkün mertebe en az vergi ödemek hatta hiç vergi ödememek şeklinde ortaya koyabilmektedir. Bu tepkilerini, hukuk sınırları içerisinde yasal olanakları kullanmak suretiyle gösterebilecekleri gibi hukuk sınırları dışında vergi kaçakçılığı şeklinde yasaklanmış eylemlerle de gösterebilmeleri mümkündür¹³.

Tüm bu bilgiler doğrultusunda denilebilir ki, beyan sisteminin uygulandığı vergiler için denetim yetkisi vergi idaresinin elinde bulunan en doğal yetkidir. Bu sebeple bu yetki ne şekil, ne de tarz açısından sınırlandırılmamalıdır¹⁴. Başka bir ifade ile beyana dayalı sistemin güvencesi, teminatı diyebileceğimiz denetimin, etkin ve başarılı bir sonuca ulaşabilmesi için idarenin elinde olması ve kullanması gereken, yasal bir araçtır. Çünkü bu sayede vergi idaresi, beyan edilen vergi matrahının doğruluğunu araştırarak, bu süreçteki fonksiyonunu yerine getirecektir. Bu sürecin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi için bu sebeptendir ki mükelleflere, beyannamede yer alacak bilgilere dayanak teşkil edecek çeşitli kayıt ve defterlerin tutulması mecburiyeti getirilmiştir¹⁵. Mükelleflerce aksine sergilenen tutumlar yine aynı sebepten ağır yaptırımlara bağlanmıştır. Beyan usulünde vergi idaresinin matrahın belirlenmesinde herhangi bir rolü olmamasına rağmen, bu usulün başarısı için mükellefle vergi idaresi arasında sıkı bir ilişkinin de bulunması gerekir¹⁶. Bu manada denetim ve onun araçları mükellef ile vergi dairesi arasında bu vazifeyi sağlayan, köprü görevi kuran önemli bir müessese olarak da karşımıza çıkmaktadır.

Diğer taraftan denetim müessesesi hükümetler için de önem arz eden bir konudur. Bu durum, denetim müessesesini daha da ön plana taşımaktadır. Çünkü yapılan denetimler sonucunda ciddi bir matrah farkı elde edilmekte ve bu fark da

¹² Öncel, Kumrulu, Çağan, Vergi Hukuku, s. 2.

¹³ İdris Hakan Furtun, **Türk Hukukunda Vergi Mükelleflerini Denetleme Araçları**, Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi, Sempozyum Kitabı, Seçkin Yayınevi, Ankara 2010, s.301.

¹⁴ Mehmet Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 6. Baskı, Temmuz 2014, s. 282.

¹⁵ Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Trabzon, Murathan Yayınevi, Ağustos 2011, s.62.

¹⁶ Üstün, s,14.

hükümetler için ek bir vergi oluşturmaktadır. Yeni bir vergi getirmek veya var olan verginin oranını arttırmanın zor olduğu siyasi bir ortamda, vergilendirme sisteminde denetimin önemi daha da hissedilmektedir.

1.1.2. İncelemenin Amacı ve Önemi

Vergi incelemesi, amacı ve sınırları daha önceden belirlenmiş¹⁷, -bu sayede idarenin inceleme yetkisinin de sınırları da çizildiği- son derece önemli ve kapsamlı bir vergi hukuku müessesesidir. Bu sınırlar, yetkililerin belirlenmesinden, bu kimselerin sahip olduğu yetkilerin belirlenmesine, kimlerin incelemeye tabi olacağından, incelemeye ilişkin ödevlere aynı zamanda mükellef haklarına kadar geniş bir alanı kapsar. Nitekim bu konuda başta Vergi Usul Kanunu olmak üzere çeşitli kanunlarda, bu kanunlara göre oluşturulmuş yönetmelik ve genel tebliğ gibi düzenlemelerde pek çok hüküm yer almaktadır¹⁸.

Vergi incelemesinin farklı yönlerinin olması ve kaleme alınırken her bir yönünün değişik şekillerde ele alınması doktrinde bu kavramı çeşitli şekillerde karşımıza çıkarmaktaysa da¹⁹ Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesinde düzenlenen

¹⁷ Musa Kazım Ünver, "Vergi Mevzuatımızda Vergi İnceleme Müessesesi", *Yaklaşım Dergisi*, Aralık 2005, s.78.

¹⁸ Bumin Doğrusöz, "Vergi İncelemesi", *Dünya Gazetesi*, 29 Eylül 2015, <http://www.dunya.com/vergi-incelemesi-161507yy.htm> (Erişim Tarihi:15.10.15).

¹⁹ Doktrinde vergi incelemesinin, amaçsal, muhasebe, revizyon, araştırma yönleri ele alınarak yapılan çeşitli tanımları bir arada bulabilmek için Bkz. Başar SOYDAN, **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, 1.Baskı, İstanbul, XII Levha Yayıncılık, Eylül 2015. s.75-86.

Yazara göre; " Vergilendirmede yasallık, genellik, eşitlik ve mali güce göre vergilendirme ilkeleri gibi "Anayasal Vergilendirme İlkeleri" çerçevesinde, başta vergi toplamak ama bununla birlikte vergilendirmede adaleti sağlamak, katılımcı bir vergi sistemi kurmak ve uygulamak amacı doğrultusunda; idari karar, idari işlem gibi hukuki işlem ve uygulamaları ve diğer ilgili bütün faaliyetlerini hukuk devleti ve kanuni idare ilkeleri çerçevesinde hukuka uygun olarak gerçekleştirmek üzere görevlendirilmiş bulunan vergi idaresinin; bu göreve özgülenmiş birimleri ve uzman, yetkin, yetkili ve sorumlu memurları tarafından kullanılan yasal vergi denetim ve denetleme araçlarından biri olan vergi incelemesi, vergi yükümlüleri, vergi sorumluları, ve/veya diğer incelemeye muhatap olanlar nezdinde ve onların hukukunu da gözetir şekilde, ödenmesi gereken vergilerin ve/veya şekli veya cezai kurallara uyulup uyulmadığının doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla, mümkün ise vergilendirmeye esas olan defter, kayıt ve belgeler üzerinde, gerekirse iktisadi kıymetlerinin envanterinin çıkartılması suretiyle, şayet bu tamamen ya da kısmen mümkün olmuyorsa her türlü bilgi ve belgeden yararlanmak suretiyle araştırma yapılarak; revizyon, kontrol, karşıt inceleme, randıman incelemesi, analiz ve kanuni ölçülere uygunluk karineleri gibi yöntem, teknik ve usullerin kullanılarak yürütüldüğü ve raporlanarak sonuçlandırıldığı bir faaliyettir. İşbu faaliyet sonucunda üretilen raporlar ise idare hukuku alanında ve idari terminolojisi içinde, yükümlü ve/veya sorumlular nezdinde gerçekleştirilen

tanımı şu şekildedir: “*Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır*”. Başka bir ifade ile vergi incelemesi; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılan bir denetim şeklidir. Kanundaki bu düzenleme, tanımdan çok amacını içerdii için doktrinde “amaçsal tanım” olarak kabul edilmekte ve yine incelemenin hangi yönü ele alınıralsa alsın, vergi incelemesinin tanımını yapılrken esas teşkil etmektedir.

Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, sağlamak ve tespit etmek amacını, sadece vergi incelemesi bünyesinde taşımamaktadır; bu amaç vergi idaresinin vergilendirme sürecinin tamamında temel amacı ve görevidir. 178 sayılı KHK m.2, b.e’de Maliye Bakanlığının “Gelir politikasını geliştirmek, uygulamak ve devlet gelirlerini tahsil etmek”le görevli olduğunu yine 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun’un md.4, b.f’de ise Gelir İdaresi Başkanlığının devlet alacaklarının tahsilini sağlamak ve bu konuda gerekli tedbirleri almakla görevli olduğunu açıklamıştır. Her ne kadar burada devlet gelirlerinin tahsil edilmesinden bahsedilmiş olsa da, “devlet gelirlerini tahsil etmek” ibaresi, kuşkusuz dar anlamda tahsilatı değil, geniş anlamda “vergilendirme sürecinin başından sonuna kadar geçen tüm süreci” ifade etmektedir. Bu bağlamda vergi idaresi sadece dar anlamda tahsilat ile değil; tarh, tebligat ve tahakkukun gerçekteşmesini sağlamakla da görevlidir.²⁰. Aksi halde, tarhiyatı bir idari işlem olarak tanımlayan VUK md.20 ile tarhiyat türlerini, tebligat ve tahakkuka ilişkin diğer ilgili VUK maddelerini açıklamak mümkün olamaz ²¹. İşte vergi incelemesinin önemi, bu noktada ortaya çıkmaktadır. Çünkü vergi idaresi, bu görevini yani vergilendirme sürecini ancak vergi incelemesiyle gerçekteşirebilecektir. Bu husus vergi incelemesinin tanımında da açıkça ortaya konulmuş vaziyettedir. VUK md. 134’de göre, vergi incelemesinden amaç,

tarh işlemi ve/veya ceza kesme işleminin dayanağı olacak olan “hazırlık işlem /ön işlemi/” mahiyetindedir; meğer ki söz konusu rapor yükümlü ve/veya sorumlu lehine olsun” s.85.

Diğer taraftan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin “Tanımlar” başlıklı 3. maddesinin “i” bendinde vergi incelemesi, “İnceleme yapmaya yetkili olanlar tarafından, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılan faaliyet” şeklinde tanımlanmıştır.

²⁰ Funda Başaran Yavaşlar, **Türk Hukuku’nda Vergi İncelemesi**, Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi, Sempozyum Kitabı, Seçkin Yayınevi, Ankara 2010, s.394.

²¹ Başaran Yavaşlar, Türk Hukuku’nda Vergi İncelemesi, s.394, dipnot 4.

ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır, ibaresindeki “sağlamak” ifadesini, inceleme sonucunda tespit edilen hususların vergi dairesine intikal ettirilerek gerekli tarhiyat ve tahakkukun yaptırılması şeklinde anlaşılması gerekir. Aksi takdirde vergi incelemesinden beklenen amaç gerçekteşemez²². Başka bir ifade ile vergi incelemesi sadece, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştıran ve tespit eden değil; bunun sağlanmasına yönelik tedbirleri de kapsayan bir müessesedir²³.

Yasa hükmünde yalnızca incelemenin, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek, sağlamak şeklindeki asli fonksiyonun ele alınmış olması bu tanımı tali unsurların - vergi ödevinin şekli boyutu ve vergi ceza hükümleri ile vergi suçu teşkil eden boyutunun- ele alınmamış olması bakımından eksik bırakılmış olduğunu düşündürebilir²⁴. Ancak unutulmamalıdır ki, vergi incelemesi esas itibariyle mükellefin defter ve belgeleri üzerinde yapılan bir hesap denetimidir, gerekli görüldüğü takdirde işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların incelenmesini de içerir. Esasen burada şekli denetimin yani vergi ödevlisinin şekle ve usule ilişkin kurallara uyup uymadığı denetiminin çok ötesinde “gerçeklik” denetimi yapılarak defter, kayıt ve belgelerin gerçekte uygun olup olmadığı araştırılır. Amaç gerçekte mali gücü saptamaktır²⁵. Zaten, vergi ödevinin şekli boyutu ve vergi ceza hükümleri ile vergi suçu teşkil eden boyutu, gerçeklik denetimi yapılırken incelemenin muhteviyatında veya sonucunda var olan fiillerdir. Örneğin vergi idaresi somut olayın içeriğine göre, incelemenin sonunda re’sen veya ikmalen tarhiyata gidebileceği gibi bir usulsüzlük cezası da verebilir.

Vergi incelemesinin asli amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırarak “gerçekte mali gücü tespit etmek” ve bu bağlamda tahsilat yaparak devlete gelir sağlamak olsa da; sahip olduğu diğer işlevler de onun önemini ortaya koymaktadır. Bu bağlamda bilmezlik veya anlamamazlık nedeniyle mükellefler

²² Özyer, s. 282.

²³ Ünver, Vergi Mevzuatımızda Vergi İnceleme Müessesesi, s.78; Sakıp Şeker, “Vergi İncelemeleri Üzerine Genel Bir Değerlendirme”, *Yaklaşım Dergisi*, 1993 Mayıs.

²⁴ Tahir Erdem, “6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi”, *Yaklaşım Dergisi*, 2011, Ankara, s.49.

²⁵ Başaran Yavaşlar, Türk Hukuku’nda Vergi İncelemesi, s.395-396.

tarafından yapılan hataların önüne geçerek; mükellefi eğitir ve vergi bilincinin yerleşmesini sağlar²⁶, geçmişe dönük fiilen var olan vergi kayıp ve kaçaklarını tespit eder ve buna bağlı olarak cezası ile birlikte tarh ve tahakkukunu gerçekleştirir, muhasebe kayıt ve belge düzeninin yerleşmesini sağlayarak, geleceğe yönelik ise oluşabilecek potansiyel vergi kayıp ve kaçaklarının oluşmasını engeller. Bu sayede kayıt dışı ekonominin önü kesilerek, ticaretteki haksız rekabetin de önüne geçilmiş olur. Tüm bunların doğal sonucu olarak bu durum bütçeye de yansır ve bütçe açıklarının ekonomide doğuracağı olumsuz sonuçların da önü kesilmiş olur²⁷. Ayrıca incelemenin, vergilendirmede ve gelir dağılımında adaleti sağlama, katılımcı bir vergi düzeninin kurulması, demokratik vergi idaresi gibi diğer bir takım fonksiyonları da mevcuttur. Yine bu süreç “vergilerin neden toplanacağı” sorusunu biraz arka plana iterek, “vergilerin nasıl toplanacağı” sorusunu da ön plana çıkarmaktadır. Başka bir ifade ile hukuki bir müessese olarak vergi incelemesi müessesesinin modern vergi sistemlerinde yer alma nedeni, devletin vergi toplama ihtiyacı ama bundan da öte vergilerin hukuka uygun bir şekilde toplanması ihtiyacı olarak karşımıza çıkmaktadır²⁸.

Bu açıklamalarımız doğrultusunda diyebiliriz ki, vergi incelemesinin aslında önleyici, eğitici ve yakalayıcı olmak üzere üç temel fonksiyonu vardır. Önleyici fonksiyonu, etkin sayıda ve düzeyde gerçekleştirilen vergi incelemesi ile mükelleflerin suç girişimlerinin önünü almak ve onları caydırmak veya hata ve hile kaynaklarını ortadan kaldırmak suretiyle bu fiillerin yapılmasını önleyerek²⁹ büyük öneme sahiptir. Vergi incelemesinin eğitici fonksiyonu, özellikle vergi incelemesi aşamasında ortaya çıkarak, mükelleflerin veya inceleme elemanlarının yapmış oldukları hatalı vergi işlemleri konusunda uyarılmaları, doğru işlemin nasıl olması gerektiği konusunda bilgilendirilmeleri, yasal açıklamalarda bulunulması bakımından önemli yarar sağlamaktadır. Yakalayıcı, ortaya çıkarıcı fonksiyonu ise, suç işleyen kişilerin, suçlarının belirlenmesi suretiyle haklarında yasal işlem yapılmasına olanak sağlanmasıdır³⁰.

²⁶ Akdoğan, Vergi İncelemesi, s.5-6.

²⁷ Musa Kazım Ünver, “Vergi İncelemesinin Tanımı ve Önemi ile Maliye Politikaları İçerisindeki Yeri”, *Yaklaşım Dergisi*, Haziran 2004, s.137.

²⁸ Soydan, s.200.

²⁹ İbrahim Organ, **Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ocak 2008, s.44.

³⁰ Akdoğan, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, s.99- 100.; H. Nezih Şeker, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, İstanbul, Beta Basım Yayınevi, 1994, s.38-39.

Vergi incelemesinin hem birey hem de toplum üzerindeki önemi, aynı zamanda incelemenin, hiç veya gereği gibi yapılmaması sonucunda ortaya çıkacak olan bir takım negatif sonuçlar ile de yakından ilgilidir. İlk olarak vergi kaçakçılığına ve dolayısıyla eşitlik ilkesinin, ihlal edilmesine sebep olacaktır. İşte bu durumda kaçakçılık yapma olanağı hemen hemen hiç bulunmayan ücretliler gibi gelir grupları açısından durum daha da hissedilecektir³¹. Çünkü vergi gelirlerinin, sadece % 33'ü gelir ve kazanç üzerinden tahsil edilmekte ve bunların büyük çoğunluğu kaynaktan kesinti yoluyla- stopaj- yoluyla elde edilmektedir³². Burada yıllık beyanname esasına tabi mükelleflerden farklı olarak ücretliler, her ay gelirleri ellerine geçmeden vergi ödedikleri için stopaj yoluyla vergilendirme nedeniyle ortaya çıkan eşitsizlik³³ ile beraber bu sistemin iyi işlememesi sonucunda, vergi kaçırma ihtimali veya potansiyeli yüksek olan diğer mükellefler karşısında daha da zayıf durumda kalarak vergi adaleti açısından arzu edilmeyen bir durum olacaktır. İşte bu yasal aracın etkin işlememesi, toplumdaki adalet ve eşitlik anlayışını da olumsuz etkileyecektir.

1.1.3. İncelemenin Diğer Denetim Araçlarından Farkı

Mükellefleri denetleme araçları olarak, karşımıza 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama olmak üzere dört ayrı müessese çıkmaktadır. Söz konusu bu yasal araçlar bir üst kavram olan denetimin unsuru, bir bütünün parçasıdır. Her bir denetim aracının işlevi birbirinden farklıdır ve farklı amaçlara hizmet etmektedir. Ancak hepsinin ortak bir noktası vardır, o da, bütün bu denetim araçları aslında mali gücü tespit etmeye yöneliktir³⁴. Ancak denetim araçlarının içerisinde yer alan inceleme daha kapsamlı olması sebebiyle diğerlerine nazaran ayrı bir öneme sahiptir. Öyle ki, bu anlamda

³¹ Akdoğan, Vergi İncelemesi, s.6.

³² Tekin, Çelikkaya, s.44.

³³ Funda Başaran Yavaşlar, "Bir Adaletsizlik Örneği: Ücret Gelirinin Vergilendirilmesi", *Fasikül Hukuk Dergisi*, S.30, Mayıs 2012.

³⁴ Funda Başaran Yavaşlar, "Türkiye'de Vergi Denetiminin Yapısı, Sorunları ve Çözüm Önerileri", Hesap Uzmanları Vakfı ve Hesap Uzmanları Derneği tarafından düzenlenen *Gelişmiş Ülke Uygulamaları Işığında Türk Vergi Denetim Sistemi* başlıklı uluslararası panel, 29 Mayıs 2012, Ankara s. 5.

doktrinde vergi incelemesi ile vergi denetimi çoğu zaman eş anlamlı olarak kullanılmaktadır.

İnceleme, yoklama ve bilgi toplamaya oranla çok daha kapsamlı, aramaya oranla daha kolay kullanılabilir bir yasal araç olarak karşımıza çıkmaktadır³⁵. Ancak bu yöntemlerden birisinin başarısı, büyük oranda diğerlerinden de faydalanılmasına bağlıdır. Bu yönüyle söz konusu araçlar, esas olarak birbirleriyle bağlantılı olarak kullanıldığında ortaya başarılı bir sonuç çıkacaktır³⁶. İncelemenin, diğerlerine nazaran farklı bir yanı olmasının sebebi, matrah büyüklüğü ve böylece ödenmesi gereken vergi miktarının tespitine yönelik olmasıdır. Buna karşılık yoklama, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmaya ve tespit etmeye; arama vergi kaçakçılığı suçunu saptamaya bilgi toplama ise vergilendirmeye ilişkin olayları aydınlatmaya yöneliktir³⁷. Mevzuatta bu kadar ayrıntılı düzenlemelere yer verilmesinin bir diğer sebebi de, konunun mükellef hakları ile yakından ilgili olmasıdır. İncelenecek kişilerin seçimi, inceleme veya incelenme sebepleri, inceleme elemanının yöneltebileceği talepler, verebileceği süreler, hazırlayacağı tutanaklar, inceleme sırasında mükellefin alabileceği hizmetler, müşavir yardımını alma hakkı, gizleme veya susma hakkı, inceleme sırasında kayıtlarına ulaşma hakkı, dinlenme ve savunma hakları gibi pek çok konu mükellef hakları ile yakından ilgili olmasından kaynaklanmaktadır³⁸.

Bahsettiğimiz bu denetim araçları, Türk Vergi Sisteminde herhangi bir vergi türüyle sınırlandırılmış değildir. Dolayısıyla, bütün bu denetim araçları teorik olarak aslında bütün vergi türleri bakımından vergi idaresi tarafından kullanılabilir. Ancak, inceleme ve arama, doğaları gereği kendi içerisinde bir sınırlılık içermektedirler. Şöyle ki; inceleme, defter, kayıt ve belge düzeni üzerinden yapıldığı için ancak defter, kayıt ve belge düzeni gerektiren vergi türlerinde kullanılabilir bir araçtır. Aynı şekilde arama için de geçerlidir. Aramaya kaçakçılık suçu şüphesi varsa başvurulabilir. Kaçakçılık suçu ise, bilindiği üzere, VUK md. 359, f.c hariç, vergi kanunları gereğince tutulması, düzenlenmesi,

³⁵ Başaran Yavaşlar, Türk Hukuku'nda Vergi İncelemesi, s.395.

³⁶ Abdullah Karaboyacı, "Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirlerin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, s.213.

³⁷ Başaran Yavaşlar, Türk Hukuku'nda Vergi İncelemesi, s.395, dipnot 7.

³⁸ Doğrusöz, Vergi İncelemesi, Dünya Gazetesi.

saklanması ve ibraz edilmesi mecburi olan defter kayıt ve belgeler üzerinde kullanılabilen bir araçtır. Diğer denetim araçlarından bilgi toplama ve yoklama ise, genel ve her tür vergi için kullanılabilen araçlardır³⁹. Son yıllarda denetim araçları arasında yoklamanın, vergi idaresi tarafından pek kullanılmadığı ve ihmal edildiği ileri sürülse de yoklama, tüm denetim araçlarının başında gelmekte ve adeta bir basamak görevini görmektedir. Şöyle ki, vergileme sürecinde, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi çok önemlidir. Ancak vergiyi doğuran olay ile ilişkilendirilecek mükellefin tespiti daha da önemlidir. Vergi idaresinin ilk hizmeti vergi mükellefinin tespitini yapmaktır. Vergi mükellefinin tespitini yapmayan bir vergi idaresinin diğer görevlerini yapması mümkün değildir⁴⁰. Bu bağlamda gereği gibi kullanılmayan bir denetim aracı diğerlerinin de fonksiyonlarını etkileyecek, o aracın istenilen amaca hizmet etmesini de engellenmiş olacaktır.

1.1.4. Hukuki Temeli

Hukukun varlık nedeni ve amacı diğer tüm dallarda olduğu gibi adaleti sağlamaktır. Adaletin nasıl sağlanacağı ve ne tür bir düzenin “adil” olacağına ilişkin olarak genellikle kabul gören ilke olarak karşımıza “eşitlik ilkesi” çıkmaktadır. Eşitlik ilkesinin ise maddi ve şekli eşitlik olmak üzere iki anlamı vardır. Şekli eşitlik ilkesi ülkemizde AY. md. 10 da “Herkes dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz” şeklinde düzenlenmiştir. Maddi eşitlik ilkesi ise AY. md. 73, f.1 “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür” şeklindeki verginin mali güçle orantılı olması ilkesidir. Eşitlik ilkesinin hukuk hayatındaki koruyucusu olan Anayasa Mahkemesi eşitlik ilkesini, “aynı hukuksal durumda olan kişilerin aynı kurallara bağlı tutulması, farklı hukuksal durumda olanların ise farklı kurallara bağlı tutulması” şeklinde açıklamaktadır. Bununla bağlantılı olarak eşitlik ilkesinin herkesin her yönden aynı

³⁹ Başaran Yavaşlar, Türkiye’de Vergi Denetiminin Yapısı, Sorunları ve Çözüm Önerileri, s. 5.

⁴⁰ İlhami Söyler, **Türk Vergi Hukukunda Yoklama**, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu, Yayın No. 1987/2005, s. 12.

kurallara bağı tutulması anlamına gelmediğini; bazı haklı nedenlerin varlığı halinde ayırık düzenlemelerin öngörülmesinin eşitlik ilkesine aykırı olmayacağını ifade etmektedir. Anayasa Mahkemesinin eşitlik ilkesine ilişkin yaklaşımını vergi hukukuna aktardığımızda, eşit hukuki durumda olanların eşit, farklı hukuki durumda olanların ise farklı vergilendirileceği şeklinde bir yaklaşım ortaya çıkmaktadır. Ancak bu durumda kimlerin eşit veya kimlerin farklı olduğunu ortaya koyacak bir kritere ihtiyaç vardır. İşte burada karşılaştırma kriteri olarak karşımıza “mali güç” kavramı çıkmaktadır. Böylece, mali gücü eşit olanlar eşit şekilde, mali gücü farklı olanlar ise bu farklılıkları oranında farklı şekilde vergilendirilecektir. Bu bağlamda AY. md.73, f.1 “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür” şeklindeki verginin mali güçle orantılı olması ilkesi yani maddi eşitlik ilkesinin vergi hukukunda gerçekleşme şekli olarak karşımıza çıkmaktadır⁴¹. Başka bir ifade ile mali güce göre vergilendirme ilkesi, eşitlik ilkesi aracılığıyla hukuk devletinin vergilendirme alanındaki uzantısını oluşturmaktadır⁴².

O halde mali gücü tespit etmeden ve bunu dikkate almadan yapılan vergilendirme işlemleri eşitlik ilkesine aykırılık teşkil edecektir. Böylece temelinde, mükellefler tarafından beyan edilen matrahın *gerçekten ödemesi gereken matrah* olup olmadığının denetimi yapılmadan gerçekleştirilen vergilendirme işlemleri de AY. md. 73, f.1 ile verginin mali güçle orantılı olma ilkesine, dolayısıyla maddi eşitlik ilkesine aykırılık teşkil edecektir. Daha öncede değindiğimiz gibi vergi incelemesi ile *gerçeklik denetimi* yapılır. İşte gerçek mali gücü, vergilendirmeyi amaçlayan vergi incelemesi başka bir ifade ile bu denetim aracının temel dayanağını, AY. md. 73, f.1 verginin mali güçle orantılı olması ilkesi oluşturmaktadır.

O halde inceleme için, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin, Vergi Usul Hukukundaki bir uzantısı, bu ilkeyi gerçekleştirmeye yönelik önemli bir

⁴¹ Funda Başaran Yavaşlar, **Gelir Vergilendirilmesinin Temelleri**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2011, s.27- 31.

⁴² Funda Başaran Yavaşlar, “Artan Oranlı Vergi Tarifesi, Verginin Mali Güçle Orantılı Olmasının Zorunlu Bir Sonucu mudur?”, Prof. Dr. Adnan TEZEL’e Armağan, Marmara Üniversitesi, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:13, Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, İstanbul, 2000, s. 94.

aracıdır⁴³ diyebiliriz. Aslında anayasal vergilendirme ilkeleri, bir üst ilke olan hukuk devleti ilkesini gerçekleştirmeye, onun unsurlarını hayata geçirmeye yöneliktir. Bu bağlamda, gerçek mali gücü araştıran tespit eden ve sağlayan vergi incelemesi, eşitliği dolayısıyla adaleti sağlayarak, hukuk devletinin işlevi olan *adaletin sağlanmasına* da hizmet etmektedir. Bu bağlamda denilebilir ki, vergi incelemesi, hem Anayasanın 2. maddesindeki *hukuk devleti ilkesini* hem de Anayasanın 73. maddesinin 1. fıkrasındaki *verginin mali güçle orantılı olması ilkesini* daha somut bir şekilde hayata geçirmeyi hedefleyen, gerçek mali gücü tespit etmeye çalışan ve Vergi Usul Hukukunda düzenlenen denetim aracıdır.

1.2. Vergilendirmede Etkinliğin Anlamı ve Vergi İncelemesiyle İlişkisi

1.2.1. Etkinlik Kavramı

“Etkinlik” (efficiency) henüz çerçevesi tam olarak çizilmiş, net olarak tanımı yapılmış bir kavram olmadığı gibi büyük bilgi birikimlerinin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkan verimlilik gibi kavramlarla ilişkisi de net olarak ortaya konulabilmiş değildir⁴⁴. Literatürde etkinlik ve verimlilik kavramları konusunda bir kargaşa yaşanmakta olup pek çok bilim adamı bu kavramları eş anlamlı olarak kullanmakta⁴⁵, hatta bu kavramlar aynı makale ya da incelemede bir arada dahi kullanılmaktadır⁴⁶.

“Verimlilik” en az para ile en fazla vergi geliri elde etmeyi ifade etmektedir⁴⁷. Adam Smith’in vergileme ilkeleri arasında da sayılan iktisadilik ilkesi de bu anlamda verimliliğe işaret etmektedir⁴⁸. Ancak etkinlik verimlilikten farklı olarak daha çok amaç ve hedeflerle ilgilidir. Şöyle ki; etkinlik, bir işletmenin veya birimin amaç ve hedeflerine ulaşip ulaşmadığını veya ulaşma derecesini gösterir.

⁴³ Başaran Yavaşlar, Türk Hukuku’nda Vergi İncelemesi, s. 396.

⁴⁴ İbrahim Atilla Acar, Mehmet Emin Merter, “Türkiye’de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, *Maliye Dergisi*, S: 147, Eylül-Aralık, 2004, dipnot s.7.

⁴⁵ Süleyman Yükçü, Gülşah Atağan, “Etkinlik, Etkililik ve Verimlilik Kavramlarının Yarattığı Karışıklık”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C: 23, S:4, 2009.

⁴⁶ Acar, Merter, s.7.

⁴⁷ Acar, Merter, s.7.

⁴⁸ Acar, Merter, s.7.

Yani “etkinliğin” ölçümünde, öncesinde amaç ve hedefler belirlenir, sürecin sonuna gelindiğinde gerçekleşen durumun söz konusu amaç ve hedeflerle karşılaştırılması yapılır. Bu bağlamda, bir faaliyetin “etkin” olarak kabul edilebilmesi için, söz konusu faaliyetin işletmenin veya örgütün, plan, program, amaç ve hedeflerine en iyi derecede yaklaşmış olması gerekir⁴⁹. Başka bir ifadeyle bir birim önceden saptadığı amaçlara ne denli ulaşabiliyorsa, o kadar etkindir⁵⁰. Belirli bir kaniya ise ancak belirlenen bu kriterlerle, yapılan iş veya elde edilen sonuçlar karşılaştırıldığında varılabilir⁵¹. Bu bakımdan etkinlik, bir kurumun performansını gösteren en önemli göstergedir. Bu çerçevede bir değerlendirme yapabilmek için ise önceden belirlenmiş kriterlere ihtiyaç bulunmaktadır.

1.2.2. Vergi İncelemesiyle İlişkisi

Vergi denetiminde etkinlik, mükelleflerin vergi kanunlarına uygun hareket etmelerini sağlamak amacıyla, vergi idarelerinin başvurdukları vergi denetimlerinin, kendilerinden beklenen fonksiyonu yerine getirebilme düzeyi olarak tanımlanmaktadır⁵². Vergi idaresinin fonksiyonlarını dikkate aldığımızda, idarenin iki temel özelliği ön plana çıkmaktadır. İlki, vergi mükelleflerine adil ve çağdaş bir hizmet sunmak, diğeri ise vergi yasalarına aykırı davranan ve direniş gösteren mükelleflerin avantajlarını ortadan kaldırarak, gönüllü uyumu sağlamak ve gerektiğinde yaptırım uygulamaktır. Özellikle ikinci hususu gerçekleştirmede etkili araç vergi denetimidir⁵³. Bu sebeple beyan sisteminin geçerli olduğu sistemlerde vergi idaresinin etkinliği, vergi idaresinin denetim işlevini ne ölçüde

⁴⁹ Ahmet Arslan, “Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 140, Mayıs- Ağustos 2002, s.5.

⁵⁰ Ceyhan Aldemir, **Örgütler ve Yönetimi, Makro Bir Yaklaşım**, İzmir, Bilgehan Basımevi, 1985.

⁵¹ Osman Pehlivan, “Vergi Yönetiminde Etkinlik ve Etkinliğe Tesir Eden Faktörler”, *Yeni İş Dünyası*, Y:8, S. 87, Ocak 1987, s.13.

⁵² Güldem Dalak, “Vergi Denetimi ve Muhasebe Uygulamaları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Haziran 1999, S.129, s.78.; Mehmet Emin Mertes, “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yöntemi”, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**, Dokuz Eylül Üniversitesi, 2004, s.82.; Atilla Ahmet Uğur, “**Vergi Denetimi Etkinliğinde, Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama)**”, *31. Türkiye Maliye Sempozyumu*,

http://www.maliyesempozyumu.org/wpcontent/uploads/2017/01/Maliye_Sempozyumu_31.pdf (Erişim Tarihi, 20.07.2016).

⁵³ Vergi Denetmenleri Derneği, **Türk Vergi Yönetiminde Etkinlik Arayışları Kapsamında Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması Raporu**, Ankara 2003. s.21.

başarıyla yerine getirdiği ile doğrudan bağlantılıdır⁵⁴. Etkinlik kavramı genel olarak, seçilen hedefler ile ortaya çıkan sonuçların karşılaştırılması sonucunda ortaya çıkan durumu ifade ettiğine göre, bu kavramın bir anlam kazanabilmesi için öncelikle hedeflerin belirlenmesi gerekmektedir. Vergi denetiminde en önemli hedef, mükelleflerin vergi kanunlarına uymalarını sağlamak ve bu sayede de vergi kayıp ve kaçakçılığın önüne geçmek⁵⁵ ve bunun dışında vergi gelirini hukuk kuralları içerisinde hızlı bir şekilde tahsil etmek olduğuna göre, genel ifade ile vergi denetimlerinin vergi kaybını önlemekteki başarısı, idarenin etkinliği açısından temel veri olarak kabul edilmektedir⁵⁶. Bu bakımdan vergi denetimlerinin etkinliğinin ölçümünde kullanılan başlıca parametre, yapılan denetimler sonucu hazineye intikal eden ek vergi gelirdir. Bunun yanı sıra vergi denetimi için sarf edilen giderler, vergi inceleme elemanlarınca yapılan inceleme sayıları, inceleme süreleri, tarhı öngörülen vergi ve kesilmesi gereken ceza tutarları, önceki dönemleri daha evvel inceleme konusu yapılan mükelleflerin inceleme sonrası dönem beyanlarının doğruluğu, mükelleflerin gönüllü uyumuna ilişkin trend, iç denetime tabi tutulan dairelerde tespit edilen hataların tekrar edip etmediği, vergi denetimlerinin yaygınlığı ve objektifliği konusunda mükelleflerin kanaatleri, inceleme sonucu tarh edilen vergilerin vergi yargısı kararları doğrultusunda iptal edilme oranı gibi bir çok faktör de vergi denetiminin etkinliğinin ölçümünde dikkate alınan, kriterlerdir⁵⁷.

Görüldüğü üzere vergi denetiminde etkinlik denildiğinde, yani bir şeyin etkin olup olmadığı konusunda değerlendirme yapılmaya çalışıldığında, o şeyin faaliyetleri neticesinde ortaya koymuş olduğu sonuçlar üzerinden hareket edilmektedir. Oysa daha bunun öncesinde, hedeflerin belirlenmesi veya belirlenen hedeflerin kamuoyu ile paylaşılması ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Ancak bu sayede, idarenin etkin olup olmadığı, eğer etkin değilse, bunu azaltan ve/veya engelleyen nedenlerin neler olduğuna ilişkin bir değerlendirme yapılabilir.

⁵⁴ Türk Vergi Yönetiminde Etkinlik Arayışları Kapsamında Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması Raporu, s.21.

⁵⁵ Mehmet Emin Merter, Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yöntemi, s.81.

⁵⁶ Türk Vergi Yönetiminde Etkinlik Arayışları Kapsamında Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması Raporu, s.31.

⁵⁷ Türk Vergi Yönetiminde Etkinlik Arayışları Kapsamında Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması Raporu, s.31.

Her ne kadar ülkemizde Maliye Bakanlığı tarafından –şu an 2013-2017 yıllarına ilişkin- stratejik plan açıklanıyor, VDK da bu çerçevede amaç ve hedeflerini belirliyor olsa da bu durum, etkinlik bakımından hedeflerin değerlendirilmesinin yapılabilmesi için yeterli değildir. Daha net bir ifadeyle daha somut bilgilere ihtiyaç vardır. Bu bağlamda sistemimizi ele aldığımızda, vergi idaresinin etkin bir inceleme gerçekleştirip gerçekleştirmediği hususuna, 646 sayılı KHK öncesinde Gelir İdaresi tarafından açıklanan, 646 sayılı KHK sonrasında ise Vergi Denetim Kurulu tarafından açıklanan faaliyet raporlarından hareketle varılmaya çalışılmaktadır. Bu nedenle vergi denetiminde etkinlik bakımından bir kanıya varabilmek ve/veya bunu azaltan unsurların neler olduğunun tespitini yapabilmek oldukça güçtür. Diğer taraftan böyle bir tespit yapılması doktrinde etkinlik bakımından farklı görüşlerin de ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Kanaatimizce hedeflerin ve sonuçların anlaşılır bir şekilde kamuoyu ile paylaşılmış olması gerekmektedir.

1.3. Vergi İncelemesi İle Mükellef Hakları Arasındaki İlişki

1.3.1. Mükellef Hakları Kavramı

Hak, hukukun temel kavramlarından biridir. Bu kavram üzerine, gerek kamu hukukçuları, gerekse özel hukukçular tarafından pek çok teori geliştirilmiş olsa da⁵⁸ konumuz gereği teorik tartışmaları dışarıda bırakırsak, hak, hukuk düzeni tarafından korunan menfaat ve bu menfaatten yararlanma yetkisi olarak genel bir ifade ile tanımlanabilir⁵⁹.

Bireyler vergi ödevlisi olsunlar veya olmasınlar, genel hukuk düzenine bağlı bir takım temel haklara sahiptirler. Bireyin bu temel haklarını, vergi

⁵⁸ Detaylı bilgi için Bkz. M. Emin EMİN, "Hak Kavramı", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S.12, 2004.

⁵⁹ Kâmil Mutluer, Fethi Heper, Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Yayını, 2004, s.125.

hukukuna yansıtığımızda ise karşımıza, vergi ödevlisinin hakları çıkmaktadır⁶⁰. Türk Vergi Sistemine bakıldığında mükellef hakları ile ilgili özel ve sistematik bir düzenleme yer almadığı görülmektedir. Başka bir ifade ile vergi mükellefinin hakları, ayrıştırılarak kavramsallaştırılmış vaziyette değildir⁶¹. Bu nedenle yasal bir tanım vermek de mümkün değildir. Çünkü vergi alacağı ilişkisinde taraflarından birinin bu ilişkide üstün ve emredici konumda olan devlet olması nedeniyle, vergisel kurallar ağırlıklı olarak verginin toplanmasına hizmet etmek üzere düzenlenmiştir. Bu nedendir ki Türk Vergi Sisteminde mükellefin haklarından ziyade ödevlerine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir⁶². Oysa, mükelleflik veya mükellefiyet terimleri her ne kadar bir şeyi yapma zorunluluğunu ifade etse ve bu bağlamda vergi mükellefi denildiğinde zihinlerde bir takım maddi ve biçimsel ödevleri yerine getirmek zorunda olan kişi akıllara gelse de vergi ilişkisi tarihsel süreç içerisinde mükellef haklarını da içerisinde barındıran bir hukuki ilişkidir. İlişkinin bir yüzü mükelleflikle ilgiliyse diğer yüzü haklarla ilgilidir. O halde vergi mükellefinin haklarını da sistematik bir biçimde ele almak gerekmektedir⁶³.

“Mükellef hakkı” kavramının yasal bir tanımını ortaya koyamamak da kamu hukukundan doğan haklar yani kişinin toplumla ve devletle olan ilişkisinden doğan ve kısaca kamu hakları⁶⁴ içerisinde yer alan bu kavramı, vergilendirme ilişkisinde -devlet ve vergi mükellefi arasındaki hukuki ilişkide- vergi mükellefine tanınan haklar şeklinde nitelendirmek⁶⁵ mümkünse de kanaatimizce bu, oldukça geniş bir tanımlamadır. Şöyle ki, doktrinde vergi incelemesinde, mükellefin hakları nelerdir, sorusuna yönelik yapılan çalışmaların çoğu, vergi yasasında veya yönetmelikte, başlamış olan bir incelemenin nasıl sürdürüleceğine yönelik olan düzenlemelerin, alt alta sıralanmış halinden oluştuğu görülmektedir. Oysa ki hak, sahibine olumlu ya da olumsuz bir talepte bulunma *yetkisi* verir. Hak sahibi, hakkını tanımayan veya bu hakkı ihlal edenlere karşı, hakkına saygı gösterilmesini hukuki yaptırım yoluyla gerçekleştirebilir. İşte bu noktada hukuki haklar ile gerçekte bir hak

⁶⁰ Gülsen Güneş, Ertunç Şirin, “Vergi Ödevlisinin Hakları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.197, Şubat 2005, s.137.

⁶¹ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, İstanbul 2009, 5. Bası, Beta Basım, s. 155.

⁶² Güneş, Şirin, s. 135.

⁶³ Mutluer, Heper, Dönmez, s.125.

⁶⁴ Mutluer, Heper, Dönmez, s.121.

⁶⁵ Cihat Öner, **Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2010, s. 240.

olmayan ve hak kılığında görünen *beklentileri* veya *sosyal kuralları* birbirinden ayırmak gerekir. Bu bağlamda örneğin, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği'nde⁶⁶ ele alınan vergi müfettişlerine karşı bir ödev olarak getirilen, mükelleflere nazik ve ölçülü davranmaları gerektiğine ilişkin düzenleme, bir hak olmaktan ziyade bir beklenti ya da taahhüttür⁶⁷. O halde mükellefin hakları nelerdir denildiğinde, idareye veya bu süreci yürüten vergi müfettişlerine yönelik getirilen ödevlerin karşısında yer alan her düzenlemenin, sanki mükelleflerin haklarıymış gibi, sıralanmış olması kanaatimizce doğru bir yaklaşım değildir.

Diğer yandan idare tarafından, vergi kaçacağını azaltmak ve mükelleflerin gönüllü uyum düzeyini arttırmak için geleneksel zora dayalı taktiklerden uzaklaşmanın gerektiğinin anlaşılmasıyla, mükellef hakları bildirgeleri şeklinde isimlendirilen bildirgeler ilan edilmeye başlanmıştır. Bu tür bildirgeler, mükelleflerin sahip olduğu haklar konusunda bilgilendirilmeleri ve yönetimin bu hakları dikkate alacağı konusunda kararlılığını vurgulamaları açısından etkili olsa da⁶⁸ bu tür belgelerin içerisinde yer alan düzenlemelerin bağlayıcılığı ve yaptırımının olmayışı, bu belgeleri zayıf kılarak, mükellefleri korumakta yetersiz kalmaktadır.

Kısacası, haklarının ihlal edildiğini düşünen mükelleflerin, yargı yoluna başvurabilmesi için yargıyı da bağlayacak bir düzenlemenin olması gerekir. Bu çerçevede, vergi hukukunun genelinde, vergi incelemesi olarak özelinde, vergi hukukunda –idareye getirilen sınırlar dışında- mükellefin hakları ayağı eksiktir, diyebiliriz. Diğer taraftan böyle bir eksiklik, bazı anayasal ilkelerin ihlal edilmesine de neden olmaktadır. Çünkü bir tarafta egemenlik gücünü kullanan idare, gerçek matraha ulaşmak için denetim gibi güçlü bir mekanizmayla donatılmakta, diğer yandan bunun için mükellefe ödevler yüklenirken, kendisini koruyacağı veya savunacağı haklara, sistemde yer verilmemektedir. Bu durum birçok ilkeyi, en başında ise hukuki güvenlik ilkesini zedelemektedir. Çünkü kişiler ancak

⁶⁶ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, RG t. 31.10.2011, S.28101.

⁶⁷ Mutluer, Heper, Dönmez, s.125-126.

⁶⁸ Mutluer, Heper, Dönmez, s.123-124.

kurallarına güven duyabildikleri bir sistemde zarara uğrama tehlikesi olmaksızın, planlama ve buna bağlı olarak işlem ve eylemlerde bulunabilme imkânına sahip olabilirler. Hukuk güvenliği ilkesi bir yandan bir düzen oluşturan ulaşılabilir, açık ve belirli yasal kuralların varlığını ve bunların yasalara uygun şekilde uygulanmasını, diğer yandan düzeni oluşturan kurallara ve idari davranışlara güvenin korunmasını gerektirmektedir. Bu bağlamda ilk olarak düzen oluşturan hukuk kurallarının varlığı şarttır⁶⁹.

Mükellefleri, tüm yönleriyle ortaya konulmuş -genel hukukta zaten var olan değil de- bu alana özgülenmiş somut, daha özel düzenlemelerin varlığı kadar koruyamasa da hukuk sistemimizde var olan bazı kurallar doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak mükellefin haklarını elbette korumaktadır. Bu anlamda karşımıza, tüm vatandaşların temel haklarını güvence altına alan anayasal ilkeler ve düzenlemeler çıkmaktadır. Bu bağlamda Anayasada yer alan kanun önünde eşitlik, mülkiyet hakkı, özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığı, seyahat ve haberleşme özgürlüğü, hak arama özgürlüğü ve ilgili hükümler, aynı zamanda vergileme sürecinde mükellefin haklarını da oluşturmakta ve mükellefler ile ilgili yapılacak işlemlerde belirleyici, yönlendirici ve kısıtlayıcı olmaktadır⁷⁰. Bunun dışında hukukun genel ilkeleri, özellikle anayasal vergilendirme ilkeleri, uluslararası insan hakları sözleşmeleri de mükellefin haklarını korumaya yönelik düzenlemelerdir. Mükellef haklarının korunmasında, hukuk sistemimizde var olan maddi hukuk kuralları ile usul kuralları bir bütün olarak değerlendirilmelidir⁷¹. Bu sebeple vergi ilişkisinin şekil ve usul kuralları, vergi ilişkisinin başlangıcından, yürütülmesine, denetiminden, uyuşmazlıkların çözümüne kadar tüm aşamalarını kapsayacak şekilde detaylı olarak ele alınmıştır. Dolayısıyla, mükellefiyet sürecinde yüklenilen bildirim, beyan, defter tutma vb. şekli ödevlere ve yükümlülüğün sona ermesine kadar şekle ilişkin birçok husus detaylı olarak Vergi Usul Kanunu'nda ayrıca düzenlemiştir⁷². Vergi idaresi vergilendirme işlemlerinde, arzulanan hukuki sonucu sağlıklı ve geçerli bir biçimde sağlayabilmek açısından bu

⁶⁹ Funda Başaran Yavaşlar, "Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak -Vergi Hukuku'nda- Yasallık İlkesi, "Hukuki Güvenlik İlkesi", *Kamu Hukukçuları Platformu*, 8-9 Kasım 2013, s.190, http://www.kamuhukukculari.org/upload/dosyalar/HUKUK_GyVENL_.pdf

⁷⁰ Mutluer, Heper, Dönmez, s.125.

⁷¹ Saban, s. 155.

⁷² Erdem, "Vergi İnceleme Sürecinde Düzenlenmesi Gereken Tutanaklar ve İncelemeye Başlama Tutanağının Önemi-II",

işlemlerin tesisi sırasında önceden belirlenmiş olan usul ve şekil kurallarına uygun hareket etmek zorundadır. Yasalarla çevrelenmiş belirli bir hareket alanı olarak karşımıza çıkan vergilendirme bu yönü ile usul ve şekil kurallarının hâkimiyeti altında işletilmekte ve mükellefe hukuki koruma sağlamaktadır⁷³. Çünkü mükellef bakımından hukuki güvenlik ilkesinden bahsedebilmek için idarenin olabildiğince dışarıda bırakılması tüm usul ve esasların içerikleri ile beraber yasalarla belirlenmesi gerekir.

Tüm bu bilgiler doğrultusunda, mükellef hakları ile ilgili bir tanımı kaleme almanın zorluğu da dikkate alınarak, **mükellef haklarını**, vergi mükelleflerine olumlu ya da hareketsiz kalma, kaçınma gibi olumsuz bir talepte bulunma yetkisi veren ve ihlal edildiğinde hukuki koruma sağlayan haklar⁷⁴, şeklinde tanımlamak mümkündür.

1.3.2. İnceleme ile Mükellef Hakları Arasındaki İlişki

Egemenlik gücüne dayalı olarak vergilendirme yetkisine sahip olan, bu çerçevede denetimi gerçekleştiren ve devleti temsil eden idarenin, mükellefler karşısında daha güçlü, bunun aksine mükelleflerin daha pasif durumda olduğunu ele almıştı. Özellikle söz konusu inceleme olunca bu durum kendini daha da fazla hissettirmekte; mükellef haklarının ihlali, inceleme gibi bir konu da daha da fazla ön plana çıkmaktadır. Şöyle ki, inceleme, gerçek mali gücü tespit ederken, mükellefin aynı zamanda Anayasa ile teminat altına alınan kişisel ve ekonomik haklarına müdahaleyi de bünyesinde taşımaktadır. Bu nedenle vergilendirme sürecini yöneten idarenin, bu süreci yönetirken yapacağı tüm işlemlerin hukuki gerekçesi olmak zorundadır. Bu husus, idare hukukunun genel bir kuralıdır. Bu sebeple idare, bir yandan maddi hukuk kurallarını; diğer taraftan somut olayın, belirlemiş olduğu hukuk kuralının uygulama alanına girip girmediğini gösteren delillerini ortaya koyacak ve böylece gerekçesini oluşturacaktır. İdare delillerini ortaya koyarken veriye ya da kişilerin bilgi veya belgelerine ihtiyaç duyar. Bunlara

⁷³Tahir Erdem, "Vergi İnceleme Sürecinde Düzenlenmesi Gereken Tutanaklar ve İncelemeye Başlama Tutanağının Önemi-II", *Yaklaşım Dergisi*, Nisan 2013, S.244.

⁷⁴ Mutluer, Heper, Dönmez, s.126.

ulaşmak için ise elindeki en önemli enstrümanını, yani denetim araçlarını kullanmak zorundadır. İşte tam bu noktada denetim, kişilerin temel hak ve özgürlüklerine müdahale edebilir⁷⁵. Çünkü vergi, kişinin malvarlığından devlete yapılan bir aktarım olduğu için özünde temel hak ve özgürlüklere, en başında mülkiyet hakkına müdahale niteliği taşımaktadır⁷⁶. Şöyle ki, incelemeyle amaç, gerçek gelire ulaşmak, bunu araştırmak ve tespit edip sağlamaktır. Bunun için ise bireylerin defter ve belgeleri, dolayısıyla ekonomik hayatları yani malvarlıkları araştırılmakta ve tespit edilmektedir. Bunun sonucunda da bireylerin malvarlıklarından devlete bir aktarım gerçekleştirilmektedir. Çünkü vergi incelemesiyle, araştırılan, tespit edilen tüm hususlar ortada kalmayıp, yasadaki ifadeyle “sağlanarak” sonunda, tarhiyat işlemi gerçekleştirilmektedir. Böylece kişilerin malvarlığından devletin kasasına bir aktarım sağlanmaktadır.

Bunun dışında inceleme sadece mülkiyet hakkına değil, aynı zamanda özel hayatın gizliliği ilkesine de bir müdahale niteliği taşımaktadır. Çünkü incelemede asıl amaç, daha öncede açıkladığımız üzere gerçek mali gücü tespit etmeye çalışmaktır. Bu tespit içinde vergi müfettişleri, bir taraftan mükelleflerin beyan etmiş oldukları matrahları ele alacak; diğer taraftan da bu beyanların defter veya belgelerdeki bilgilerle örtüşüp örtüşmediğini denetleyecektir. İşte, vergi müfettişlerinin inceleyeceği bu defter ve belgeler, aslında kişilerin özel hayatlarının bir parçasıdır. Çünkü defter ve belgelerin hangi amaçlarla düzenlendiğini açıklayan Vergi Usul Kanununun 171. maddesine baktığımızda karşımıza beş ayrı bent çıkmaktadır. Bunlardan ilki, defterlerle mükelleflerin vergi ile servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek olduğunu ifade etmektedir. Demek ki, tutulan bütün defterler, defterlerde düzenlenen kayıtlar ve onları ispat etmek üzere kullanılan belgelerin temel amacı, mükellefin servet, sermaye ve hesap durumunu ortaya koymaktır. Hem servet, hem sermaye hem de hesap durumu, mükellefin özel hayatına ilişkin bilgilerdir. Dolayısıyla bunların kaydının mükellefe bir ödev olarak

⁷⁵Aksi görüş için Bkz. H. Nezir Şeker, s.124, Yazara göre, “aramalı inceleme dışında tüm inceleme yöntemleri, türleri, kişinin Anayasadaki yerini bulan temel hak ve özgürlükleri açısından sakınca doğurmamaktadır. Çünkü normal idari usuller işletilmekte, vergi usul yasasında arama dışındaki yetkiler kullanılırken kişilere zorla bir şeyler yaptırılmamakta, iş ve evlerine zorla girilmektedir”.

⁷⁶Verginin, temel hak ve özgürlüklere müdahalesi hakkında Bkz. Funda Başaran Yavaşlar, **Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır**, Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2009, s. 147- 199.

yüklenmesi aslında orada özel hayatın gizliliği esasına müdahale edildiği gerçeğini ortadan kaldırmamaktadır⁷⁷. Böylece inceleme ile özel hayatın gizliliğinin bir parçasını oluşturan ticari ya da meslek hayatına da bir müdahale gerçekleşmektedir. Çünkü kişinin ticari veya meslek hayatına, işletmesine ilişkin tüm bilgilere el atılmakta; gerçeğin bulunması adına, kişinin banka hesaplarına, servetine, iş ilişkilerine, işletmesindeki mallara, hatta harcamalarına kadar geniş bir alan mercek altına alınmaktadır⁷⁸.

Anayasanın 20. maddesi gereği, özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz ve herkes özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Ayrıca Anayasada bu hakkın hangi hallerde sınırlandırılacağı de açıklanmıştır. Buna göre; bu hak milli güvenlik, kamu düzeni, suç işleminin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak sınırlandırılır. Böylece özel hayatın gizliliğine müdahalenin meşru zemini ortaya konulmuş vaziyettedir. Hangi konular, özel hayatın gizliliği ilkesini ihlal eder veya bu ilkenin sorunları nelerdir dediğimizde, tüm unsurları içeren, tek bir tanımlama yapmak mümkün değildir. Çünkü özel hayatın gizliliği ilkesi, hızla ilerleyen ve gelişen teknolojinin karşısında, gün geçtikçe değişik şekillerde ihlale uğramaya açık olan bir ilkedir. Ancak bazı temel kavramları ortaya koymak tabii ki de mümkün olabilir. Bu sebeple denilebilir ki, özel hayata ilişkin sorunlar, tanımlanamayacak kadar geniş olsa da kişilerin içinde bulunduğu ekonomik koşulların ve sahip olduğu ekonomik sırların ve yine aynı şekilde ticari kişiliklerin özel hayatın oldukça önemli bir unsurunu oluşturması sebebiyle, kişinin ticari ve mali durumunun da özel hayatın gizliliği kapsamında değerlendirilmesi mümkündür⁷⁹.

Bu kapsamda ele alınması gereken bir diğer husus, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen *vergi mahremiyeti* ilkesidir. Çünkü, mükellefin hakları nelerdir, denildiğinde, vergi mahremiyeti ilkesi bunların başında yer alan bir ilke olarak

⁷⁷ Başaran Yavaşlar, Türk Hukuku'nda Vergi İncelemesi, s.430.

⁷⁸ Başaran Yavaşlar, Türk Hukuku'nda Vergi İncelemesi, s.413.

⁷⁹ Bumin Doğrusöz, "**Temel Haklar ve Vergi İlişkisi**", *Vergiye Hukuki Bakış*, 14. 01. 2010, <http://www.bumindogruso.com/article/temel-haklar-ve-vergi-iliskisi>. (Erişim Tarihi, 20.07.2016).

karşımıza çıkmaktadır. Aslında bakıldığında vergi mahremiyeti mükelleflere getirilen bir hak olmaktan öte, vergi müfettişlerine getirilen bir yasaktır⁸⁰. Vergi mahremiyeti ilkesi, bir yandan vergi ödevlisinin, kendisiyle ilgili bilgileri kendisinin belirleme hakkına ve özel hayatın gizliliğini gerçekleştirmeye, diğer yandan, vergi ödevlilerinin kendilerinden istenilen bilgileri, bunların bir tek vergi idaresi tarafından ve vergilendirme amacıyla kullanacaklarını bilerek hukuka uygun bir şekilde vermelerini sağlamaya yönelik bir araçtır⁸¹. O halde, vergi mahremiyeti ilkesi aslında, Anayasadaki özel hayatın gizliliği ilkesini daha somut bir şekilde hayata geçiren ve bu ilkenin bir yansıması olarak vergi usul hukukunda düzenlenen bir müessese olarak karşımıza çıkmaktadır. Böyle bir düzenlemenin vergi hukuku gibi bir hukuk dalında yer almasına, muhakkak ki daha çok ihtiyaç vardır. Çünkü vergilendirme yapılabilmesi için bilgi toplamaya ihtiyaç duyan ve vergilendirmeye ilişkin olduğu sürece, ölçülülük ilkesi çerçevesinde her türlü bilgiyi talep yetkisine sahip (VUK md. 148 vd.) olan idare karşısında mükellefler, adeta çıplak vaziyettedir. Öyle ki; vergi ödevlisinin bilgi verme ödevi, vergiyi doğuran olayla, işletmeyle ve/veya işle sınırlı olsa da; bunların üzerinden vergi idaresinin, mükellefin kişisel alışkanlık, tercihlerinden, yakınlarına, arkadaşlarına ve servetine kadar pek çok konuda bilgi sahibi olmasına imkan sağlamaktadır. Bu yetki çerçevesinde elde edilen muazzam bilginin bir şekilde dengelenmesi gerekir ki⁸² işte bunu sağlamak üzere karşımıza vergi usulde düzenlenen vergi mahremiyeti ilkesi çıkmaktadır. Aksi halde mükellefler ne istenilen bilgiyi kendisi verir, ne de verilmesine katlanır. Bu bağlamda sadece vergi mahremiyeti ihlalinin yasaklayarak değil, aynı zamanda bu yasağa uymamayı da bir suç kabul ederek, anayasal bir hak olan “özel hayatın gizliliğini” vergi yaptırım hukukunda güvence altına almaktadır⁸³.

⁸⁰ Bumin Doğrusöz, II. Ulusal Mükellef Hakları Kongresi, Toplantı Notları, 21 Ocak 2016, İzmir.

⁸¹ Funda Başaran Yavaşlar, “Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu”, Vergi Yaptırım Hukuku Sisteminin Sorunları ve Yeniden Yapılandırılması Sempozyumu, İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi, <http://www.fundabasaran.net/wp-content/uploads/2014/12/VERG%C4%B0-MAHREM%C4%B0YET%C4%B0N%C4%B0N-%C4%B0HLAL%C4%B0-SU%C3%87U.pdf>

⁸² “... Bir ülkede en güçlü veri tekeli idaredir. Bu gücün sınırlandırılması özel yaşamın, düşünce ve kanaat özgürlüğünün korunması bakımından önemlidir...” AYM 20.03.2008, E:2006/167 K:2008/86.

⁸³ Başaran Yavaşlar, Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu, s.1. Vergi mahremiyetini korumaya yönelik diğer tamamlayıcı düzenlemelere baktığımızda karşımıza, ilk olarak bizim için önem arz eden Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 15.maddesi⁸³, 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun md. 107⁸³, 657

1. 4. Büyük Ölçekli Sermaye Şirketlerinin Vergi Denetimi Bakımından Özel Durumları

Mükellefleri sınıflandırmadan, onları bir bütün olarak kabul etmek, artık bir çok sistemde geriye bırakılmış vaziyettedir. Bu bağlamda ülkemizde 646 sayılı KHK ile bir adım atarak, mükellefleri kendi içerisinde gruplara ayırmış ve Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 24. maddesinde belirtilen kriterleri sağlayan mükelleflerin, büyük ölçekli mükellef olarak; bu kriterleri sağlayamayan mükelleflerin ise küçük ölçekli mükellefler olarak kabul edileceği düzenlenmiştir. Buna göre, yıllık iş hacimleri, aktif ve öz sermaye büyüklükleri vergi incelemesine tabi tutulma bakımından esas alınarak;

- bilançolarında yer alan rakamların net satışları ile aktif büyüklüğünün aritmetik ortalaması 50.000.000 TL'nin üzerinde olan şirketler,
- veya öz sermaye büyüklüğü 15.000.000 TL'nin üzerinde olan şirketler
- ve bunlara ek olarak *bu tutarlara bakılmaksızın* bankalar, sigorta şirketleri, finansal kiralama şirketleri, faktoring ve finansman şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile bireysel emeklilik veya sermaye piyasası faaliyetlerinde bulunmak veya 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nda yer alan faaliyet konularından en az birini yürütmek üzere kurulan kuruluşlar ve finansal holding şirketleri, *büyük ölçekli mükellef olarak kabul edilmektedir*⁸⁴.

sayılı Devlet Memuru Kanunu md.15⁸³, ve md.31⁸³ ile 3568 sayılı serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik kanunu md.43⁸³ çıkmaktadır.

⁸⁴ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 24. maddesinin 2. fıkrasında: Birinci fıkrada yer alan tutarların, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle yeniden tespit edileceği ve bu şekilde tespit edilen tutarların, Maliye Bakanlığı tarafından %300'üne kadar artırmaya veya %50'sine kadar indirmeye yetkili kılınmıştır. Buna göre, Yönetmelikte yer alan **bu kriterler 2016/1 Vergi İnceleme ve Denetim İç Genelgesi ile aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.**

- bilançolarında yer alan rakamlardan net satışları ile
 - aktif büyüklüğünün aritmetik ortalaması 100.000.000 TL'nin üzerinde olan şirketler,
 - veya öz sermaye büyüklüğü 25.000.000 TL'nin üzerinde olan şirketler
- ve bunlara ek olarak *bu tutarlara bakılmaksızın* bankalar, sigorta şirketleri, finansal kiralama şirketleri, faktoring ve finansman şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile bireysel emeklilik veya sermaye piyasası faaliyetlerinde bulunmak veya 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanununda yer alan faaliyet konularından en az birini

Bu şekilde bir ayrıma gidilmesinin temelinde, bu grupların kendi bünyelerinde farklı özellikler taşıması yer almaktadır. Bu bağlamda, büyük bir şirketin ortaya çıkarmış olduğu riskler ile küçük bir işletmenin aynı riskleri sergilemediği ve bu nedenle bu iki mükellefe de aynı şekilde yaklaşılması gerektiği kabul edilmektedir. Küreselleşme ile birlikte ortaya çıkan uluslararası şirketler, yabancı ülkelerde gerek doğrudan gerekse dolaylı yollardan kendisine bağımlı, ilişkili şirketlerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Söz konusu şirketler, farklı ülkelerdeki ilişkili kişiler ile çeşitli işlemler yaparak ülkeler arasındaki vergi oranı farklılıklarını kullanarak, karlılıklarını arttırmaya çalışmakta; bu amaçla vergi yükünü azaltma yollarına aramaktadır. İlişkili kişiler arasında gerçekleştirilen işlemlerin sayısı ve tutarındaki bu artışlar, başta transfer fiyatlandırması ve örtülü sermaye işlemlerine yönelik vergi incelemelerinin de artmasına neden olmaktadır⁸⁵.

Büyük ölçekli mükellefler olarak karşımıza çıkan bu şirketlerin taşıdığı olduğu risklere karşı iki şekilde karşılık verilebileceği ifade edilmektedir. Bunlardan ilki genel bir yaklaşımla; mükellef eğitimi ve rehberlik; vergi beyannamesi başvurusu öncesi açık ve doğru bilgi ve destek sağlayarak vergi mükellefi servisini geliştirmek; mükellef ile daha fazla ve açık iletişim halinde olmak; uygun büyük şirket ve çok uluslu web sitesi ve online servisler (elektronik iletişim); vergi kurallarını ve ilkelerini, spesifik bir uygunsuzluk alanını hedefleyen mevzuat ve anlayış eksikliğinden kaynaklanan istem dışı hataları azaltmak için vergi hukukunu basitleştirme; vergi uygulayıcılarıyla olan ortaklığı (ilişki) geliştirme; vergide çalışan personeli, meslek standartlara bağlı kalma/uyumaları için teşvik etme; inceleme yapan personelin, ticari farkındalıklarını/bilincini artırmak; yüksek riskli endüstrilere odaklanmak ve endüstrilerde özel karmaşık uygunsuzluk durumlarına işaret etmek için özel denetim uzmanlığı geliştirmek; “bilgi

yürütmek üzere kurulan kuruluşlar ve finansal holding şirketleri, ve beyan edilen matrahı 5.000.000 TL'yi aşan birinci sınıf tüccarlar kapsamında olmayan diğer gelir vergisi mükellefleri, Yönetmeliğin 3'üncü maddesinin (ç) bendi uyarınca büyük ölçekli mükellefler olarak belirlenmiştir.

Yukarıda belirlenen mükellefler dışında kalan mükellefler ise vergi incelemesine tabi tutulma bakımından küçük ve orta ölçekli mükellefler kapsamında bulunmaktadır. Bkz. 30.03.2016 Tarihli, **2016/1 No'lu, Vergi İnceleme ve Denetim İç Genelgesi**

⁸⁵ Namık Kemal Uyanık, “Türk Transfer Fiyatlandırması Düzenlemeleri” , **Uluslararası Tartışma Ortamında Transfer Fiyatlandırması Sempozyumu Bildiri Kitabı**, 6 Mart 2012, Marmara Üniversitesi Yayınevi, s.165-166.

alışverişi”ni güçlendirmek ve anlaşma ortakları ile iş birliğini arttırılabileceği gösterilmektedir. İkinci olarak ise mükellef bazında, mükellefleri risk analizine dayalı seçmek; vergi mükellefinin işletmesini etkileyen spesifik durumları anlayan uzman sayısını arttırmak; mükelleflerin uyumluluk ve denetim geçmişini yansıtan - dosya bazında- profilini çıkarmak gibi⁸⁶ yaklaşımlar da büyük ölçekli mükelleflerin taşımış olduğu risklere karşı alınabilecek tedbirler olarak önerilmektedir.

Tüm bu bilgiler doğrultusunda büyük ölçekli bu şirketler hakkında şunları söyleyebilmek mümkündür. Büyük ölçekli şirketler, günlük iş faaliyetlerinin büyük, gün içerisinde yüksek miktarda para geçişleri, fazla sayıda çalışanı olması gibi nedenlerle farklı riskleri bünyesinde taşımaktadır. Bu bağlamda bu grubun incelenmesi için de farklı stratejilerin geliştirilmiş olması gerekir. Diğer taraftan çok uluslu şirket olma özelliğini taşıyan bu şirketler, özellikle kurmuş oldukları alt şirketler sayesinde karı vergi yükü düşük olan ülkelere transfer edebilmektedir. Bu noktada vergi idaresinin karşısına daha farklı bir alan olan transfer fiyatlandırması incelemeleri çıkmaktadır. Bu hususları dikkate alan vergi idaresi her ne kadar, Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı ile Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı şeklinde bir yapı kurmuş ise de vergi mevzuatımızda, büyük ölçekli şirketler bakımından yürütülecek olan incelemeler ile daha farklı özellik taşıyan transfer fiyatlandırması incelemeleri dikkate alan, uygulanacak ayrı özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Tüm bunlar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun incelemeye ilişkin genel hükümler çerçevesinde yürütülmektedir. Oysa ki sistem içerisinde bu grubun farklılıklarını dikkate alan sınıflandırmaya uygun bazı özel düzenlemelerin de yer alması gerekir.

2. Çalışmanın Amacı ve Kapsamı

Vergi incelemesi uzun bir süreçtir. Bu kaniya varmamıza neden olan, inceleme türüne göre değişen ve incelemenin ne kadar süre içerisinde tamamlanacağını belirten, yasadaki 12 ay veya 18 ay gibi azami süreler değildir. Çünkü inceleme, bunun öncesinde ve sonrasında belirli aşamaları olan bir süreçtir. Kanaatimizce

⁸⁶ Forum on Tax Administration Compliance Management of Large Business Task Group, s.20-21, paragraph 52.

inceleme dört aşamadan meydana gelir. Bunlardan ilki, incelenecek mükellefin ve konunun seçimi ile bunun vergi müfettişi ile eşleştirilmesidir. İkincisi, vergi müfettişi ile mükellef arasında geçen ve inceleme süreci olarak adlandırabileceğimiz, sahada gerçekleşen denetim gelmektedir. Son olarak, vergi müfettişi tarafından hazırlanan raporların, rapor değerlendirme komisyonlarınca değerlendirilmesi, uzlaşma ve raporların vergi dairesine gönderilmesiyle inceleme sona ermektedir.

Bir vergi hukuku çalışması olan bu araştırmada amaç; *süreçte yer alan mükelleflerin haklarını da gözeterek, vergi incelemesinin daha çok ilk ayağı olan, incelemeye alınacak büyük ölçekli mükelleflerin tespitindeki süreci ve bu tespit için gerekli olan bilginin nereden temin edilerek, nasıl kullanıldığına yönelik yapılan düzenlemelerin ve akabinde uygulamanın değerlendirmesidir.*

Konunun takdim edildiği, çalışmanın amacının ve kapsamının ortaya konulduğu ve “Vergilendirmede Etkinlik ve Mükellef Hakları Bakış Açısıyla Büyük Ölçekli Sermaye Şirketlerinde Vergi İncelemesi” başlığını yansıtmak üzere; *Etkinlik Kavramı, Mükellef Hakları Kavramı, Büyük Ölçekli Sermaye Şirketlerinin Vergi Denetimi Bakımından Özel Durumları* ve tüm bunların vergi incelemesi ile ilişkisini ortaya koyan “Giriş” hariç, tez dört bölümden oluşmaktadır.

Etkin bir inceleme nasıl sağlanır, denildiğinde şüphesiz ki birçok konu ele alınabilir. Ancak akla gelen ilk şey, bu süreci yöneten birimin ve onun organizasyon yapısının nasıl olduğuna ilişkindir. Bu sebeple birinci bölümde, “Büyük Ölçekli Sermaye Şirketlerinin İncelenmesi Bakımından Vergi İdaresinin Örgütsel Yapısı ve Kaynakları” başlığının ele alınması tercih edilmiştir. Bu tespit temelinde ilk olarak, 646 Sayılı KHK ile değişikliğe uğrayan Türk Vergi İdaresinin Örgütsel Yapısının öncesi ve sonrası ele alınmış; ardından da vergi idaresinin mevcut yapısının, etkinliği gerçekleştirilmesi bakımından değerlendirilmesi yapılmıştır. Ancak bölüm bununla da sonlandırılmamış; bu örgüt içerisinde yer alan; personelin sayısı, onların eğitim durumları, yetkileri, görev koşulları ve özlük haklarının mevcut durumu da ele alınarak, etkin bir incelemeyi sağlama bakımından yeterli olup olmadığına ilişkin değerlendirme yapılmıştır.

“İncelenecek Büyük Ölçekli Sermaye Şirketlerinin ve İnceleme Kapsamını Tespiti” başlıklı ikinci bölümde, vergi idaresinin incelemeye alınacak mükellefi, belirleme yöntemlerinden biri olan risk tespiti için ihtiyaç duyduğu verilere hangi yollarla ulaştığı ve yasal dayanağı üzerinde durulmuştur. Değerlendirmenin akabinde ise verilere ulaşan idarenin, bu verileri nasıl kullandığı ve incelemeye alınacak mükellefi tespit etmek için seçmiş olduğu risk analiz sistemine bu verileri nasıl aktardığı ele alınmıştır. Ancak mükellef seçiminde tek yöntem risk analiz sistemi olmadığı için idarenin bunun dışında başvurduğu diğer yöntemlerle birlikte değerlendirilmesi yapılarak, öneri ortaya konulmaya çalışılmıştır.

İdarenin yapmış olduğu tüm bu tespitlerin ardından, mükellef ile karşı karşıya geldiği ve idarenin sahaya indiği alan olan, inceleme usulü aşamasıyla, “Büyük Ölçekli Sermaye Şirketlerinin İncelenmesi Usulü” başlığıyla da üçüncü bölüme geçilmiştir. Ancak bu başlıkta tüm süreç ele alınmamış, konu bu anlamda daraltılmak istenmiştir. Çünkü doktrinde yapılan çalışmaların çoğu bu süreci ele aldığından, konuya farklı bir yaklaşımla, tespit edilen mükelleflerin incelenecek bilgilerinin kapsamı ile bu bilgilerin hangi sürede ve nerede inceleneceği ele alınarak, değerlendirme ve öneri üzerinde durulmaya çalışılmıştır.

Son olarak, bu sürecin taraflarından birinin de mükellef olduğu ve artık hangi sistemi getirirseniz getirin onların katkısı olmadan, hızlı ve gerçek matraha ulaşmanın mümkünün olmadığı dikkate alınarak, “Mükellefle İşbirliğine Dayalı İnceleme” başlıklı son bölüm ile tez sona erdirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM
BÜYÜK ÖLÇEKLİ SERMAYE ŞİRKETLERİNİN İNCELENMESİ
BAKIMINDAN VERGİ İDARESİNİN ÖRGÜTSEL YAPISI VE
KAYNAKLARI

§ 2. Vergi İdaresinin Örgütsel Yapısı

1. Büyük Ölçekli Sermaye Şirketlerinin İncelenmesi Bakımından Türk Vergi İdaresinin Örgütsel Yapısı

1.1. 646 Sayılı KHK Öncesinde

10.07.2011 tarihinde yürürlüğe giren 646 sayılı KHK⁸⁷ öncesinde, vergi incelemesi bakımından vergi idaresinin yapısını, Vergi Usul Kanunu'nun 135. maddesini ele almak suretiyle ortaya koyabiliriz. Vergi Usul Kanunu'nun 135 maddesi, her ne kadar incelemede kimlerin yetkili olduğuna yönelik bir düzenleme olsa da bu düzenleme aynı zamanda bize vergi inceleme birimlerinin örgütlenme biçimini ve vergi idaresinin teşkilat yapısının da nasıl olduğunu ortaya koymaktadır.

646 sayılı KHK'dan önce vergi incelemesi, temelde bağlı oldukları birimler dikkate alınarak, iki farklı idari birim tarafından yapılmaktaydı, dolayısıyla iki ayrı grup söz konusuydu. Denetimi yapan birimlerden ilki Maliye Bakanlığı bünyesinde, doğrudan Maliye Bakanına bağlı, merkezde Maliye Teftiş Kurulu⁸⁸ içerisinde yer alan *maliye müfettişleri* ile Hesap Uzmanları Kurulu⁸⁹nun içerisinde yer alan *hesap uzmanları*, taşrada ise *defterdarları*.

⁸⁷ RG. T.10. 07.2011, S. 27790.

⁸⁸ "Maliye Teftiş Kurulu, Osmanlı Devleti'nin mali sıkıntılarının had safhaya çıktığı bir dönemde yapılan "bu duruma neden gelindiği ve ne gibi önlemler alınması gerektiği" değerlendirmeleri neticesinde, Padişah II. Abdülhamit tarafından, devletin her türlü mali işlemlerini teftiş ve tetkik etmek amacıyla doğrudan Maliye Bakanına bağlı olarak 25 Temmuz 1879 tarihinde kurulmuştur". Tefvik Altınok, "Maliye Teftiş Kurulu Ve Kamu Mali Denetim", Maliye Müfettişleri Derneği, Temmuz 2008, <http://www.mmd.org.tr/sidebar/makaleler/kurumsal> (Erişim Tarihi, 20.07.2016).

⁸⁹ "Ülkemizde vergi incelemesi, bir müessese olarak, 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun uygulamaya konulması ile birlikte, 1926 yılında başlamıştır. Temettü vergisinin uygulandığı daha önceki yıllarda, vergi; tahrir ve karineye dayandığından, vergi incelemesine ihtiyaç

Denetimi yapan birimlerden ikincisi ise 05.05.2005 tarihinde 5345 sayılı Kanun ile kurulan Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı ve bünyesinde önce daire başkanlığı -Gelirler Kontrolörleri Daire Başkanlığı- olarak daha sonra 6009 sayılı Kanun ile merkezde “Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı⁹⁰” şeklinde örgütlenen ve

duyulmamıştır.

Kazanç Vergisi Kanunu'nun öngördüğü beyannamelerin incelenmesi görevi tahakkuk memurlarına verilmiştir. Böylece adı geçen memurlar, yurdumuzda vergi denetimi işini ilk üstlenen kanuni görevliler olmuştur. Ancak, denetim yetkisiyle donatılan bu memurlar, mesleki bilgi ve ihtisası gerektiren, böyle bir görevi yerine getirebilecek formasyona sahip olmadıklarından, yapılan çalışmalar beklenen sonuçları verememiştir. Bu nedenle sonraları, denetim işlerinde serbest muhasebecilerden yararlanılmış; bu kimseler, vergi incelemelerinde çalıştırılmışlardır. Bu uygulama, 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile 2430 Sayılı Muamele Vergisi Kanunu'nun kabul edilmiş olduğu 1934 yılında sona ermiştir.

Anılan kanunlarla beyannameli mükellef sayısı arttığından, vergi incelemeleri de önem kazanmış; bunun sonucu olarak da, kazanç ve muamele vergileri için ayrı ayrı olmak üzere, Kazanç Vergisi Hesap Mütahassıslığı ile Muamele Vergisi Hesap Mütahassıslığı adı altında ikili bir örgütlenmeye gidilmiştir. Sözü edilen mütahassıslar, vergi denetimi ile görevli yeni ve düzenli bir kuruluşun elemanları niteliğini kazanmışlardır.

Hesap Mütahassısları, kazanç ve muamele vergisi alanlarında devamlı olarak ve giderek sayısal artış göstermek suretiyle, ilkin İstanbul'da, sonraları da Ankara, İzmir ve Bursa'da olmak üzere, çalışmalar yapmışlardır.

Kazanç Vergisi Kanunu'nu değiştiren 3840 sayılı Kanunla, 1940 yılında Hesap Mütahassısları Muavinliği de ihdas olunmuştur. Başlangıçta ücretle çalıştırılan Hesap Mütahassısları sonradan, 4644 sayılı Kanunla, kadrolu olarak atanmışlardır. Ancak, mahalli karakterli olma ve Defterdarlıklar bünyesinde yer alma durumları devam etmiştir.

Kazanç ve muamele vergisiyle ilgili incelemeler yapan bu görevliler, çalışmalarını çağdaş vergi inceleme yöntemlerinden uzak ve daha ziyade şahsi bilgi ve tecrübelerine dayanarak yürütmüşlerdir.

Türkiye'de büyük vergi reformunun başlangıç yıllarında, vergi denetiminin çok değişik bir açıdan ele alınması, bu işin inceleme tekniğini iyi bilen, dürüst, yüksek bilgi ve ihtisasa sahip, tarafsız elemanlardan kurulu bir örgütçe yapılması gerektiği anlaşılmıştır. Beyana bağlı vergi sistemine geçiş döneminde girilen reformun başarılı bir şekilde gerçekleştirilmesini ve yurt çapında vergi denetiminin yeni bir açıdan ele alınıp organize edilmesini sağlamak üzere 28 Mart 1945 tarih ve 4709 Sayılı Kanunla Maliye Bakanına bağlı Hesap Uzmanları Kurulu kurulmuştur". Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Tarihçe, <http://www.hud.org.tr/icerik/tarihce>, Erişim Tarihi: 19.07.2015.

⁹⁰ Osmanlılarda ilk mali teşkilat I. Murat (1359-1389) zamanında kurulmuştur. Fatih Sultan Mehmet ve Kanuni Sultan Süleyman zamanında imparatorluğun hem gelirlerinde, hem giderlerindeki önemli artış nedeniyle bu yapı geliştirilmiştir. 1838 yılına kadar Osmanlılarda tam anlamıyla bir Maliye Bakanlığı yoktur. Devlet teşkilatı içinde resmen bir Maliye Nezareti 1838 yılında kurulmuştur. Bu nezaretin yapısı her biri bir "Reis" in başkanlığında "Daire"lerden oluşmaktadır. Bu daireler içinde Baş Vergisi veya Haraç Dairesi, "Avarız" ve "Bedeli Nuzul" denilen ve kentlerden mahalleler itibarıyla alınan resimlerle ilgili dairesidir. Bir anlamda bugünkü Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görevlerinin bu daire tarafından yürütüldüğü anlaşılmaktadır. 1838 yılında Avarız ve Bedel-i Nuzul Dairesi olarak kurulan bu gelir idaresi, 1936'da Varidat Umum Müdürlüğüne dönüşmüştür. 1942 yılında yapılan değişiklikle Varidat Umum Müdürlüğü kaldırılmış ve Vasıtasız Vergiler ile Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri kurulmuştur. 1946 yılında Vasıtasız Vergiler ile Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri de kaldırılmış ve Gelirler Genel Müdürlüğü oluşturulmuştur.

2005 yılında ise 5345 sayılı kanunla gerçekleştirilen yeniden yapılanma sonucunda Gelirler Genel Müdürlüğü, Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı'na dönüştürülmüştür. Gelir İdaresi Başkanlığı, gelir politikasını adalet ve tarafsızlık içinde uygulamak; vergi ve diğer gelirleri en az maliyetle toplamak; mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak; mükellef

bu yapının içerisinde yer alan **gelirler kontrolörleri ile** Gelir İdaresi Başkanlığının (GİB) taşra teşkilatında yer alan “Vergi Dairesi Başkanlığına⁹¹ bağlı olarak çalışan **vergi denetmenleri** ve onların yardımcılığıydı. Ayrıca GİB’nin merkez ve taşra teşkilatında **müdür kadrolarında** görev yapanlar ve yardımcılığı da vergi incelemesi yapabilmekteydi⁹².

Maliye Bakanlığı merkez teşkilatında görev yapan denetim elemanlarından maliye müfettişleri ile gelirler kontrolörleri, hem dış denetim olarak adlandırılan vergi incelemesi hem de iç denetim olarak adlandırılan gelir idaresinin teftişi ve bu idarede çalışan personelin soruşturmasında yetkiliyken, hesap uzmanları sadece vergi incelemesini gerçekleştirme ile görevliydi. Söz konusu hesap uzmanları, özellikle işletmelerde vergi inceleme görevine haiz⁹³ olup vergi denetimini büyük işletme esasına göre, üst seviyede ve Türkiye genelinde gerçekleştirmekteydi. Kısacası, büyük işletmelerin vergi denetimi Bakan adına kurul tarafından

haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirleri almak; saydamlık, hesap verebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkililik ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapmak üzere kurulmuştur. Gelir İdaresi Başkanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığının Tarihi Gelişimi, <http://www.gib.gov.tr/kurumsal/gelir-idaresi-baskanliginin-tarihi-gelisimi>. (Erişim Tarihi: 19.07.2016).

⁹¹ Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği md.4: “Vergi dairesi başkanlıkları; yetki alanı içindeki mükellefi tespit eden, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil, terkin, tecil, iade, ödeme, muhasebe ve benzeri işlemleri yapan, bu işlemlere ilişkin olarak yaratılan ihtilaflarla ilgili yargı mercileri nezdinde talep ve savunmalar ile gerektiğinde kanun yollarına gitme talebinde bulunan, yargı kararlarının uygulanması işlemlerini yürüten, vergi uygulamalarını geliştiren ve iyileştiren, mükelleflere kanunların uygulanması ile ilgili görüş bildiren, mükellefleri hak ve ödevleri konusunda bilgilendiren ve uygulamalarında mükellef haklarını gözeterek, mükellef hizmetleri ile bilgi işlem, istatistik, bilgi toplama, insan kaynakları yönetimi, satın alma, kiralama, vergi inceleme ve denetim, uzlaşma, takdir ve benzeri görevleri ve işlemleri yürüten dairelerdir.

Vergi dairesi başkanlığı; 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre “Vergi Dairesi”, 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre de “Tahsil Dairesi”dir”.

⁹² Yukarıda saydığımız bu birimler ve kimseler dışında kalan kimselerin vergi incelemesi yapması mümkün değildir. Konuya ilişkin yargıya intikal eden örneklerle de baktığımızda kararlar bu yönde olup, inceleme yetkisi bulunmayan Yeminli Mali Müşavirlerin veya Sayıştay Denetçisinin, İş Müfettişinin raporu esas alınarak tarhiyat yapılamayacağına hükmedilmiştir. İlgili kararlar için Bkz. Danıştay 4. Dairesi, t.18.07.2005, E.2004/1915, K.2005/1468; Danıştay 3. Dairesi t.16.06.1998, E.1997/2939, K.1998/2348; Danıştay 4. Dairesi t.18.10.2000, E.2000/38, K.2000/4203; Danıştay 4. Dairesi, t.21.1.2004, E. 2002/2885, K. 2004/75; Danıştay 9. Dairesi, t.9.5.2002, E. 2000/5454, K.2002/2069; Danıştay 9. Dairesi, t. 12.10.2004, E. 2002/1164, K. 2004/4826.

⁹³ Mülga Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Yönetmeliği, “Hesap uzmanlarının görevleri” başlıklı 11. maddesinin a. bendi.

yapılırken⁹⁴, küçük ve orta ölçekli mükellefler ise vergi denetmenleri tarafından incelemeye tabi tutulmaktaydı.

Ancak bu yapılanma biçimi, yani incelemenin tek bir birim tarafından değil de yukarıda bahsettiğimiz üzere iki ayrı birim olan Gelir İdaresi Başkanlığı ve Maliye Bakanlığı tarafından gerçekleştiriliyor olması, vergi denetiminin etkin ve verimli bir şekilde yapılmasını engellediği ve birçok problemde yaşanmasına neden olduğu gerekçesiyle doktrinde haklı olarak eleştirilmekteydi. Doktrinde bu konuya yönelik yapılan eleştirilerden en önemlisi, yukarıda da izah etmeye çalıştığımız üzere vergi denetim birimlerinin çok başlı olması argümanıydı. Hatta bu argüman, etkin bir inceleme gerçekleşmesini engelleyen en önemli unsur olmasının yanı sıra diğer problemlerinde kaynağı olarak gösterilmekteydi. Öyle ki bu çok başlılık, en başında, birimlerin kendi aralarında tam bir eşgüdüm ve koordinasyon sağlayamamasına neden olmaktaydı. Çünkü vergi incelemeleri, denetim elemanlarının bağlı oldukları birimler itibari ile ayrı ayrı hazırlanan denetim planlarına göre yürütülmekteydi. Bu ise her birimin kendi başına bağımsız hareket etmesine, aynı yerde ve zamanda benzer iş kollarında ve birbirinden bağımsız olarak vergi incelemesi yapılmasına sebebiyet vermekteydi. Bunun sonucunda bazı sektör ve mükellef grupları sürekli denetim baskısı altındayken, bazı sektör ve mükellef grupları ise hiçbir denetime tabi tutulmamaktaydı. Bu durum mükellefler arasında haksız rekabete neden olurken diğer taraftan, bu çok başlılık birimler arasında rekabet ve yetki çatışmalarına da neden olmaktaydı⁹⁵. Özellikle büyük ölçekli mükellefler, sırf büyük ölçekli oldukları gerekçesiyle defalarca incelemeye tabi tutulduklarından, bu olumsuz durum ilgili şirketler üzerinde daha fazla hissedilmekteydi.

⁹⁴ Mustafa Ali Sarılı, **Türkiye’de Gelir İdaresi ile Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri ve Yeniden Yapılandırılması**, İstanbul Ticaret Odası Yayını, Ocak 2004, s. 71-72.

⁹⁵ Mustafa Ali Sarılı, Türkiye’de Gelir İdaresi ile Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri ve Yeniden Yapılandırılması, s.120.; Ender Bozkır, Selçuk Tekin, “Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması”, *Yaklaşım Dergisi*, 2003, Ağustos, S. 128.; Adnan Gerçek, “Vergi Denetim Birimlerinin Birleştirilmesi ve Sonuçları”, *Yaklaşım Dergisi*, Ağustos, 2011, S. 224.

Bahsi geçen bu eleştiriler ana sorun olarak kabul edilmenin yanı sıra⁹⁶ bu noktalar bize vergi denetiminin yapılanmasında eksiklikler olduğunu ve bunun da vergi incelemesinde etkinliğin gerçekleşmesine engel niteliği taşıdığını da göstermektedir. Çıkarılan 646 sayılı KHK ile başta yapılanma olmak üzere bir çok konu yeniden düzenlenmiş ve bu çerçevede etkin bir vergi incelemesi yapılmasına yönelik önemli adımlar atılmıştır.

1.2. 646 Sayılı KHK İle Vergi Denetim Kurulu Kurulduktan Sonra

1.2.1. Genel İtibariyle Vergi Denetim Kurulunun Yapısı ve Görevleri

1.2.1.1. Vergi Denetim Kurulunun Yapısı

Maliye Bakanlığının görev ve yetkileri arasında olan vergi denetimi (178 sayılı KHK md.2, b.s), 646 sayılı KHK ile getirilen ve yeni bir yapı olan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı aracılığıyla yerine getirilmektedir (178 sayılı KHK md.19, b.a). Maliye Bakanlığı merkez, taşra ve yurt dışı teşkilatı ile bağlı ve ilgili kuruluşlardan meydana gelmek suretiyle örgütlenmektedir (178 sayılı KHK md.3). Bakanlığın merkez teşkilatı, ana hizmet birimleri ile danışma ve denetim birimleri ve yardımcı birimlerden meydana gelir (178 sayılı KHK md.4). Taşra teşkilatı ise Defterdarlıklardan oluşur (178 sayılı KHK md.34). Vergi Denetim Kurulu ise Maliye Bakanlığının merkez kuruluşundaki danışma ve denetim birimleri arasında yer almaktadır.

Bu yeni düzenleme ile Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu ve GİB'e bağlı Gelirler Kontrolörlüğü kaldırılmış ve bu birimler Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı adı altında, tek bir çatıda toplanmıştır. Buna göre, Maliye Başmüfettişi, Baş Hesap Uzmanı ve Gelirler Başkontrolörleri, Vergi Başmüfettiş kadrolarına; Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı ve Gelirler Kontrolörü ile Vergi Denetmenleri Vergi Müfettişi kadrolarına ve son olarak Maliye Müfettiş

⁹⁶ Belirtilen ana problemler dışında, vergi idaresi ve vergi denetiminin yeniden yapılandırılması gerektiğine ilişkin diğer gerekçeler için Bkz. Türk Vergi Yönetiminde Etkinlik Arayışları Kapsamında Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması Raporu.

Yardımcısı, Hesap Uzman Yardımcısı ve Stajyer Gelirler Kontrolörü ile Vergi Denetmen Yardımcısı kadrolarında bulunanlar da Vergi Müfettiş Yardımcısı kadrolarına atanmıştır⁹⁷.

Bu çatı altında birleştirilen tüm inceleme elemanlarının da geldikleri kurumları temsil eden isimleri bir kenara bırakılmış, bunun yerine inceleme elemanlarına yeni kurumu temsil eden *güçlü tek bir kurumsal kimlik*⁹⁸ olan vergi müfettişi unvanı verilmiştir. VDK öncesi vergi denetimine yön verenler hesap uzmanları ve maliye müfettişleri iken, vergi denetiminin belli unvanlar üzerinde yoğunlaşması VDK'nın kurulmasıyla engellenmiş, statü ayrışması da bu sayede son bulmuştur⁹⁹.

646 sayılı Kanunun 4/a maddesiyle Vergi Usul Kanunu'nun vergi incelemesine yetkili olanları düzenleyen 135'inci maddesinde değişikliğe gidilmiş ve madde aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiştir.

“ Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır.

Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine haizdir.”

Bu düzenlemeye göre, vergi incelemesine yetkili olanlar sadece bu Kurumla -VDK- sınırlı tutulmamış; bunun yanı sıra ilin en büyük mal memuru olan defterdarlar ve vergi dairesi müdürlerinin de bu görevi yerine getirecekleri kabul edilmiştir. 2005 yılında daha güçlü bir Gelir İdaresi oluşturulması amacıyla, 5345 sayılı Kanun ile Gelirler Genel Müdürlüğü, Gelir İdaresi Başkanlığına dönüştürülmüştür. Bu düzenleme ile Defterdarlıkların bünyesindeki Vergi Daireleri ve Vergi İnceleme Birimleri, illerde oluşturulan “Vergi Dairesi Başkanlıklarına”

⁹⁷ 646 sayılı KHK'nın yürürlüğe girdiği tarihte, vergi incelemesine yetkili olan denetim elemanlarının Vergi Denetim Kuruluna kendiliğinden geçişini sağlayan düzenleme 646 sayılı KHK ile 178 sayılı KHK'ya eklenen geçici 12'nci maddeyle sağlanmıştır.

⁹⁸ Mehmet Koç, “Vergi Dairesinin Müdürlerinin Vergi İnceleme Yetkisi ve Görevleri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Kasım 2011, S.278.

⁹⁹ Fatih Savaşan, Kadriye İzgi Şahpaz, Tunç İnce, “Vergi Denetim Birimlerindeki Değişikliğin Vergi Müfettişleri Gözüyle Değerlendirilmesi: Bir Alan Araştırması”, *29. Türkiye Maliye Sempozyumu, Kamu Maliyesinde Denetim Tebliğler Kitabı*, Beşiz Yayınları, 2016. 16-20 Mayıs 2014 Antalya, s.53-55.

devredilmiştir. Yapılan bu yeni düzenleme sonucunda, Vergi Dairesi Başkanlıkların kurulduğu yerlerde Defterdarların vergi incelemesi yetkisi Vergi Dairesi Başkanlığına devredilmiştir. Vergi Dairesi Başkanlığının kurulu olmadığı yerde ise, Defterdarların vergi inceleme yapma yetkisi devam etmektedir. Vergi dairesi müdürleri de Vergi Dairesi Başkanlığı kurulan yerlerde söz konusu Başkanlığa, kurulmayan yerlerde ise Defterdarlıklara bağlı olarak faaliyetlerini yürüterek vergi inceleme yetkisine sahiptirler. Bunun dışında son olarak, Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında “müdür” kadrosunda görev alanlarda her hal ve takdirde vergi incelemesi yapma yetkisine sahiptirler¹⁰⁰. Defterdarlıklar ve vergi dairesi müdürleri haricinde, Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrosunda görev yapanlara verilen inceleme yetkisi bunların üstlenmiş oldukları görevleri sebebi ile kendilerine verilmiş bir inceleme yetkisidir. Böylece vergi müfettişi ihtisasını gerektirmeyen incelemelerin vergi dairelerince sonuçlandırılması, vergi müfettişlerinin daha etkin bir şekilde vergi incelemesi yapabilmelerine de imkân sağlayacaktır¹⁰¹.

Getirilen düzenlemeler çerçevesinde, Maliye Bakanlığına ait olan inceleme yetkisi, Bakanlığın merkez teşkilatı içerisinde, doğrudan Bakana bağlı olarak, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı çatısı altında toplanan, vergi müfettişleri aracılığı ile yürütülmekte; Maliye Bakanlığının taşra teşkilatında yer alan Defterdarlıkların ise artık herhangi bir vergi denetim görev ve yetkisi bulunmamaktadır. Dolayısıyla şu anda tek yetkili ve görevli birim Vergi Denetim Kuruludur. Bu sayede 646 sayılı KHK öncesi yaşanan, denetimde etkinliği azaltan ve diğer problemlere neden olan vergi denetimindeki çok başlılıkta bu sayede sona ermiş bulunmaktadır.

646 sayılı KHK ile sadece incelemede tek elden denetimi sağlamaya yönelik gelişmeler değil, denetim sürecini daha hızlı hale getirmek, mükelleflerin denetimden kaynaklanan zaman kaybını azaltmak ve denetimlerin etkin ve verimli yapılmasına imkân sağlamak üzere denetim biriminin büyük işletmeler, küçük işletmeler şeklinde uzmanlık alanlarına göre örgütlenmesi, Vergi Denetim

¹⁰⁰ Özyer, s.284-285; Tekin, Çelikkaya, s. 252-256; Organ, Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması, s.119-120.

¹⁰¹Mehmet Koç, “Vergi Dairesi Müdürlerinin Görevleri ve Vergi Dairelerince Gerçekleştirilecek Vergi İncelemelerinde Uzman Personel İhtiyacı”, *Yaklaşım Dergisi*, Kasım 2011, S.227.

Kuruluna getirilen bir diğere önemli gelişme olarak karşımıza çıkmaktadır¹⁰². Vergi Denetim Kurulunun amacı, kayıt dışı ekonomi ile etkin mücadele etmek ve vergi denetiminde kaliteyi ve verimliliği arttırmaktır. Bu amaçla vergi denetiminde Vergi Denetim Kurulu “*etkinliği*”, “*verimliliği*”, “*uzmanlaşmayı*” ve “iş gücünün verimli” kullanılması esas almış ve bu sebeple Kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde, bu hususlar dikkate alınarak uygun görülen yerlerde Bakan onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere;

- Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,
- Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,
- Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı,
- Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı kurulmasına izin verilmiştir¹⁰³.

Bu sayede mükellefler dört ayrı kategoriye ayrılmış, ve inceleme elemanlarının hangi başkanlıklarda görev alacakları ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Bu durumda, hangi mükellefin, hangi grupta yer alan inceleme elemanı tarafından inceleneceği hususu, ilgili mükellefin ölçek büyüklüğü esas alınarak belirlenecektir. Mükelleflerin çeşitli kriterler kullanılarak gruplara ayrılması, daha etkin bir vergi yönetimi ve denetimi için gereklidir. Mükelleflerin farklı yapılara sahip olması, vergi idarelerince mükellefleri sınıflara ayırmayı bir ihtiyaç haline getirmiştir. Bu sayede daha önce yaşanan mükerrer incelemeler -özellikle büyük ölçekli mükellefler bakımından- son bulacaktır.

1.2.1.2. Vergi Denetim Kurulunun Görevleri

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 5. maddesi, Kurulun görev ve yetkilerini şu şekilde sıralamıştır: Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak; her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk

¹⁰² Adnan Gerçek, “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması”, Çağdaş Bir Vergi Ortamı Oluşturmak İçin, Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Nasıl Yapılmalıdır? Maliye ve Hesap Uzmanları Vakfı, Ankara 2002 . s.15.

¹⁰³ Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname md.20.

alanlarını tespit etmek; vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikayetleri değerlendirmek; vergi incelemelerinde Gelir İdaresi Başkanlığı ile gerekli eşgüdümü ve işbirliğini sağlamak; inceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak; vergi inceleme ve denetimleri ile raporlamaya ilişkin standart, ilke, yöntem ve teknikleri geliştirmek, inceleme ve denetim rehberleri hazırlamak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uyacakları etik kuralları belirlemek; vergi müfettişlerinin mesleki yeterlik ve yetkinliklerinin sağlanması ve artırılması için gerekli çalışmaları yapmak, bu amaca katkı sağlamak üzere kalite güvence sistemini geliştirerek uygulamak; performans değerlendirme sistemi oluşturmak ve vergi müfettişlerinin performansını bu sisteme göre değerlendirmek; vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak; vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak; Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve idari soruşturmaları yapmak; Bakan tarafından verilen benzeri görevleri yapmaktır.

Vergi Denetim Kurulunun geniş bir görev alanı olduğu ortadadır. Başka bir ifade ile vergi müfettişleri hem dış denetim olarak adlandırılan vergi incelemesi hem de iç denetim olarak adlandırılan gelir idaresinin teftişi ve bu idarede çalışan personelin soruşturmasında yetkilidir. Acaba bu husus vergi incelemesinde etkinliği etkileyecek midir? Bunun için ilk olarak, Kurulun görev ve yetkilerini ele almak gerekecektir. Kurulun görev ve yetkilerini, temel olarak üçlü bir ayrıma tabi tutabiliriz. Kurulun ilk ve asıl faaliyeti, vergisel alanda ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda Kurulun en önemli işlevi vergi incelemesi yapmaktır. İkinci olarak ise vergi incelemelerinde Gelir İdaresi Başkanlığı ile işbirliği yapmak, inceleme elemanlarının yetkinliklerinin artırılması için çalışmalarda bulunmak, vergi müfettişlerinin uyacakları etik kuralları belirlemek, performans değerlendirme sistemi oluşturarak denetim elemanlarının performanslarını bu sisteme göre değerlendirmek şeklinde idari mahiyetteki görevleri yer almaktadır. Üçüncü olarak ise karşımıza “Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve idari soruşturmaları yapmak” şeklinde oldukça kapsamlı bir görev daha çıkmaktadır¹⁰⁴.

¹⁰⁴ Haldun Darıcı, “Vergi Denetim Kurulu Ne Yapıyor? –III” *Yaklaşım Dergisi*, Ocak 2013, S. 241.

Kurulun bu son görevi, doktrinde iki farklı görüşün ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bunlardan ilki, Kurula verilen teftiş, inceleme, denetim ve idari soruşturmaları yapma görevi, onun görev sahasını, vergisel alanının dışına çıkartarak, görevini oldukça genişletmesi ve bu sayede neredeyse tüm Bakanlık örgütü üzerinde denetim yapma potansiyeline sahip olduğuna ilişkindir. Bu görüş, VDK'nın Maliye Teftiş Kurulu yerine kurulması ve Bakanlıkta başka bir merkezi denetim biriminin kalmamış olmasının bir sonucu olarak, Kurula böyle bir fonksiyon yüklenmiş olduğu anlamına da gelebileceği şeklinde gerekçelendirilmiştir¹⁰⁵. Ayrıca Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin, vergi müfettiş yardımcılarının temel eğitim konularını belirleyen 21. ve 22. maddeleri, bir anlamda vergi müfettişlerinin faaliyet alanlarını ve yapacakları işleri de düzenlediğinden, ilgili maddelere bakıldığında, vergi müfettişlerinin temel vergi mevzuatının yanı sıra gider mevzuatı ile milli emlak işlerinden de sorumlu oldukları görülmektedir¹⁰⁶.

Kurula böyle bir fonksiyon verilmesine yönelik görüşlerden bir diğeri ise, bu görev ile sadece GİB bünyesinde gerçekleştirilecek olan teftiş, denetim ve soruşturmanın kastedildiğidir. Çünkü bu kurulun mensupları birer vergi müfettişidir ve yetkinlik alanları da vergi mevzuatıyla sınırlıdır. VDK'da da "uzmanlaşmaya" dayalı bir modelin seçildiği ortadadır. Ayrıca Vergi Denetim Kurulu şeklinde adlandırılan böyle bir Kuruldan vergiyle ilgisi olmayan, kendine has, çok kapsamlı ve incelikli mevzuatı olan konularda teftiş ya da o konularla ilgili soruşturma yapması da beklenmemelidir¹⁰⁷. Doğası gereği yalnızca vergi mevzuatını bilecek olan vergi müfettişlerinin, Maliye Bakanlığının her birinin kapsamlı mevzuata sahip diğer birimlerini teftiş edebilmeleri mümkün değildir. Bunun Maliye Bakanlığının denetiminde meydana çıkaracağı zafiyet ortadadır. Eğer Vergi Denetim Kurulunu, Maliye Teftiş Kurulu gibi düşünerek Bakanlığın tümü üzerinde teftiş ve denetim yapması öngörülürse; o halde tıpkı vergi mevzuatını çok iyi bilen ve çok iyi yetişmiş Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri gibi, alanlarında çok iyi yetişmiş durumda olan üniversite mezunu, mesleğe yarışma

¹⁰⁵ Haldun Darıcı, "646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname I", *Yaklaşım Dergisi*, Aralık 2011, S.228.

¹⁰⁶ Darıcı, Vergi Denetim Kurulu Ne Yapıyor? –III.

¹⁰⁷ Ahmet Ozansoy, "Vergi Denetim Kurulu Nedir, Ne Değildir?" *Yaklaşım Dergisi*, Ekim 2011, S. 226

sınavıyla giren ve yeterlik sınavına tâbi Milli Emlak Kontrolörleri ve Milli Emlak Denetmenleri ile Muhasebat Kontrolörleri ve Muhasebe Denetmenlerinin de Vergi Denetim Kuruluna dâhil edilmesi ve Kurulun adının da amacına uygun bir şekilde yeniden düzenlenmesi gerekmektedir¹⁰⁸.

Bu noktada bir sonuca varabilmek için ilk olarak; Maliye Bakanlığı içerisinde teftiş, inceleme, denetim ve idari soruşturmalarının nasıl yürütüleceği, sorusunun açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Buna göre, Bakanların bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşların (5018 sayılı Kanun'a ekli III sayılı cetvelde yer alan kurumlar dahil) her türlü faaliyet ve işlemlerini denetleme yetkileri vardır¹⁰⁹. Bakanlıklar bu denetimi 3046 Sayılı Kanun'un 23'üncü maddesine göre Teftiş Kurulu Başkanlığı ile yapacaktır. Çünkü bu Başkanlık, "Bakanlık teşkilatı ile bakanlığa bağlı ve ilgili kuruluşların her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturma işlerini yürütmekle" görevlendirilmiştir. Ancak asıl sorun şuan Maliye Bakanlığında böyle bir Teftiş Kurulunun olmayışıdır¹¹⁰. Daha doğrusu, 646 sayılı KHK öncesi Teftiş Kurulu Başkanlığı var iken, 646 sayılı KHK sonrasında yani 2011 yılından sonra bu kurul kaldırılarak, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı şeklinde değiştirilmiştir¹¹¹. Teftiş Kurulu Başkanlığı başlıklı 20. maddesi ise VDK Başkanlığı şeklinde değiştirilmiş, Teftiş Kurulunun eski düzenlemelerde yer alan görevleri, VDK Başkanlığına verilen görevler arasında yeniden sayılmıştır. Maliye (Baş) Müfettişi (Yardımcısı) unvanları ve kadroları da Vergi (Baş) Müfettişi (Yardımcısı) olarak değiştirilmiştir¹¹². Bu sayede Bakanlık teşkilatında bulunan ve bulunması gereken Teftiş Kurulu, Bakanlığa bağlı olarak çalışacak olan VDK Başkanlığı çatısı altına girmiştir. O halde Bakanlığın her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş, inceleme ve idari soruşturma işlerini yürütmekle görevli birim olarak karşımıza Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı ve bu anlamda vergi müfettişleri çıkmaktadır. Başka bir ifade ile Vergi Denetim Kurulu

¹⁰⁸ Ozansoy, "Vergi Denetim Kurulu Nedir, Ne Değildir?"

¹⁰⁹ Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında 174 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 13/12/1983 Gün ve 174 Sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Bazı Maddelerinin Kaldırılması ve Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında 202 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun, md. 19/A.

¹¹⁰ Ozansoy, Vergi Denetim Kurulu Nedir, Ne Değildir?; Haldun Darıcı, "Vergi Denetim Birimi Olmak", *Yaklaşım Dergisi*, Kasım 2011, S.227.

¹¹¹ 646 sayılı KHK md.1.

¹¹² Soydan, s. 125.

dışında, Bakanlığın içerisinde teftiş ve soruşturma yapabilecek herhangi bir birim kalmamıştır¹¹³.

Yukarıda yer alan bilgiler çerçevesinde konu etkinlik bakımından değerlendirildiğinde, şu argümanlar ileri sürülmektedir. Vergi Denetim Kurulunun farklı mahiyetteki tüm bu görevleri yerine getireceğine ilişkin bir tereddüt duyulmamaktadır. Ancak vergi denetimi alanında etkinlik ve verimliliğin daha yüksek seviyelerde olması arzu ediliyorsa, bu durum Kurulun ancak ağırlıklı olarak vergisel alanda faaliyette bulunması halinde mümkün olacaktır¹¹⁴. Kurul bu sayede tüm enerjisini, kapasitesini vergisel alanlara hasredeceğinden, vergi denetimi alanında daha başarılı çalışmalara ancak bu sayede imza atabilecektir. Sonuç olarak vergi denetiminin Vergi Denetim Kurulunca yapılması gerektiğinden hareketle, Maliye Bakanlığının da ayrı bir teftiş kuruluna ihtiyacı olduğu ortadadır¹¹⁵.

Diğer bir görüş ise asıl bu yetkilerin birbirinden ayrılması halinde etkinliğin ortadan kalkacağı yönündedir. Şöyle ki, inceleme, teftiş ve soruşturma vergi denetiminin birbirinden ayrılmayan üç unsurudur. Vergi incelemesi; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılmaktadır. Dış denetim tabiri de kullanılabilen vergi incelemesi ile vergi mükelleflerinin, faaliyetlerinin vergi mevzuatına uygun şekilde yürütülüp yürütülmediği ortaya çıkarılmaktadır. Böylece vergide eşitlik ve vergi adaletinin sağlanması, Anayasada vücut bulan herkesin ödeme gücüne göre vergi vermesi, vatandaşlık görevinin yerine getirilmesi sağlanmaktadır. İç denetim de denilen teftiş ise gelir idaresinin iş ve işlemlerinin mevzuata uygun olup olmadığının tespit edilmesi ve mevzuatın vergi idaresinin personeli tarafından doğru şekilde uygulanmasının teminidir. Personelin vergi ve memur mevzuatı gereklerine uymaması nedeniyle de soruşturma yapılmaktadır. Teftiş sırasında vergi incelemesi yapılması ya da soruşturma açılması muhtemeldir¹¹⁶. Vergi incelemesi yapmakla

¹¹³ Doktrinde Maliye Teftiş Kurulunun münhasıran bir vergi denetim birimi olmadığı, dolayısıyla bu birimin kapatılarak, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı içerisinde yer alması gerektiği de ileri sürülmektedir, Bkz. Darıcı, Vergi Denetim Birimi Olmak.

¹¹⁴ Darıcı, Vergi Denetim Kurulu Ne Yapıyor? –III;

¹¹⁵ Darıcı, Vergi Denetim Kurulu Ne Yapıyor? –III; Benzer görüş için Bkz. Organ, Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması, s.152-153.

¹¹⁶ N. Yalçın Kaya, Hüseyin Demir, "Etkin Vergi Denetimi İçin Nasıl Bir Gelir İdaresi?" *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 2003 Ağustos, S. 128.; Benzer şekilde Bkz. H. Nezih Şeker, s.30.

görevli denetim elemanları, her üç denetim konusunda da uzmandır. Özellikle teftiş ve vergi mevzuatı birbirini kapsamakta, soruşturma mevzuatı da her denetim elemanı tarafından titizlikle incelenmiş durumdadır ve uygulanmaktadır. Teftiş, vergi incelemesi ve soruşturma yetkilerinin birbirinden ayrılarak farklı denetim birimleri oluşturulması gereksiz bürokrasi ve kırtasiye işlemleri yaratmakla kalmaz, denetimin bütünlüğünü bozarak etkinliği azaltır. Vergi inceleme yetkisi olmaksızın eksiksiz bir teftiş yapabilmek fiilen mümkün değildir. Soruşturma görevi ise rutin olarak yapılagelen bir görev değil, ancak memurların görevleriyle ilgili hususlarda mevzuata aykırı işlem yapmalarına bağlı, istisnai bir görevdir. Asıl olan vergi mevzuatını hem idari personele hem de mükelleflere doğru şekilde uygulamaktır. Bu nedenlerle vergi denetiminde teftiş, soruşturma ve vergi inceleme yetkileri bir bütün olarak kullanılmalı, inceleme elemanlarının bu yetkileri, her hal ve takdirde kullanabilmelerini sağlanmalıdır¹¹⁷.

Tüm bu bilgiler doğrultusunda, Maliye Bakanlığının içerisinde ayrı bir teftiş kurulunun varlığı, etkin ve verimli bir inceleme için daha doğru bir yaklaşım olacaktır. Bu görüş çerçevesinde oluşan değerlendirmelerimize, sistematığımız açısından “değerlendirme ve öneriler” başlığı altında yer vermenin, daha doğru bir yaklaşım olacağı düşüncesi ile konuya *şimdilik* son vermenin uygun olacağı kanaatindeyiz.

1.2.2. Büyük Ölçekli Sermaye Şirketlerinin İncelenmesiyle İlgili Birimler

1.2.2.1. Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı

646 sayılı KHK öncesi yapılanma modeli, mükellefleri sınıflandırmadığı ve bu grupların ihtiyacı göz önüne alınarak hizmetler sunmadığı gerekçesiyle eleştirilmiştir. Mükelleflerin büyüklükleri itibarıyla sınıflandırılması, vergilemeye ilişkin risklerin etkin yönetilmesi ve denetim kapasitesinin optimal kullanımı açısından önem arz etmektedir. Bu doğrultuda, 1980’lerin başından itibaren pek

¹¹⁷ Kaya, Demir, “Etkin Vergi Denetimi İçin Nasıl Bir Gelir İdaresi?”; Benzer şekilde Bkz. H. Nezih Şeker, s.30.

çok ülkede büyük mükellef (*large taxpayer*) tanımlaması yapılmaya başlanmış, bu tanımlamaya uygun idari örgütlenme reformları hayata geçirilmiş, denetim strateji ve yöntemleri geliştirilmiştir¹¹⁸. Bu doğrultuda 646 sayılı KHK'nın 20. maddesinde, Vergi Denetim Kuruluna verilen görevlerin yerine getirilmesinde uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması amacıyla uygun görülen yerlerde Bakan onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere, *Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığının* kurulabileceği ifade edilmiştir.

Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı, toplam ulusal vergi gelirleri içerisinde önemli kısmı üstlenen “büyük ölçekli mükellefler” grubuna yönelik etkin bir inceleme gerçekleştirmek adına hizmet vermektedir. Bu grup, sayıca az fakat ekonomideki payı yüksek olan mükellef grubudur. Ayrıca grubun yapısı, büyüklükleri, faaliyet alanları, taşıdıkları vergisel riskler, kullandıkları muhasebe sistemleri birbirinden ve diğerlerinden çok farklıdır. Eğer etkin bir incelemeden sonuç olarak, gerçek mali gücün tespitini ve bunun yanında hızlı bir tahsilatın gerçekleşmesini bekliyorsak, o halde bu farklılığı dikkate alacak özel bir yapılanma modeline gidilmiş olması da kaçınılmaz bir sonuçtur.

Bu bağlamda kimler büyük ölçekli mükellef, kimler değil, bu noktada hangi ölçüt dikkate alınarak ilgili Başkanlık oluşturulmuş, ilk olarak bunu ele almak gerekecektir. Bir mükellefin büyük ölçekli olarak kabul edilebilmesinde, ilgili mükellefin yıllık iş hacimleri, aktif ve öz sermaye büyüklükleri gibi kriterler önem taşımaktadır. Başka bir ifade ile bu mükellefleri diğerlerinden ayıran kriterler, çalıştırdığı işçi sayısı vs gibi özellikler değil, sahip oldukları maddi/parasal büyüklükleridir.

Bu şekilde yapılan sınıflandırmanın, vergi incelemesi bakımından önemi şu noktadadır: Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 25. maddesine göre, büyük ölçekli mükellefler, (b), (c) ve (ç) bentlerinde yer alan Grup Başkanlıklarında görev yapan vergi müfettişleri tarafından incelenecek; küçük ve orta ölçekli mükellefler ise (a) bendinde yer alan Grup Başkanlıklarında görev yapan vergi müfettişleri tarafından incelenecek

¹¹⁸ Hasan Aykın, “Büyük Mükellefi Tanımlamak”, *Yaklaşım Dergisi*, Ağustos 2015, S. 272.

olmasıdır. Ayrıca daha riskli mükellefleri inceleyen (b), (c) ve (ç) Başkanlıklarında görev yapan vergi müfettişlerine, küçük ve orta ölçekli mükelleflerin incelenmesi görevi de verilebilir. Yapılan bu sınıflandırma ile yürütülecek olan incelemenin türü çok basit bile olsa -örneğin 1000TL'lik bir belge bile inceleniyor dahi olsa- eğer ilgili mükellef büyük ölçekli bir mükellef ise (b), (c) ve (ç) Grup Başkanlıklarında yer alan vergi müfettişleri tarafından incelenecektir. Bu sayede bünyesinde daha riskli işler taşıyan bu mükellef grubunun daha tecrübeli daha deneyimli müfettişler tarafından incelenmesi gerçekleşmiş olacak ve sonuç itibarıyla etkin bir inceleme de sağlanmış olacaktır.

Halihazırda, Büyük Mükellefler Grup Başkanlığının, İstanbul, Ankara ve İzmir illerinde olmak üzere toplam 3 adet Grup Başkanlığı bulunmaktadır.

1.2.2.2. Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı

Büyük ölçekli mükellefler daha fazla, çok uluslu şirketler biçiminde veya bu şirketlerle bir şekilde bağlantılı olarak görünmektedir. Bu bağlamda bu şirketleri incelemeye alan bir diğer birim olarak da karşımıza, Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı çıkmaktadır. Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı toplam ulusal vergi gelirleri içerisinde önemli kısmı üstlenen “büyük ölçekli mükellefler” grubuna yönelik etkin bir inceleme gerçekleştirmek adına hizmet vermektedir. Bu mükellef gruplarının denetimi diğer mükelleflere istinaden ayrı bir öneme sahiptir. Çünkü bu mükellef grubunda vergi kayıp ve kaçağı miktarı, diğer mükellef gruplarına göre daha ön plandadır.

Mükelleflerin ilişkili kişilerle olan işlemlerinin transfer fiyatlandırması yönünden incelenmesi, yurt dışı faaliyetler ile ilgili kazanç ve iratların incelenmesi ve örtülü sermaye konularına yönelik yürütülecek vergi incelemeleri esas olmak üzere, Başkanlıkça belirlenen konularda her türlü inceleme yapmak görevi; Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığında

görevli vergi müfettişleri aracılığıyla yürütülmekte olup, gerekli koordinasyon söz konusu Grup Başkanlıkları aracılığıyla sağlanmaktadır¹¹⁹.

Bu kapsamda; Holding veya grup şeklinde örgütlenen mükelleflerin ilişkili kişilerle olan münasebetleri esas olmak üzere, iktisadi işletmelerin ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak yaptıkları sermaye, mal ve hizmet ticareti ile bunların kiralanması ve fiyatlandırması konularının, çok uluslu şirketlerin vergisel yükümlülüklerini en aza indirmek adına yaptıkları işlemlerin, mükelleflerin ortaklarından veya ortakları ile ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı yollardan temin ederek işletmede kullandıkları borçların, ticari ve sınai mahiyette olmayan yatırımlarını yurt dışında düşük vergi oranına sahip ülkelere yönlendiren mükellefler ile Türkiye’de yatırım yapan mükellefler arasında oluşan vergi adaletsizliğini önleyecek çalışmaların, vergi kaybının önlenmesi maksadıyla vergi planlaması ve vergi erteleme yöntemlerinin, vergi sistemimizde vergi kaçırma ve/veya vergiden kaçınmada kullanılan ilişkili kişilerle yapılan işlemlerin, “Vergi Cennetleri” olarak nitelendirilen ülkelerde yerleşik kişilere çeşitli adlar altında yapılan ödemelerin araştırılması ve bu konularda yapılması gereken vergi incelemeleri esas itibarıyla, Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığında görevli vergi müfettişleri aracılığıyla yapılmaktadır¹²⁰.

Bu Grup Başkanlığında gerçekleştirilen incelemeler de kendi bünyesinde ayrı özellikler taşıdığından ayrı bir sınıflandırma olarak ele alınmasına gerek duyulmuştur. Örneğin transfer fiyatlandırması incelemelerinde sektör bilgilerinin, finansal bilgilerin, pazarların karşılaştırılabilirlik açısından yorumlanmasında çok ciddi zorluklar bulunmaktadır. Bu alanın kendine özgü zorlukları bulunduğu için pek çok vergi idaresi bünyesinde transfer fiyatlandırması konusunda uzmanlaşmış denetim elemanı bulundurmakta, transfer fiyatlandırmasına yönelik yapılan

¹¹⁹ Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu, 2015, s. 17, http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2F1%2FDocuments%2FDosya%2FFaaliyetRaporu_2015.pdf

¹²⁰ Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu, 2015, s. 17, http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2F1%2FDocuments%2FDosya%2FFaaliyetRaporu_2015.pdf

incelemelere daha uzun zaman ayırmakta ve hatta incelemelerde ayrı prosedür izlenmektedir¹²¹.

Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığının İstanbul, Ankara ve İzmir illerinde olmak üzere toplam 3 adet Grup Başkanlığı bulunmaktadır.

2. Vergi İdaresinin Mevcut Yapısının, Büyük Ölçekli Sermaye Şirketlerinin İncelenmesinde Etkinliğin Sağlanması Bakımından Değerlendirilmesi ve Öneriler

➤ 646 sayılı KHK ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının kurulması ve vergi incelemesinde tek bir çatı altında toplanılmış olması, 646 sayılı KHK öncesi yapılanma modeline yönelik yapılan ve yukarıda bahsi geçen eleştirileri, büyük bir ölçüde azalttığı görülmektedir. İhtiyaç doğrultusunda ortaya çıkan bu yapılanma gerekli olup, özünde büyük bir reformdur. Ancak bu noktada ele alınması gereken ilk konu, Vergi Denetim Kurulu acaba Maliye Bakanlığına bağlı olarak mı kurulmalıdır; yoksa bağımsız bir Gelir İdaresi Başkanlığı yapılandırılarak, bu çatının altında mı yer almalıdır¹²²?

646 sayılı KHK ile getirilen Vergi Denetim Kurulu, doğrudan bakana bağlı olarak kurulmuş vaziyettedir. Kurulun, Maliye Bakanına bağlı olarak kurulması etkinlik bakımından iki ayrı sorunu gündeme getirmektedir. Şöyle ki, Türkiye’de vergi denetimiyle ilgilenen iki ana kurum mevcuttur. Bunlardan ilki Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, ikincisi Gelir İdaresi Başkanlığıdır. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının bakana bağlı olarak yapılandırılması ilk olarak, VDK’nın siyasi otoriteye karşı ne kadar bağımsız olabileceği, siyasi iradenin etkisi altında kalarak, etkin bir inceleme gerçekleştirip gerçekleştiremeyeceği konusunu gündeme getirirken, Gelir İdaresi Başkanlığı bakımından ise elinde en ufak bir inceleme

¹²¹ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational and Tax Administrations, July 2010, 133 paragraph 4.7.

¹²² Başaran Yavaşlar, Türkiye’de Vergi Denetiminin Yapısı, Sorunları ve Çözüm Önerileri.

yetkisi kalmaması itibarıyla onu zayıflatması, Başkanlığın sadece tarh ve tahsilat üzerinde yoğunlaşmasına neden olacağı, bu görevini eksiksiz bir şekilde nasıl yerine getireceği sorununu ortaya çıkarmaktadır.

Konuyu Vergi Denetim Kurulu bakımından ele aldığımızda doktrinde ağırlıklı görüş, etkin bir inceleme gerçekleştirilmek isteniyorsa bunun, siyasi otoriteden uzak bir şekilde yapılandırılması gerektiği yönündedir. Çünkü denetimi bağımsız kılabilecek özerk bir yapılanmaya gidilmesi, daha etkin bir denetimin gerçekleşmesini de sağlayacaktır. Oysa mevcut durum yani Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının doğrudan Maliye Bakanlığına bağlanmış olması, bağımsız denetimi zedeleyeceği, denetimde siyasi müdahalelerin olabileceği ve denetimin, iktidarın elinde bir güç haline dönüşeceği¹²³, şeklinde tartışmaları gündeme taşıdığından; bu durum, etkin bir incelemenin gerçekleşmesine engel niteliği taşıyan, önemli bir unsur olarak kabul edilmektedir¹²⁴. Eğer etkin bir denetim arzu ediliyorsa en başında denetim elemanına bağımsız çalışabilmesinin imkânı sağlanmalıdır¹²⁵ ve bu faaliyetin, objektif ve siyasi müdahalelerden uzak olarak yürütülmesi gerektiğidir.

Buna rağmen yeni yapılanma olan VDK'nın, Gelir İdaresi Başkanlığı içerisinde değil de doğrudan doğruya Maliye Bakanlığına bağlanmasının sebebi olarak, Gelir İdaresi Başkanlığının statüsünün ve yapılanmasının yetersiz kalması¹²⁶ gösterilmektedir. Maliye Müfettişlerinin ve Hesap Uzmanlarının “olası” tepkilerinin yumuşatılması amacıyla “şimdilik” Bakana bağlı tutulduğu ve bu Kurulun, birkaç yıl içerisinde Gelir İdaresi Başkanlığının içerisine yeniden dahil edileceği ileri

¹²³ Gerçek, Vergi Denetim Birimlerinin Birleştirilmesi ve Sonuçları,; “Özellikle son dönemlerde Türkiye’de Vergi Denetim Kuruluna dışarıdan müdahaleler olduğu gibi bir izlenim söz konusudur. Doğan Grubu, Koç Grubu ve diğer bazı şirketlere kesilen vergi cezaları bunun göstergesidir. Bu durum Vergi Denetim Kurulunun siyasi etkilerin altında kaldığını göstermektedir” Bkz. Meral Fırat, “Türkiye’de Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunları ve Özerk Gelir İdaresi”, *Türk Dünyası Araştırmaları Dergisi*, S. 216, Haziran 2015, s.182.

¹²⁴ Burcu Gediz Oral, Tuğba Arpacılı Fazlılar, Özgür Emre Koç, “Kayıtdışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Bir Öneri: Vergi Denetim Üst Kurulu”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.20, Y.2015, S.2, s.131.

¹²⁵ Cemil Rakıcı, “Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıtdışılığı Önleme Fonksiyonu”, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 7, Sayı 14, 2011, s.353- 360,

¹²⁶ Gerçek, Vergi Denetim Birimlerinin Birleştirilmesi ve Sonuçları.

sürülmüş olsa¹²⁷ da halihazırdaki durumu ele aldığımızda Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Maliye Bakanlığına bağlı bir kuruluş olarak karşımıza çıkmaktadır.

Diğer taraftan Kurulun bağımsızlığı sadece, onun nasıl yapılandırıldığı hususuyla ilgili değildir. İster özerk bir kuruluş kurulsun, ister güçlü bir Maliye Bakanlığı olsun, eğer bir yerde etkileme olacaksa, her iki kuruluş içerisinde farklı nedenlerle bu durum olabilir. Siyasi nedenlerle ya da başka nedenlerle, ilgili idarenin kararlarını objektiflikten uzak şekilde alma tehlikesi her zaman vardır. Bu nedenle, incelemenin gerekçelere dayandırılması yani objektif kriterlerin ortaya konulması gerekmektedir. Bu endişe aslında incelemenin, objektif nedenlerin varlığına bağlı olarak kullanılacak bir araç olduğu kabul edilirse aşılabilir¹²⁸. Başka bir ifade ile hukuk devletinde devleti, idare edilenlere yönelik faaliyetlerinde sınırlayan her kural, aynı zamanda onlara, bu faaliyetlerin hukuk çerçevesinde kalmasını talep etme hakkı da verecektir. İdare edilenler ise böylece bu haklarını, devletin kurumları ve son aşamada, yargı organları önünde kullanma olanağına sahip olacaktır¹²⁹. Bu sebeple Bakana ya da genel müdüre veya başkana bağlı vergi incelemesi yapılması da tek başına, incelemelerde siyasi baskı olduğunu gösteren bir unsur değildir¹³⁰.

Konuyu Gelir İdaresi bakımından ele aldığımızda ise şunları söyleyebiliriz: Bu noktada ilk olarak, Gelir İdaresi Başkanlığının denetim yetkisine sahip olup olmadığı hususuna değinmek gerekecektir. Buna göre, Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunu ele alındığında; 646 sayılı KHK öncesi vergi incelemesi, Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun Gelir İdaresi Başkanlığının görevlerini belirleyen 4.maddesinin (j) bendinde “Bakanlıkça belirlenen temel politikalar ve stratejiler doğrultusunda **vergi inceleme ve denetimlerini gerçekleştirmek**, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak” şeklinde açıkça ifade edilmekteydi. Ancak 646 sayılı KHK’nın 9.maddesinin 1.fıkrasının (a) bendiyle yukarıda ele aldığımız (j) bendi “Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak.”

¹²⁷ Ozansoy, Vergi Denetim Kurulu Nedir, Ne Değildir?.

¹²⁸ Başaran Yavaşlar, Türkiye’de Vergi Denetiminin Yapısı, Sorunları ve Çözüm Önerileri.

¹²⁹ Turgut Candan, “Vergi İncelemeleri Bağlamında Mükellef Haklarına Danıştay’ın Bakışı”, Vergi İnceleme Sırasında Mükellef Hakları ve Yaşanan Sorunlar başlıklı, *II. Mükellef Hakları Kongresi*, Ocak 2016, <https://turgutcandan.com/2016/03/04/vergi-incelemeleri-baglaminda-mukellef-haklarina-danistayin-bakisi/> (Erişim Tarihi, 05. 03.2016).

¹³⁰ Ozansoy, Vergi Denetim Kurulu Nedir, Ne Değildir? dipnot 18.

şeklinde değiştirilmiştir. Bu değişiklik ile 646 sayılı KHK sonrasında vergi inceleme ve denetimlerini gerçekleştirmek görevi Gelir İdaresi Başkanlığının görevleri arasından çıkarılarak, 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 20.maddesinin dördüncü fıkrasında 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 1.maddesinin (a) bendiyle yapılan değişiklikle Vergi Denetim Kuruluna verilmiştir. Başkanlığın Merkez ve Taşra Teşkilatında Müdür kadrosunda görev yapanlar, vergi inceleme yetkisine haiz olsalar da (VUK md. 135); Vergi Dairesi Başkanlarının, Vergi Dairesi Müdürlerinin ve Başkanlığın Merkez ve Taşra Teşkilatında Müdür kadrolarında görev yapanların diğer idari görevleri dolayısıyla inceleme görevini etkin olarak yerine getirdiklerini söyleyebilmek güçtür¹³¹.

Elinde en ufak bir denetim yetkisi kalmayan Gelir İdaresinin bu haliyle etkin çalışabilmesi mümkün değildir¹³². Çünkü mükelleflerin işlerini gören veya onlara hizmet veren birim olarak karşımıza, Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı vergi daireleri –büyük ölçekli mükellefler bakımından ise Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı- çıkmaktadır. İnceleme müessesesiyle idare, mükellefin gerçek mali gücünü araştırırken, bunun da ötesine geçerek ortaya koyduğu mali gücü *sağlaması da* gerekecektir. “Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve *sağlamaktır*” şeklindeki kanundaki düzenlemesi ile bu durum açıkça ortaya konulmuş vaziyettedir. Vergi dairesi de bunu ancak tarh ve tahsilatla sağlayabilecektir. Tarh ve tahsilat ise vergi dairesinin görevidir (VUK md.4). O halde, vergi idaresinin gerçek mali gücü araştırıp ortaya koyma görevi ile bunu *sağlama* görevinin aynı birime bağlı olarak yapılanmaması, yani birinin merkezde diğerinin Gelir İdaresinin elinde olması yapıyı ikiye bölerek denetimde kopukluğa sebep olacaktır. Ayrıca böyle bir yapılanma elbette ki, gelecekte büyük sorunlar doğuracaktır. Şöyle ki, uygulamanın temel bir parçası olan vergi denetiminin Gelir İdaresi dışına çıkartılması, onun en önemli görev ve fonksiyonun elinden alınması anlamına gelmektedir. Bu yapılanmayla gelir idaresinin içi boşaltılmış, adeta sağ kolu bedeninden koparılmış vaziyettedir¹³³. Bunun dışında denetim araçları içerisinde bir ayrıma gidilerek yani arama ve incelemenin merkezin eline, buna karşılık yoklama ve bilgi toplamanın

¹³¹ Tekin, Çelikkaya, s. 255-256.; Koç, Vergi Dairesi Müdürlerinin Görevleri ve Vergi Dairelerince Gerçekleştirilecek Vergi İncelemelerinde Uzman Personel İhtiyacı.

¹³² Ozansoy, Vergi Denetim Kurulu Nedir, Ne Değildir?.

¹³³ Gerçek, Vergi Denetim Birimlerinin Birleştirilmesi ve Sonuçları, s.35.

gelir idaresinin eline bırakılmış olması, vergi denetiminde tek çatı altında birleşme sağlanmış mıdır? sorusuna net bir cevap da olamayacaktır¹³⁴. Bu haliyle Türk Gelir İdaresi diğer ülke örnekleriyle kıyaslandığında vergi denetim işlevi ve elemanı olmayan tek vergi idaresi haline geldiği¹³⁵ ifade edilmektedir.

Kanaatimizce, Vergi Denetim Kurulunun Gelir İdaresi Başkanlığı içerisinde yer alması ve bu Başkanlığında bağımsız bir yapıya kavuşturulması gerekir. Çünkü ileride ele alacağımız üzere, idarenin inceleme yapabilmesi için veriye ihtiyacı vardır. VDK bugün sahip olduğu çoğu bilgiyi, Gelir İdaresi Başkanlığından temin etmektedir. İkincisi VDK, her ne kadar incelemeye alınacak mükellefin tespitinde risk analiz sistemini kullanıyorsa olsa da bunun dışında diğer kamu kurum ve kuruluşlardan ve bu noktada Gelir İdaresi Başkanlığından gelen talepler doğrultusunda da mükellefi incelemeye alabilmektedir. Ayrıca Gelir İdaresinin yapmış olduğu veya yapacağı tespitlerin, sahip olduğu bilgi kaynağı ve görevleri dikkate alındığında, diğer kamu kurum ve kuruluşlarından çok daha önde geldiği de kesindir. Bu bağlamda ayrı yapılanmada olan fakat iç içe çalışan iki kurumun bulunduğunu söylemek pek de yanlış olmayacaktır. Diğer yandan bu önerimizin, şu anki siyasi yaklaşımın sergilemiş olduğu tavır dikkate alındığında, gerçekleşeceği en azından yakın bir tarihte gerçekleşeceğini söyleyebilmek pek de mümkün değildir¹³⁶. Kanaatimizce benzer yaklaşım, diğer siyasi liderler için de geçerli olacaktır.

¹³⁴ Gerçek, Vergi Denetim Birimlerinin Birleştirilmesi ve Sonuçları, s.35.

¹³⁵ İbrahim Yumuşak, "Kırk Küp Kırkının da Kulpu Kırık Küp: 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname", *Vergi Dünyası*, Ağustos 2011, S.360.

¹³⁶ Gülümhan Gülten, "IMF'ye karşı Merkez'i harcadı", 19.09.2009, Vatan Gazetesi, <http://www.gazetevatan.com/-imf-ye-karsi-merkez-i-harcadi--260115-ekonomi/> haberine göre; "Dün Merkez Bankasının koridorlarında Başbakan Erdoğan'ın sert tepkisi konuşuldu. Kurum çalışanları, sert tavrın arkasında Gelir İdaresi Başkanlığına özerklik getirilmesini isteyen IMF'ye karşı duyulan tepkinin yattığını söyledi. Bakan Babacan ise Merkez Bankasına destek vererek, özerkliği savundu. Başbakan Recep Tayyip Erdoğan'ın, Gelir İdaresi Başkanlığının özerk bir yapıya dönüştürülmesiyle ilgili sorulara cevap verirken, Merkez Bankasına "çatması", kurumda şok etkisi yarattı. Erdoğan basın yayın kuruluşlarının genel yayın müdürlerine verdiği iftar yemeğinde, Gelir İdaresi Başkanlığının etkinliğini artıracak bazı reformlar yapacaklarını, ancak asla özerk yapmayacaklarını söylerken, Merkez Bankasını da eleştirdi ve "Nitekim bazı özerk kuruluşlar var ki, şu anda bizim için sıkıntı kaynağı. Mesela ben şu anda Merkez Bankasının durumunu tasvip etmiyorum. Çünkü hesabını faturasını iktidar olarak ben ödeyeceğim ama özerk kalacak. Enflasyonun hesabını kim veriyor arkadaşlar? Yıl sonunda kimse enflasyonun hesabını Merkez Bankasına soruyor mu? Hayır gelip bize soruyor" diye konuştu".

➤ Yukarıdaki açıklamalarımızdan sonra ele alınması gereken bir diğer husus, vergi inceleme yetkisinin, Gelir İdaresi Başkanlığının görevleri arasından çıkarılmasına rağmen; Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrosunda görev yapan kimselerin, halen bu yetkiye haiz olduklarına ilişkin düzenlemedir (VUK md. 135)¹³⁷. Bunun nedeni, küçük ve orta büyüklükteki vergi mükelleflerinden incelenmesi gerekenlerin tamamının, Vergi Denetim Kurulu tarafından incelenmesi, daha en başında çok sayıda vergi müfettişi istihdamı gerektireceği; bu sebeple geçmiş dönemde vergi dairesi tarafından gerçekleştirilen vergi incelemelerin payının da yüksek olduğu dikkate alınarak¹³⁸, vergi müfettişi ihtisasını gerektirmeyen incelemelerin vergi dairelerince sonuçlandırılması, vergi müfettişlerinin diğer gruplarda daha etkin bir şekilde vergi incelemesi yapabilmelerine imkan sağlanması gösterilmektedir¹³⁹. Kanaatimizce, bu görevi asıl yerine getirecek olan kimseler vergi müfettişleridir. Vergi müfettişleri dışındaki kimselerin yapacakları incelemelerin basit nitelikte olması gerekir. Bu kimseler örneğin, ihbar ve inceleme değerlendirme komisyonuna gelen talepler doğrultusunda, mükellefler hakkında yapılan ihbarları araştırarak, değerlendirme komisyonuna rapor hazırlamak ya da bu kadroda görev alanları en azından, profesyonel kimselerin yapması gereken tam inceleme ile değil de; sınırlı inceleme ile sınırlandırmak etkin bir inceleme açısından daha yararlı olacaktır.

➤ Vergi Denetim Kurulunun görevleri için ise şunları söyleyebilmek mümkündür: Denetim, yönetimin başarısı için vazgeçilmez bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü yönetimin aldığı kararların ne ölçüde uygulandığını belirleyen iç denetim (teftiş) ile vergi yükümlülerinin yasalara ne ölçüde uyduklarını görmek amacıyla yapılan dış denetim (vergi incelemesi ve yaygın ve yoğun denetim) idareyi güçlü kılmaktadır. Diğer bir anlatımla, yönetimin etkinliği

¹³⁷ Bu noktada Gelir İdaresi Başkanlığının görevleri arasından çıkartılan “vergi incelemesi ve denetimini gerçekleştirmek” görevinin, Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı birimlerin görevleri arasından da çıkartılmış sayılacağına öne sürülmesi de mümkün olduğuna ilişkin yorum için Bkz. Koç, Vergi Dairesi Müdürlerinin Görevleri ve Vergi Dairelerince Gerçekleştirilecek Vergi İncelemelerinde Uzman Personel İhtiyacı.

¹³⁸ Koç, Vergi Dairesi Müdürlerinin Görevleri ve Vergi Dairelerince Gerçekleştirilecek Vergi İncelemelerinde Uzman Personel İhtiyacı.

¹³⁹ Koç, Vergi Dairesi Müdürlerinin Görevleri ve Vergi Dairelerince Gerçekleştirilecek Vergi İncelemelerinde Uzman Personel İhtiyacı.

büyük ölçüde denetimin gücüne bağlıdır¹⁴⁰. Ancak hem dış hem de iç denetim görevini aynı birime ve dolayısıyla aynı personele verilmesinin, gerekip gerekmediği hususunun açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Bu görevlerin bir bütün olduğu ve dolayısıyla aynı birime verilmesi gerektiği ileri sürüldüğü gibi incelemede daha etkin bir sonuca ulaşabilmek için bu görevlerin farklı birimlere verilmesi gerektiğini ileri süren görüşlere de yukarıda yer vermeye çalışmıştık. Bu çerçevede, düzenlemeler her ne kadar aksini gösterse de kanaatimizce Kurul, yalnızca dış denetim olan inceleme görevi ile sorumlu olmalıdır. Aksi takdirde eğer yolsuzluk ve usulsüzlükleri inceleyecek olan iç denetim ile farklı bir denetim olan dış denetim faaliyetleri birbirinden ayrılmazsa, iç denetçi aynı zamanda dış denetim de yaptığında, dış denetimin kim tarafından ve nasıl denetleneceği sorusuna yanıt vermek mümkün olamayacaktır¹⁴¹. Bu sebeple Maliye Bakanlığında da denetim hizmetlerinin yerine getirilebilmesi için her Bakanlıkta olduğu gibi *-hatta daha da fazla-* bir Teftiş Kuruluna ihtiyaç vardır. Üstelik Maliye Bakanlığı akçeli işlerle uğraştığından, söz konusu Kurulun diğer Bakanlıklardaki emsallerine nazaran daha güçlü ve donanımlı olarak teşekkül edilmesi gerekir. Vergi denetim hizmetleriyle görevli Vergi Denetim Kurulunun yanında, bu Kurulla birlikte faaliyet gösterecek güçlü ve donanımlı bir Maliye Teftiş Kurulu kayıt dışı ekonomi ve yolsuzluklarla mücadele alanında Maliye Bakanlığının ayrı bir zenginliği olacaktır¹⁴².

Diğer taraftan vergi müfettişlerinin hem iç denetim hem de dış denetimle görevlendirilmesi, arzu edilenin aksine, Kurul içerisindeki uzmanlaşmanın da önüne geçeceği gibi inceleme oranının düşük olmasının nedenlerinden birini de oluşturacaktır. Konuyu, Kurul tarafından ortaya konulan inceleme oranları ve bu oranın düşük olduğu göz önüne alınarak değerlendirdiğimizde, iç denetimin ve dış denetimin farklı birimlere verilmesi gerektiğini ifade edebiliriz. Aksi takdirde dış denetim ile uğraşan vergi inceleme elemanlarının geniş bir görev alanı ortaya çıkmaktadır. Çünkü Vergi Denetim Kurulu tarafından açıklanan faaliyet raporuna baktığımızda, 2015 yılında 81 birim teftişe tabi tutulurken; 2016 yılında bu rakam

¹⁴⁰ Kemal Kılıçdaroğlu, **Gelir İdaresinin Denetim Fonksiyonu ile Denetimde Bilgisayar ve Diğer İletişim Araçlarının Kullanımı**, Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği, Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı APKK Yayın No: 1990/308, 1990, s.193.

¹⁴¹ Mustafa Uysal, Hansın Dalbayrak, Timuçin Yurdanur, **Çağdaş Eğilimler Işığında Türkiye’de Gelir İdaresi ve Denetiminde Stratejik Yaklaşım**, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, Ekonomik ve Mali Araştırma Yarışması, Ankara, 2002, s.187.

¹⁴² Darıcı, Vergi Denetim Birimi Olmak.

209'a ulaşmıştır. Teftiş edilen birimler arasında; birinci sırada mal müdürlükleri, ikinci sırada mal müdürlükleri gelir servisi, üçüncü sırada ise vergi dairesi müdürlüğü bulunmaktadır. Oysa Kurul, bu teftiş görevlerini yerine getirirken harcamış olduğu mesai saatini, görevlendirmiş olduğu inceleme elemanını ve bu elemanın göstermiş olduğu performansı dış denetim olan vergi incelemesine sunmuş olsa idi, incelemede daha etkin bir noktaya ulaşılmış olacaktı. Bu nedenle birbiri ile doğrudan iç içe olmayan, kısacası felsefesi farklı olan iki işin aynı kuruma verilmesi kanaatimizce uygun değildir. Bu şekilde yapılan ayırım dış denetimdeki uzmanlaşmayı daha da güçlendirecektir.

➤ Üzerinde durulması gereken bir diğer konu ise yapılan bütün köklü değişikliklerin, Kanun Hükmünde Kararnameler ile yapılıyor olması meselesidir. Acaba bu durum hukuka uygun mudur? Bakanlar Kuruluna, KHK düzenleme yapmaya izin veren 6223 sayılı Yetki Kanunu, şekli yönünden analiz edildiğinde, gerek Anayasa'nın 87. ve 91. maddelerine, gerekse Anayasa Mahkemesi kararlarına uygun görünmektedir. Ancak KHK'ların özlerine bakıldığında işin esası görüldüğü gibi değildir. Şöyle ki, Anayasanın 91. maddesine göre, çıkarılacak KHK'nin, amacını, kapsamını, ilkelerini, kullanma süresini ve süresi içinde birden fazla kararname çıkarılıp çıkarılmayacağına yetki kanununda gösterilmesi gerekir. Amaç, kapsam, ilkeler ve süreye ilişkin şartlar haricinde, Anayasa Mahkemesinin 1990 yılında oluşturduğu ve daha sonra da geliştirerek tekrarladığı içtihadına göre, TBMM'nin Bakanlar Kuruluna KHK çıkarma yetkisini verebilmesinin “ivedilik”, “zorunluluk” ve “önemlilik” olmak üzere üç adet ek şart daha öngörülmüştür. Anayasa Mahkemesi anayasada öngörülen şartların yanı sıra, içtihat ile oluşturduğu kriterlere aykırı olan yetki kanunlarını da iptal etmektedir¹⁴³. Başka bir ifade ile Anayasa Mahkemesi, bu üç şartı, üç ayrı şart olarak ele alıp tek tek değerlendirmemekte, yetki kanunlarını bu üç ayrı şart açısından her biri bakımından ayrı ayrı incelememektedir. Bu ek şartları bir bütün olarak düşünmekte ve bunları birlikte kullanarak değerlendirmektedir¹⁴⁴.

¹⁴³ Kemal Gözler, **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, Bursa, Ekin Kitabevi, 2005, s.312-320.

¹⁴⁴ Kemal Gözler, **Kanun Hükmünde Kararnamelerin Hukuki Rejimi**, Bursa, Ekin Kitabevi, 2000, s.81.

Bu bağlamda acaba çıkarılan KHK'lar gerçekten ivedilik, zorunluluk ve önemlilik arz eden konular mıdır? 6223 Sayılı Yetki Kanunu'nun amaç ve kapsam başlıklı 1. maddesine baktığımızda bunların ivedilik gerektiren hususlar olmadığı görülmektedir. Yeni kurulan, birleştirilen veya kapatılan bakanlıkların içsel ve örgütsel yapıları ile personele yönelik hukuk sisteminde değişiklik yapmanın ivediliğinden söz edilemez. Bunlar, parlamentonun olağan çalışma düzeni içinde ve daha sağlıklı ve çoğulcu ve katılımcı çalışmalarla yasa yoluyla düzenlenmesi olanaklı alanlardır¹⁴⁵. Bu bağlamda 646 Sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname'yi ele aldığımızda, 646 sayılı KHK'nın başlığından hareketle sadece bir konunun ve bu konuya ilişkin olarak da bazı yasa ve KHK'ların değiştirildiği izlenimi edinilirken, anılan KHK'nın içeriği analiz edildiğinde konuyla uzaktan yakından ilgisi olmayan çok sayıda düzenlemenin de yapıldığı görülmektedir. 646 sayılı KHK ile yapılan düzenlemelerin tamamı, olağan TBMM yasama sürecinde yapılabilecek niteliktedir. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmasının, Maliye Bakanlığı yapısı içinde bulunan Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenlerinin Vergi Müfettişi unvanı altında toplanmalarının ivediliği hukuki olarak savunulamaz¹⁴⁶. Eğer, hukuki olarak bu konular ivediliği gerektiriyor ise, o zaman olağan işlemlerin ne olduğu, olağanüstü işlemlerin ne olduğunun hukuki olarak tanımlanması gerekir¹⁴⁷. Bir bakanlık örgütsel yapısındaki bağlılık ve işleyiş şeklinin değiştirilmesinin ivediliği hukuken ileri sürülemez. Anayasa'nın 87 ve 91. maddeleri ile değişmeyen hale gelmiş konuya ilişkin çok sayıda Anayasa Mahkemesi kararı uyarınca, 646 sayılı KHK içerik ve öz itibarıyla da ivediliği gerektirir konuları kapsamadığından açık biçimde Anayasa'ya aykırıdır¹⁴⁸. Bu nedenle Maliye Bakanlığının organizasyonunun 1983 yılından beri 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle düzenleniyor olmasının düşündürücü olduğundan hareketle, KHK'nın bir an evvel Meclise sevk edilerek,

¹⁴⁵ Ahmet Erol, "646 Sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair KHK'nın Anayasa'ya Aykırılığı- II", *Yaklaşım Dergisi*, Kasım 2011, S.227.

¹⁴⁶ Erol, 646 Sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair KHK'nın Anayasa'ya Aykırılığı- II.

¹⁴⁷ Erol, 646 Sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair KHK'nın Anayasa'ya Aykırılığı- II.

¹⁴⁸ Erol, 646 Sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair KHK'nın Anayasa'ya Aykırılığı- II.

kanun şeklinde çıkarılması¹⁴⁹ hukuk devletinin gereğidir. Bu sayede, kanunla gerçekleştirilen bu düzenlemeler, mecliste daha kapsamlı görüşmeler neticesinde şekillenir ve üzerinde genel kabul görmüş bir düzenleme niteliğine sahip olabilir¹⁵⁰. Vergi incelemesi, bir vergi hukuku müessesesi olmakla birlikte, aynı zamanda idare hukukunun da kapsamına girmektedir. Vergi incelemesi yapmak, beyanların doğruluğunu araştırmak ve incelemek idarenin hakkı olduğu kadar, aynı zamanda da ödevidir. İdarenin bir işlevi söz konusu olduğundan, bu işleve ilişkin yetkilerin ve usulün de kanunla ve kanunun öngördüğü sınırlar içerisinde alt mevzuatla mutlaka belirlenmesi ve düzenlenmesi gerekmektedir¹⁵¹.

§ 3. Vergi İdaresinin Kaynakları

1. Büyük Ölçekli Sermaye Şirketlerinin İncelenmesiyle Görevli İdari Birimlerin İnsan Kaynakları

1.1. Personel Sayısı

Vergi idaresi içerisinde görev alan müfettiş sayısı ve onların niteliği, vergi idaresinin yapısı kadar önem taşıyan bir husustur. Çünkü mesele sadece, ortaya hukuki anlamda etkin bir organizasyon yapısı kurmakta değildir: bu yapıyı işletecek olan inceleme elemanını sayı ve nitelik bakımından da iyileştirmek ve geliştirmek gerekmektedir. Başka bir ifade ile amaca giden yoldaki araçların da iyi bir şekilde tespit edilerek, iyileştirilmesi gerekir. Hatta bu eksiklik, ekonomideki büyümeye paralel olarak, devamlı büyüyen vergi mükellefleri sayısını ve bunun yanı sıra bir çok konuda diğer mükelleflerden farklı özellikler taşıyan büyük ölçekli mükellefler bakımından da ele aldığımızda, vergi idaresinin en temel ihtiyacı olarak karşımıza çıkmaktadır.

¹⁴⁹ Başaran Yavaşlar, Türkiye’de Vergi Denetiminin Yapısı, Sorunları ve Çözüm Önerileri; Başaran Yavaşlar, Türk Hukuku’nda Vergi İncelemesi, s.397, dipnot:11.

¹⁵⁰ Üstün, Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?, s, 34.; Ahmet Erol, “Maliye Bakanlığı Denetim Birimlerinin 646 Sayılı KHK ile Birleştirilmesi Bir Reform Mudur?”, Yaklaşım Dergisi, Eylül 2011, S. 225.

¹⁵¹ Doğrusöz, Vergi İncelemesi, Dünya Gazetesi

Bu bağlamda faaliyet raporlarının sonuçlarına baktığımızda, Vergi Denetim Kurulu içerisinde 2015 yılında 9.205 olan müfettiş sayısı, 2016 yılında 8.502'e düşmüştür. Bu sonuç ise bizlere, vergi inceleme elemanı sayısının yeterli seviyede olmadığını göstermektedir. Raporlara göre, 2016 yılı sonunda faal gelir vergisi ve faal kurumlar vergisi mükellef sayısının toplamı 2.541.016'tir. Bu durumda müfettiş başına 2.980 mükellef düşen bir idarenin, 8.502 vergi müfettişi ile etkin bir vergi incelemesini gerçekleştirmeyeceği, başka bir ifade ile yeterli sayıda inceleme elemanının istihdamının sağlanmadığını gözler önüne sermektedir.

Genelden daha özele geçtiğimizde ve konuyu büyük ölçekli mükellefler bakımından ele aldığımızda, durumun bu grup içerisinde de aynı olduğunu söyleyebiliriz. Buna göre;

Vergi Müfettişlerinin Grup Başkanlıkları İtibarıyla Dağılımı
Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı

Grup Başkanlığı	Vergi BaşMüfettişi	Vergi Müfettişi	Yetkili Müfettiş Yardımcısı	Yetkisiz Müfettiş Yardımcısı	Toplam
Ankara	82	81	77	17	257
İstanbul	80	82	106	-	268
İzmir	27	6	42	-	75
Toplam	189	169	225	-	600

Kaynak: VDK, 2016 Faaliyet Raporu.

2016 yılı itibarıyla, VDK tarafından açıklanan faaliyet raporunu dikkate aldığımızda, 3 ilde bulunan Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıklarında - yetkisiz müfettiş yardımcılarını dışarıda bıraktığımızda- toplam 583 vergi müfettişi yer almaktadır. Denetim kurulundaki eleman eksikliği sadece denetimdeki değil, vergilendirme sürecini, başından sonuna kadar etkileyecek olan maddi bir eksikliktir. Bu durum, incelemenin oransal olarak düşük olmasının yanı sıra, vergi inceleme elemanlarının iş yükünü arttırmasından dolayı, mevcut incelemelerdeki kalitenin düşük olmasına da neden olacak olan bir unsurdur.

1.2. Hizmet Öncesi ve Sonrası Eğitim Durumu

İnceleme elemanı sayısı kadar kadrodaki nitelikli inceleme elemanı sayısı da önem taşımaktadır. Çünkü inceleme eleman sayısının azlığı, iyi yetişmiş kalifiyeli elamanlar sayesinde, bir nebze de olsa azaltılabilir. Vergi inceleme elemanlarının, halka hizmet sunmalarının yanı sıra karşılıksız yükümlülük de yükleyebildikleri için diğer kamu görevlilerinden ayrılmakta, bu nedenle vergi idaresi personelinin diğer personellere göre daha iyi yetiştirilmiş olması gerekmektedir¹⁵². Vergi idarelerinde kalifiye eleman yetersizliğinin oluşması, işlerin daha az bilgili birikimine sahip personel tarafından yerine getirilmesine neden olacağından, bu durum hizmetin kalitesinin ve vergi denetiminde etkinliğin düşmesine de etki edecek olan bir unsurdur.

2016 yılı bakımından Kurulda görev yapan toplam 8.502 (Başkan hariç) kişinin, 239'u yani %3'ü Vergi Başmüfettişi, 3.018'i yani %35'i Vergi Müfettişi, 5.244'ü ise yani %62'si Vergi Müfettiş Yardımcısıdır. Bu bağlamda Kurulun yarısından fazlası henüz deneyim kazanmış, tecrübe sahibi elemandan değil, aksine daha işin başında belirli bir eğitim sürecinden geçerek deneyim elde edecek olan inceleme elemanlarından oluşmaktadır. Kurulda görev yapan vergi müfettişlerinin hizmet süreleri de bu konuyu doğrular niteliktedir. Buna göre, vergi müfettişlerinin %59'nun hizmet süresi 0-5 yıl, %21'nin hizmet süresi 6-10 yıl, %7'sinin hizmet süresi 11-15 yıl, %2'sinin hizmet süresi 16-20 yıl, %4'nün hizmet süresi 21-25 yıl, %7'sinin hizmet süresi 26 yıl ve üzeridir¹⁵³.

Bu rakamsal bilgiler bize Vergi Denetim Kurulunda, gerek vergi müfettiş sayısının gerekse bu sayı içerisindeki deneyimli personel sayısının oldukça yetersiz olduğunu ortaya koymaktadır. Kurulun henüz yeni bir yapı olduğu ve zaman içerisinde her iki açığını da kapatmaya yönelik girişimleri olacağından şüphe yoktur. Ancak bu girişimlerin hemen sonuç vermesini beklemekte yanıltıcı olur.

¹⁵² Gerçek, Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye'de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması, s.26.

¹⁵³ Vergi Denetim Kurulu, 2016 Faaliyet Raporu, http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2FDocuments%2FDosya%2FFaaliyetRaporu_2016.pdf

Durumu, büyük ölçekli mükellefler grubu bakımından değerlendirdiğimizde, sektörel uzmanlaşma çerçevesinde, bu grupta daha fazla tecrübeli eleman bulunduğunu ifade edebiliriz. Mükelleflerin dört ayrı gruba bölünmesi, vergi müfettişlerinin de bu gruplara göre bölünmesini beraberinde getirmiştir. Kanaatimizce bu durum, Kurul içerisinde bölünmeleri değil, incelemede etkinliği sağlayacaktır.

Vergi müfettişliği hizmeti verecek olan kimselerin belli kriterleri taşıması gerekir. Bunların en başında 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinde yazılı nitelikleri haiz olması gerekir¹⁵⁴. Ayrıca 35 yaşını doldurmamış ve en az dört yıllık lisans eğitimi veren hukuk, siyaset bilgileri, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakülteleri ile bunlara denkliği yetkili makamlarca kabul edilen dört yıllık fakültelerden birini bitirmiş olmak veya en az dört yıllık lisans eğitimi veren mühendislik fakültelerinin lisans bölümleri ile Eğitim, Fen ve Edebiyat Fakültelerinin Matematik, İstatistik, Fizik, Kimya, Biyoloji, Fen Bilimleri ile Fen ve Teknoloji bölümlerinden ya da bunlara denkliği yetkili makamlarca kabul edilen dört yıllık fakültelerden birini bitirmiş olmak.; daha önce vergi müfettiş yardımcılığı sınavına katılmamış veya en fazla iki kez katılmış olmak; Kamu Personel Seçme Sınavı (KPSS)'nda, sınav duyurusunda belirtilecek ilgili puan türünden veya türlerinden Başkanlıkça belirlenecek asgari puan şartını sağlamak ve adayın vergi müfettişliği mesleğinin gerektirdiği niteliklere sahip olması gerekir (VDKY md.12).

¹⁵⁴ Devlet memurluğuna alınacaklarda aşağıdaki genel ve özel şartlar aranır. A) Genel şartlar: 1. Türk Vatandaşı olmak; 2. 657 Sayılı Kanunun 40'inci maddesindeki yaş şartlarını taşımak; 3. 657 Sayılı Kanunun 41'inci maddesindeki öğrenim şartlarını taşımak; 4. Kamu haklarından mahrum bulunmamak; 5. Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamak; 6. Askerlik durumu itibarıyla; a) Askerlikle ilgisi bulunmamak, b) Askerlik çağına gelmemiş bulunmak, c) Askerlik çağına gelmiş ise muvazzaf askerlik hizmetini yapmış yahut ertelenmiş veya yedek sınıfa geçirilmiş olmak, 7. 53'üncü madde hükümleri saklı kalmak kaydı ile görevini devamlı yapmasına engel olabilecek akıl hastalığı bulunmamak. 8. Güvenlik soruşturması ve/veya arşiv araştırması yapılmış olmak. B) Özel şartlar: 1. Hizmet göreceği sınıf için 657 Sayılı Kanunun 36 ve 41 inci maddelerde belirtilen öğretim ve eğitim kurumlarının birinden diploma almış olmak, 2. Kurumların özel kanun veya diğer mevzuatında aranan şartları taşımak.

Bu çerçevede hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakültelerinde eğitim almış kişilerin dışında artık vergi müfettişliği giriş sınavına, üniversitelerin mühendislik, eğitim, matematik, istatistik, fizik, kimya, biyoloji, fen bilimleri, fen ve teknoloji bölümü mezunları da girebileceklerdir. Bu kimseler sadece girmekle kalmayacaklar kendilerine ayrılan kontenjan nedeniyle vergi müfettişliği sınavını da kendi alanlarında yapacakları için mesleğe girmeleri oldukça kolaylaşmış vaziyettedir. Meslekle pek ilgisi olmayan bu gibi alanlardan mezun olanların, ekonomi, işletme, hukuk ve muhasebe bilgisine dayanan vergi müfettişliği görevinde yer almasının kurulu daha da karmaşık bir hale getireceği ileri sürülebilir¹⁵⁵. Ancak örgütsel açıdan, vergi denetim birimlerinin vergi incelemelerinde diğer disiplinlerdeki uzmanlık alanında bilgi birikimine sahip kimselerden yararlanması da gerekmektedir. Örneğin transfer fiyatlandırmasında emsal fiyatı belirlemede fiyata etki eden unsurların analizi, vergi inceleme elemanlarının uzmanlıkları ile tesis edilemez. Bu analizler de matematiksel modellerin kullanılması ve uzmanlık düzeyinde ekonomi bilgisi gerektirebilir. İşte tam bu noktada, ekonomist ve mühendis gibi mesleklerden vergi inceleme elemanı kadroları oluşturulması ya da mevcutların eğitilmesi ve öğretilmesine de ihtiyaç duyulmaktadır¹⁵⁶.

Bu şartları taşıyan kimseler göreve alındıktan sonra, hangi mükellef grubunu incelemeye alacağı hususu da yani bu kimselerin gruplara atanmaları, vergi müfettiş yardımcılığı giriş sınavı ve daha sonra yapılacak olan yeterlik sınavı aracılığıyla belirlenmektedir¹⁵⁷. Vergi Müfettiş Yardımcılığına atananlardan giriş sınavındaki başarı sırasına göre en başarılı %5'e girenler, en az üç ay olmak üzere temel eğitime tabi tutulur. Bu eğitim, temel vergi mevzuatı, revizyon, vergi inceleme teknikleri, ihtisas muhasebeleri, mali tablolar analizi, istatistik, gider ve

¹⁵⁵ Mahfi Eğilmez, "Vergi Müfettişliği ve Toplumsal Boşvermişlik Hali", *Vergi Algı*, 7 Nisan 2013, <http://www.vergiAlgı.net/makaleler/vergi-mufettisligi-ve-toplumsal-bosvermislik-hali/> (Erişim Tarihi: 08.08.2016).

¹⁵⁶ Serdar Pehlivan, Ali Rıza Gökbunar, "Ülkemizde Transfer Fiyatlandırmasının Yol Açtığı Tahmini Kurumlar Vergisi Kaybı", *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F, C.17 Y.2010 S.1.

¹⁵⁷ Vergi müfettişlik sınavlarından ilk giriş sınavında ilk yüzde yirmiye, eğitim sonucunda yapılacak sınavda ise ilk yüzde yirmi beşe giremeyenler Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığında görevlendirilecek, diğer grup başkanlıklarında ise giriş sınavındaki başarı sırasına göre en başarılı yüzde yirmisi üç aylık ayrı eğitime tabi tutulacak, verilen eğitim sonucunda da düzenlenen yazılı ve sözlü sınavda başarı sırasına göre en başarılı yüzde yirmi beşi diğer grup başkanlıklarında görevlendirilecektir.

milli emlak mevzuatı ile Başkanlıkça belirlenen diğer konulardan oluşur (VDKY md.21). Belirtilen konulardan temel eğitime tabi tutulacak Vergi müfettiş yardımcıları, Bakan tarafından (b), (c) ve (ç) Grup Başkanlıklarından birinde ihtiyaçlar gözetilerek görevlendirilir (VDKY md.24). Vergi müfettiş yardımcıları üç yıllık bir yardımcılık dönemine tabidirler ve yardımcılık dönemini turneler, eğitim ve benzeri faaliyetler dışında esas olarak dâhil oldukları Grup Başkanlıklarında geçirirler. Vergi müfettişlerinin refakatinde çalışırlar ve onların göstereceği işleri yaparlar¹⁵⁸. Yardımcılık dönemlerinde, meslek konuları üzerinde düzenlenecek kurs ve seminerlere devam ederler. Diğer taraftan, Bakanlık ve ilgili üniversitelerce belirlenen şartları taşıyan vergi müfettişlerine, ilgili yönetmeliklerde yer alan düzenlemeler çerçevesinde ve Başkanlıkça belirlenen esaslara göre yurt içi veya yurt dışı lisansüstü öğrenim (master) görme imkânı sağlanmaktadır.

Ayrıca KHK’de bu birimlere atanma ve daha önce vergi denetmenlerinin yaptığı küçük ve orta ölçekli mükellefler grup başkanlığından diğer birimlere de geçiş olanağı, mesleki performansa bağlı olarak tanınmıştır. Eskiden en üst makamlara, Maliye Müfettişlerinin, Hesap Uzmanlarının ve hatta en fazla Gelirler Kontrolörlerinin getirildiğine dair ileri sürülen iddialarda bu sayede, sona ermiş olacaktır. Benzer şekilde, Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler grup başkanlığı dışında kalan diğer üç grup başkanlığı arasında vergi müfettişlerinin yer değiştirebileceği de KHK’da ayrıca belirtilmiştir¹⁵⁹.

Günümüz koşullarında teknolojik gelişmeler, kaliteli insan ihtiyacını da arttırmaktadır. Bu ihtiyacın karşılanması üzerine kurum içi eğitime de ayrıca önem verilmelidir. Çünkü günümüzde işletmeler birçok faaliyeti bir arada yapabilen, birden fazla ülkede faaliyet gösterebilen bir yapıya kavuşmuşlardır. Bu yapının da tam olarak denetlenebilmesi, sadece vergi mevzuatına hakim olan personel ile gerçekleştirmek artık mümkün değildir. Faaliyette bulunan sektörün iyi tanınması ve hatta diğer ülke uygulamalarının takip edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla bu

¹⁵⁸ Başmüfettişlerin en az 10, Müfettişlerin ise en az 3 yıllık meslek hayatı vardır. Müfettiş yardımcılarının ise tek başlarına inceleme yapabilmeleri için 18 aylık refakat ve eğitim sürecini başarı ile tamamlayarak VDK tarafından belirlenen performans koşullarını sağlamaları gerekmektedir.

¹⁵⁹ Caner Bakır, “Maliye Bürokrasisinde Örgütsel Değişim ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın Kurulması”, *Amme İdaresi Dergisi*, C. 45, S. 2, Haziran 2012, s.97.

donanımlara sahip olan denetim elemanları daha aktif çalışma ile yaptığı denetimlerde daha doğru sonuçlara ulaşarak, etkin bir denetim gerçekleştirirken, aksi durumda tam olarak kavranamayan veriler üzerinden üstünkörü bir denetim yapılmış olacaktır¹⁶⁰.

1.3. Görevle İlgili Yetkileri

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin "Vergi Müfettişlerinin görev ve yetkileri" kenar başlıklı 38'inci maddesine göre, aşağıda belirtilenler vergi müfettişleri bakımından hem görev hem de yetki olarak düzenlenmiştir. Buna göre, Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak; Bakanlık ve bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşlarında, Bakan tarafından Kurula verilen inceleme, teftiş, denetim ve idari soruşturmaları yapmak; 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun, karar ve tebliğlere göre incelemeler yapmak; 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun ve ilgili mevzuat kapsamında incelemeler yapmak; 492 sayılı Harçlar Kanununa göre harçları tahsile yetkili memurların hesaplarını teftiş etmek, teftiş ettikleri birim personeli hakkında görüş bildirmek; Mali mevzuat ve bu mevzuatın uygulanmasına ilişkin görüş ve önerilerini Başkanlığa bildirmek; Başkanlıkça görevlendirilmeleri halinde iktisat, maliye, işletmecilik ve mali denetim gibi konularda araştırma ve etütler yapmak; Başkanlıkça görevlendirilmeleri halinde Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcılarının mesleki alanda yetkinliklerini artırıcı konferans, kurs, seminer gibi çalışmalara katılmak; Refakatlerine verilecek Vergi Müfettiş Yardımcılarının meslekte yetişmesini sağlamak; liyakat, temsil, çalışma azmi ve başarıları hakkındaki değerlendirmelerini Başkanlığa intikal ettirmek; Başkan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak; Bakan tarafından Kurula verilen her türlü görevi yapmak, şeklinde belirtilmiştir.

¹⁶⁰ Ali Haydar Yıldırım, "Vergi Denetiminde Etkinlik Nasıl Artırılabilir?", *Vergi Sorunları Dergisi*, Nisan 2011, S. 271.

Vergi mütettişlerinin en önemli fonksiyonu, görev ve yetkisi kapsamında bulunan ve daha ilk aşamada sayılan vergi incelemelerini gerçekleştirmektir. Bu bağlamda iş emri ile beraber inceleme neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarih zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman vergi incelemesi yapmak (VUK md. 138/2); vergi kontrol yetkisi çerçevesinde fiili envanter yapmak (VUK md.134 ve 257/5); işyerinin müsait olmaması halinde vergi incelemesini vergi dairesinde yürütmek (VUK md.139/2); işyerinde ibraz edilmeyen defter ve belgelerin daireye getirilmesini istemek (VUK md. 139/IV); vergi incelemesi esnasında tutanak düzenlemek (VUK md. 141); inceleme tutanaklarının imzalanmasını istemek (VUK md. 141/I); inceleme tutanaklarının imzalanmaması halinde defter ve belgeleri alıkoymak ve vergi dairesine teslim etmek (VUK md. 141/II); mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapmak (VUK md. 142); defter ve belgelerin ibrazını istemek (VUK md. 256); incelemenin düzenli ve verimli bir şekilde yürütülmesini sağlanması için gerekli görülen bilgi ve yardımları mükelleften ve mükellefe bağlı olarak çalışanlardan istemek (VUK md.257/2); işyerini gezmek (VUK md. 257/3); kaçakçılık suçlarını Cumhuriyet Savcılığına doğrudan bildirme görev ve yetkisi (VUK md.367). Harici bilgilere dayanılarak, mükelleflerin bilgisi dışında yapılan vergi incelemelerinde, mükellefi tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmaya davet etme yetkisi (TÖUY md.11, VUK Ek md. 1); Vergi hatalarını ortaya çıkarma yetkisi (VUK md.119); Rapor Değerlendirme Komisyonunda görev alması halinde vergi inceleme raporlarını değerlendirmek (Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik¹⁶¹); Rapor Değerlendirme Komisyonunca vergi inceleme raporunu düzenleyen inceleme elemanını veya ilgili mükellefi dinlemek (Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik md. 14); Bunun dışında bilgi toplamak (VUK md. 148) ve istihbarat arşivinden yararlanmak (VUK md.152); yetkileri arasında gösterilmiştir.

¹⁶¹ RG. t.31.10.2011, S.28101.

1.4. Görev Koşulları

Devleti temsil eden ve tarafsız olan vergi müfettişlerinin, görevlerini yerine getirirken belirli imkânlarla/koşullara sahip olması gerekir. İlk olarak, Kurulun sahip olduğu teknik kaynaklardan, vergi müfettişlerinin de istifade etmesini sağlamak gelir. Bu bağlamda faaliyetler, tüm personele bilgisayar –vergi müfettişlerine diz üstü bilgisayar- temini, e-posta hesaplarının oluşturulması, internet ağ erişimi, VDK-BİS¹⁶² kurumsal uygulamalarının geliştirilmesi ve desteği, VDK Domaini kapsamında tüm bilgisayar ve kullanıcı hesaplarının yönetimi, Gelir İdaresi Başkanlığı-Yönetim Bilgi Sistemine (GİB-YBS) erişim, güvenlik şeklinde özetlenebilir¹⁶³.

Vergi Denetim Kurulunun imkânları -gerek bina gerekse bina içi çalışma ortamı- geçmişe göre kıyaslandığında, daha iyi bir durumda olduğu kesindir. Ancak bu imkânın, müfettişlerin sahaya geçtikleri ve mükellefler ile karşı karşıya geldikleri safhada da aynı olduğunu söylemek pek mümkün değildir. Çünkü vergi müfettişleri kendisine verilen iş emrini yerine getirmek ve bu nedenle mükellefin defter ve belgelerini incelemek için Vergi Denetim Kurulu binasının dışına çıktıkları anda, imkânlar adeta kesilmektedir. Mükelleflerin yanına gitmek

¹⁶² Başkanlığa verilen görevlerin gerektirdiği bütün iş süreçlerinin elektronik ortamda yürütülmesi amacıyla hazırlanan VDKBİS uygulaması, Şubat 2012 itibari ile tüm Vergi Müfettişlerinin kullanımına açılmıştır. Uygulamanın geliştirilme süreci devam ettirilerek, karşılaşılan eksiklikler/hatalar raporlanarak belli bir iş takvimi ile gerekli güncellemeler sürekli yapılmaktadır. VDKBİS uygulamasında yapılan geliştirmelerden bazıları şu şekilde özetlenebilir: *Bilgi Edinme İşlemleri Modülü*: Bilgi Edinme Şube Müdürlüğü personelinin, şubeye iletilen istek, ihbar ve şikâyet başvurularını değerlendirme aşamalarını, ilgili kişileri, şubeleri ve grupları kayıt altına aldıkları ve istatistik sonuçlarını alabilmelerini sağlayan modül, analiz ve geliştirilmesi tamamlanarak kullanıma açılmıştır.

Dava İşlemleri Modülü: Başkanlığın mahkemelerle ilgili tüm işlemlerinin aşamalarının, sonuçlarının ve dava zamanlarının kayıt altına alınabildiği ve sorgulanabildiği modül, analiz ve geliştirilmesi tamamlanarak kullanıma açılmıştır.

Bina Kayıt İşlemleri Modülü: Başkanlığa bağlı binaların kayıtlarının yapılabilmesi için hazırlanan modül, analiz ve geliştirilmesi tamamlanarak kullanıma açılmıştır.

İİTDK İşlemleri Modülü: Vergi Denetim Kuruluna gelen ihbarlar ve inceleme talepleri ile ilgili Grup Başkanlıkları İhbar ve İnceleme Talepleri Komisyonu ile Kurul İhbar Değerlendirme Komisyonu için değerlendirme çalışmalarının tüm aşamalarının yürütüldüğü ve sorgulamanın yapılabildiği İİTDK Modülü kullanıma açılmıştır.

E-denetim İşlemleri Modülü: Mükellef bilgilerinin tutulması, mükelleflerce sisteme verilerin yüklenebilmesi için hazırlanan modülün geliştirme çalışmalarına devam edilmektedir. VDK, 2015 Faaliyet Raporu, s.64.

¹⁶³ Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu, 2015, s. 64, http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2F1%2FDocuments%2FDosya%2FFaaliyetRaporu_2015.pdf

istemeleri halinde kendilerine bir araç temin edilmediği gibi kullanacağı aracın ücreti de karşılanmamaktadır. Bu nedenle uygulamada vergi müfettişleri genellikle, incelemeye aldıkları ilgili mükelleflerin tahsis ettiği aracı kullanmak zorunda kalmaktadır. Bu durum başta incelemenin işyerinde yapılması gerektiği kuralını, etkinliği, Kurulda görev almanın getirdiği itibarı ve tarafsızlık gibi birçok konuyu olumsuz etkileyecektir. Bu nedenle Kurulun içinde sunulan hizmet kadar Kurulun dışında sunulacak olan imkânlarla da ayrıca önem vermek gerekir.

1.5. Özlük Hakları

Vergi müfettiş yardımcılığı sınavını kazanarak vergi müfettişi olma yolunda ilk adımı atan adaylara, 666 sayılı KHK ile değiştirilen 375 sayılı KHK çerçevesinde ödeme yapılmaktadır. Vergi Müfettiş Yardımcılarına ödenen tutar ücret ve tazminattan oluşur. Vergi Müfettişlerinin çalışmaları, dahil oldukları Grup Başkanlıkları ile geçici çalışma yerlerine göre düzenlenir. Geçici çalışma yerlerinde görevlendirilen Vergi Müfettişleri ve yardımcılara yol giderleri ile birlikte, Harcırah Kanunu hükümleri çerçevesinde, günlük harcırah da ödenir.

Mesleğin güç koşullarına rağmen inceleme elemanlarına sağlanan imkânların yetersiz kalması, bu kadroların hem idare hem de özel kesim için adeta eleman yetiştiren birer yetiştirme yeri gibi kullanılmasına neden olmaktadır¹⁶⁴. Doldurulan kadrolar, denetim elemanının belli bir süre çalıştıktan sonra özel sektörü tercih etmesi veya üst düzey kariyer meslekleri tercih etmesi neticesinde tekrar boşalmaktadır¹⁶⁵. Kamuda belirli bir bilgi birikimine ulaşmış inceleme elemanlarının, özel sektöre geçmesi sonucunda oluşan boşluk, kısa sürede alınacak yeni elemanlar ile ancak sayı yönünden giderilebilmektedir. Kalite yönünden aynı seviyeye ulaşılması belirli bir zamanı gerektireceğinden, bu süreçte vergi denetiminde etkinlik kaybı yaşanması da kaçınılmaz bir sonuçtur¹⁶⁶.

¹⁶⁴ Mehmet Akbay, **Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi**, Türkiye’de Denetimin Etkinliği ve Verimliliği, Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı APKK Yayını No: 1990/308, 1990 s.226.

¹⁶⁵ Yıldırım, Vergi Denetiminde Etkinlik Nasıl Arttırılabilir?.

¹⁶⁶ Yıldırım, Vergi Denetiminde Etkinlik Nasıl Arttırılabilir?.

Sistemimizde, vergi müfettişlerinin kamudan özel sektöre geçişini engellemek üzere, 646 sayılı KHK'nın, "Yapılamayacak işler" başlıklı ek 30. maddesi ile "*Vergi incelemesine yetkili olanlar, görevlerinden ayrıldıktan sonra üç yıl süreyle, görevden ayrılış tarihi itibarıyla son üç yıl içinde nezdinde inceleme yaptıkları mükellefler veya bu mükelleflerin veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu kurumlarda herhangi bir görev veya iş alamazlar, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamında sözleşme düzenleyemezler. Bu yasağa uymayanlar hakkında 2/10/1981 tarihli ve 2531 sayılı Kamu Görevlerinden Ayrılanların Yapamayacakları İşler Hakkında Kanun hükümleri uygulanır*¹⁶⁷" şeklindeki düzenlemesiyle önlem alınmaya çalışılmıştır.

Oysa ki, inceleme elemanlarının yapamayacakları işlerin belirlenmesi, öteden beri bir sorun haline gelen ve yetişmiş inceleme elemanlarının özel sektöre geçme sorununa karşı tek başına değil; ancak kısmen engel olabilecek bir düzenleme olarak kabul edilebilir¹⁶⁸.

2. Vergi İdaresinin Mevcut Kaynaklarının, Büyük Ölçekli Sermaye Şirketlerinin İncelenmesinde Etkinliğin Sağlanması Bakımından Değerlendirilmesi ve Öneriler

➤ Geçmişten günümüze bir problem olarak gelen inceleme eleman sayısının yetersizliği maalesef ki, 646 sayılı KHK ile de bir çözüme kavuşamamıştır. Yeni yapılanma olan VDK ile sadece farklı denetim birimleri "Vergi Müfettişi" adı altında birleştirildiğinden, bu değişiklik mevcutların bir araya getirilmesinden öte bir durum olmamıştır¹⁶⁹. Personel sayısının yetersiz olduğu kanaatine varmamızı sağlayan, en önemli nedenlerden biri ülkemizdeki vergi inceleme oranlarıdır. Çünkü istenildiği kadar risk analiz sistemini kullanılsın ve bu

¹⁶⁷ 2531 sayılı Kamu Görevlerinden Ayrılanların Yapamayacakları İşler Hakkında Kanun'un "Ceza" başlıklı 4. maddesi gereği, "Bu Kanuna aykırı harekette bulunanlar altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar".

¹⁶⁸ Rakıcı, s. 353.

¹⁶⁹ Rakıcı, s.360.

şekilde riskli gruplar belirlensin veya Kurulun yapısı değiştirilsin, idare bunu ancak elindeki vergi inceleme elemanı sayısı kadar hayata geçirebilecektir.

Bu bağlamda, inceleme oranlarına baktığımızda şunları söyleyebilmek mümkündür. Birçok köklü kurulun kapatılmasına neden olan Vergi Denetim Kurulu, devreye girdikten sonra da ülkemizde vergi inceleme oranları istenilen seviyelere gelememiştir. Tek başına olmasa da bunun en önemli nedenlerinden birini, Kurul içerisindeki vergi müfettiş sayısının yetersizliği oluşturmaktadır. 646 sayılı KHK sonrası kurulan, Vergi Denetim Kurulu tarafından, Türkiye genelinde, mükelleflerin inceleme oranları 2012 yılında 1.93%, 2013 yılında 2.90%, 2014 yılında 2.24%, 2015 yılında 2.32%, 2016 yılında ise 1.96% olarak karşımıza çıkmaktadır. Buna göre, Türkiye genelinde yapılan inceleme rakamları oldukça düşük seviyededir. Oranların etkin bir inceleme gerçekleştirebilmek için yeterli olduğunu ileri sürenler kadar¹⁷⁰, yetersiz olduğunu ileri sürenler de bulunmaktadır¹⁷¹. Bu nedenle herkes tarafından, idarenin etkin olduğu kabul edilen rakamsal bir oran veya eşik bulunmamaktadır. Başka bir ifade ile belirli bir oranın üzerindeyse idare etkindir, belirli bir oranın altında kaldıysa idare etkin değildir, yaklaşımından ziyade bu bağlamda idarenin sistemdeki mevcut problemlere karşı nasıl hareket ettiği çok daha önemlidir. Gelişmiş ülkelere baktığımızda, vergi inceleme oranları genel itibarıyla düşüktür. Ancak bu noktada ileride ayrı bir bölümde ele alacağımız üzere mükellef seçiminde uygulanan kriterler büyük önem taşımaktadır. Yani oran düşüktür, ancak incelenecek mükellefler o kadar isabetli seçilmiştir ki vergi kayıp ve kaçığı minimum düzeydedir. Bunun dışında vergi incelemesi öncesinde vergi güvenliğini sağlayıcı bir çok kontrol alanlarının bulunduğu, özellikle bilgi teknolojileri yoluyla vergiyi doğuran olayların gerçekleştiği zaman diliminde vergi idaresi tarafından daha olayın başında

¹⁷⁰ Basında yer alan haberler, genelde bu eğilim doğrultusundadır. Bkz. "Türkiye'de Vergi İnceleme Oranları ve VDK'nın Artan Etkinliği", **Dünya Gazetesi**, 17.04.2015, <http://www.dunya.com/gundem/turkiyede-vergi-inceleme-oranlari-ve-vdknin-artan-etkinligi-haberi-277250>.

¹⁷¹ Tekin, Çelikkaya, s.44; Zaman aşımı süresi (5 yıl) içerisinde her mükellefin en azından bir defa incelenmesi gerektiğinden hareketle, % 20 olarak düşünülebilecek olan orana nazaran, ülkemizdeki inceleme oranı çok düşük kalmaktadır. Yılda yıla değişmekle beraber inceleme oranı % 4 olarak kabul edildiğinde, prensip olarak bir vergi mükellefinin ancak 25 yılda bir incelenebileceği ortaya çıkmaktadır Bkz. Akbay, s.229.

kavranabildiği gözlemlenmektedir¹⁷². Oranlar üzerine yaklaşım böyle olmasına rağmen, bu rakamsal veriler, mevcut durumun işleyişi, problemleri, eksikliği, etkinliği ve ihtiyacın ne kadarını karşıladığını gösteren ve değerlendirme yapmamızı sağlayan önemli bir araç olarak da karşımıza çıkmaktadır.

Bu bağlamda diyebiliriz ki, ülkemizde vergi inceleme oranları düşüktür ve bu oranın daha yukarıda bir yerlerde seyir etmesi gerekmektedir. Çünkü her ülkenin vergilendirme usulü birbirinden farklıdır. Amerika Birleşik Devletleri, Birleşik Krallık ve Avustralya başta olmak üzere, OECD ülkelerinin (Polonya, Kanada, İrlanda, Japonya, Kore, Yeni Zelanda, Meksika, İspanya gibi) hemen hemen yarısı, gerek gerçek kişileri gerekse kurumların vergilendirilmesinde kendi kendini vergilendirme sistemini uygulamaktadır¹⁷³. Buna karşılık ülkemizdeki gibi re'sen araştırma ilkesinin kabul edildiği ve kamusal güce dayalı vergilendirme sisteminde ise vergi idaresi vergiyi doğuran olayı, mükellefi, matrahı re'sen araştırarak kendisi tespit etmekle görevlidir. Mükellefin ödevi vergi matrahını beyan etmek, vergi idaresinin görevi de yapılan beyanın doğruluğunu denetlemek ve vergi borcunu beyan edilen matrah üzerinden hesaplamaktır¹⁷⁴. Bu sistemde mükellef sadece matrahını bildirmekle görevlidir. Vergi idaresi mükellefin bildirimiyile bağlı olmadığı gibi vergi borcunu hesaplama işlemini yani tarhiyatı kendi gerçekleştirir. Bu sebeple mükellefin beyanı tarh yapılmadan önce denetlenir. Ancak hiçbir ülkede vergi memuru sayısı, bunun için yeterli olmadığı için her bir ülke kendine göre farklı çözümler üretmektedir. Örneğin Almanya'da tarh çoğunlukla "inceleme kaydıyla" geçici şekilde yapılmakta, vergi borcunun bu şekilde ödenmesi kabul edilirken diğer taraftan idare ancak daha sonra vergi tespit zamanaşımı süresi içerisinde denetim yapmakta ve böylece geçici tarh nihai tarha dönüşebilmektedir. İdarenin denetimi yapamaması halinde ise zamanaşımı süresinin kesinleşmesiyle birlikte tarh kesinleşmekte, tarh sonrası tahsilatta idare tarafından gerçekleştirilmektedir.¹⁷⁵

¹⁷² Türk Vergi Yönetiminde Etkinlik Arayışları Kapsamında Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması Raporu, s.32.

¹⁷³ Tuğçe Karaçoban Güneş, **Vergi Usul Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi**, Seçkin Yayınevi, 2017, s.87.

¹⁷⁴ Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, 2015, s.114-115.

¹⁷⁵ Funda Başaran Yavaşlar, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü, Hukuk Devleti Bakış Açısıyla**, Seçkin Yayınevi, 2013, s. 213.

Ülkemiz bakımından ise durum Almanya'ya benzer şekilde olup, mükellefler sadece matrahını bildirmekle yetinmekte, vergi borcu ise vergi idaresi tarafından hesaplanmaktadır. Denetim ise vergi inceleme eleman sayısının az olması sebebiyle tarhiyattan sonra gerçekleştirilmektedir¹⁷⁶. Şöyle ki, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile bu Kanunun vermiş olduğu yetkiye dayanılarak yürürlüğe konulan idari metinlerde öngörülen usul ve esaslara uygun olarak düzenlenen belge ve bu belgelere dayanılarak yapılan kayıtlar, Vergi Hukukunda “ilk görünüş ya da doğruluk karinesi” adı verilen bir hukuksal ön kabulden istifade eder¹⁷⁷. Bununla birlikte; vergi idaresinin vergilendirme işlemlerinin ilk aşamasında itibar etmek zorunda olduğu bu karine, yalnızca, biçimsel; yani, görünüşteki doğruluktur ve belge ve kayıtların Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin “İspat” başlıklı (B) fıkrasında vergilendirmede esas olacağı öngörülen “gerçek mahiyet”le uyumlu oldukları anlamına gelmez. Adi karine niteliğindeki bu biçimsel doğruluğun aksinin kanıtlanması mümkün olup, bunu kanıtlama yükümlülüğünde olanda, bu karineye itibar ederek vergilendirme işlemi yapmak durumunda olan vergi idaresine aittir¹⁷⁸.

Kamusal güce dayalı vergilendirme usulü geçerli olan hukuk sistemimizde, kamu gücünü kullanılarak vergiyi tarh, tahakkuk, tahsil etmekle görevli olan vergi idaresi, kendisine tanınan araçları kullanarak, hukuka uygun vergilendirme yapmak zorundadır¹⁷⁹. Bunun içinde idare, elindeki en önemli araç olan denetimi kullanarak, hem bilinen hem de bilinmeyen vergisel durumları araştıracaktır. Bu çerçevede vergisel durum biliniyorsa, mükellef ve vergiyi doğuran olay hukuka uygun şekilde kayıt içindeyse, bu durumda, vergi ödevlisinin matrahını gerçeğe uygun şekilde bildirip bildirmediği denetlenecektir¹⁸⁰. Eğer vergisel durum bilinmiyorsa, yani, mükellefin kendisi ve/veya vergiyi doğuran olay kayıt dışındaysa, denetim bunun/bunların ortaya çıkarılmasına ve ardından matrah tespitine yönelik olarak yapılacaktır. O halde idarenin hukuka uygun vergilendirme yapması idarenin denetim görevi ile yakından ilgilidir. Tam da bu noktada, bütün

¹⁷⁶ Başaran Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü, Hukuk Devleti Bakış Açısıyla, s. 213.

¹⁷⁷ Turgut Candan, Vergi İncelemeleri Bağlamında Mükellef Haklarına Danıştay'ın Bakışı.

¹⁷⁸ Turgut Candan, Vergi İncelemeleri Bağlamında Mükellef Haklarına Danıştay'ın Bakışı.

¹⁷⁹ Karaçoban Güneş, Vergi Usul Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi, s. 299.

¹⁸⁰ Başaran Yavaşlar, Türkiye'de Vergi Denetiminin Yapısı, Sorunları ve Çözüm Önerileri

vergi sisteminin aslında denetim üzerine kurulu olduğunu belirtmek hiç de yanlış olmayacaktır¹⁸¹. Aslında vergilendirmede hangi sistem uygulanırsa uygulansın denetime ihtiyaç olduğu kesindir; fakat re'sen araştırma ilkesinin geçerli olduğu ülkemizde denetime, kendi kendine vergilendirme sistemin uygulandığı ülkelere oranla daha fazla ihtiyaç olduğu bir gerçektir.

Doktrinde, bu eksikliği azaltabilmek için şu an halihazırda görev yapmakta olan yeterliliğe tabi özel yarışma sınavıyla mesleğe seçilen 3000' in üzerinde gelir uzmanını ilave bir eğitimden geçirilerek denetim kadrolarına dahil etmenin de mümkün olduğu ileri sürülmektedir¹⁸². Hatta üniversite mezunu, mesleğe yarışma sınavıyla girmiş olan, yeterlilik sınavına tâbi bulunan, vergi kanunlarını iyi bilen, bu konuda yetmişmiş olan elemanın daha en başında yeni oluşturulan Vergi Denetim Kuruluna dâhil edilmemesi önemli bir eksiklik olarak ifade edilmiştir¹⁸³.

➤ Kurul içerisinde yer alan müfettişler arasından en tecrübeli, yapılan sınavlarda en başarılı olan kişilerin, Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı içerisinde yer aldığı görülmektedir. Bu bağlamda, 189 vergi başmüfettişi bu gruba özgülenirken, Küçük ve Orta Ölçekli Grup Başkanlığında ne yazık ki vergi başmüfettişi bulunmamaktadır. Bu durumda Kurulun, tüm tecrübeli elemanları ile büyük ölçekli mükellefler üzerinde yoğunlaşmış olduğunu söyleyebiliriz. İdare en donanımlı müfettişini bu alana tahsis edince, incelemelerin adeta büyük ölçekli mükellefler üzerinde yoğunlaştığını söylemek mümkündür. İdare büyük şirketlerin elde ettiği gelir ve onların vergi kaçırmaları halinde ortaya çıkacak matrah farkını dikkate alarak ve bu anlamda daha gerçekçi yaklaşarak, denetimi adeta bu şirketler üzerinde gerçekleştirmektedir. Bu bağlamda kaynak ülke Alman hukukuna baktığımızda, aynı yaklaşımın burada da sergilendiğini ifade edebiliriz. Buna göre, vergi mükellefinin sürekli olarak denetlenip denetlenmemesi öncelikle büyüklüğüne göre değişir. Büyük işletmeler art arda yapılan seri denetimlerden geçerken daha küçük ve orta ölçekli işletmeler normalde daha az sıklıkta

¹⁸¹ Başaran Yavaşlar, Türkiye'de Vergi Denetiminin Yapısı, Sorunları ve Çözüm Önerileri.

¹⁸² Rakıcı, s.360.

¹⁸³ Ahmet Ozansoy, "Vergi Denetim Kurulu Eksik Kuruldu", *Yaklaşım Dergisi*, S.224, Ağustos 2011.

denetimden geçmektedirler¹⁸⁴. AO 193/1'inci maddesine göre, işletmelerin incelenmesi için herhangi bir özel gerekçe yokken -böylece işletmelerin sürekli ve yoğun bir denetime tabi tutulma isteğinin varlığı açıkça ortaya konulmuş- diğer vergi ödevlilerin incelenebilmesi için bazı şartların sağlanması gerekmektedir. Bizim sistemimizde ise yasal bir düzenleme olmamasına karşılık, hem Kurulun gerçekleştirmiş olduğu inceleme oranı hem de Kurul içerisinde yer alan vergi müfettiş sayısı ve kıdemi dikkate alındığında, sahada gerçekleşen denetimlerin de bu grup üzerinde yoğunlaştığını ifade edebiliriz.

➤ Sistemimizde denetime hatta daha fazla denetime ihtiyaç olduğu, bu bağlamda vergi müfettişi sayısının artırılması gerektiği ortada olmasına rağmen, denetim kadrolarındaki boşluğun, yıllardan beri süre gelen, bir problem olmasının nedenlerinden bir diğeri olarak karşımıza, bütçe imkânları çıkmaktadır. Başka bir ifade ile bu hususun altında, birime yeterli ödeneğin sağlanmıyor veya sağlanamıyor olması yatmaktadır. Bir diğer neden olarak ise bu kadrolara herkesin değil, belirli eğitimleri almış nitelikli kimselerin başvuruyor olması gelmektedir.

Tüm bunların yanı sıra denetim kadrolarındaki bu boşluğun belki de en önemli sebebi, mevcut personelin görevlerinden ayrılmayı tercih etmeleri gelmektedir. Gerekçe olarak ise özel sektördeki ücretler ile kamu sektöründeki ücretler arasındaki uçurum gösterilmektedir¹⁸⁵. Kamu kesimindeki ücretlerin azlığına karşın özel sektörde sunulan cazip ücretler kamu hizmetlerinden ayrılmaya özendirildiği görülmektedir. Özellikle bütçe imkânlarının darlığı, az sayıda memur çalıştırmayı gerektirirken, vergi idaresinde etkinliğin sağlanması için bu az sayıda memurun çok iyi yetiştirilmesi gerekmekte, memurlar çok iyi yetişmiş eleman haline gelince de bunları düşük ücretlerle kamuda tutma imkânı kalmamaktadır ve süreç bu şekilde devam etmektedir. Bu nedenle sorunun çözümünde, parasal önlemlerle beraber, bunun dışında diğer önlemlere de gittikçe artan bir önem verilmektedir. Bu önlemler ya kamu görevinde kalmayı özendirici ya da erken

¹⁸⁴ Ulrich Ransch, **Tax Audit in Germany: How to Minimize German Tax Exposure by Properly Preparing for and Managing Tax Controversies**, Taxation of Global Transactions/Winter 2003, s. 55.

¹⁸⁵ Baran Demir, "OECD Ülkelerinde Vergi İdaresinde Çalışan Yetişmiş Elemanların Maddi Yetersizlikler Nedeniyle Özel Sektöre Geçmeleriyle İlgili Sorunlar ve Çözüm Önerileri", *Vergi Dünyası*, Eylül 1993 S.145.

ayrılmaları cezalandırıcı yönde olmaktadır¹⁸⁶. Ancak bu şekilde bir önlem alınmasının yanı sıra yetişmeleri için büyük miktarda kamu kaynağı aktarılan ve zor yetişen pek çok nitelikli denetim elemanın, görevden ayrılmasını engellemek için bu nitelikteki tecrübeli insan gücünün kaybedilmesinin etkinliği düşüreceğini de dikkate aldığımızda, inceleme elemanlarının özlük haklarında bir an önce iyileştirilme yapılması daha uygun ve gerçekçi bir yaklaşımdır. Bu bağlamda performansa bağlı ödemelerin artırılması gerekmektedir. Aksi takdirde, Türkiye'nin en iyi donanımına sahip elemanlarından, sadece yasaklarla devlete hizmet vermelerini istemek buna karşılık onlardan da yüksek performans sergilemelerini beklemek, pek gerçekçi bir yaklaşımdır¹⁸⁷.



¹⁸⁶ Demir, "OECD Ülkelerinde Vergi İdaresinde Çalışan Yetişmiş Elemanların Maddi Yetersizlikler Nedeniyle Özel Sektöre Geçmeleriyle İlgili Sorunlar ve Çözüm Önerileri".

¹⁸⁷ Gerçek, Vergi Denetim Birimlerinin Birleştirilmesi ve Sonuçları.

İKİNCİ BÖLÜM

İNCELENECEK BÜYÜK ÖLÇEKLİ SERMAYE ŞİRKETLERİNİN VE İNCELEME KAPSAMININ TESPİTİ

§ 4. Vergi İdaresinin Risk Tespiti İçin Gerekli Verilere Ulaşımı

1. Anayasal ve Yasal Çerçeve

Bir önceki başlığımızda, vergi incelemesinin vergilendirme sürecindeki önemine, incelemeyi yürütecek personel sayısına, inceleme oranlarına ve aralarındaki bağlantıya ayrıntılı bir şekilde yer vermiştik. Buradaki sonuçlardan hareketle, vergi idareleri ancak kaynakları ölçüsünde –gerek insan kaynakları, gerekse teknik kaynaklar olsun- mükellefleri kontrol edebilmektedir. İnceleme elemanı başına düşen mükellef hesaba katıldığında, incelemelerin etkin bir şekilde yürütülebilmesi ancak nesnellikten uzak objektif kriterlere dayanan inceleme metodlarının geliştirilmesi ve sınırlı kamu kaynaklarının optimal şekilde dağılımı sağlanarak mümkün olabilmektedir. Yani mükelleflerin tamamının değil, mutlaka belirli işlemlerden geçirilerek ve bunlardan alınan sonuçlardan hareket edilerek seçilmesi gerekir¹⁸⁸.

Vergi idaresinin, bahsi geçen bu etkin incelemeyi gerçekleştirebilmesi için ihtiyaç duyacağı en temel şey *bilgidir*. Bilgi, idarece yapılacak her türlü tespit, denetimin, yani her türlü idari işlemin temelini oluşturmaktadır. Hem bilinmeyi ortaya çıkarma hem de bilinenin gerçeklere uygun olup olmadığını denetleme görevi olan vergi idaresi, bu görevi hukuka uygun bir şekilde yerine getirebilmek için büyük bir bilgi birikimine ihtiyaç duyar¹⁸⁹. Vergiyi doğuran olayın izlenmesi ve buna dayanarak vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi, ancak bu olaylara ilişkin sağlıklı bilgilerin elde edilmesi ile mümkündür. Bu nedenle yasada bir yandan, vergi idaresinin bilgi toplamasını sağlamaya yönelik hükümler yer almakta; diğer taraftan bunlara ilişkin yaptırımlarda ayrıca düzenlenmektedir¹⁹⁰.

¹⁸⁸ Uğur Doğan, **Elektronik Vergisel Uygulamalar**, Ankara, Türmob Yayınları, 2014, s.561.

¹⁸⁹ Başaran Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü, Hukuk Devleti Bakış Açısıyla, s. 326.

¹⁹⁰ Özyer, s. 307.

Risk tespiti için gerekli verilere ulaşmak zorunda olan idarenin, bu kapsamda kullanacağı yetkilerinde, en başında Anayasa’da yer alan “**hukuk devleti**” niteliğine uygun olması gerekmektedir. Bu nedenle hukuk devleti ilkesi, idarenin gerekli verilere ulaşmasındaki en temel ilke olarak karşımıza çıkmaktadır. Anayasa’nın “Cumhuriyetin Nitelikleri” kenar başlıklı 2. maddesi gereğince, Türkiye Cumhuriyeti... demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk devletidir. Anayasa Mahkemesi’nin kararları çerçevesinde hukuk devleti “*eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa’ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlettir*”¹⁹¹, şeklinde ifade edilmiştir.

Kamu hizmetini sağlamak ve kamu yararını gerçekleştirmek amacı taşıyan idare, bu amacı idari işlem ve eylemlerle yerine getirir¹⁹². Hukuk devleti ilkesinin gereği, idarenin gerçekleştirdiği işlem ve eylemler, bir yandan hukuka uygun olması gerekirken; diğer yandan vergilendirme sürecini yönetirken kullandığı yetkilerin “hukuk devleti” ilkesine ve onun niteliklerine de uygun olması gerekir. Bu anlamda karşımıza hukuk devletinin niteliğini sağlamaya yönelik fakat farklı organlara farklı görevleri getiren, *yasallık ve yasal idare ilkesi* çıkmaktadır. Doktrinde aynı amaca hizmet eden bu iki ilke iç içe geçmiş vaziyette ele alınıyor olsa da *yasallık ilkesi*, yasama organını harekete geçiren ve idari işlem ve eylemlerin temelinde yasa olmasını emreden bir ilke iken; *yasal idare ilkesi* yürütme organını yani idareyi görevlendiren, sınırlandıran ve idarenin işlem ve eylemlerinin yasaya aykırı olmamasını ifade eden bir ilkedir¹⁹³. Yasal idare ilkesi, kanuna saygıyı görünüşte değil, maddi ve hukuki gerçeğe uygun kararlar alması suretiyle, gerçekten kanuna uygun olmasını gerektirmektedir¹⁹⁴.

¹⁹¹ AYM, t.28.12.2016, E.2016/49, K. 2016/ 200; t. 01.04.2015, E.2015/22, K. 2015/37; t.19.03.2015, E.2014/144, K. 2015/29; t.01.04.2015, E.2013/50, K.2015/38; t.11.09.2014, E. 2014/52, K.2014/139; t.04.12.2014, E.2014/90, K. 2014/180; t.15.10.2009, E.2007/44, K. 2009/148; t.08.10.2002, E.2002/38, K. 2002/89 kararları, <http://www.kazanci.com>

¹⁹² Oğuz Sancakdar, **İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı**, Seçkin Yayınevi, 2011, s. 42-43;

¹⁹³ Başaran Yavaşlar, Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi, s.194-195.

¹⁹⁴ Karaçoban Güneş, Vergi Usul Hukukunda Re’sen Araştırma İlkesi, s.47.

Bu anayasal düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde, idarenin görev ve görevi gereği sahip oldukları yetkilerinin dışa yansımaları olan eylem ve işlemlerinin dayanağının kanunlarda yer alması ve bunlara uygun olarak yerine getirmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır. Amaç, bir üst kavram olan hukuk devleti ilkesinin niteliklerini yerine getirebilmektir.

Vergi idaresi tarafından vergi usulünde tesis edilen idari işlemlerin hukuka uygun olabilmesi için, yetki, şekil, amaç ve konu unsurlarının yanı sıra sebep unsuru bakımından da hukuka uygun olması gerekir. İdari işlemin maddi sebebi, hukuki sebebin somut vergisel olayda uygulanmasını gerektiren, vergi idaresi tarafından delillerle ortaya çıkartılan olay, durum ve işlemlerdir. İdare ise bunu en başında, inceleme aracını kullanarak yapacaktır¹⁹⁵. Bu bağlamda vergi incelemesinde amaç, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırıp ortaya konulmasıdır. Vergi idaresi bu amacı yerine getirirken ise mükelleflerin sadece defter ve kayıtları ile bağlı değildir; çünkü bu defter ve belgelerin her şeyi tam olarak yansıtması ve burada yer alan bilgilerin tamamının doğru olması pek gerçekçi bir yaklaşım değildir. Kaldı ki defter ve belgelerin gerçeği ihtiva edip etmediği yani maddi ve hukuki gerçeğe, idare ancak elde ettiği bilgi sayesinde ulaşabilecektir. Bu nedenle karşımıza vergi denetimi alanında benimsenen, "delil serbestisi" ilkesi çıkmaktadır. "Vergi hukukunda ekonomik yaklaşım" ilkesinin benimsenmesinin bir neticesi olan bu düzenlemeler, vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin işlemlerin "yemin" ve vergiyi doğuran olayla açık ilgisi olmayan "şahit (tanık) ifadesi" hariç her türlü delil ile kanıtlanması imkânı getirilmiştir. Şöyle ki, "Vergi kanunlarının uygulanması ve ispat" başlıklı VUK 3/B "*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkim muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve muted olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir*". Ancak bu düzenlemeyi, durumu iddia eden vergi ödevlisiyse, bu durumda ispat yükü ona aittir şeklinde anlamamak gerekir. Çünkü

¹⁹⁵ Tuğçe Karaçoban Güneş, "Vergi Ödevlilerinin Kişisel Verilerinin Korunması ve Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı", Prof. Dr. Turhan Esener'e Armağan, *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* Özel Sayısı, C.15, S.1, Ocak 2016.

re'sen araştırma ilkesinin geçerli olduğu sistemimizde ispat yükü her zaman vergi idaresine aittir. Dolayısıyla, hayata olağan akışına uymayan bir durumun vergi ödevlisince iddia edilmesi halinde dahi bu kural değişmez. Ancak, vergi idaresinin ispat ölçüsü azalacak ve idare artık sadece “*iktisadi, ticari ve teknik icaplara uyan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olan*” durumu ispatla yetinecektir. Başka bir ifade ile mükellefin üretiminde iktisadi ticari ve teknik icapların üzerinde bir fire oranına sahip olduğu iddiası üzerine idare halen ispat yüküne sahiptir; ancak bu durumda sadece iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun fire oranının ne olduğunu ispat edecektir¹⁹⁶.

Vergi idaresinin tüm birel vergisel durumları tam olarak kavrayabilmesi, vergisel durum ve işlemlerin gerçekleşmesine taraf olan, aracı olan, yetkili kurum olarak görev yapan tüm ekonomik aktörlerden ve muhtelif kanallardan bilgi toplamasıyla mümkündür¹⁹⁷. Sistemin etkin bir şekilde işleyebilmesi gerek mükelleflerin kendilerinden gerekse bunlarla ticari ilişki içinde bulunan üçüncü kişilerden sağlıklı ve doğru bilgilerin toplanabilmesi gerektirdiğinden¹⁹⁸ yasada, vergi idaresinin bilgi toplayabilmesine hizmet eden, somut hükümler de yer almaktadır. Bu anlamda ise karşımıza bilgi toplama müessesesi çıkmaktadır (VUK. Md.149-151). Vergi idaresinin vergi usulünü yürütme görevini sağlayan en önemli aracı, sahip olduğu denetim araçlarıdır. Bu araçlar bilgi toplama, yoklama, inceleme ve arama olsa da bunlardan bilgi toplama müessesesi diğer vergi denetim araçlarının, vergi denetim fonksiyonundaki gücünü ve etkinliğini arttırmaya yöneliktir. Bilgi toplama müessesesi ne kadar iyi işler ise vergi incelemesine alınması gereken mükelleflerin belirlenmesi de bir o kadar iyi sonuç verecektir. Yani, incelemeye alınacak mükellefin tespiti, isabetli olduğu sürece, bir taraftan etkinlik gerçekleşecek; diğer taraftan idarenin temel ve hak ve özgürlüklere müdahale niteliği taşıyan bu aracı kullanmasının da gerekçesi oluşacaktır. Bilgi toplama mekanizmasının sağlıklı işleyişi, özellikle vergi incelemesine alınması gereken mükelleflerin saptanması bakımından büyük önem taşımaktadır. Vergi incelemeleri, mükelleflerin vergi ile ilgili tüm işlemlerini, uğraşlarını, servetlerini ve ilişkide buldukları kişilerin vergi

¹⁹⁶ Başaran Yavaşlar, Vergilendirme Usulündeki Vergi Ödevleri ve Ödevlerin Yerine Getirilmesinin Re'sen Araştırma İlkesi Karşısında Anlamı, s.154-155.

¹⁹⁷ Cumhur İnan Bilen, “Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama Müessesesi I”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S.330, Şubat 2009.

¹⁹⁸ Bilen, Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama Müessesesi I.

karşısındaki durumlarını kapsar. Amaç, mükelleflerin gerçek mali güçlerini saptamaktır; bilgi toplama işlemi ise mükelleflerin gerçek gelirini saptama amacına hizmet ederek, vergi incelemelerini kolaylaştırmaktadır¹⁹⁹.

Vergi idaresi ise bu düzenlemelerden hareketle kamu idare ve müesseseleri ile gerçek ve tüzel kişilerden gerek vergilendirmeye ilgili herhangi bir konu hakkında bir defaya mahsus gerekse, sürekli bilgi de elde edebilmektedir. Talep edilen bilgi belli bir mükellefe ilişkin olabileceği gibi, -somut bir mükelleften bağımsız olarak- belli bir konuya da ilişkin de olabilir. Dolayısıyla, bazı yabancı hukuklardan farklı olarak Türk Vergi Hukuku'nda oldukça geniş bir şekilde düzenlenmiş bu ödev, ne konu ne de kişi itibarıyla sınırlandırılmamıştır²⁰⁰. Diğer yandan bu düzenleme, vergi idaresinin vergilendirme ile ilgili sürecin tamamında kullanılmak üzere doğrudan yada dolaylı olarak, mükellefiyetlerle ilgili olarak sosyal ve ekonomik nitelikli bilgi toplanmasının yanı sıra genel nitelikli, ekonomiye yönelik istatistikî bilgileri toplayabilme imkânı da getirmektedir²⁰¹. O halde kamu idare ve müesseselerinden istenecek bilgiler, genel niteliklidir. Bu bilgiler daha çok vergilendirme kapasitesinin ölçümünde kullanılacak dolayısıyla da vergi politikasının ve uygulamalarının tayin ve tespitinde yararlanılacak nitelikte, vergilendirmeye ilişkin bilgilerdir²⁰².

Bu bağlamda kısa bir değerlendirme yapacak olursak, şunları söyleyebilmemiz mümkündür. Maliye Bakanlığının ve vergi inceleme elemanlarının -Vergi Usul Kanunu'nun 149. maddesi vd. ile VUK md.3/B hükümlerine dayanarak- herhangi bir konu sınırlamasına tabi olmadan bilgi isteyebileceği kabul edilmiştir. Ancak bunun dışında idare, mükellef hakkında yapılan incelemelerden, düzenlenen tutanaklardan, mükelleflerin beyannamelerinden dahi bilgi edinebilmekte ve bunları risk tespiti için kullanabilmektedir. Hatta sistem adeta bunun üzerine kurulmuş vaziyettedir, demek pek de yanlış olmayacaktır. Şöyle ki, ***Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve***

¹⁹⁹ Cumhuriyet İnan Bilen, Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama Müessesesi I.

²⁰⁰ Funda Başaran Yavaşlar, "Vergilendirme Usulündeki Vergi Ödevleri ve Ödevlerin Yerine Getirilmesinin Re'sen Araştırma İlkesi Karşısında Anlamı", Prof. Dr. Turhan Esener'e Armağan, *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Özel Sayısı*, Armağan Cilt III, Seçkin Yayınevi, 2016 Ankara, s.144.

²⁰¹ Erdoğan Arslan, "İdarenin Bilgi Toplama Görevi, Artık Sürekli Bildirim Ödevi Haline Dönüşmüştür", *Vergi Dünyası Dergisi*, S.354, Şubat 2011.

²⁰² Arslan, İdarenin Bilgi Toplama Görevi, Artık Sürekli Bildirim Ödevi Haline Dönüşmüştür.

Görevleri Hakkında Kanun'un²⁰³ amacı 1. maddede; “gelir politikasını adalet ve tarafsızlık içinde uygulamak; vergi ve diğer gelirleri en az maliyetle toplamak, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak”... “Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığının kurulmasına, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin esasları düzenlemek” şeklinde belirlenmiştir. Bu amaçları gerçekleştirebilmesi için Gelir İdaresi Başkanlığına “görevler” kenar başlıklı 4. maddesi ile f) “**Devlet alacaklarının tahsilini sağlamak ve bu konuda gerekli tedbirleri almak**”, h) **Vergilendirmeye ilgili bilgileri toplamak ve bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek**” j) “**Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak**” gibi önemli görevler de verilmiştir.

Başkanlık bu bağlamda görevlerini, topladığı bilgilerle gerçekleştirecektir. Bu amaca hizmet eden, Gelir İdaresi Başkanlığının ana hizmet birimlerinden olan Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığının, görevleri 11. maddesi ile a) *İşlemlerin hızlı ve etkin bir şekilde yürütülmesi için gerekli bilgi işlem sistemlerini kurmak, teknolojik gelişmelere uygun bir şekilde geliştirmek ve bilişim faaliyetlerini yürütmek, ... g) Tüm ekonomik faaliyetlere ilişkin ulusal mali bilgi alt yapısını tek merkezden geliştirmek, yönetmek ve bu bilgileri ilgili birimlerin kullanımına sunmak, h) Kurumsal veri tabanını oluşturmak ve ulusal veri alt yapısının hazırlanmasına katkıda bulunmak, ...i) Mükellefiyet, vergilendirme, denetim ve risk analizine yönelik her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak ve işlemek, j) Vergilendirme, denetim, planlama ve kayıt dışı ekonomiyle mücadele konularında veri sağlamak*”, şeklinde belirtilmiştir. Diğer bir ana hizmet birimlerinden olan Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığının 13. maddesi ile Başkanlık, b) *Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığında oluşacak bilgileri değerlendirerek vergi incelemesine yetkili birimlerin kullanımına sunmak, c) Vergi kayıp ve kaçığı ile mücadele etmek, bu konuda gerekli tedbirleri önermek ve çalışmaları yapmak, ç) Vergi inceleme ve denetimleri ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak* ” ile görevli ve yetkili kılınmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığının taşra teşkilatında yer alan, Vergi Dairesi Başkanlığının amaç ve görevlerini düzenleyen 24. maddesinde “*Vergi Dairesi Başkanlığının amacı, ...sektör ve mükellef gruplarının... vergi yükümlülüklerini yerine getirmelerini*

²⁰³ 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, RG.t.16.05.2005, S.25817.

sağlamak... Vergi Dairesi Başkanlığı, yetki alanı içindeki mükellefi tespit etmek, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin tarh, tahakkuk, tahsil, terkin, iade, ödeme, muhasebe ve benzeri işlemleri yapmak, bu işlemler ile ... bilgi işlem, istatistik, ve bilgi toplama, ...vergi inceleme ve denetimi... uzlaşma, takdir ve benzeri görevleri ve işlemleri yürütmekle görevli ve yetkilidir”; şeklinde hükme bağlanmıştır.

Bunun dışında, **Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin** ²⁰⁴ “amaç” başlıklı 1. maddesinde “Bu Kanun Hükmünde Kararnamenin amacı, ... maliye politikasının uygulanması, uygulanmanın takibi ve denetlenmesi hizmetlerini yapmak üzere Maliye Bakanlığının kurulmasına, teşkilat ve görevlerine ilişkin esasları düzenlemektir”, şeklinde ifade edilmiştir. Bu amacı gerçekleştirmek üzere “görev” başlıklı 2. maddesi ile ...s) Vergi incelemesi ve denetimine ilişkin temel politika ve stratejileri belirlemek ve uygulanmasını sağlamak, olarak belirlenmiştir. Maliye Bakanlığının danışma ve denetim birimi olarak öngördüğü Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının 20. maddesinde ise Kurul, b) Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek...; ile görevli ve yetkili kılınmıştır.

Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği'nin ²⁰⁵ “vergi dairesi başkanlıkları” kenar başlıklı 4. maddesi gereğince, Vergi dairesi başkanlıkları; yetki alanı içindeki mükellefi tespit eden, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil, terkin, tecil, iade, ödeme, muhasebe ve benzeri işlemleri yapan...bilgi toplama... vergi inceleme ve denetim... görevleri ve işlemleri yürüten dairedir, şeklinde tanımlanmıştır. “Görevleri” kenar başlıklı 6. maddesi ile ...ğ) Yetki alanındaki mükellefler ve ekonomik faaliyetlerle ilgili olarak bilgi toplamak, araştırmalar yapmak ve faaliyet konularına ilişkin gerekli istatistikleri oluşturmak, bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek,... h) Gelir İdaresi Başkanlığınca oluşturulan denetim planlarını uygulamak ve bu kapsamda yetki alanındaki vergi inceleme ve denetimlerini gerçekleştirmek,... vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak, mükellefleri ve

²⁰⁴ RG T. 14.12.1983, Sayı: 18251.

²⁰⁵ Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmelik, RG t. 08.02.2015, S. 29261.

mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek” ile görevli olduğunu ve 10. maddesiyle de bu görevlerin grup müdürlükleri, müdürlükler, vergi dairesi müdürlükleri ve şubeler tarafından yürütüleceği hükme bağlanmıştır.

Bu bağlamda Denetim grup müdürlüğünün görevleri kenar başlıklı 17. madde ile ...b) *Gelir İdaresi Başkanlığınca oluşturulan denetim planlarını uygulamak*, c) *yetki alanındaki vergi inceleme ve denetimlerini gerçekleştirmek, vergi kayıp ve kaçağının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak*, ...đ) **Vergi denetim ve incelemelerinde kullanılacak bilgileri toplamak ve vergi inceleme elemanlarının kullanımına sunmak...**, ı) *Denetim ve inceleme sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve bunlara ilişkin istatistiki veriler oluşturmak*”, olarak belirlenmiştir. Strateji grup müdürlüğününün 19. Maddesinde görevleri ...c) **Yetki alanındaki mükelleflerle ekonomik faaliyetlerle ilgili olarak bilgi toplamak, araştırmalar yapmak ve faaliyet konularına ilişkin gerekli istatistikleri oluşturmak**; 22. maddede ise şubelerin görevleri “...b) *Vergi dairesi başkanlığına bağlı birimlerce talep edilen tebliğ ve yoklama işlemlerini yapmak*” olarak belirlenmiştir.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin “tanımlar” başlıklı 3/i maddesinde “**vergi incelemesi: İnceleme yapmaya yetkili olanlar tarafından, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılan faaliyet**” olarak tanımlanmıştır. “*Vergi incelemelerinin yürütülmesi*” kenar başlıklı 4. maddesi ile “... 2) *Risk analizi neticesinde riskli bulunmaması, ihbar veya şikayet olmaması halinde dahi mükellefler incelemeye alınabilir*”; “*Vergi incelemelerinde uyulacak temel ilkeleri*” belirleyen 5. maddesi ile a) **Yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğini, mükellefin hak ve hukukunu da gözetmek suretiyle denetlemek**, d) görevin yerine getirilmesinde sürekli gelişim,, saydamlığı, **tarafsızlığı**, dürüşlüğü, kamu yararını gözetmeyi, hesap verilebilirliği ce öngörülebilirliği esas almak, e) **tüm eylem ve işlemlerinde yasallık**, adalet ve dürüşlük ilkeleri doğrultusunda hareket etmek, tarafsızlıklarını engelleyecek herhangi bir etkiye izin vermemek; “*İncelemeye başlama*” kenar başlıklı 9. maddesi ile “... (4) *Ölüm, gaiplik, işin veya memleketin terki gibi nedenlerle, nezdinde inceleme yapılacak olanla temas kurulamaması veya ilgili ile temas kurulmasına rağmen verilen sürede defter ve belgelerin ibraz edilmemesi,*

incelemeye başlama tutanağının imzadan imtina edilmesi gibi hallerde inceleme, ilgilinin vergi dairesindeki dosyasında yer alan belgeler ve diğer kaynaklardan elde edilen her türlü bilgi ve belgeler ile varsa Başkanlığın risk analizi sonuçlarına dayalı olarak yürütülür”, şeklinde hükme bağlanmıştır.

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin²⁰⁶ “Kurulun görev ve yetkileri” kenar başlıklı 5. maddesi ile Kurul, b)Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek; d) İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak ile görev ve yetkili kılınmıştır.

2. İdari Uygulama

2.1. Büyük Ölçekli Sermaye Şirketlerinden Elde Edilen Bilgiler

Vergi idaresinin risk tespiti için ihtiyaç duyduğu en temel bilgi kaynağını, mükelleflerin kendi beyanları oluşturmaktadır. Bu bağlamda ilk olarak karşımıza vergi beyannameleri, bilanço, gelir tablosu, Ba- Bs formları, elektronik yasal defterler, e-fatura, mükelleflerin tarh ve ödeme bilgileri, vergi ceza bilgileri, B-Trans bilgileri, çıkmaktadır. Vergi Denetim Kurulu, mükelleflerin bu temel bilgilerine, vergi dairesi ve Gelir İdaresi Başkanlığının sistemi üzerinden elde etmektedir.

Vergi idaresinin herhangi bir talebi olmaksızın, vergi mükellefinin yasa gereğince vergi idaresine kendiliğinden, yasada belirtilen zamanlarda vermesi gereken bilgiler vardır. Büyük ölçekli sermaye şirketleri bakımından en temel ödev, matrahı bildirim ödevi yani **vergi beyannamesi** verme ödevidir. Daha önceleri posta yoluyla ve elden verilen beyannameler dönemi bir kenara bırakılarak, 1 Ekim 2004 tarihinden itibaren e- beyanname uygulamasına geçilmiştir. Uygulamaya 8 çeşit beyanname ile başlanılan ve bir e-devlet uygulaması olan e-beyanname, Ocak 2015 itibarıyla 41 beyanname ve bildirim

²⁰⁶ Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, RG t. 31.10.2011, S.28101.

ulaşmıştır²⁰⁷. 2016 yılı sonu itibariyle elektronik ortamda yaklaşık 90 milyon adet beyanname alınmış ve bu sayede alınan beyannameler aracılığıyla denetim, arşivleme ve istatistik değerlendirme işlemlerinde hız, zaman ve yer tasarrufu sağlanmıştır²⁰⁸.

E- beyanname uygulamasıyla, vergi beyannameleri ve beyanname ekinde istenilen bildirim, bilanço, gelir tablosu vb. belgeler internet üzerinden alınmaya başlamıştır. Bu sayede denetime ve yönetime destek amaçlı **her türlü istatistikler** ile idarenin karar vermede ihtiyaç duyduğu bilgilerin **zamanında ve sağlıklı alınması** da sağlanmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesi gereği, *“Maliye Bakanlığı bu Kanunun 149'uncu maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile vergi beyannameleri ve bildirimlerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesi, beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracılığıyla gönderilmesi hususlarında izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim ve bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluğu beyanname, bildirim veya bilgi çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya, kanuni süresinden sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannameler üzerine düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnameleri mükellefe, vergi sorumlusuna veya bunların elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda tebliğ etmeye ve buna ilişkin usûl ve esasları belirlemeye”* yetkili kılınmıştır. Buna dayanılarak, 340²⁰⁹, 346²¹⁰, 351²¹¹, 357²¹², 368²¹³, 371²¹⁴, 373²¹⁵ sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile sınırlı olarak başlatılan elektronik beyanname uygulama alanı, 376²¹⁶ sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile herhangi bir

²⁰⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı 2015 faaliyet raporu, s.98.

²⁰⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı 2016 faaliyet raporu, s.98.

²⁰⁹ RG. t.30.09.2004, S.25599.

²¹⁰ RG. t.03.03.2005, S. 25744.

²¹¹ RG. t.13.10.2005, S. 25965.

²¹² RG. t. 02.03.2006, S. 26096.

²¹³ RG. t. 01.03.2007, S. 26449.

²¹⁴ RG. t.17.04.2007, S.26496.

²¹⁵ RG. t.28.06.2007, S. 26566.

²¹⁶ RG. t. 18.10.2007, S.26674.

had ile sınırlanmaksızın zirai, ticari ve mesleki faaliyetleri nedeniyle gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, gelir vergisi, kurumlar vergisi, geçici vergi, muhtasar ve katma değer vergisi beyannamelerini elektronik ortamda göndermesi zorunlu kılınmış olup; 367²¹⁷ sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile de İstanbul ilinde kurulan Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı mükelleflerine, tüm vergi beyannamelerini elektronik ortamda gönderme mecburiyeti getirilmiştir.

Büyük ölçekli şirketlerin, beyanname dışında *diğer bildirim ödevlerini* -işe başlamayı bildirim ödevi (VUK md.153 vd.); adres değişikliğini bildirim ödevi (VUK md.157, md.163); iş değişikliğini bildirim ödevi (VUK md.158); işletme değişikliğini bildirim ödevi (VUK md.159); işi bırakmayı bildirim ödevi (VUK md.160 vd., md.164); yeni inşaatı bildirim ödevi (VUK md.166); bina ve arazideki değişiklikleri bildirim ödevleri (VUK md.167) - de yerine getirmesi gerekmektedir. Çünkü söz konusu denetimlerde, mükelleflerin vergi dairesinde bulunan kayıtları ile yine mükellefin özellikle faaliyet gösterdiği sektör ve adres bilgisi arasında çok fazla uyumsuzluğun bulunduğu tespit edilmiştir. Bu uyumsuzluklar ise yönetim ve denetim birimleri tarafından sağlıklı analiz yapılmasını zorlaştırmaktadır²¹⁸.

Bu bağlamda mükelleflerin gerçek matrahına ulaşmak ve hukuka uygun bir tarhiyatı gerçekleştirmek için vergisel yükümlüklerinin temelini oluşturan sicil kayıtları da idare için bir diğer veri kaynağını oluşturmaktaydı. Faaliyet gösterilen sektörlerin doğru belirlenerek bir takım mali ve ekonomik teşvik ve prim esaslarının belirlenmesi, vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyenlerin takibi ve bu suretle kamu alacağının güvence altına alınması, mükelleflerle kamu kurumları arasında hızlı ve etkili iletişim kanallarının kurulması gibi mükellefiyete ilişkin birçok bilginin doğruluğu ve güvenilirliği, adeta sicil kayıtlarının doğru olup olmadığına bağlıdır. Vergi daireleri tarafından mükellefiyet tesisi sırasında mükelleflerin faaliyette buldukları sektörlerle ilişkin faaliyet kodları ve diğer sicil bilgileri konusunda kayıt yapılmış olmasına rağmen; bu bilgilerde daha sonra meydana gelen değişikliklerin, örneğin mükellefin faaliyette bulunduğu sektörü veya işyeri adresini değiştirmesi veya şirkette ortaklık yapısının değişmesi gibi

²¹⁷ RG. t.01.02.2007, S.26421.

²¹⁸ Doğan, Elektronik Vergisel Uygulamalar, s.409.

bilgilerin, idareye bildirilmesi gerekmekte olup çoğu zaman bu yükümlülüklerin mükelleflerce ihmal edildiği görülmektedir. Bu durum tabii olarak, sadece Gelir İdaresi Başkanlığının değil SGK gibi diğer bazı kurumların da yönetsel ve denetsel birçok fonksiyonunu yerine getirmesine engel olmakta veya eksik/hatalı yerine getirmesine sebep olmaktadır. Aynı zamanda risk analiz sisteminin çalışmasında ihtiyaç olan doğru ve güvenilir bilgiye duyulan eksikliğe neden olduğundan sistemin yanlış sonuç vermesinde etkilemektedir²¹⁹. Bu nedenle, başta Maliye Bakanlığının birimleri olmak üzere Mahkemeler, SGK, TÜİK, KOSGEB, TOBB, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Ekonomi Bakanlığı gibi kurum ve kuruluşlarla ortak veri tabanı kurulması, mevcut veri tabanlarının çapraz kontrolü, güncel veri tabanı oluşturulması ve Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin kullanmakta zorunda olduğu NACE faaliyet kodlarının tüm kurumlara kullanılmasının zorunlu olması gibi nedenlerle mükellefe ve işyerine ait bilgilerin, mükellef bilgileri bildirim sistemi sayesinde alınarak, mükellefler hakkında bilgi edinilmiş olsa da²²⁰ bu sistem, 413 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair 444 sıra no.lu Tebliğ ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Hukuka uygun bir vergilendirmede, ihtiyaç duyulan bilginin temini için yürütülen çalışmalardan bir diğeri de bilanço esasına göre defter tutmakla yükümlü gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerin yıllık beyanname ile birlikte kesin mizanlarını da elektronik ortamda bildirme ödevi oluşturmaktaydı. Ancak 403 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği²²¹ ile elektronik ortamda yerine getirilmesi zorunlu bir bildirim ödevi olarak ihdas edilen kesin mizan bildirimini 472 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği²²² ile yürürlükten kaldırılmıştır. “Bakanlığın teknolojik altyapısına yapılan yatırım sayesinde birçok işlemin dijital ortama taşınması, kesin mizan bildirimleri ile temin edilen verilerin büyük kısmının artık elektronik ortamda alınan beyanname ve ek mali tablolarla temin edildiği, aslında idare için de gerekliliği ortadan kalkan bir uygulama haline geldiği gerekçesi ile

²¹⁹ Mükellef Bilgileri Bildirim Kılavuzu, Mükellef Bilgileri Bildirimi Hakkında Bilgi Notu, Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mukellefbilgileribildirimi/mukellefbilgileribildirimi.html>

²²⁰ Doğan, Elektronik Vergisel Uygulamalar, s.409-411.

²²¹ RG. t.19.01.2011, S.27820.

²²² RG. t.27.07.2016, S.29783.

kaldırılmıştır. Bu sayede zaten her bilgiyi elektronik ortamda hazırlayarak sunmak zorunda olan büyük mükellefler bakımından, tekrar mahiyetinde taşıyan bu bilgilerin verilmesinin sona ermesi, mükelleflerin yükünü de azaltmış bulunmaktadır.

İdarenin diğer bir bilgi kaynağını ise **elektronik defterler** oluşturmaktadır. Vergi Usul Kanununun *mükerrer 242. maddesine göre*, Maliye Bakanlığı “..., belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya Maliye Bakanlığının gözetim ve denetimine tabi olup, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk tüzel kişiliğini haiz bir şirkete aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında kullanılacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenlemeye ve denetlemeye yetkilidir...” düzenlemesi ile *mükerrer 257. maddenin 1. fıkrası gereği*, “Mükellef ve meslek grupları itibarıyla muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıttırmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya, bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya”, *mükerrer 257. maddenin 3. fıkrası gereği*, “...tutulması ve düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, bu şekilde tutulacak defter ve kayıtların kopyalarının Maliye Bakanlığında veya Muhafaza etmekle görevlendireceği kurumlarda saklanması zorunluluğu getirmeye, bu konuda uygulama usul ve esaslarını belirlemeye” yetkili kılınmış ve bu çerçevede 1 sıra

no'lu e-Defter Genel Tebliği²²³ çıkartılmıştır. Bu sayede elektronik defterlerin Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu'na göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alan bilgileri kapsamı öngörülmüştür. Bilanço esasına göre defter tutmakla ödevli gelir vergisi mükellefleri ve kurumlar vergisi mükellefleri, sadece yevmiye defteri ve büyük defterleri elektronik ortamda tutabilecek, açılış ve kapanış tasdiklerini yine elektronik ortamda yapabileceklerdir. 421 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği²²⁴ ile elektronik defter tutmakla yükümlü olanları düzenlemiş ki bu Tebliğ de karşımıza büyük ölçekli mükellefler çıkmaktadır. Uygulamanın kapsamı 454 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği²²⁵ ile de daha da genişletilmiştir. E-defter uygulaması 2016 yılı sonu itibariyle 59.451 adet mükellefe ulaşmıştır.

Elektronik defter uygulaması, hem mükelleflerin hem de birçok kamu ve özel sektörün, yine hem vergisel hem de vergisel olmayan amaçlarına katkı sağlayacak; aynı zamanda böyle bir sisteme geçilmesiyle elde edilecek büyük bilgi sayesinde, bir yandan elektronik denetim için uygun altyapı da oluşturularak yerleştirilecek; diğer taraftan uzaktan denetim yapabilmenin imkânı da sağlanmış olacaktır²²⁶.

Tüm bunların yanı sıra, mükellefler tarafından bildirilen bir diğer bilgi kaynağı olarak karşımıza, mali tablolar çıkmaktadır. Mali tablolar, bilanço, gelir tablosu, satışların maliyeti tablosu, fon akım tabloları, nakit akım tablosu, kâr dağıtım tablosu, öz kaynaklar değişim tablosundan oluşmaktadır. 1. Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği gereğince, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 175 ve mükerrer 257. maddelerinin Bakanlığa verdiği yetkiye dayanılarak; *“...bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla yapılmıştır. Bir işletmenin faaliyet ve sonuçları ile doğrudan ilgili olan kesim sadece o işletmenin sahip veya ortakları değildir. İşletmelerle doğrudan ilgili olan işletme*

²²³ RG. t.13.12.2011, S. 28141.

²²⁴ RG. t.14.12.2012, S.28497.

²²⁵ RG t.20.06.2015, S.29392.

²²⁶ Doğan, Elektronik Vergisel Uygulamalar, s.263-264.

sahip veya ortaklarının yanı sıra o işletme ile ticari, mali ve ekonomik ilişkiler kuran işletmeler veya toplum bireyleri, kredi, finans ve yatırım kuruluşları ile çeşitli kamu kurum ve kuruluşları işletmenin faaliyet ve sonuçları ile ilgilenmekte ve bu konuda sağlıklı ve güvenilir bilgi sahibi olmak istemektedirler. İşletmelerin faaliyet ve sonuçları konusunda bilgi kaynağı ise o işletmenin muhasebe kayıt ve belgeleri ile bunlara dayanılarak hazırlanmış mali tablolarıdır”.

Bunun dışında vergi idaresinin diğer bilgi kaynağını, mükelleflerin vermiş olduğu **Ba- Bs formları** oluşturmaktadır. Vergi Usul Kanununun 148. 149. ve mükerrer 257. maddelerinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, 350 sıra no’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği²²⁷ ile bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin belirli bir haddi aşan mal ve hizmet alımlarını “Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba) ile mal ve hizmet satışlarına ilişkin bilgilerinin de Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs) ile bildirmeleri yükümlülüğü getirilmiştir. Ardından çıkarılan 362²²⁸, 381²²⁹ ve 396²³⁰ No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile de bu yükümlülüğe ilişkin açıklamalar yapılmıştır. 376 sıra. no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’ne göre, beyannamesini elektronik ortamda vermek zorunda olan mükellefler, bunlara ilişkin belgenin türüne bakılmaksızın, katma değer vergisi hariç 5.000TL ve üzerindeki mal ve/veya hizmet alımlarını mal ve hizmet alımlarına ilişkin bildirim formu (Form Ba) ile bu haddin üzerinde mal veya hizmet satışlarını ise mal ve hizmet satışlarına ilişkin bildirim formu Form Bs ile elektronik ortamda bildirmek zorundadır. Özellikle bir risk kriteri olan serbest bölgelerdeki şirketlerle faaliyet içerisinde olma hususu da dikkate alınarak, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin de Ba-Bs bildirimini verme yükümlülüğü bulunmaktadır. Söz konusu bildirimler, bu mükelleflerin kanuni merkezleri tarafından, merkez ve şube bilgileri birleştirilerek verilecektir. Ancak, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olup, münhasıran serbest bölgede şubesi veya temsilciliği bulunan mükellefler, bildirim formlarında merkez bilgilerinin dikkate almaksızın yalnızca serbest bölgede faaliyette bulunan şubelerinin mal ve/veya hizmet alış/satışlarını bildireceklerdir. Bu formların alınma amaçları arasında, mükelleflerin mal alım-satım bilgileri arasında çapraz kontrol

²²⁷ RG.t. 21.07.2005, S.25882.

²²⁸ RG. t. 17.08.2006, S.26262.

²²⁹ RG. t. 06.08.2008, S.26779.

²³⁰ RG. t. 04.02.2010, S.27483.

mekanizması kurmak, sahte ve yanıltıcı belgeleri ve düzenleyenleri tespit etmek, kayıt dışı ekonomiyi önlemek, eksik beyan edilen satışları veya yüksek gösterilen alışları tespit etmek, riskli sektör ve bölgeleri belirlemek ve uygun müdahale yöntemleri geliştirmek, mükelleflerin alış- satış durumlarına göre işletme profillerini çıkarmak, piyasadaki mal ve hizmet akışını kontrol altına almak gösterilmektedir²³¹. Bu amaçla alınan Ba-Bs formlarının sonucunda elde edilen veriler sayesinde idare, analiz çalışmalarını gerçekleştirmektedir²³².

Mükellef tarafından bildirilen **B- trans (Bilgi Transfer Sistemi)** sistemi de idarenin bir diğer veri kaynağını teşkil etmektedir. 24 Aralık 2015 tarihli ve 29572 sayılı Resmi Gazete de yayımlanan 464 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile mal veya hizmetlerin alınması, satılması, kiralanması veya dağıtımı işlemlerinin gerçekleştirilmesine aracılık etmek üzere internet ortamında hizmet veren *aracı hizmet sağlayıcılarından* (takvim yılının birer aylık süreleri içerisinde gerçekleştirmiş oldukları söz konusu işlemlere ilişkin olarak); İnternet üzerinden yapılan satış ve kiralama işlemlerine ait ödemelerle ilgili olarak 5411 sayılı Bankacılık Kanunu kapsamında faaliyet gösteren *bankalardan* (Gelir İdaresi Başkanlığı sistemine elektronik ortamda periyodik veri aktarımı yapılacaktır); İnternet ortamında ticari amaçlı reklam hizmetlerinin verilmesine aracılık edenler 11/6/2009 tarihli Resmi Gazete de yayımlanan Karayolu Taşıma Yönetmeliği uyarınca M1, M2 ve M3 yetki belgesi alan kargo ve lojistik işletmecilerine (sahip oldukları bu yetki belgeleri kapsamında takvim yılının birer aylık süreleri içerisinde gerçekleştirdikleri kargo teslimleri ile ilgili olarak), elektronik ticaret faaliyetlerinin izlenmesi çalışmaları kapsamında sürekli bilgi verme zorunluluğu getirilmiştir.

Vergi idaresinin hayata geçirdiği en önemli projelerden biri olan **e-fatura**, idarenin bilgi edindiği bir diğer araç olarak karşımıza çıkmaktadır. Kanuni dayanağını VUK'un "Elektronik ortamdaki kayıtlar ve elektronik cihazla belge düzenleme" başlıklı mükerrer 242. maddesinden alan e-fatura, Vergi Usul Kanunu'nun 229 uncu maddesinde satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan

²³¹ Doğan, Elektronik Vergisel Uygulamalar, s.403.

²³² Doğan, Elektronik Vergisel Uygulamalar, s.404.

tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olarak tanımlanmıştır²³³. E-fatura uygulamasına ilişkin temel düzenlemeler, ilk defa 2010 yılında 397 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği²³⁴ ile uygulamaya girmiştir. Buna göre, e-fatura uygulamasından anonim şirketleri, limited şirketleri ve gerçek kişi mükelleflerin yararlanmaları ihtiyari/seçimlik olarak belirlenmişken; 2012 yılında çıkarılan 421 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği²³⁵ ile bazı değişikliklere gidilerek, özellikle bir kısım mükelleflere e-faturaya geçiş zorunluluğu getirilmiştir²³⁶.

E-fatura sürecinde 3 ayrı taraf bulunduğu ve bunlardan birisi de Gelir İdaresi olduğundan; idare mükellefler hakkında önemli bilgiye bu sayede ulaşabilmektedir. Şöyle ki e-fatura uygulaması, gönderici, merkez ve alıcı olmak üzere üçlü saç ayağından oluşmaktadır. E-fatura, gönderici birimden, alıcı birime, merkez (GİB) üzerinden iletilmektedir. Bu sayede ilk olarak merkeze giden e-

²³³ 230 uncu maddesinde ise faturanın şekli belirtilerek içermesi gereken asgari bilgiler sayılmıştır. Anılan Kanunun 231 inci maddesinde de fatura düzenlenmesinde uyulacak kaidelere, 232 nci maddesinde ise fatura kullanma mecburiyetine ilişkin esaslara yer verilmiştir.

²³⁴ RG. t. 05.03.2010, S.27512.

²³⁵ RG. t. 14.12.2012, S.28497.

²³⁶ Söz konusu mükellefler ise 4/12/2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu kapsamında madeni yağ lisansına sahip olanlar ile bunlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31/12/2011 tarihi itibarıyla asgari 25 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olanlar;

6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal edenler ile bunlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31/12/2011 tarihi itibarıyla asgari 10 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olanlar.

5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu kapsamında madeni yağ lisansına sahip olan mükelleflerden 2011 takvim yılı içinde mal alışı yapanlar, satın aldıkları malın türüne, fiyatına, miktarına veya herhangi bir özelliğine bakılmaksızın, 2011 yılı gelir tablolarındaki brüt satış hasılatı rakamları 25 Milyon TL veya daha yüksek ise elektronik fatura ve elektronik defter uygulamalarına dahil olacaklardır. Lisans sahibi mükelleflerden alış yapanların, madeni yağ sektöründe veya başka bir sektörde faaliyet göstermesi zorunluluk karşısındaki durumlarını etkilememektedir.

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal eden mükelleflerden 2011 takvim yılı içinde mal alışı yapanlar, satın aldıkları malın türüne, fiyatına veya herhangi bir özelliğine bakılmaksızın 2011 yılı gelir tablolarındaki brüt satış hasılatı rakamları 10 Milyon TL veya daha yüksek ise elektronik fatura ve elektronik defter uygulamalarına dahil olacaklardır.

Bu kapsamda alış yapanların tütün, alkol, kolalı gazozlar sektörlerinde veya başka sektörlerde faaliyet göstermesi zorunluluk karşısındaki durumlarını etkilememektedir.

Madeni yağ lisansına sahip olan ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal eden mükelleflerden sadece mal alışları bulunan mükellefler Genel Tebliğ kapsamında elektronik fatura ve elektronik defter uygulamalarına dahil olacaklardır. Hizmet alımları kapsam dahilinde değildir.

Mükellefler brüt satış hasılatlarının hesaplanmasında, sadece madeni yağ, tütün, alkol veya kolalı gazoz satışları değil gelir tablosunda yer alan bütün satışları gösteren brüt satış hasılatına göre zorunluluk kapsamına alınacaktır". <http://www.gib.gov.tr/node/88317>

faturalar, veri kurallarına uygunluk bakımından denetlenir, ardından işlenerek saklanır. Bu sayede mükellef verilerine uzaktan erişim ve uzaktan denetimin de önü açılmış bulunmaktadır²³⁷.

2.2. Üçüncü Kişilerden Elde Edilen Bilgiler

İdarenin, hukuka uygun bir incelemeyi gerçekleştirebilmede, ihtiyaç duyduğu bilgiye ulaşmasını sağlayan, kanaatimizce en önemli kaynak üçüncü kişilerden elde edilen bilgilerdir. Türk Vergi Sistemimizde bu konu birkaç madde ile -VUK'un 148-150. maddeleri arasında- düzenlenmiş gibi görünüyorsa da içerik olarak bakıldığında, idarenin bilgi edinmede neredeyse hiçbir sınırlama olmaksızın geniş yetkilerle donatıldığını ifade edebiliriz. Bu düzenlemeler çerçevesinde idare, üçüncü kişilerden ya yasadan kaynaklı yani otomatikman bilgi akışı elde etmekte ya da istek veya talep üzerine bilgi edinebilmektedir.

VUK'un 150. maddesi idarenin, düzenli olarak, otomatikman bilgi elde etmesine yönelik bir düzenlemedir. Başka bir ifade ile burada idarenin talebine ihtiyaç bulunmamaktadır. Ancak bu bildirim konusu, ölüm olayları ve intikaller ile sınırlandırılmıştır. Buna göre, sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları; yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar, mahalle ve köy muhtarları, banka bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler ölüm olaylarını ve intikalleri belli sürelerde, devamlı bir şekilde vergi dairesine bildirmek zorundadırlar.

VUK'un 149. ve 148. maddesi ise üçüncü kişilere, vergi idaresinin talebi/isteği üzerine bilgi akışı sağlamasına yönelik düzenlemelerdir. Vergi Usul Kanunu'nun 148. maddesi gereğince, kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi inceleme elemanlarının isteyecekleri bilgiyi vermek zorundadırlar. Kimler bilgi verecek denildiğinde, bilgi vermek ile yükümlü olan kişilerin kapsamının oldukça geniş tutulduğu görülmektedir. Buna göre,

²³⁷ Doğan, Elektronik Vergisel Uygulamalar, s.279-313.

mükelleften ve/veya mükellefle muamelede bulunan diğer gerçek ve –özel hukuk ya da kamu hukuku- tüzel kişilerinden, kamu idare ve kurumlarından²³⁸ bilgi istenebilecektir. Kimler bilgi talep edebilir denildiğinde ise karşımıza Maliye Bakanlığı ve vergi incelemesini yapmaya yetkili olan Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri ile Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar çıkmaktadır. Vergi idaresinin talebi/isteği üzerine bilgi sağladığı bir diğer düzenleme ise Vergi Usul Kanunu'nun, “Devamlı bilgi verme” başlıklı 149. maddesidir. Buna göre, kamu idare ve müesseseleri ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve vergi dairesince istenecek bilgileri, belli aralıklarla ve devamlı olarak vermeye mecburdurlar. Bu düzenlemede, bilgi sağlayacak olan kimselerin kapsamı aynı 148. maddede olduğu gibi geniş tutulmuş iken; bilgi talep edecek olan kimseler bakımından ise durum, VUK'un 148. maddesindeki düzenlemenin aksine daha kapsamlı bir şekilde ele alınmıştır.

Bilgi sağlamaya yönelik VUK'un 148. ve 149. maddelerinin her ikisi de, idarenin talebi üzerine elde ettiği bilgi olmasına rağmen aralarında şöyle bir fark bulunmaktadır. VUK'un 148'inci maddesi daha somut, belli bir olay veya belli bir mükellefe yani daha münferit olarak istenecek bilgileri düzenlemektedir. Bu bağlamda idarenin her bilgiyi değil, daha özel örneğin X mükellefin, faiz geliri elde edip etmediği şeklinde, bilgi edinmesini sağlamaktadır. Buna karşılık VUK'un 149'uncu maddesi ise idareye daha genel ve düzenli olarak bilgi edinmesini sağlamaya yöneliktir. Örneğin idare bankaya yazı yazarak üç ay içerisinde faiz

²³⁸ Bu noktada bu kavramlara açıklık getirmek faydalı olacaktır. Şöyle ki, gerçek kişiler insanlardır. Tüzel kişiler ise belli bir amacı gerçekleştirmek üzere bağımsız bir varlık şeklinde örgütlenmiş, haklara ve borçlara sahip olabilen kişi ve mal topluluklarıdır. Tüzel kişiler, özel hukuk ve kamu hukuku tüzel kişileri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Özel hukuk tüzel kişileri, özel hukuka tabi olan tüzel kişilerdir. Dernekler, vakıflar, şirketler gibi. Kamu hukuku tüzel kişileri ise kamu hukukuna tabi olan tüzel kişilerdir. Kamu hukuku tüzel kişileri ise yapıları bakımından “kişi” ve “mal” topluluğu kamu tüzel kişileri şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Kişi topluluğu kamu tüzel kişileri “kamu idareleri” olarak, mal topluluğu kamu tüzel kişileri ise “ kamu kurumları” olarak adlandırılmaktadır. Müessesese ise Türk idare hukukunda KİT mevzuatında geçmektedir. 8. Haziran 1984 tarih ve 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin md.2/4'de “müessesese” sermayesinin tamamı bir iktisadi devlet teşekkülüne veya kamu iktisadi kuruluşuna ait olup, ona bağlı işletme veya işletmeler topluluğu olarak tanımlanmıştır. Müesseselerin ayrı bir tüzel kişiliği vardır. Müesseseler birer kamu idaresi değil, birer kamu kurumudur. Bkz. Kemal Gözler, “5018 Ve 6085 Sayılı Kanunlarda Bazı İdare Hukuku Terimlerinin Yanlış Kullanımı Üzerine”, *AÜHFĐ*, 60 2011, s. 837-919, s. 838-839 ve 870-871.

geliri elde edenleri kendisine düzenli olarak bildirilmesini isteyebilir. Bu nedenle VUK'un 149'uncu maddesi, daha çok bir istatistik oluşturma ve bu istatistikleri kullanarak vergi politikaları üretmeye yarayan ve idarenin görevi ile bağlantılı elde ettiği bilgiler olarak karşımıza çıkmaktadır. Yine aynı nedenledir ki, genel ve devamlı bilgi isteme yetkisi, inceleme elemanlarına değil, Bakanlık veya vergi dairesine verilmiştir²³⁹.

VUK'un 149. maddesi gereğince bilgi isteyecek olan yetkililer, *vergilendirmeye ilişkin olaylarla* ilgili olarak bilgi isteyebilirler. Buradan anlaşılması gereken, istenilecek olan bilginin vergilendirmenin merkezinde bulunan vergiyi doğuran olay ile bağlantılı olması ve bu bilgilerin talep edilebilmesidir. Buna karşılık 148. maddeye bakıldığında, buna benzer bir sınırlamanın yer almadığı görülmektedir. O halde bu düzenlemede herhangi bir sınırlamanın olmayışını, idarenin her türlü bilgiyi elde edebileceği şeklinde değil, idarenin vergilendirme yapacak kadar bilgi talep edebilmesi şeklinde anlamak gerekecektir. Ayrıca ölçülülük ilkesi çerçevesinde²⁴⁰ bir kimseden sahip olmadığı bir bilginin temin edilerek idareye getirmesi de beklenemez. Bu bağlamda, idare, vergilendirme akımından gerekli olmayan bilgileri talep edemeyeceği gibi, daha kolay bir şekilde başka yollardan ya da başka kişilerden elde edebileceği bilgileri de talep edemez. Kaldı ki, kimseden, işin doğası gereği sahip olmadığı/olamayacağı bir bilgiyi araştırıp bulup, idareye getirmesi de istenemez²⁴¹.

Bu bilgiler kapsamında anlaşıldığı üzere, idarenin, bilgi talebinde yetkisi oldukça geniştir. Ayrıca kendisinden bilgi istenen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten de imtina edemezler (VUK md. 151). İstisnalar hariç²⁴², banka sırrı, müşteri sırrı, meslek sırrı

²³⁹ Özyer, s. 307.

²⁴⁰ Bkz. Funda Başaran Yavaşlar, "Bankaların Bilgi Verme Yükümlülüğünün Sınırları ve Bilgi Vermemeye Bağlı Özel Usulsüzlük Suçu, -Müşteri sırrını saklama yükümlülüğü ile özel usulsüzlük suçu arasında bir gri bölge-", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.143 (Ağustos 2000), 178 vd; Öner, s. 294.

²⁴¹ Başaran Yavaşlar, Vergilendirme Usulündeki Vergi Ödevleri ve Ödevlerin Yerine Getirilmesinin Re'sen Araştırma İlkesi Karşısında Anlamı, s. 144.

²⁴² "Bilgi vermekten imtina edememek" başlıklı VUK md.151'e göre; "*Kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten imtina edemezler. Ancak:*

1. Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhaberele hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır;

gibi özel kanunlardaki mahremiyete ilişkin hükümler gerekçe gösterilerek bilgi vermektan kaçınmak mümkün de değildir²⁴³.

Bu başlık altında değerlendireceğimiz bir diğer konu ise 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 22. maddesi ile "İzaha Davet" başlığı altında, VUK'un 370. maddesidir²⁴⁴. Buna göre, *vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir*

2. Hekimlerden, dış hekimlerinden, dışçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nevi'ine mütaallik bilgiler istenemez.

3. Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenemez; şu kadar ki, bu yasak müvekkil adlarıyla vekalet ücretlerine ve giderlerine şamil değildir;

4. Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 88 inci maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmayıan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemez. Şu kadar ki, doğrudan doğruya vergi ile ilgili olmak üzere, bu gibi evraka müsteniden doğan borçların miktarlarına ve alacaklıların adlarına bilgiler istenebilir". Bu bağlamda örneğin hekimlerden hastalarının hastalıklarının türüne ilişkin bilgi istenemez. Ancak dikkat edilirse bu bilgiler zaten vergi idaresinin vergilendirme yapabilmesi için ihtiyaç duyduğu bir bilgi değildir. Buna karşılık örneğin hastalıkla ilgili bir harcama var ise idare, matrahın doğru bir şekilde tespit edilebilmesi için bu bilgiyi talep edebilir; hekimlerde bu bilgiyi vermek zorundadır.

²⁴³ Funda Başaran Yavaşlar, Vergilendirme Usulündeki Vergi Ödevleri ve Ödevlerin Yerine Getirilmesinin Re'sen Araştırma İlkesi Karşısında Anlamı, s. 144.

²⁴⁴ "Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğuna dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, davet konusu tespitle sınırlı olarak, bu Kanunun 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz.

İzaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren 15 günlük süre içerisinde izaha bulunulması durumunda;

1. Mükelleflerce yapılan izah sonucu vergi ziyayına sebebiyet verilmediğinin idarece anlaşılması hâlinde mükellefler söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine tabi tutulmaz veya takdir komisyonuna sevk edilmez.

2. Mükelleflerce izaha bulunulan tarihten itibaren 15 gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlı aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyayı cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez.

Birinci fıkrada kapsamında yapılmış ön tespitlerin, verginin bu Kanunun 359 uncu maddesinde yer alan fiillerle ziyaa uğratılmış olabileceğine ilişkin olması hâlinde bu madde hükümleri uygulanmaz. Şu kadar ki, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının; her bir belge itibarıyla 50 bin Türk lirasını geçmemesi ve mükellefin ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmaması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Bu fıkrada yer alan tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır.

Maliye Bakanlığı ön tespitinin niteliğini, izaha davetin şeklini ve kapsamını, daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii, davet yapılacakları, yapılan izaha kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğuna dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında, mükellefler izaha davet edilebilir. Düzenlemenin son fıkrasında ise Maliye Bakanlığı ön tespitin niteliğini, izaha davetin şeklini ve kapsamını, daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii, davet yapılacakları, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır. Maliye Bakanlığı bu yetki çerçevesinde 482 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Tebliğ'ini²⁴⁵ hazırlayarak bir konunun izaha davet kapsamında olup olmadığı yani hangi konularla ilgili olarak izaha davet müessesesinin işletileceğini belirlemiştir. Buna göre Tebliğ'de belirlemiş olduğu on altı ayrı başlık ile ilgili, kanaatimizce bu başlıklar incelemede esas alınan birer risk unsurudur-mükelleflerden izaha davet müessesesi çerçevesinde bilgi toplayabilecektir.

İdare, yasaların kendisine tanıdığı imkânlar çerçevesinde bu bilgileri VUK'un 152. maddesi gereği, istihbarat arşivinde toplayacaktır. Bu arşivlerden kimlerin ne suretle yararlanacağı hususu, Maliye Bakanlığı tarafından belirleneceği ifade edilse de şu an böyle bir düzenleme bulunmamaktadır.

2.3. Yabancı Vergi İdarelerinden İstenecek Bilgiler

Herhangi bir devletin başka bir devletin sınırları içerisinde vergi incelemesinde bulunması ve bu çerçevede mükelleflerden bilgi talep etmesi mümkün değildir. Çünkü geleneksel egemenlik kuralları devletlerin vergilendirme yetkisinin sınırlarını da çizmektedir. Bunun tek yolu, bilgi değişimine izin veren bilgi anlaşmasının bulunması ve buna göre elde edilmek istenilen bilgilerin diğer devletten talep edilmesidir. Konuyu bu açıdan ele aldığımızda bilgi değişiminde mükelleflere, uluslararası alanda dahi, bilgi sağlama ve işbirliğinde bulunma yükümlülüğü getirilmiş olduğu görülmektedir²⁴⁶.

Yabancı vergi idareleri arasında bilgi değişiminin belirli yöntemleri

²⁴⁵ RG. t.25.07.2017, S. 30134.

²⁴⁶ Öner, s. 293.

bulunmaktadır. Konuyu OECD kapsamında ele aldığımızda karşımıza, istek üzerine²⁴⁷, otomatik²⁴⁸ ve kendiliğinden²⁴⁹ bilgi değişimi olmak üzere, üç ayrı başlıkta değerlendirilecek olan yöntemler çıkmaktadır. Bunun dışında OECD’de eş zamanlı vergi araştırmaları, yurt dışında vergi araştırmaları ve endüstriyel çapta bilgi değişimi olmak üzere üç farklı başlık daha yer almaktadır²⁵⁰. İlk saydığımız bilgi değişim yöntemleri *geleneksel bilgi değişim yöntemleri* olarak kabul edilirken, eş zamanlı vergi araştırmaları, yurt dışında vergi araştırmaları ve endüstriyel çapta bilgi değişimi yöntemleri ise *vergi mükelleflerinin uluslararası alanda denetlenmesine yönelik bilgi değişimi yöntemleri* olarak sınıflandırılmaktadır²⁵¹. Geleneksel/klasik bilgi değişim yöntemlerini, konumuzun kapsamı dışında tutarak, daha spesifik olan *vergi mükelleflerinin uluslararası alanda denetlenmesine yönelik bilgi değişimi yöntemlerini* ele aldığımızda, idarenin yabancı bir vergi dairesinden bilgi edinebilmesine yönelik, genel olarak şunları söyleyebiliriz:

Eş zamanlı vergi araştırmaları, iki veya daha fazla ülkenin her biri kendi topraklarında, eş zamanlı ve bağımsız olarak, ilgili herhangi bir bilgiyi değiş tokuş etmek amacıyla ortak veya ilgili menfaate sahip oldukları vergi mükelleflerinin (veya mükelleflerin) vergi işleri incelemesine yönelik yapılan bir araştırmadır²⁵².

²⁴⁷ İsteğe bağlı bilgi değişim yöntemi, bir yetkili makamdan başka bir yetkili makamın belirli bilgileri talep etmesi durumlarında karşımıza çıkmaktadır. Tipik olarak talep edilen bilgiler, bir vergi mükellefinin belirli vergi yükümlülüklerinin incelenmesi, sorgulanmasına yöneliktir. Bkz. **Module 1 On Exchange Of Information On Request**, s.2, paragraf 1, <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/36647905.pdf>

²⁴⁸ Rutin bilgi değişimi olarak da isimlendirilen otomatik bilgi değişimi yöntemi, temettü, faiz, maaşlar, emekli maaşları, vb. mükelleflerin kazançları/gelirleri hakkında çeşitli bilgilerin değiştirilmesi yöntemidir. Rutin olarak alınan bu bilgiler, genellikle ödeme yapan finansal kuruluş, işveren vb. yerlerden raporlanması yoluyla temin edilir. Bkz. **Module 3 On Automatic (Or Routine) Exchange Of Information**, s.3. paragraf 1, <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Manual-implementation-EOI-provisions-tax-purposes.pdf>

²⁴⁹ Bu yöntemde, anlaşmaya konu olabilecek bilgilerin, talep edilmeden kendiliğinden değişmesidir. Bu bilgi değişim biçiminin etkinliği büyük ölçüde vergi müfettişlerinin, soruşturma süresince yabancı bir vergi idaresi için gerekli olabilecek bilgileri tanımlama kabiliyetine bağlıdır. Bkz. **Manual On The Implementation Of Exchange Of Information Provisions For Tax Purposes: Approved by the OECD Committee on Fiscal Affairs** on 23 January 2006, s.7, <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36647823.pdf>

²⁵⁰ Manual On The Implementation Of Exchange Of Information Provisions For Tax Purposes: Approved by the OECD Committee on Fiscal Affairs, s.7-8.

²⁵¹ Öner, s. 69-70.

²⁵² Manual on the Implementation Exchange of Implementation Provision for Tax Purposes, **Module 5 On Conducting Simultaneous Tax Examination Manual**, s.4, <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36648057.pdf>; Benzer şekilde aynı tanım General Module şeklinde adlandırılan, On The Implementation Of Exchange Of

Buradaki amaç, vergi işleri yani vergisel işlemlerin araştırılarak, bu sayede elde edilen bilgiyi değiş tokuş etmektir. Eş zamanlı vergi araştırmaları, vergi idareleri tarafından kullanılan bir uyum ve kontrol aracı olarak, daha çok uluslararası vergiden kaçınma ve kaçakçılık şüphesi bulunan durumlarda geçerlidir. Aynı zamanda bu araştırmalar, hem doğrudan hem de dolaylı vergilerle ilgili de olabilir. Eş zamanlı vergi araştırmaları, ilgili tüm ticari faaliyetlerin kapsamlı bir şekilde araştırılmasını sağladığı için bilgi alışverişinde yüksek verimlilik sağlayan bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır²⁵³. Bu yöntemi uygulayan bazı ülkeler örneğin İskandinav ülkeleri, hem doğrudan vergiler hem de KDV ile ilgili olumlu sonuçlar elde ettiği, eş zamanlı vergi incelemeleri gerçekleştiren birçok ülkenin de, bunların faydalı ve üretken bir kontrol aracı olduğunu bildirmektedir²⁵⁴.

Bazı durumlarda, iki ülkenin vergi idareleri, vergi incelemesine tabi olan mükellef ile onun yabancı ortakları arasındaki iş ve diğer ilişkilerini açık ve detaylı bir şekilde anlayabilmek, bazen yabancı bir ülkede başlatılan vergi incelemesini yakından takip etmenin, vergi idaresini etkinleştirmede daha faydalı bir yöntem olarak kabul edebilmektedir. Öte yandan bazı düzenlemeler mükelleflerin defter ve kayıtlarının başka bir ülkede tutulmasına imkân verebilmektedir. Bu sebeple vergi denetçileri, kendi ülkelerindeki defter ve kayıtları inceleyememe gibi durumla da karşı karşıya kalmaktadır. İşte bu sebeple bu gibi durumlarda karşımıza bir diğer yöntem olarak yurt dışında vergi araştırmaları çıkmakta ve bu yöntemin faydalı olabileceği de kabul edilmektedir²⁵⁵. Yurt dışında vergi araştırması, talep üzerine ve iç hukukun tanıdığı sınırlar içerisinde kalmak suretiyle, bir devletin, yabancı bir devletin vergi inceleme yetkililerine, kendisinde yapılan vergi inceleme sürecine katılmasına izin vermesiyle gerçekleştirilen bir bilgi edinme yöntemidir²⁵⁶. Vergi idareleri arasında bilgi değişimi ve mükelleflerin bütün ticari faaliyetleri ile

Information Provisions For Tax Purposes: Approved by the OECD Committee on Fiscal Affairs on 23 January 2006, s.7'de de yer almaktadır.

²⁵³ **Module 5 On Conducting Simultaneous Tax Examination Manual**, s.4, <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36648057.pdf>

²⁵⁴ Module 5 On Conducting Simultaneous Tax Examination Manual, s.4,

²⁵⁵ Manual on the Implementation Exchange of Implementation Provision for Tax Purposes, **Module 6 On Conducting Tax Examinations Abroad**, 23 January 2006, s.4, paragraf 5, <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36648066.pdf>

²⁵⁶ Module 6 On Conducting Tax Examinations Abroad, s.4, paragraf 6, Ayrıca bu konu için Bkz. Yasemin Cangüloğlu, "Yurt Dışında Vergi İncelemesi -Türkiye'nin Yapmış Olduğu Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşmaları ile OECD Modeli'nin Karşılaştırılması-" Prof. Dr. Turhan Esener'e Armağan, *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Özel Sayısı*, C.15, S.1, Ocak 2016, s. 403-413.

bağlantılı kapsamlı bir incelemeyi nasıl etkin kılabilceği konularındaki elverişliliği nedeniyle, eş zamanlı vergi incelemelerinde olduğu gibi yurt dışında vergi incelemelerinin de etkin bir vergiye gönüllü uyum aracı olduğu kanıtlanmıştır²⁵⁷.

Türkiye’de bu çerçevede Bermuda, Jersey, Cebelitarık, Guernsey ve Man adası ile Vergi Konularında Bilgi Değişimi anlaşmalarını imzalamıştır. Ancak bunlardan şuan Bermuda ile Jersey ile imzalamış olduğu anlaşmalar yürürlükte olduğu için bilgi değişimine, bu iki anlaşma çerçevesinde izin verilmiştir²⁵⁸. Jersey ile imzalanan bilgi değişimi anlaşmasında talep üzerine bilgi değişimi yöntemi esas alınmıştır. Anlaşma ve buna ilişkin mutabakat zaptı, her çeşit ve tanımdaki vergiler ile ilgili olarak inceleme elemanlarınca ihtiyaç duyulabilecek bilgileri tarafların birbirlerinden talep edebilmesi ve tarafların yetkili temsilcilerinin vergi incelemesi amacıyla gerektiğinde bir diğerinin toprağında inceleme yapabilmesi, ilgili kişilerle görüşebilmesi veya yapılmakta olan bir vergi incelemesine katılabilmesi imkânı da tanımaktadır²⁵⁹. Diğer taraftan Bermuda ile imzalanan bilgi değişim anlaşmasında da talep üzerine bilgi değişimi yöntemi kullanılmaktadır. İki ülke arasında vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi ve zarar verici vergi rekabeti ile mücadele edilmesi amacıyla imzalanmış olan bu anlaşma, Jersey ile imzalanan anlaşmada olduğu gibi tarafların yetkili temsilcilerinin gerektiğinde vergi incelemesi amacıyla bir diğerinin ülke toprağında ve ilgili maddede belirtilen şartlarla inceleme yapabilmesine, ilgili kişilerle görüşebilmesine veya yapılmakta olan bir vergi incelemesine katılabilmesine de imkân sağlamaktadır.

Son olarak ele alınacak olan endüstriyel çapta bilgi değişiminde ise uluslararası işlemlerin artması sonucu, vergi anlaşmasının tarafları, belli endüstriyel alanlarda bilgi ve uzmanlık paylaşımına ihtiyaç duymaktadır. Küresel sorunlarla yüz yüze kalan vergi idareleri için tek başına hareket etmek zor olduğundan, sanayi çapında bilgi alışverişi onlar için ayrıca önem taşımaktadır.

²⁵⁷ Module 6 On Conducting Tax Examinations Abroad, s.4, paragraf 10,

²⁵⁸ http://www.gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat, (Erişim Tarihi: 10.05.2016).

²⁵⁹ TBMM (2011), Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Jersey Hükümeti Arasında Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması ve Anlaşmanın Yorumlanması veya Uygulanmasına İlişkin Mutabakat Zaptının Onaylanmasının Uygun Bulduğuna Dair Kanun Tasarısı ile Dışişleri Komisyonu Raporu, <http://www2.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0459.pdf>

Sanayi çapında bilgi değişimi yöntemi, diğer yöntemlerden farklı olarak, münferit, belirli vergi mükellefleri için değil, ekonomik sektörle ilgili vergi bilgilerinin değişimi için kullanılan bir yöntemdir. Amaç, dünya çapındaki endüstri uygulamaları ve işletim düzenleri hakkında kapsamlı veri temin etmektir²⁶⁰.

Vergi Usul Kanunu'ndaki bilgi değişimine ilişkin düzenlemelere baktığımızda, 11.06.2013 tarihinde AB ile müzakereler çerçevesinde yürürlüğe giren VUK md.152/A gereğince, *“Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş uluslararası anlaşmalarda yer alan bilgi değişimi hükümleri çerçevesinde, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek usullere göre bu Kanununun 1 inci maddesinde belirlenen şümulle sınırlı olmaksızın bilgi toplayabilir.”* Bir önceki başlığımızda da ele aldığımız üzere, vergi idaresinin VUK'un 148. ve 149. maddeleri itibari ile zaten son derece geniş bir bilgi toplama yetkisine sahip olduğunu ifade etmiştik. Buna karşılık, VUK md.152/A'nın getirilme amacı ise uluslararası anlaşmalarda yer alan bilgi değişimine ilişkin hükümlerin uygulanmasını sağlamak üzere bilgi toplanması konusunda vergi idaresine yetki vermektir. Başka bir ifade ile VUK'un 152/A maddesi ile sadece, Türk Vergi İdaresi'nin, kendi denetim ihtiyacı için değil, aksine *“yabancı bir vergi idaresinin denetim ihtiyacını karşılamak üzere bilgi toplamasının“* önü açılmış bulunmaktadır²⁶¹. Diğer taraftan vergi incelemelerinde bu araştırmaların öncelikle ele alınacağı da ifade edilmektedir. Buna göre, Vergi incelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin, Uluslararası bilgi değişimi amacıyla yapılacak incelemeler başlıklı 23/A maddesi, *“Uluslararası anlaşmalarda yer alan bilgi değişimine ilişkin hükümler çerçevesinde bilginin sağlanmasına yönelik gerçekleştirilecek araştırmalar öncelikli olarak ele alınır ve en kısa zamanda tamamlanır. Bu süre, bilgi talebinin Başkanlığa ulaştırıldığı tarihten itibaren iki ayı geçemez”* şeklinde ifade edilmiştir.

²⁶⁰ **Module 4 On Industry Wide Exchanges Of Information**, s. 2. paragraph 1-2. <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36648040.pdf>

²⁶¹ Funda Başaran Yavaşlar, *“Türk Vergi Hukuku'nda Uluslararası Bilgi Değişimine İzin Veren Hukuki Kaynakların Tespiti Ve Değerlendirilmesi”*, *Vergi Dünyası Dergisi*, S.401, Ocak 2015.

2. 4. Mükellef ve Sektör Hakkında Elde Edilen Bilgiler

Vergi Denetim Kurulunun diğer bir veri kaynağını, mükellef ve sektör hakkında elde edilen bilgiler oluşturmaktadır. Bugün OECD olmak üzere birçok uluslararası kurum, Gelir İdaresi tarafından toplanan bilgilerden hareketle, ekonomik ve mali analizler yapmanın mümkün olup olmadığı hususu üzerinde durmaktadır²⁶². Kanaatimizce bunun mümkün olduğunu ifade edebiliriz. Çünkü vergi daireleri bütün ülkelerde, hali hazırda gerek mükellef gerekse sektör ve bu bağlamda ülke ekonomileri hakkında en doğru ve sağlıklı veri toplayabilen kamu kurumu durumundadır²⁶³. Bu bağlamda ülkemizde de Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından, Sektör Bilgi Sistemi olarak isimlendirilen bir proje geliştirilmiştir.

Sektör Bilgi Sistemi, her bir mükellef ya da sektörler arası ve sektör içi ilişkilere dair çok değişkenli senaryoları geliştirmek ve sunmak üzere geliştirilen bir sistemdir. Bu sistem, veri tabanında yer alan bilgilerin matematiksel ve istatistiksel yöntemler ile işlenerek ortaya konulan işletme büyüklüklerinin, yerleşim (NUTS) ve faaliyet (NACE) kapsamında analiz edilmesine imkân sağlayan bir model olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu model ile kayıtlı ticari faaliyetlerin ayrıntılı bir şekilde tahlil edilmesi, kayıt dışı ekonomiyle mücadelede ve vergi uyumunu artırmada izlenecek yol haritalarının çizilmesi ile iktisadi ve mali bünyenin genel yapısının tespit edilmesi hedeflenmektedir. Bu kapsamda, sektör bilgi sistemi vasıtasıyla sektörel ve/veya mükellef bazlı vergisel uyumsuzlukları tespit etmek, gönüllü uyumu artırmak ve kayıt dışılıkla mücadeleye *veri* sağlamak birincil amaçlardır. Mali ve ekonomik analizler yapmak, bu analizlere ilişkin sonuçlar çıkarmak ve diğer birim ve kurumlara bilgi sağlamak ise bu sistemin ikincil amacı olarak kabul edilmektedir²⁶⁴.

²⁶² Doğan, Elektronik Vergisel Uygulamalar, s.543.

²⁶³ Doğan, Elektronik Vergisel Uygulamalar, s.543.

²⁶⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı 2014 faaliyet raporu, s. 106-107, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014_Faaliyet_Raporu.pdf

Bu model sayesinde VDK, en çok vergi ödeyen firmaları, sektörleri ve bölgeleri öğrenebilmekte, sermayelerin güçlü olup olmadığı, hangi sektörün sermaye yapısının daha sağlam olduğu, sermayenin hangi bölgelerde yoğunlaştığı, satışların dağılımı, sektörlerin banka kredisi gibi borçluluk analizleri, finansman durumları gibi birçok analizi elde etmektedir. Bu modelin dünya uygulamalarından farklı ve en çarpıcı yönünü ise Ba-Bs (mükelleflerin aylık mal alım-satım verileri) verileri kullanılarak sektörler ve bölgeler arası ileri ve geri yönlü derinlikli analizler yapabilmektedir. Üstelik bu model bu değerlendirmeleri aylık olarak raporlayabilme özelliğine sahip olduğu için her türlü değişimde, hızlı bir şekilde güncel olarak elde edilebilmektedir²⁶⁵.

2.5. Kamuya Açık Kaynaklardan Elde Edilen Bilgiler

İdarenin bir diğer veri kaynağını kamuya açık kaynaklardan elde edilen bilgiler oluşturmaktadır. Konumuz ile bağlantılı, büyük ölçekli mükellefler grubu ile ilgili karşımıza çıkan en önemli düzenleme Sermaye Şirketlerinin Açacakları İnternet Sitelerine Dair Yönetmelik²⁶⁶ 'tir. Yönetmeliğin amacı, Türk Ticaret Kanununun 1524'üncü maddesinin birinci fıkrası uyarınca internet sitesi açılmasına ve bu sitenin belirli bir bölümünün şirketçe kanunen yapılması gereken ilanların yayımlanması için özgülenmesine ve bilgi toplumu hizmetlerine ayrılmasına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.

Bu yükümlülük yalnızca büyük şirketlere getirilmiş olup küçük ve orta ölçekli işletmelerin bu kapsam dışında tutulmuştur. Bu düzenleme özellikle, Bakanlar Kurulu tarafından denetime tabi sermaye şirketlere getirilen bir yükümlülüktür. Kriterler her yıl Bakanlar Kurulu kararı ile belirlenmekte ve en son, 2016/8549 sayılı 16 Şubat 2016 tarihli Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Kararın yürürlüğe konulması ile bu kriterler güncellenmiş bulunmaktadır. Buna göre, aktif toplamı 40 milyon ve üstü Türk Lirası, yıllık net satış hasılatı 80 milyon ve üstü Türk Lirası,

²⁶⁵ Doğan, Elektronik Vergisel Uygulamalar, s.545-547 ve 543.

²⁶⁶ RG. t.31.05.2013, S.28663.

çalışan sayısı 200 ve üstü şartlarından en az ikisini art arda iki hesap döneminde aşan şirketler (2014 ve 2015 hesap dönemlerinde) 01.2016 tarihi itibarıyla bağımsız denetime tabi olacakları belirlenmiştir.

Yayınlanması gereken bilgiler, şirketin MERSİS numarası, ticaret unvanı, merkezi, taahhüt edilen ve ödenen sermaye miktarı ile anonim şirketlerde yönetim kurulu başkan ve üyelerinin, limited şirketlerde müdürlerin, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yöneticilerin ad ve soyadları, bir tüzel kişinin; anonim şirketlerde yönetim kuruluna üye olarak limited şirketlerde müdür olarak seçilmesi durumunda; tüzel kişiyle birlikte, tüzel kişi adına tüzel kişi tarafından belirlenen gerçek kişinin de tescil ve ilan olduğuna ilişkin açıklama, seçilen tüzel kişinin MERSİS numarası, ticaret unvanı, merkezi ve tüzel kişi ile birlikte tescil edilen gerçek kişinin adı ve soyadı, seçilen denetçinin adı-soyadı ve ünvanı olarak sıralanmıştır²⁶⁷. İnternet sitesinde yayımlanan içerik, ilgili mevzuatta daha uzun bir süre öngörülmedikçe internet sitesindeki yayımının son bulunduğu tarihten itibaren beş yıl süre ile elektronik olarak arşivlenir. İçeriğin MERSİS ve/veya diğer veri tabanlarına bir MTHS (Merkezi Veri Tabanı Hizmet Sağlayıcısı) aracılığıyla aktarılması Bakanlık tarafından zorunlu kılınmışsa bu içerik Bakanlık tarafından belirlenen format ve standartlara uygun olarak ilgili veri tabanına aktarılabilir. Bu sayede idare, incelemeye alınacak mükelleflerin tespitinde gerekli olan veriye de ulaşmış olmaktadır.

Yayımlanan içeriklerde değişiklik olması halinde bu içeriklerin yeni hali, değişikliğin meydana geldiği tarihte internet sitesinde güncellenmek zorundadır. Yukarıda yer verilen bilgiler, yayınlanması zorunlu bilgilerin yalnızca bir kısmını oluşturmakta olup her bir bilginin kendine özgü en geç yayınlanma tarihi bulunmaktadır. Bu açıdan inceleme dönemi ile incelemenin yürütüldüğü dönem arasında vergi müfettişleri tarafından ihtiyaç duyulan bilgilerde internet sitesi içeriği üzerinden farklılık olabileceği hususu göz ardı edilmeyerek, dikkat edilmelidir. Bunun için internette arşivlemeye yönelik bulunan bazı siteler²⁶⁸ web sitelerinin belirli bir tarihteki görünümünü arşivlediğinden buradan hareketle, altı

²⁶⁷ VDK Vergi İnceleme Rehberi, **Yayımlanmamış**, Nisan 2015, s.5.

²⁶⁸ Örneğin, <http://web.archive.org/> gibi.

ay gibi uzun bir süre için inceleme dönemine ilişkin bir arşiv görüntüsü elde etmek ve mükellef kurumun ilgili tarihteki web sitesi bilgisine erişmek de mümkündür²⁶⁹. Yukarıda da belirttiğimiz üzere, bu yükümlülük her ne kadar özellikle büyük ölçekli mükelleflere getirilmişse de incelenen mükellefin denetime tabi şirketler arasında yer almaması o şirketin internet sitesinin olmayacağı veya internette mükellefe dair herhangi bir bilginin olmayacağı anlamı da taşımamaktadır. Bu bağlamda mükelleflerin internet siteleri, çoğunlukla müşteri kitlesine hitap ettiğinden mükelleflerin güncel iletişim bilgilerine, şubelerine, referans verilmesi durumunda müşteri portföyüne, gerçekleştirmiş olduğu projelere, sunmuş olduğu hizmet ile üretmiş veya ticaretini yapmakta olduğu malların ayrıntılı niteliklerine ilişkin bilgilerde taşımaktadır. O halde ister zorunluktan kaynaklansın isterse ihtiyari olsun, genel olarak mükelleflerin açmış oldukları tüm internet sitelerinin mükellef hakkında bilgi edinilmesinde önemli bir referans olarak ortaya çıktığını söyleyebiliriz²⁷⁰.

İdarenin kamuya açık kaynaklardan elde ettiği bir diğer veri kaynağı ise Sermaye Piyasası Kuruludur. Vergi idaresinin özellikle büyük ölçekli mükellefler bakımından gerekli bilgilere buradan ulaşması mümkündür. Çünkü kurulun görev ve yetkileri arasında, kamunun zamanında, yeterli ve doğru olarak aydınlatılmasını sağlamak amacıyla genel ve özel nitelikte kararlar almak; kanun kapsamına giren kurum ve ortaklıkların bağımsız denetim, derecelendirme, değerlendirme ve bilgi sistemleri denetimi faaliyetine ilişkin şartları ve çalışma esaslarını belirlemek ve bu şartları taşıyanları listeler halinde ilan etmek; finansal istikrar ve ulusal veya uluslararası mevzuatın gereklerinin sağlanması amacıyla diğer finansal düzenleyici ve denetleyici kurumlarla her türlü iş birliğini yapmak ve bilgi alışverişinde bulunmak; sermaye piyasalarında düzenleme ve denetimle yetkili muadili yabancı kurumlar ile sermaye piyasalarıyla ilgili olarak karşılıklılık ve mesleki sırrın korunması ilkeleri çerçevesinde karşılıklı bilgi alışverişinde bulunulmasına ve belge taleplerinin karşılanmasına, yabancı ülkelerdeki sermaye piyasalarında faaliyet gösteren kuruluşların Türkiye'deki merkez, şube veya ortaklıkları ile yazılı bir sözleşme çerçevesinde dışarıdan hizmet aldıkları kurumlarda denetim yapılmasına ve gerekli idari tedbirlerin alınmasına, bu kapsamda yürütülecek

²⁶⁹ VDK Vergi İnceleme Rehberi, **Yayınlanmamış**, Nisan 2015, s.6.

²⁷⁰ VDK Vergi İnceleme Rehberi, **Yayınlanmamış**, Nisan 2015, s.6-7.

faaliyetlere ilişkin masrafların paylaşımına yönelik ikili veya çok taraflı mutabakat zabıtları imzalamak ve sermaye piyasalarıyla ilgili her türlü iş birliğini yapmak şeklinde belirtilmiştir²⁷¹.

Sermaye Piyasasından sonra ele alınması gereken bir diğer veri kaynağı Kamuyu Aydınlatma Platformudur. Sermaye piyasası ve Borsa mevzuatı uyarınca kamuya açıklanması gerekli bildirimlerin elektronik imzalı olarak iletildiği ve kamuya duyurulduğu elektronik bir sistem olan Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP), Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve Borsa İstanbul tarafından ortaklaşa gerçekleştirilmiş olup, sistemin işletimi Merkezi Kayıt Kuruluşu tarafından yürütülmektedir²⁷². Bu platformla birlikte, bilgilerin elektronik imza ile gönderilmesi suretiyle verilerin güvenilirliği; yapılan açıklamaların bekletilmeksizin, sisteme gönderildiği anda kamuya açıklanması suretiyle kullanıcılar eş zamanlı, güvenli ve hızlı bir şekilde bilgiye ulaşmaktadırlar. Kullanıcılar bilgiye daha hızlı ulaşmalarının yanı sıra, finansal tablo kalemlerinin karşılaştırılması imkanına da sahiptirler. Bunun dışında, her bir şirket bazında, ilgili şirket hakkında yatırımcılar için önem taşıyan genel bilgileri içeren “Şirket Genel Bilgi Formu” ile kullanıcılar ilgili şirket hakkındaki güncel bilgilere erişebilmektedirler. KAP Türkiye’nin ilk resmi elektronik imza projesidir. Uygulama yaygınlığı açısından, Borsa İstanbul’da işlem gören tüm şirketler, borsa yatırım fonları, tüm aracı kurumlar ve SPK listesine kayıtlı tüm bağımsız denetim şirketleri olmak üzere coğrafi olarak tüm Türkiye’ye yayılmış 600’ü aşkın şirketi, 480’i aşkın yatırım fonunu ve 2500’ü aşkın kullanıcıyı kapsamaktadır²⁷³.

İdarenin kamuya açık kaynaklardan elde ettiği bir diğer veri kaynağı olarak karşımıza, Rekabet Kanunu’nu uygulamakla görevli olan Rekabet Kurumu çıkmaktadır. Kurumda özellikle, çimento, enerji, motorlu taşıtlar, ilaç, doğalgaz, hızlı tüketim ürünleri, gıda, sinema hizmetleri, eğitim, bankacılık, akaryakıt sektörlerine ilişkin çalışmalar yürütülmekte ve bu sektörlerle ait raporlar

²⁷¹ Sermaye Piyasası Kurulu, “Kurulun Görev, Yetki, ve Sorumlulukları”, <http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&showmenu=yes&menuid=0&pid=0&subid=1&submenuheader=0>

²⁷² Kamuyu Aydınlatma Platformu, Borsa İstanbul, <http://www.borsaistanbul.com/sirketler/kamuyu-aydinlatma-platfomu>

²⁷³ Kamuyu Aydınlatma Platformu, Borsa İstanbul, <http://www.borsaistanbul.com/sirketler/kamuyu-aydinlatma-platfomu>

hazırlanmaktadır. Bunun dışında hazırlanmış olan faaliyet raporları da gerekli verilere ulaşmada bir kaynak teşkil etmektedir.

Bunun dışında, 2005 yılından itibaren düzenli olarak mükelleflere ait bütün banka verileri, Merkez Bankası aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına sunulmaktadır. Bu sayede Gelir İdaresi, mükelleflerin tüm hesap hareketlerini en ince ayrıntısına kadar takip edebilmekte ve yine bu sayede tüm mükelleflerin yapmış olduğu işlemler, malvarlığı, para akışı vs. bilgiler hakkında da veri elde edebilmektedir. Mükellefe ait ve Gelir İdaresi Başkanlığında bulunan bu bilgiler akabinde, Vergi Denetim Kurulunda işlenerek, risk analiz modelinde kullanılmaktadır²⁷⁴.

Vergi idaresinin bir diğer veri kaynağı da Türkiye İstatistik Kurumudur. 5429 sayılı Türkiye İstatistik Kanunu çerçevesinde, TÜİK'in amacı resmî istatistiklerin üretimine ve organizasyonuna ilişkin temel ilkeleri ve standartları belirlemek; ülkenin ihtiyaç duyduğu alanlarda veri ve bilgilerin derlenmesini, değerlendirilmesini, gerekli istatistiklerin üretilmesini, yayımlanmasını, dağıtımını ve Resmî İstatistik Programında istatistik sürecine dâhil kurum ve kuruluşlar arasında koordinasyonu sağlamak olduğu belirtilmiştir. Başka bir ifade ile TÜİK ekonomi politikasıyla doğrudan ilişkili ve herhangi bir ekonomi politikasını yürütmekten sorumlu değildir. Ancak, ekonomi politikasını oluşturan ve yürüten kurumlara –bunun içerisinde Maliye Bakanlığı ve dolayısıyla Vergi Denetim Kuruluda dahil olmak üzere- gerekli verileri üretmektedir²⁷⁵.

Ayrıca Kurul, Sosyal Güvenlik Kurulu, Tapu Dairesi ve Merkezi Kayıt Kuruluşundan da gerekli bilgileri temin edebilmektedir.

2.6. Önceden Yapılan Vergi İnceleme Sonuçları

Gerek Vergi Denetim Kurulu kurulmadan gerekse kurulduktan sonra yürütülen tüm inceleme raporları, VDK için çok önemli bir veri tabanı

²⁷⁴ Eren Yeşilyurt, Vergi İncelemesi, Mükellef Hakları ve Vergi Yargısındaki Son Gelişmeler Paneli, **Vergi İncelemesi ve İncelenecek Mükelleflerin/Konuların Seçimi** <https://www.youtube.com/watch?v=fiLfzTAPWyY> (Erişim Tarihi: 10.05.2016).

²⁷⁵ İsmail Can, Yunus Şengöz, Fazıl Aydın, **Vergi Vergilendirme ve Vergi Denetimi**, Türmob Yayınları, Şubat 2014, s. 81.

oluşturmaktadır. Bugüne kadar yazılan tüm inceleme raporları, tek tek okunarak tenkit edilen konular tespit edilip, sektörler itibari ile sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır. Bu yöntem hem bir veri tabanı oluşturulmasına hem de buradan hareketle incelenecek mükelleflerin tespit edilmesine olanak sağlamaktadır. Ayrıca bu sayede tüm gruplarda yazılan raporlar tek tek ele alınıp incelendiğinden, diğer gruplardaki müfettişlerin neredeyse tamamı da raporların yazılışı ve içeriği hakkında hızlı bir şekilde haberdar olmakta ve bu sayede bilgi edinebilmektedirler²⁷⁶. Bu durum bilgi akışını sağlamanın yanı sıra, hatalı ele alınan ve sürekli aynı yönde verilen raporların tekrarlanmaması açısından da önem arz etmektedir.

3. Mevcut Sistemin, Büyük Ölçekli Sermaye Şirketlerinin İncelenmesinde Etkinliğin Sağlanması Bakımından Değerlendirilmesi ve Öneriler

➤ Re'sen araştırma ilkesinin geçerli olduğu -ve Medeni Usul Sisteminin aksine- Türk Vergi Hukukunda idare, delilleri tespit ederek ortaya koymak zorundadır. Yapmış olduğu işlemin hukuki dayanağını ortaya koymak zorunda olan idare, diğer taraftan bunları, elektronik beyannameler başta olmak üzere, kendisine ulaşan tüm bilgi ve belgeleri otomatik bilgi işlem süreçleriyle, elektronik ortama aktarma, kaydetme, saklama, işleme ve bunların değerlendirmelerini yaparak, kullanılmasını sağladığı, risk yönetim sistemi olarak adlandırılan sistem üzerinden hareket etmektedir²⁷⁷. Vergi idaresi bu sistem sayesinde artık vergilendirmeye ilişkin tüm süreci elektronik ortama aktarmakta, saklamakta ve sistemin bir parçası olan incelemeye alınacak mükellefin tespiti için nesnellikten uzaklaşıp, objektif hale getiren ve bunun için kriterleri değerlendiren risk analiz sisteminde kullanılmaktadır. Bu bağlamda ele alınması gereken ilk şey, bilgiye ihtiyaç duyan idarenin, büyük ölçekli şirketler bakımından etkin ve hızlı bilgiye nasıl ulaşacağı hususudur.

Büyük ölçekli şirketler bakımından idarenin -yukarıda bahsettiklerimiz dışında- bilgi edinebileceği bir diğer veri kaynağı olarak, şirket bilgilerini içeren veri bankalarının oluşturulması kabul edilebilir. Bazı bilgilere, kamuya açık

²⁷⁶Yeşilyurt, Vergi İncelemesi ve İncelenecek Mükelleflerin/Konuların Seçimi.

²⁷⁷ Başaran Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü Hukuk Devleti Bakış Açısıyla, s.223-225.

kaynaklardan ulaşılabileceği hususuna yukarıda yer verilmişse de buradan elde edilen bilgiler tam manasıyla yeterli değildir. Çünkü şirketler hakkında her bilginin mahremiyet gereği kamuyla paylaşılması mümkün değildir. Burada yer alan bilgiler hem tüm şirketleri hem de tüm bilgileri kapsamamakta; diğer taraftan gerek yıllar itibari ile gerekse tüm şirketler arasında, istenilen kriterler çerçevesinde karşılaştırma yapabilme imkânı da bulunmamaktadır. Başka bir ifade ile tüm şirketler halka açık şirket olmadığı gibi tüm şirketler büyük ölçekli şirket de değildir. Aynı şekilde idare tarafından kullanılan sektör bilgi sistemi de ağırlıklı olarak sektörel çerçevede şirketler hakkında bilgi sağladığından, bu kaynaktan elde edilen bilgiler de yeterli olmamaktadır.

Bu nedenle uluslararası alanda kabul görmüş ve özellikle transfer fiyatlandırması uygulamalarında yararlanılan bazı veri tabanlarını örnek olarak, hem ulusal düzeyde hem de uluslararası düzeyde şirket bilgilerini içeren bir veri bankası oluşturulabilir. şöyle ki, uluslararası alanda veri bankaları arasında en yaygın olarak kullanılan, Amadeus (Analyze Major Databases from European Sources) veri tabanı, Avrupa'daki yaklaşık 21 milyon şirket hakkında kapsamlı bilgi içermektedir. Hem zel hem de kamu şirketlerinde karşılaştırılabilir finansal bilgi içeren bu veri tabanı sayesinde, bireysel şirketleri araştırmak, belirli profillere sahip şirketleri aramak ve analiz yapmak imkânı elde edilmektedir. Amadeus veri tabanından, ülkeler arası karşılaştırma yapabilecek şekilde finansal verilere, şirketin yöneticilerine ait bilgilere, şirketlerin rapor ve hesap görüntülerine, borsa şirketlerinin hisse fiyatlarına, pazar araştırması, şirket ve iş dünyası ile ilgili yani sektörle ilgili haberler gibi bilgiler de edinilmektedir. Bu sayede şirket bilgilerine hızlı ve daha kolay bir erişim mümkün olmaktadır. Yüzlerce kriter ile arama yapılabilir ve bunların sonucu, birden çok yıla yaygın olarak karşılaştırmaları bir şekilde temin edinebilir. Bunun dışında şirket hakkında tamamlayıcı bilgiler, şirketlerin finansal güçleri, şirketlerin coğrafi olarak nerelere dağıldığı, aynı yöneticilere ait diğer şirketleri, çapraz kontroller şeklinde de elde etmek mmkndr²⁷⁸. Sadece bu veri tabanı değil, hakkında veriye ulaşmanın olduğu güç olduğu, halka açık olmayan şirketlere ait verilerden oluşan *Orbis* veri tabanı

²⁷⁸ Tüm bu bilgiler Bureau Van Dijk şirketinin internet sitesinden alınmıştır.
<https://www.bvdinfo.com/en-us/our-products/company-information/international-products/amadeus>

veya sadece sigorta şirketleri için finansal tablolar, derecelendirmeler ve finansal oranları içeren *Isis* veri tabanı gibi kaynaklarda dikkate alınabilir²⁷⁹. Özel girişim tarafından oluşturulan bu veri bankalarından firmalar, danışmanlık şirketleri veya özel hukuk kişileri belirli bir ücret karşılığı yararlanabilmektedir.

Konuyu ülkemiz bakımından değerlendirdiğimizde şunları söylemek mümkündür. Sistemimizde şirketleri kapsayan ve onların bilgilerini içeren ulusal düzeyde bir veri bankası bulunmamaktadır. Ancak idare isterse böyle bir düzenleme yapabilir. Şöyle ki, “Elektronik Ortamda Kayıtlar ve Elektronik Cihazla Belge Düzenleme” başlıklı VUK’un mükerrer 242. maddesi gereği, Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dahil olmak üzere her türlü iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya Maliye Bakanlığının gözetimi ve denetimine tabi olan bir özel hukuk tüzel kişiliğine haiz bir şirkete aktarma zorunluluğu getirmeye yetkili kılınmıştır. Bu düzenleme, her bilginin değil, elektronik ortamda yer alan bilgilerin özel bir şirkete aktarılabilceğini ifade etse de, yetkinin bu şekilde kullanılması işte yukarıda açıklamaya çalıştığımız şirketlere özgü bir veri tabanının oluşmasına da imkân sağlayacaktır.

Konuyu uluslararası düzeyde ele aldığımızda ise ülkemizde uluslararası bir veri bankası bulunmadığı gibi idarenin, uluslararası alanda bilgi sağlayan veri bankalarından bilgi edinebileceği hususunda yasal bir düzenleme de bulunmadığını söylemek mümkündür. Ancak idarenin, bu şekilde bilgi elde etmesine ve bu bilgiyi kullanmasına ilişkin herhangi bir yasaklamada bulunmamaktadır. Konu, büyük ölçekli mükellefler ve onları inceleyen birimlerden biri olan Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı olunca ayrı bir önem arz etmektedir. Çünkü uygulamada transfer fiyatlandırması çerçevesinde yapılan incelemelerde idarenin, emsal tespit ederken oldukça güçlük çektiği daha önce ifade edilmiştir. Bunun yanı sıra, hukuka uygun bir vergilendirme yapmaya çalışan ve re’sen araştırma ilkesi çerçevesinde delilleri ortaya koymak zorunda olan

²⁷⁹ Adnan Ertürk, Muhittin Esen, **Transfer Fiyatlandırmasında Denetim Yöntemleri, Özellikle Bir Bilgi Bankası Sistemini Gerçekleştirme Olasılığı**, Uluslararası Tartışma Ortamında Transfer Fiyatlandırması Sempozyumu Bildiri Kitabı, 6 Mart 2012, Marmara Üniversitesi Yayınevi, s.284-285. Bunların dışında benzeri veri kaynakları, Bankscope, Oriana, Osiris, Standart&Poor’s Compustat, Worldscope Disclosure Database, EdgartStat gösterilebilir.

idare, uygulamada doğru bir tarhiyat yapabilmek için ihtiyaç duyduğu bilgiye, yukarıda bahsettiğimiz şirket bilgilerini içeren AMEDEUS veri bankasından elde etmiş; ancak buna karşılık yapılan tarhiyat aşağıdaki gerekçelerle vergi mahkemesi tarafından iptal edilmiştir²⁸⁰. İlgili Vergi Mahkemesine göre, “...AMEDEUS verisinde emsal alınan 14 firmanın davacı şirket ile faaliyet alanının tam olarak örtüşüp örtüşmediği de inceleme elemanı tarafından saptanmamıştır. Nitekim davacı emsal alınan firmaların bazılarının kamyon ve ağır vasıta ticareti ve ikinci el araç alım satımı ve finansman hizmeti verdiğini iddia etmiş ve buna ilişkin internetten indirdiği Fransızca bilgileri Türkçeye çevirerek dosyaya sunmuş ve bu iddiasını ispat etmiştir. Kaldı ki davacının Türkiye'de faaliyette bulunan 12 araç firması arasında en fazla kar marjı beyan ettiği de dosyadaki bilgi ve belgelerden anlaşılmaktadır. Bu durumda; emsal kıyaslaması yapılırken Türkiye içerisinde faaliyette bulunan firmaların emsal alınması ve davacının emsalleriyle mukayese edilmesi gerekirken, Türkiye dışında hazırlanan AMEDEUS isimli veri tabanındaki bilgiler kıstas alınmak suretiyle inceleme yapılması Vergi Usul Kanununun 134. maddesine uygun olmadığından, söz konusu incelemeye istinaden örtülü kazanç dağıtımı yapıldığından bahisle yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık görülmemiştir. Buna karşılık, *karşı oy yazısında* “...İnceleme elemanı tarafından AMEDUS Veri Bankasından elde edilen verilerin emsal araştırmasında veri olarak kullanılması konusunda ise; davacı tarafından hazırlanan raporda da bu verilerin kullanılmış olması ve otomotiv piyasasında üretici ve satıcı ana firmaların uluslararası kuruluş olması ve fiyat ve satış politikalarının yerel unsurların tesiri dikkate alınarak belirleniyor olsa da asıl olarak uluslararası satış politikaları doğrultusunda belirleniyor olması nedeniyle, emsal araştırması yapılırken AMEDUS verilerinin kullanılmasında da herhangi bir hukuka aykırılık bulunmamaktadır. Uyuşmazlıkta, AMEDUS verileri kullanılarak varılan sonuç uyarınca davacı şirketin ilişkili şirketteki ticari ilişkilerinde örtülü kazanç dağıtımında bulunduğundan dava konusu tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmamaktadır” denilmektedir.

Tüm bu bilgiler çerçevesinde kısa bir değerlendirme yapacak olursak; konu uluslararası bağlantı içerisinde yer alan büyük şirketler olunca geleneksel bilgi

²⁸⁰ İstanbul 11. Vergi Mahkemesi, E. 2009/3169 K: 2010/2091, <http://www.izmirymmomo.org.tr/usercontent/images/BultenTemmuzAgustos97-2010.pdf> s.69 vd.

edinme yöntemleri ya da buradan hareketle idarenin hukuka uygun bir vergilendirme yapma gücü artık yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle idare, yukarıdaki verilerle birlikte hem ulusal bir veri tabanı kurmalı veya bunun kurulmasına izin vermeli ayrıca uluslararası veri tabanlarında yer alan ve dünya çapında kullanılan bu veri tabanlarından da yararlanabilmelidir. Çünkü ispat külfeti kendisine ait olan idarenin, riskli olan mükellefi, yani normalden sapan işlemleri tespit ederken hem bunun hem de normalin ne olduğunun açık ve tarafsız bir şekilde ortaya koyması gerekecektir. Sonuç olarak ulusal bir veri tabanının oluşturulması, bahsi geçen grup başkanlıkları tarafından hem klasik manada gerçekleşen incelemelerde kullanılması hem de transfer fiyatlandırması çerçevesinde gerçekleşen incelemelerde kullanılması daha doğru bir yaklaşım olacaktır.

➤ Gerçek matraha ulaşarak, hızlı bir tahsilatı gerçekleştirmek zorunda olan idare, bilgilerin çoğunu özünde mükelleflerin kendisinden temin etmektedir. Diğer kaynaklardan elde edilen bilgiler ise yine mükellefler tarafından bu kaynaklara aktarılan bilgilerden oluşmaktadır. Bu bilgiler, ağırlıklı olarak elektronik ortamda gerçekleşmekte ve ileride ele alacağımız üzere risk analiz sisteminde kullanılmaktadır. Acaba istenilen veya elde edinilen bu bilgiler -en başında beyannamede yer alan bilgiler- risk analizinde kullanılmak ve riskli mükellefleri tespit etmekte yeterli, daha doğrusu bu sisteme uygun olan bilgiler midir?

Buna göre; istenilen bilgilerin, risk analiz sisteminde kullanılabilmesi için ilk olarak bu bilgilerin, sistemin yapısına uygun olması gerekir. Bu çerçevede beyannamelerde yer alan bilgilere bakıldığında, tüm bilgilerin risk analiz sisteminde kullanılmadığı, burada yer alan bilgilerin sistemin ihtiyaç duyduğu bilgileri içermediği görülmektedir²⁸¹. Çünkü beyannamede yer alan bilgiler risk analizinde ve bunun üzerinden incelenecek olan mükellefin seçiminde değil; daha çok Gelir İdaresinin gerçekleştireceği tahsilatlara ilişkin bilgilerdir. Örneğin, sistemin yapısı uygun olmadığı için şu an mükelleflerin ne kadar amortisman ayırdığı, beyannameler üzerinden bilinmemektedir²⁸². İlk olarak yapılması gereken, mükelleflerden elde edilecek olan bilgilerin, incelenecek olan mükellefin

²⁸¹ Kürşat Ataç, Tüsiad Vergi Denetimi Çalıştay Raporu, **Yayınlanmamış**, 9. Haziran 2014.

²⁸² Kürşat Ataç, Tüsiad Vergi Denetimi Çalıştay Raporu, **Yayınlanmamış**, 9. Haziran 2014.

seçiminde kullanılacak olan risk analiz sistemi için de elverişli hale getirilmesi gerektiğidir.

➤ Sahip olduğu tüm verileri elektronik ortamda tutan vergi idaresinin en önemli veri kaynağını Gelir İdaresi Başkanlığından alınan veriler oluşturmaktadır. Özellikle E-beyanname ve Bildirimler, Mükelleflere ilişkin Tarh ve Ödeme Bilgileri, Sektörel Olarak İstenilen Bilgiler, B-Trans Bilgileri ile Tapu ve Taşınmaz Bilgileri, Diğer Kurumlardan alınan veriler önem arz etmekte ve bu veriler üzerinden VDK-MERAM'da oluşturulan senaryolar (İstisna ve Muafiyetlere İlişkin Analizler, Satışlara İlişkin Analizler, Transfer Fiyatlandırması Analizleri, KDV-ÖTV Analizleri, Sahte Belge Organize Faaliyet Analizleri vb) yönünden inceleme riski taşıyan mükelleflerin tespiti yapılmaktadır²⁸³. Bu çerçevede oluşturulan Risk Analiz Programı Mali İstihbarat Modülü ile ihbarlar, görüş, öneri raporları, incelemenin genişletilmesi talepleri, araştırma geliştirme raporları, projeler, eylem planları, diğer kamu kurumlardan gelen her türlü yazı ve yürütülen medya takip çalışmaları, mükellefler ile ilişkilendirilmektedir. Bu bilgiler VDK-MERAM üzerinden inceleme için seçilen mükelleflerin değerlendirilmesinde veri olarak kullanılmaktadır. Kamuyu Aydınlatma Platformu, Rekabet Kurumu, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu vb. kurum ve kuruluşlarca üretilen bilgiler internet üzerinden takip edilerek, vergilendirmeye ilişkin görülenler VDK-MERAM üzerinden raporlanmaktadır²⁸⁴. Tüm bu bilgiler doğrultusunda anlaşılmaktadır ki, idare denetimde, dijitalleşmenin nimetlerinden faydalanmakta ve tüm bilgileri elektronik ortamda tutmaktadır.

Bilgilerin elektronik ortama aktarılmasının en temel nedeni; idarenin, bilgiyi zamanında ve hızlı bir şekilde elde edebilmesi oluşturmaktadır. Bu sayede, mükellef ile bağlantı olmaksızın hem hızlı bir şekilde bu bilgiye ulaşacak, hem de değişikliğe uğrayan bilgiler mükellefler bakımından güncelleneceği için idare, doğru bilgiye de hızla ulaşmış olacaktır. Elbette ki tek amaç veri ambarını daha fonksiyonel hale getirmek değildir. Bunun dışında idare, bu sayede ileride elektronik denetime de geçiş sağlayabilmeyi hedeflemektedir. Bunun sinyaline,

²⁸³ <http://www2.tbmm.gov.tr/d26/7/7-5438sgc.pdf>

²⁸⁴ Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu, 2015, s. 30, http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2F1%2FDocuments%2FDosya%2FFaaliyetRaporu_2015.pdf

daha 2004- 2005 yıllarında, Gelir İdaresi tarafından yapılan açıklamalarda yer verilmiştir. Buna göre, artık kağıt döneminin kalktığı, bütün işlemlerin elektronik ortamda gerçekleşeceği, veri ambarındaki bilginin artacağı ve büyük mükelleflerden başlanarak, aşağıya doğru her bir grup mükellef için çok daha hızlı risk analizleri yapılacağı ve bunun sonucunda riskli görülen mükellefleri ise elektronik ortamda hemen denetime alınacağı ifade edilmiştir²⁸⁵. Sisteme bakıldığında neredeyse tüm bilgilerin elektronik ortamda yer almaya çalıştığı açıktır. Bilgi işlem teknolojileri, şirketlerin sadece ekonomi faaliyetlerini geliştirdiği bir alan olarak değil, şirketlerin tüm süreçlerini de elektroniklemiştir. Ancak elektronik ortamda yer alan bu bilgilerin, elektronik olarak denetimi şuan uygulanabilen ve yasal düzenlemeye sahip bir denetim türü değildir. İdare, mükellefin elektronik ortamda vermiş olduğu bilgileri kontrol etmekte ve bu buradan hareketle bilgileri, incelenecek mükellefin tespitinde kullanmaktadır. Ancak biz, elde edilen bu bilgilerin kapsamının, ileri de daha da genişleyeceği kanaatindeyiz. Bu bağlamda Alman Vergi Sistemine baktığımızda, yetkililer sadece Türk Vergi İdaresinde olduğu gibi elektronik olarak depolanan verilere erişmeye ve talep üzerine vergi mükelleflerini elektronik veya mikrofilm verileri okunabilir forma dönüştürmeye zorunlu kılan bu erişim hakkına sahip değildir; Alman Vergi idaresi aynı zamanda elektronik veriyi, elektronik olarak inceleme hakkına da sahiptir. *“Elektronik denetim” hükmü aynı zamanda mükelleflere elektronik olarak depoladığı ve elektronik inceleme için hazır bekletmesi gereken veri kapasitesini de genişletmiştir*²⁸⁶. Türk Vergi İdaresinin 1. Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği düzenlemesi gereğince, “Maliye Bakanlığı ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığı gerek görmesi halinde, bu Tebliğ’de belirlenen esaslar ile sınırlı olmak üzere, uygulamadan yararlananların bilgi işlem sistemlerini denetleme yetkisine sahiptir. Elektronik defter tutanlar bu denetimler sırasında, gerekli her türlü imkânı (uygun donanım ve yazılımlar, terminallere ulaşım izinleri ve uzman personel gibi) sağlamak zorundadır. *Bu kapsamdaki denetim yetkisi mahallinde kullanılabileceği gibi, bu süreçte uzaktan erişim yöntemlerinin kullanılması da*

²⁸⁵ Vergi Kaçağına Elektronik Takip, Hürriyet Gazetesi, 27 Kasım 2005, <http://www.hurriyet.com.tr/vergi-kacagina-elektronik-takip-3570294> (Erişim Tarihi: 10.05.2016).

²⁸⁶ Alexander VÖGELE, William BADER, German Electronic Audit Looms – Transfer Pricing, www.internationaltaxreview.com, March 2001, s.19.

istenilebilir". Ancak bu uzaktan erişim yöntemlerinin ne olacağı hususunda bilgi verilmemiştir. Bu çerçevede Alman Vergi Hukukuna baktığımızda, vergi idaresi yürürlükte olan elektronik denetim hakkını, 1999/93 Avrupa Birliği Elektronik İmza Direktifinde temellendirmiştir. Kurumlar vergi yasasında yapılan değişiklik ile Almanya vergi denetçileri vergi mükelleflerinin elektronik verilerine üç ayrı erişim hakkı elde etmektedir: Bunlardan ilki, vergi mükellefinin bilgisayar sistemlerine doğrudan, yerinde, salt okunur erişim yetkisidir. Bu hususta, vergi denetçileri sistemde halihazırda yüklü olan analiz yazılımını veya kendi analiz yazılımlarını kullanarak elektronik olarak depolanan veriyi araştırmak ve analiz etmek için vergi mükellefinin donanım ve yazılımını kullanma yetkisine de sahiptirler. İkinci olarak ise, aynı veriye doğrudan, yerinde olmayan erişim hakkıdır. Bu hususta, vergi denetçilerinin vergi mükelleflerinden elektronik ortamda depolanan veri bloklarını almaları gerekebilir ve denetçiler böylece analiz için kendi donanım ve yazılımlarını kullanabilirler. Son olarak ise destekli, yerinden erişim yetkisine de sahip olunan bu sistemde, vergi denetçileri vergi mükelleflerinin elektronik veriyi kendi şartları doğrultusunda tarama, sınıflandırma ve analiz etmesi de mümkündür. Farklı erişim hakları bireysel veya kümülatif olarak uygulayabilir. Vergi mükellefi vergi idaresine karşı, veri erişim hakları kapsamında yardım etmekle de yükümlüdür²⁸⁷.

➤ Vergi mükelleflerinin, vergi idaresi ve belli bir ölçüde kamuoyu önünde giderek daha şeffaf hale gelmesine karşın, mükellefler ister küçük ve orta ölçekli mükellefler olarak ulusal alanda faaliyet gösterebilir isterse büyük ölçekli mükellefler olarak uluslararası alanda faaliyet gösterebilir, hukuki korumaya belli ölçülerde sahiptirler. Bu nedenle üzerinde durulması gereken bir diğer konu, elektronik ortamda tutulan bu bilgilerin nasıl korunacağı, mükelleflerin güvenlik açısından hangi sorunlarla karşılaşacağı meselesidir. Hemen belirtmek gerekir ki, verilerin nasıl korunacağı ve yine bu verilerin kimlerle paylaşılacağı hususunda Vergi Usul Kanunu'nun vergi mahremiyetine ilişkin 5.²⁸⁸ ve 362.²⁸⁹ maddeleri haricinde

²⁸⁷ Vogele, Bader, s.22; Ransch, s. 55.

²⁸⁸ Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi mahremiyeti" kenar başlıklı 5. maddesi "Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanamazlar; 1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar; 2. (Değişik : 23/6/1982 - 2686/1 md.) Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve

herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.

Bir kişinin finansal işlemlerine yönelik tüm kayıtlar, kişinin kişisel yaşamını samimi ayrıntılarına kadar açık bir şekilde gözler önüne sermesine rağmen; idare gerek VUK 148 vd. ile gerekse sair yollarla elde ettiği bilgileri saklamakta, bilgiyi ister tek başına isterse istatistik çalışmalarda kullanmakta, bu zemini veri tabanları vasıtasıyla da başka alanlara kaydırabilmektedir. Bu tür bilgilerin toplanması, idareler arasında paylaşılması ve elektronik araçların kullanımı yoluyla veri tabanlarıyla birbirine bağlanması, dolayısıyla kişilerin mahremiyetine yönelik birçok endişeyi de gündeme getirmektedir. Anayasa'nın 20. maddesi ile koruma altına alınan ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 8. maddesinin de kapsadığı kişisel verilerin, Vergi Usul Kanunu'nun vergi mahremiyetine ilişkin 5. maddesi ile korunduğu ileri sürülmekte ise de, bu korumanın verileri, dolayısıyla mükellefleri dahi yeterince koruyamadığı kanaatindeyiz. Şöyle ki, vergi mahremiyeti, iki hususu bünyesinde barındırmaktadır. Mükellefler bakımından bir hak, vergi inceleme elemanları tarafından bir yasak niteliğine sahiptir. Uygulamaya bakıldığında büyük şirketlere ait bazı raporların basına sızdırıldığı görülmektedir. Böyle bir durumda ne yazık ki, Vergi Denetim Kuruluna değil, haberi yayımlayan gazeteye ceza kesilmektedir²⁹⁰. Bu durum ise bizlere, verilerin yeterince korunamadığını gözler önüne sermektedir.

Konuyu, yabancı vergi idareleri arasında bilgi değişim yöntemleri bakımından ele aldığımızda da aynı şeyi söylemek mümkündür. Vergi idarelerinin diğer idareler ile bilgi değişiminde bulunması durumunda dahi, vergi mahremiyeti ortadan kaldırılmakta ya da buna izin verilmektedir²⁹¹. Diğer taraftan, Vergi incelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin, "Uluslararası bilgi değişimi amacıyla yapılacak incelemeler" başlıklı 23/A maddesi ile bilgiler hızlı bir şekilde toparlanmakta ve mahremiyet ilkesi dikkate alınmaksızın yabancı

Danıştay'da görevli olanlar; 3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler; 4. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler. Bu yasak, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılışları dahi devam eder..."

²⁸⁹ Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi mahremiyetinin ihlali" kenar başlıklı 362. maddesi "Bu Kanunda yazılı vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır".

²⁹⁰ Doğrusöz, II. Ulusal Mükellef Hakları Kongresi, Toplantı Notları.

²⁹¹ Öner, s.294.

vergi dairesine verilmektedir²⁹². Anlaşıldığı üzere, düzenlemeler idarenin gerek ulusal düzeyde bilgi almasına, gerekse uluslararası paylaşımda bulunmak üzere bilgi toplamasına yönelikken, buna karşılık sistem içerisinde bilgileri koruyan dolayısıyla mükellefleri koruyan düzenlemeler eksik kalmıştır.

Bu bağlamda yabancı ülkelerin sistemine bakıldığında; mükelleflerin, vergi idaresi tarafından, bilgilerin yabancı bir vergi idaresi ile paylaşılması aşamasından önce bilgilendirildiği görülmektedir²⁹³. Bizim sistemimizde, mükelleflerin bilgilendirilmesine ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmadığı gibi bu eksiklik uygulama tarafından da kapatılmamaktadır. Aksine mükelleflere bildirim, bilgilerin yönetmeliğin 23/A maddesi gereği hızlı bir şekilde toplanarak, yabancı vergi dairesi ile paylaşımda bulunduktan sonra yapılmaktadır. Bu uygulama ile vergi idaresi mükelleflere, yapılan işlemin öncesinde kendilerini savunma imkânı sağlamamakta, aksine mükellefleri, işlemin yapılmasından sonra idari olan bu işleme dava açma ve ancak bu şekilde yürütmeyi durdurma yoluna sevk etmektedir.

Bu kapsamda Alman Vergi Hukuku'na baktığımızda, gerek Almanya'da gerekse Almanya dışında gerçekleşen eş zamanlı denetimlerin giderek artan bir şekilde önem kazanmasına rağmen, vergi mükelleflerine ilişkin bilginin mümkün olan en kapsamlı şekilde gizli tutulması, Alman vergi yasasının temel bir prensibi kabul edilmiştir. Bu prensip, Alman idareleri arasında ve diğer yabancı vergi idareleriyle karşılıklı olarak yapılan bilgi alışverişleri için de geçerlidir. Ancak pratikte, Alman vergi idareleri ile diğer yabancı vergi idareleri arasındaki bilgi alışverişi, kural olarak talebe bağlı gerçekleşmez. Sınır ötesi bilgi alışverişi aşağıdaki gerekçelere dayanır²⁹⁴: Alman Vergi Usul Kanunu'nun (Angabenordnung-AO) 117. Paragrafı uyarınca,

- İlk olarak, yardım karşılıklı olduğu takdirde, vergi konularında uluslararası yasal yardım sunmalarına izin verir;

²⁹² Öner, s.294.

²⁹³ Öner, s.241.

²⁹⁴ Ransch, s. 59.

- Diğer ülke bilgiyi gizli tutacağına ve bilginin yalnızca vergi amaçları için kullanılacağına garantisini vermelidir.
- Talebin yerine getirilmesi Almanya Federal Cumhuriyeti'nin egemenliğini, güvenliğini, kamu düzenini veya diğer önemli menfaatlerini etkilememelidir.
- Bilgi alışverişi amacıyla bağdaşmayan, diğer ülkenin bilgi talebini yerine getirmek, Alman vergi mükellefine zarar vermemelidir. Sonuç olarak, Alman vergi idareleri diğer ülkelerden bilgi talep edebileceği gibi yurt dışından gelen talepleri de gerçekleştirmekle yükümlüdür. Ancak bilginin kapsamı ve etkilenen vergi mükellefinin hakları da gözden geçirilmektedir²⁹⁵.

➤ Bilgilerin korunması bakımından, dijital ortamda oluşacak saldırılara karşı da gerekli önlemlerin alınması gerekmektedir. Çünkü günümüzde gerek şahsi bilgisayarlara, gerekse kurum kuruluşlara veya ağlara izinsiz olarak saldıran ve o sistemleri kontrolüne alan veya sistemlere zarar veren kişilerinde bulunduğu bilinmektedir. Bu durumda mükellefler şantaj, rakiplerce bilgilerin kullanılması suretiyle ortaya çıkacak haksız rekabet, özel verilerin açıklanmış olması nedeniyle psikolojik yıkım ve stres, finansal zararlar, şirketin itibar kaybı gibi birçok olumsuz durumla karşılaşmaları muhtemeldir. Devlet olarak siber ataklara (siber saldırılara) karşı tedbir alınırken, mükellefin her türlü kişisel ve ticari bilgilerine ilişkin veri güvenliğini asgari düzeyde sağlamış olmak, mükellef haklarının açık ihlallerinden birini teşkil etmektedir. Bu takdirde mükellefe ait dijital veriler veya kağıt dokümanlar elden çıkmışsa, vergi müfettişlerinin uyması gereken süreç ve alması gereken tedbirlerin belirlenmesi gerekir. Bunun için konu adli ve idari mercilere derhal aktarıldıktan sonra en azından hızlı bir şekilde mükelleflere bilgi verilmeli ve gerekli tedbirlerin kendisinin de alınması sağlanmalıdır²⁹⁶.

➤ Tüm bu bilgiler doğrultusunda sonuç olarak şunları söyleyebilmek mümkündür. Bilgi toplama sürecinin herhangi bir yerinde, herhangi bir sınırlandırmaya tabi tutulmadan bilgi toplayabilen Türk Vergi İdaresi, muazzam bir bilgi birikimine sahiptir. Bu nedenle yukarıda bahsi geçen tüm konuların, mükellefler bakımından ayrı bir çalışma yapılarak ele alınması ve bu konuların

²⁹⁵ Ransch, s. 60.

²⁹⁶ Nazmi Karyağdı, "Vergi Müfettişi Mükellefin Dijital Bilgilerini Çaldırırsa veya Kaybederse", 01 Mart 2015, *Vergi Algi Platformu*, <http://www.vergiagli.net/makaleler/vergi-mufettisi-mukellefin-dijital-bilgilerini-caldirirsa-veya-kaybederse/> (Erişim tarihi: 13.03.2016).

yasal bir temele kavuşturulması gerekir. Diğer taraftan bilginin hangi nedenle istendiği yani bu bilginin kendisinden bilgi istenen şahsın vergilendirmesi için mi yoksa başka kimselerin vergilendirilmesi için mi talep edildiği de mükelleflere bildirilmesi gerekir²⁹⁷.

Diğer taraftan idareye, bazı yabancı hukukta olduğu gibi kademeli geçiş içerisinde hareket etme zorunluluğu getirilmelidir. Şöyle ki, Alman Vergilendirme Usulünde bilginin asıl kaynağı mükellefler olduğu için idare, ilk olarak mükelleflerden bilgi talep etmek zorundadır. Eğer bu aşamada olayı aydınlatamamış ise üçüncü kişilerden ancak bu takdirde bilgi talep edebilmesi mümkündür²⁹⁸. Görüldüğü üzere idare daha bilgi toplama sürecinin başında belirli bir sınırlama ile karşılaşmaktadır.

Sistemimizde hem ulusal hem de uluslararası bağlamda idarenin elde etmiş olduğu bilgilere karşı kendisini koruyamayan ve aynı zamanda Kişisel Verilerin Korunması Kanunu kapsamı ile de dışarıda tutulan vergi mükellefleri, ancak tüm bu hususlara ilişkin yapılan ayrıntılı çalışmalar çerçevesinde ele alınan, yasal düzenlemelerin bulunması halinde yeterli düzeyde korunabileceği kanaatindeyiz.

§ 5. Verilerin İşlenmesi ve Analizi Yoluyla -Riskli/İncelenmeye Muhtaç- Mükelleflerin, Konuların ve Dönemlerin Tespiti

1. Yasal Çerçeve

Vergi incelemesinin temel hak ve özgürlüklere bir müdahale niteliği taşıdığından hareketle, kanaatimizce incelemeye ilişkin tüm düzenlemelerin, yasallık ilkesi gereği yasayla yapılması, daha özelinde, incelemeye sevk edilecek mükelleflerin, dönemlerinin ve konularının tespitinin de en azından asgari kriterlerin yasayla belirlenmiş olması gerekmektedir. Bu çerçevede Vergi Usul Kanunu'na baktığımızda, mükelleflerin, dönemlerinin ve konularının tespitinin, nasıl olacağına yönelik herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu noktada akıllara, hemen risk analiz sistemi gelse

²⁹⁷ Başaran Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü Hukuk Devleti Bakış Açısıyla, s.145.

²⁹⁸ Başaran Yavaşlar, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü, s.144.

de Vergi Usul Kanunu'nda bu sistemin adı zikredilmemiştir. Oysa daha en başında, incelemeye alınacak mükellefin hangi yöntemle tespit edildiğinin, modelin veya sistemin ne veya neler olduğuna ilişkin düzenlemelerin yasa da yer almış olması gerektiğidir. İnceleme müessesesine yönelik düzenlemeler için Vergi Usul Kanunu'na bakıldığında, düzenlemelerin ağırlıklı olarak inceleme süreci olarak adlandırabileceğimiz inceleme elemanı ile mükellefler arasında geçen süreci kapsadığı; buna karşılık, daha bu aşamaya gelmeden incelemenin ilk basamağı olan, incelenecek olan mükellefin ve konunun nasıl seçildiğine yönelik düzenlemelere yer verilmediğini söyleyebilmek mümkündür.

Diğer taraftan doğrudan bir yasal düzenleme bulunmasa da idare, 5345 Sayılı Kanunun 1. maddesi gereği, vergiyi verimlilik, etkinlik ve mükellef odaklı temel ilkelere göre, en az maliyetle toplamak ile görevlendirilmiştir. Benzer bir düzenleme de idarenin kamu kaynaklarını etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını emreden 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nda yer almaktadır. Böyle bir görevi üstlenen ve bu görevi elindeki sınırlı kamu kaynaklarıyla yerine getirecek olan idareden elbette ki bütün mükellefleri incelemesi beklenemez. Bu sebeple idare, incelenmesi için hakkında belli bir neden, makul bir gerekçe bulunan mükellefleri incelemeye alma yolunu tercih edecektir²⁹⁹. Bu sayede etkinlik ve verimlilik esası dikkate alınarak, verimsiz incelemelerin denetim elemanlarınca yapılmasının önüne geçilerek, vergi incelemesinin maliye politikasına en üst düzeyde hizmet etmesi sağlanacaktır³⁰⁰.

Hukuka uygun bir vergilendirme için uygun sistemi kurmak zorunda olan idare bunu, Risk Analiz Sistemi ile gerçekleştirmektedir. Risk Analiz Sistemi, yasal olarak ilk kez 6009 sayılı Kanunun gerekçesinde: “*Gelir İdaresinin etkinliğinin ve mükelleflere vergiye uyumunun artırılması ile izlenecek olan mükelleflerin nesnel risk analizlerine dayalı olarak seçilmesine yönelik düzenlemeler yapılmaktadır. Risk Analiz Sistemine dayanarak mükelleflerin tespiti modern vergi uygulamalarının temel özelliğidir. Yapılması öngörülen düzenlemeyle incelenecek mükelleflerin bu yöntemle seçilmesi sağlanmaktadır*” şeklinde ifade edilmiştir. 178 sayılı Maliye Bakanlığının

²⁹⁹ Başaran Yavaşlar, Türk Hukuku'nda Vergi İncelemesi, s.412- 413.

³⁰⁰ Ünver, “Vergi İncelemesinin Tanımı ve Önemi ile Maliye Politikaları İçerisindeki Yeri”, s.139.

Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin, 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile değişik 20. maddesinde *her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek*, Vergi Denetim Kurulunun görev ve yetkileri arasında sayılmıştır. Kurul tarafından çıkarılan, Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin, "*Kurulun Görev ve Yetkilerini*" düzenleyen 5. maddesinde ise risk analiz sistemi "*Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek*" olduğu ifade edilmiştir. Bu kapsamda idarenin görevi, mükellefleri risk analiz sistemi olarak adlandırılan sistem üzerinden faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu yolla risk alanlarını tespit etmek; ardından bu tespitlerin sonucundaki puanlamaya göre mükellefleri incelemeye sevk etmektir.

Diğer taraftan idare, incelenecek olan mükellefin seçiminde önem taşıyan bu yöntemi isterse uygulamadan, doğrudan mükellefleri incelemeye sevk edebilir. Şöyle ki, Vergi İncelemesinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği'nin "Vergi İncelemelerinin Yürütülmesi" başlıklı 4. maddesinin 2. fıkrasındaki "Risk analizi neticesinde riskli bulunmaması, ihbar veya şikâyet olmaması halinde dahi mükellefler incelemeye alınabilir" şeklindeki düzenlemesiyle, idare vergi tahsilatını sağlamak için kullanılacak araçlar arasından mükellefe en az zarar vereni tercih etmek gibi bir özene sahip olmak yerine, dilediği araçlardan birini özellikle incelemeyi nedensiz bile kullanma hakkına sahiptir. Daha açık bir ifade ile idare, risk analiz sistemini bir kenara bırakarak, herhangi bir şikâyet veya ihbar olmasa dahi hiçbir nedene bağlı olmaksızın, mükellefi isterse, incelemeye alabilir. Oysa, ölçülülük ilkesinin alt ilkelerinden biri olan gereklilik ilkesi gereğince doğru vergi tahsilatını sağlamak görevi olan idare, bu görevini inceleme sayesinde yerine getirirken kullanılacak tüm araçlar arasından bireye ve kamuya en az zarar verecek olanını tercih etmek zorundadır. Bu durumda mükellefe en az zarar verecek olanın inceleme olmadığına göre, bireysel olayda niçin incelemeye başvurulduğunun nedeninin ortaya konulması gerekmektedir. Bu durumda "mükellef niçin denetleniyorum diyemez; ama niçin inceleme aracılığı ile denetleniyorum diye

sorma hakkına sahip”³⁰¹ olmalıdır. Başka bir ifade ile mükellef, inceleme gerekçesini bilmek isteyecektir. VUK md.140, f.1, b.2 gereğince, “Vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılan veriler. Ayrıca, tutanağın bir örneğini bağlı olduğu birime, diğer örneğini de ilgili vergi dairesine gönderirler” düzenlemesiyle karşımıza çıkan soru, vergi inceleme elemanınca düzenlenecek bu tutanakta, *sadece* incelemeye başlama tarihinin mi yer alacağıdır? “Vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak” şeklindeki kanun lafzı, bu görüşü destekler nitelikte olsa da³⁰² “İncelemeye Başlama Tutanağının Muhteviyatı” başlıklı, Vergi İncelemesinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin, 11. maddesinde, tutanağın içerisinde sadece tarihin değil, “nezdinde inceleme yapılanın kimlik bilgileri, unvanı, adresi ve faaliyet konusu, incelemenin türü (tam/sınırlı inceleme), **incelemeye alınma gerekçesi**, incelemenin konusu, inceleme dönemi, inceleme dairede yapılacaksa buna ilişkin nezdinde inceleme yapılanın muvafakati, tutanağın düzenlenme yeri ve tarihi, inceleme elemanının ve hazır bulunması halinde mükellefin veya temsile yetkili olan kişilerin imzası, mükelleflerin incelemeyle ilgili hak ve yükümlülükleri hakkında bilgilerin yer alması gerektiği düzenlenmiştir. O halde idare, takdir yetkisi çerçevesinde belirlediği mükellefi, konusunu ve dönemine ilişkin hususların gerekçesini, incelemeye başlama tutanağında açıklamak zorundadır. İdarenin, daha önceden risk analiz sistemleri ile tespit ettikleri objektif kriterleri ve bu bağlamda niçin o mükellefi seçip incelediğini, inceleme tutanağı ile mükellefin huzuruna koyacağından, bu tespitleri henüz işe başlamadan önce belirlemesi gerekir. Kanaatimizce, idarenin ortaya koyması gerektiği, “incelemeye alınma gerekçesinden” risk analiz sistemi içerisindeki tespitin ilgili mükellef ile nasıl eşleştirildiğinin somut olarak ortaya konulması gerektiğidir. Yoksa risk analiz sisteminin adı -adeta bir torba gerekçe gibi- ortaya konulmamalıdır.

2. İdari Uygulama

2.1. Risk Analiz Sistemi

Mükellefin incelemeye sevk edilme hususu her ne kadar çeşitli yöntemlerle

³⁰¹ Başaran Yavaşlar, Türk Hukuku’nda Vergi İncelemesi, s. 413.

³⁰² Başaran Yavaşlar, Vuk Md.140’daki Değişikliklerin Arkada Bıraktığı Sorular -İncelemede Daha Fazla Hukukilik Nihayet Mümkün mü?-.

gerçekleşiyor olsa da günümüzde vergi denetiminde hem etkinliği hem de mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlayan ve bunu belirleyen faktörler arasında, bilgisayar destekli sistemlerin aktif olarak kullanılıp kullanılmadığı da bir kriter olarak kabul edilmektedir. Bilgisayar destekli sistemlerin doğru olarak kullanılması, özellikle saha denetimini daha etkin hale getirmektedir³⁰³. Bilgi teknolojilerine dayalı sistemler tüm alanlarda maliyetleri azaltmakta, zaman tasarrufu yaparak etkinliği sağlamak için kullanılmaktadır. Bu bağlamda Türk Vergi İdaresi de süreç içerisinde iş ve işlemlerinin hem nicelik hem de nitelik itibarıyla artması sonucunda bu gelişmelerden etkilenerek, büyük bir adım atmış ve vergi denetiminde eskiden kullanılan, vergi inceleme elemanlarının tecrübeleri ile yürütülen, mükelleflerin beyanlarının manuel olarak kontrol edilmesini kapsayan modelden ayrılarak yerine, bilgi teknolojilerine dayalı sisteme geçmiştir³⁰⁴. İşte bu nokta da karşımıza risk analiz -riskli sektör, dönem ve mükellefleri tespit etme- sistemi çıkmaktadır³⁰⁵.

Risk analiz sistemi, temelde çeşitli verilerin veri ambarında toplanması, işlenmesi sonucunda incelemeye alınacak mükelleflerin öncelik sırasını belirleyen ve bu sayede seçilen iş emirlerinin vergi müfettişlerine yönlendirilmesi suretiyle çalışan bir sistemdir³⁰⁶. Risk analiz modelindeki risk, faktörler dikkate alınarak, büyüklüğüne göre konumlandırılan mükelleflerin, temel alınan büyüklükten belirlenen kriterlerden sapma derecesi olarak belirlenmiştir. Daha detaylı bir tanımlama yapmak gerekirse, risk analiz sistemi, mükelleflere ait veri ambarındaki verilerin, istatistiksel ve matematiksel yöntemlerle değerlendirilerek ve mükelleflerin

³⁰³ Adnan Gerçek, Feride Bakar, "Vergi Denetiminde Risk Analizinin Yeri: Bazı Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme", 31. Türkiye Maliye Sempozyumu, http://malieyempozyumu2016.mersin.edu.tr/31_turkiye_maliye_sempozyumu.pdf, s.219.

³⁰⁴ Hayrullah Doğan, Yüksel Yavuz, **Örneklerle Vergi İncelemeleri**, Acar Basım, Haziran 2014, s.81.

³⁰⁵ Gelir İdaresi Başkanı Osman ARIOĞLU'nun konuyla ilgili yapmış olduğu kısa bir açıklamaya yer vermek gerekirse, "Denetim anlamında da yine son derece önemli adımları hep birlikte atıyoruz. Artık denetimde en temel nokta klasik denetim anlayışının değiştirilmesidir. Bununla şunu demek istiyorum; artık eski dönemlerde olduğu gibi, tabir yerindeyse bulanık suda balık avlama misali turne yerine giden denetim elemanı arkadaşımız oradaki tesadüfi dosyalar veya en çok vergi ödeyenler kimlermiş, bunlarda bir terslik var mı şeklinde bir dosya seçimi yerine artık Gelir İdaresi Başkanlığı Veri Ambarı Sistemi'nin topladığı bilgilerin risk analizi yöntemleriyle değerlendirilmesi sonucu seçilen denetim grubu içerisinde, hangi sektörde inceleme yapacaksa o sektörle ilgili işi elinde gidecek turne yerine". Gelirler Kontrolörleri Derneği "Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumu", "Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadelede Vergi Kanunlarının Yeniden Yazımı", 24 Kasım 2005, Ankara.

³⁰⁶ Fatih Çevikcan, "Perpa'da Vergi İncelemesinde Risk Analiz Paneli", <https://www.youtube.com/watch?v=zDzBugC11Uc> (17.04.2015).

risk puanları oluşturularak, incelenecek mükelleflerin öncelik sırasını belirleyen analiz modelidir³⁰⁷.

VDK-RAS (Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Sistemi), VDK- RAMER bünyesinde gerçekleştirilmektedir. VDK-RAS'ta; her türlü bilgi, veri ve istatistik – e-beyan ve bildirimler, Ba/Bs formları, tarh ve ödeme bilgileri, vergi ve ceza bilgileri- kullanılarak, mükelleflerin faaliyetleri gruplar ve sektörler itibarıyla analiz edilmekte, mukayeseler yapılmakta ve bu suretle risk alanları tespit edilmektedir. Ardından mükellefleri sektör, bölge ve büyüklük kriterlerini esas alarak tasniflemekte ve ilgili analiz dönemi için sahip oldukları risklere göre puanlamaktadır³⁰⁸. Örneğin sektör ortalamasından sapma, gider fazlalığı analizleri, yanıltıcı veya hatalı beyan analizi gibi kriterler bu anlamda belirleyici olmaktadır. Neticede mevcut denetim gücü, etkinlik ve etkililik kriterleri göz önünde bulundurularak yüksek risk puanına sahip mükellefler incelemeye sevk edilmektedir³⁰⁹. Bu süreçte, mükellefler tarafından sunulan bilgi ve belgelerin yanında finans kuruluşlarından, mükellefle iş ilişkisi olanlardan, kamu kurum ve kuruluşlarından ve diğer her türlü kaynaktan elde edilen veriler derlenerek nitelikli veri haline getirilmekte ve risk analiz programları kullanılarak analize tabi tutulmaktadır. Risk analiz programları kullanılarak yapılan analiz ve mukayeseler neticesinde riskli sektörler ve mükellefler ile risk alanları ve dereceleri objektif olarak belirlenmekte, incelenecek konu ve mükellefler kurulun aktif iş gücü ile risk alanları ve risk dereceleri dikkate alınarak seçilmektedir. Optimal zaman ve kaynak kullanımını sağlamak amacıyla Kurul, mevcut risk analizi programlarının yetenek ve kapasitesini arttırarak, bunlara yeni uygulamalarda eklemektedir³¹⁰. Risk analiz çalışmalarının etkin ve verimli şekilde yürütülmesi ve mükelleflerin risk durumlarının gerçeğe en uygun şekilde ortaya konulması amacıyla risk senaryosu hazırlama ve geliştirme çalışmaları Risk Analiz Merkezinde görevli müfettiş ve

³⁰⁷ Çevikcan, Vergi İncelemesinde Risk Analiz Paneli.

³⁰⁸ Vergide Güncel Gelişmeler ve Dönem Sonu Kapanış İşlemleri Semineri, Deloitte, 13 Ocak 2016, <http://www.verginet.net/Dokumanlar/2016/2016-Ocak-Donem-sonu-vergi-13012016.pdf>, s.35.

³⁰⁹ Adem Bilgili, "Vergi İncelemelerinde Kullanılan Yöntemler ve Vergi Denetiminde Güncel Gelişmeler", Geçmişten Günümüze Vergi İncelemeleri, Mesleki sorunlar ve Önerileri Paneli, s.10-14. <http://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Etkinlikler/Gecmisten-Gunumuze-Vergi-Incelemeleri-Mesleki-Sorunlar-ve-Cozum-Onerileri>

³¹⁰ Vergi Denetim Kurulu 2014 Faaliyet Raporu, s. 27-28. http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fVDK+2014+Y%C4%B1%2fC4%B1+Faaliyet+Raporu_1102.pdf

uzmanlarca gerçekleştirilmektedir. Senaryoların bilgisayar diline çevrilmesi ve risk analiz sistemine ilişkin veri ambarı oluşturulması amacıyla gerekli teknik çalışmalar planlanarak yürütülmektedir³¹¹.

Diğer taraftan risk analiz senaryosu düzenlenemeyen konular ise proje bazlı analizlere konu edilmekte, denetim ve inceleme faaliyetlerinde kullanılmak ve rehberlik sağlamak amacıyla riskli mükellefler hakkında yürütülen analiz çalışmalarına ilişkin Risk Durum Raporları üretilmektedir. Risk Durum Raporlarında, müfettiş ve uzmanlar tarafından Risk Analiz Programı ile mevzuat hükümlerine göre analiz edilen her bir mükellef hakkında riskli buldukları hususlar ile mükelleflere ait son beş yıldaki beyan ve inceleme bilgileri yer almaktadır. Risk analiz sisteminin güncelliğini korumak, sistemin ve risk senaryolarının doğruluğunu ve etkinliğini sağlamak için sistem üzerinde geri besleme mekanizması bulunmaktadır. Bu mekanizma sayesinde risk analiz sistemi üzerinden gönderilen tüm mükellef ve incelemeler incelemenin bitiş aşamasına kadar takip edilmekte, inceleme sonuçları dikkate alınarak gerek risk senaryoları gerekse tüm risk analiz sistemi değerlendirmeye tabi tutulmaktadır. Böylece risk analiz sistemi inceleme sonuçlarına göre düzenli olarak gözden geçirilmektedir³¹².

Bunun dışında VDK-RAS bünyesine, sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri ile etkin bir şekilde mücadele edilebilmek için özellikle cari dönemde faaliyet gösteren sahte belge düzenleyicilerinin ve kullanıcılarının tespit edilmesi amacıyla risk analiz programına sahte belge modülü de eklenmiş bulunmaktadır³¹³. Sahte Belge Risk Analiz Sistemi, Gelir idaresi Başkanlığı tarafından geliştirilen ve mükelleflerin sahte belge düzenleme riskini aylık periyotlar halinde sayısal olarak ölçen, tespit eden ve detaylı analiz imkânı sağlayan bir bilgisayar yazılımıdır. Program, risk kriteri adı verilen ve önceden belirlenmiş kuralları ihlal eden mükelleflere, bu kuralları ihlal etme şiddetine göre belirli bir puan vermektedir. Bu

³¹¹ Vergi Denetim Kurulu 2014 Faaliyet Raporu, s. 27-28. http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fVDK+2014+Y%C4%B1%C4%B1+Faaliyet+Raporu_1102.pdf

³¹² Vergi Denetim Kurulu 2014 Faaliyet Raporu, s. 27-28. http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fVDK+2014+Y%C4%B1%C4%B1+Faaliyet+Raporu_1102.pdf

³¹³ Vergi Denetim Kurulu 2014 Faaliyet Raporu, s. 28. http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fVDK+2014+Y%C4%B1%C4%B1+Faaliyet+Raporu_1102.pdf

programda veriler üzerinden çalıştığı için bu veriler ağırlıklı olarak analizi yapılan mükellefler ve bu mükelleflerin ticari ilişki içerisinde oldukları diğer mükellefler tarafından gönderilen beyanname ve bildirimlerde yer alan bilgilerden oluşmaktadır. Yapılan analizler sonucunda incelemeye sevk edilen mükelleflerin en az %90'nın sahte belge düzenleyicisi olduğu tespit edilmiştir. Bu ise bizlere, sistemin çok büyük oranda doğru tespit yaptığını ve başarısını göstermektedir³¹⁴.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığınca 2015 yılında; risk analiz modeli, proje çalışmaları, görüş ve öneri raporları ve diğer kurum ve kuruluşlardan gelen taleplere istinaden yürütülen risk analiz çalışmaları neticesinde sistem üzerinden toplam 26.972 mükellef incelemeye sevk edilmiştir. Risk analiz modeli kapsamında yürütülen risk analiz çalışmaları neticesinde 6.318 mükellef analizlere tabi tutulmuştur. Analiz çalışmalarında 49.432 risk unsuru değerlendirilmiş ve 37.335 risk unsuru mükellefler nezdinde riskli bulunmuş ve inceleme çalışmalarında kullanılmak üzere raporlanmıştır³¹⁵. 2016 yılına gelindiğinde ise sistem üzerinden 38.621 mükellef incelemeye sevk edilmiştir. Analiz çalışmalarında 43.336 risk unsuru değerlendirilmiş ve inceleme çalışmalarında kullanılmak üzere raporlanmıştır. Bu sistem sayesinde idare, 500'den fazla senaryoyla yapılan değerlendirme çalışmaları neticesinde, tüm illerin, daha doğrusu Türkiye'nin risk haritasını çıkarmaktadır. Bu çerçevede vergisel açıdan en riskli illerin Hakkari, Kocaeli, Siirt, Diyarbakır ve İstanbul olduğu; buna karşılık riski en düşük olan illerin ise Ardahan, Bayburt, Muğla, Aydın, Edirne olduğu bildirilmiştir³¹⁶.

³¹⁴ Doğan, Elektronik Vergisel Uygulamalar, s. 483-486.

³¹⁵ Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu, 2015, s. 64, http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2F1%2FDocuments%2FDosya%2FFaaliyetRaporu_2015.pdf

³¹⁶ Bursa Hakimiyet Gazetesi, "Vergi Denetiminde Yeni Yol Haritası", Mehmet Şimşek, 13 Temmuz 2015 Pazartesi, <http://www.bursahakimiyet.com.tr/haber/vergi-denetiminde-yeni-yol-haritasi-109519.html>, (Erişim Tarihi: 10.05.2016).

2.1.1. Risk Kriterlerinin Tespiti

2.1.1.1. Genel Olarak

Risk analiz sisteminde, risk kriterleri tespit edilirken rol oynayan, önemli unsurlar bulunmaktadır. Bunlardan ilki sıklık yani risklerin ya da riskli mükelleflerin sayısı; sonra ağırlık yani riskin ortaya çıkma olasılığı ve son olarak ne kadar vergi kaybı ortaya çıktığı şeklinde bir sonuçtur. Risk analizi ayrıca neden sorusuyla da ilgilenir. Örneğin belirli alanlardaki uyumsuzluğun sebebi nedir? Bu, durum riskin ölçülmesi, en verimli ve etkin müdahale yönteminin belirlenmesi açısından da önemlidir. Örneğin, uyumsuzluğun nedeni vergi mevzuatının belirli bir kısmının karmaşıklığı ise, muhtemel tedbir mükellefe rehberlik hizmeti verilmesi yolu olabilir³¹⁷.

Risk, tek başına ortalamadan sapma değildir. Örneğin bir işletmenin büyüklüğü, karmaşık uluslararası işlemler yapması, karmaşık ortaklık ilişkisine sahip olması, organizasyonun karmaşık olması gibi işletmenin doğasından kaynaklanan riskler de bulunmaktadır³¹⁸. Bunun dışında işletmenin davranışı ile ilgili örneğin faaliyette bulunduğu bölge de risk olarak kabul edilebilmektedir.

Risk analiz sisteminde kullanılan risk kriterlerinin, şimdilik 500'e yakın olduğu, idare tarafından ifade ediliyorsa da ne yazık ki, bu kriterlerin neler olduğuna ilişkin kamuoyu ile paylaşılmış bir bilgi yoktur. Erişim mümkün olmayınca da bu konu üzerine yapılan akademik çalışmalar da yetersiz kalmıştır. Ancak bu kıt kaynağa rağmen aşağıda, gerek uygulamada gerekse basında yer alan bazı açıklamalardan hareketle, ön plana çıkan inceleme kriterlerini şu şekilde gruplandırmak mümkün olacaktır.

³¹⁷ Mustafa Erdin, Nilüfer Kibar, "Uluslararası Bakış Açısıyla Vergi İdarelerinde Risk Yönetimi ve Denetim Kapasitesinin Artırılmasında Genel Prensipler İle Yaklaşımlar", *Vergi Dünyası Dergisi*, Temmuz 2008, S. 323.

³¹⁸ Kürşat Ataç, Tüsiad Vergi Denetimi Çalıştay Raporu, **Yayınlanmamış**, 9. Haziran 2014.

2.1.1.2. Sektörel Bazda Ortalamanın Altında Olan Mükelleflerin Tespiti

Vergi idaresinin risk kriterlerinden birini, mükelleflerin bağlı olduğu odalardan edinmiş olduğu bilgiler oluşturmaktadır. Her sektörün bağlı olduğu meslek odaları tarafından yayınlanan sektör ortalamaları mevcuttur. Bu bağlamda idare, büyük mükellefler itibarıyla bu meslek odalarından yıllar itibarıyla tespit edilen sektör ortalamaları ile aynı sektörde faaliyette bulunan mükelleflerin ortalamalarını kıyaslayarak önemli oranda sapma olan mükellefleri, riskli mükellefler olarak kabul etmekte ve bu mükellefleri incelemeye sevk edebilmektedir. Örneğin tekstil sektöründe kar marjı, stok oranları vs. bilgileri temin eden idare, buradan elde etmiş olduğu bilgileri mükelleflerle ilişkilendirmekte; ayrıca elde etmiş olduğu bu bilgiler sayesinde de sürekli bir şekilde sistemlerini de güncellemektedir³¹⁹.

Bunun dışında sektör ortalamalarına göre açık bir şekilde düşük olan vergi beyanları, aynı sektörde olup da iş hacminin artmasına rağmen bu artışla uyumlu olmayan ve makul çerçevede açıklanamayan düşük vergi beyanları, eş zamanlı sermaye artırım ve azalımı, şirketlerin kendi hisselerini satın alması, yüksek tutarlı ortaklardan alacak veya ortaklara borçların iş avanslarının bulunması, sektör ortalamalarının çok üstünde stok beyanı, faaliyet gösterdiği iş konusu ile uyumlu olmayan düzeyde düşük veya yüksek gider ve maliyet gösterilmesi, yurt dışı gayri maddi hak ödemelerinin yüksek olması ve bu çerçevede Katma Değer Vergisi ve Gelir Vergisi bakımından stopajın yapılamaması, Katma Değer Vergisi beyannamesinde sürekli devreden çıkması, Katma Değer Vergisi matrahı ile gelir tablosundaki hasılat rakamlarının uyumlu olmaması, sahte belge düzenlediği tespit olunan mükelleflerden mal ve hizmet alımları, şüpheli ticari alacak karşılığının yüksek olması, değerlendirme açısından döviz üzerinden alınan avans alacaklarının tutarlarının yüksek olması, şirketin faaliyet gösterdiği veriler dikkate alınarak kredi kartı ile yapılan satış işleminin sektör ortalamasının altında ya da üstünde olması da sayılmaktadır.

³¹⁹ Yeşilyurt, "Vergi İncelemesi ve İncelenecek Mükelleflerin/Konuların Seçimi".

2.1.1.3. Form Ba/Bs Üzerinden İncelenecek Mükellefin Tespiti

Form Ba ve Form Bs, gerçeğe aykırı şekilde eksik beyan edilen satış ve fazla beyan edilen alışların, katma değer vergisi iade taleplerinin doğruluğu ve gerçekliğinin sahte veya yanıltıcı belge kullanımının tespitini sağlamaktadır. Vergi idaresi bu araç sayesinde mükelleflerin mal ve hizmet alım satım bilgilerini çapraz kontrole tabi tutabilmekte, mal ve hizmet akışını takip edebilmekte, sektör ve bölge bazında riskli alanları belirleyebilmekte, formlara konu veriler üzerinden detaylı analizler yapabilmektedir³²⁰. Özellikle Form Ba ve Bs verilerine dayanılarak vergi idaresi tarafından kurgulanan ve şirketlerin ortaklık bilgileri ile formlara konu verileri birlikte kullanan “Holding – Şirket Ağaçları Analizi Programı” ile yapılan analizler neticesinde, ortaklık yapısı sorgulanan holding bünyesindeki gerçek ve tüzel kişiler arasındaki ilişki haritası, sermaye haritası ve holding- şirket ağaçları grafikleri elde edilmekte, ilişki haritasına dahil olan tüm aktörler arasında formlara konu tüm mal ve hizmet alım satım, fatura akışının, katma değer vergisi ödeme durumları kar ve katma değer vergisinin grup içinde bırakılma çabası görüntülenerek araştırılabilir³²¹.

İdare bu aşamada risk tespitini, mali tablolar üzerinde çeşitli analitik çalışmalar yaparak ve bazı rasyolar çıkartarak, mükellefin mali tablo rakamları ile beyannameleri ve Ba-Bs formlarındaki rakamlarının birbirleriyle tutarlı olup olmadığına bakarak tespit etmektedir. Mükellefin bütün bir yıla ait Ba-Bs formları bastırılarak ve yıl içinde miktar ve oransal olarak önemli alışlar ve satışlar tespit edilerek, bunların toplam içindeki payları, yüksek tutarlı faturalar gibi dikkat çekici özellikler de dikkate alınmaktadır. Yine mükellefin Bs formları üzerinden kontroller yapılarak, en fazla satış yapılan müşteriler nezdinde karşıt incelemeler aracılığıyla, düşük bedelli faturalama olup olmadığı da incelenmektedir³²².

³²⁰ Doğan, Elektronik Vergisel Uygulamalar, s. 403-404.

³²¹ Murat Yılmazsoy, “Ba-Bs Uygulamasında “Mükellef Geri Bildirim Sistemi” ve Ba-Bs’lerin Büyülü Dünyası”, *Vergi Dünyası* . S. 355. Mart 2011.

³²² VDK Vergi İnceleme Rehberi, **Yayınlanmamış**, Nisan 2015, s. 8. ve 132.

2.1.1.4. Devreden KDV'lerin Yüksek Olması ve Süreklilik Göstermesi

Devreden KDV, bir dönemde indirilemeyen, dolayısıyla gelecek döneme devredilen katma değer vergisinin izlendiği hesaptır. Yapılacak olan işlem, her ay itibarıyla bu hesabın bakiyesi ile beyanname üzerindeki devreden KDV kayıtları kontrol edilip mutabakat sağlanmalıdır. Dönem sonlarında bu hesabın bakiyesi, o döneme ait KDV beyannamesindeki sonraki döneme devreden KDV tutarıyla mutabık olmalıdır.

2.1.1.5. Mükellefin Yıllar İtibarıyla Sürekli Zarar Etmesi veya Düşük Kazanç Beyan Etmesi

Mükellefin yıllar itibarıyla sürekli zarar beyan etmesi veya sürekli düşük kazanç göstermesi, buna karşılık diğer taraftan da faaliyetine devam etmesi ticari teknik icaplarla açıklanması zor bir durumdur. O halde mükellef ya gerçekten zarar ediyordur veya düşük gelir elde ediyordur veya kazancını gizleyerek bu hususları sadece kağıt üzerinde gösteriyordur. Bu takdirde konunun, vergi idaresi tarafından araştırılması gerekli olduğundan, bu faktörde bir risk kriteri olarak karşımıza çıkmaktadır³²³.

2.1.1.6. Mükellefin Kasa Hesabında Yüksek Tutarda Nakit Bulundurması

İşletmelerin, kasa hesabında sürekli olarak normalin üzerinde nakit bulunması risk faktörü olarak değerlendirilip kasa hesabının ayrıntılı olarak incelenmesini gerektirir. Kasada ticari teamüllere göre yüksek miktarda bir nakit tutuluyorsa, bunun nedeni araştırılmalı ve bu durum VUK'un 3'üncü maddesi ve KVK'nın Transfer Fiyatlandırılması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı hükümleri bakımından irdelenmelidir. Olması gereken; işletmenin olağan ihtiyaçları kadar nakdin işletme kasasında bulunması ve nakit fazlasının banka hesaplarında yer almasıdır. Kasa

³²³ Yeşilyurt, Vergi İncelemesi ve İncelenecek Mükelleflerin/Konuların Seçimi.

hesabının bakiyesi fazla olan şirketler; ticari teamüllere uygun davranmayıp kasadaki parayı değerlendirmemek suretiyle, şirketi elde edeceği faiz gelirinden yoksun bıraktığı ve varsa alınan kredi borcuna bağlı olarak şirketi faiz gideri ödemek durumunda bıraktığı gerekçesiyle eleştirilebilir. Kasadaki fiktif nakit fazlalığı ayrıca vergisel açıdan bu tutarın işletme sahipleri tarafından işletmeden çekildiği ve şahsi tasarruflarında kullandıkları şeklinde yorumlanmaktadır³²⁴.

- Firmanın döviz kasası mevcut ise bakiyeyi oluşturan dövizlerin hangi aralıklar ile değerlemeye tabi tutulduğu incelenmelidir. Bakiyeyi oluşturan dövizlerin değerlemelerinin, TCMB efektif alış kuru ile yapılıp yapılmadığı kontrol edilmelidir. (Döviz Kasası bakiyeleri geçici vergi dönemleri sonunda TCMB Efektif Alış Kuru ile 16 yıl sonlarında ise Maliye Bakanlığının ilgili VUK Tebliği'nde belirtilen kurlarla yapılmalıdır)³²⁵.

- Kasa noksan ve fazlalıklarının ilgili mevzuat hükümlerine göre muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediği kontrol edilmelidir. Kasa noksanının, GVK md.88' de yer alan "sermayede vukua gelen eksilmeler zarar addolunmaz." hükmüne göre dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Kasa sayım fazlalıklarının ise gelir olarak kaydedilip kaydedilmediği kontrol edilmelidir³²⁶.

- Büyük meblağlı tahsilat ve ödemelerin kasa yerine bankadan yapılıp yapılmadığı kontrol edilmelidir. 459 sıra no.lu VUK Genel Tebliği gereğince, 01.01.2016 tarihinden itibaren 7.000 (yedi bin) TL. ve üzeri mal alışları-mal satışları, hizmet bedelleri, avans, depozito, ticari içeriği olmayıp üçüncü kişilerden, ortaklardan, alınan veya verilen borç ve benzeri nitelikteki tahsilat ve ödemelerin(bazı istisnai durumlar haricinde) Bankalar, Özel finans Kurumları veya PTT vasıtasıyla yapılması gerekmektedir. Aksi durumda Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddesi gereği cezai işlemlerin uygulanması gerekmektedir³²⁷.

- Kasadan satıcılara, personele ve ortaklara yapılan ödemelerin gerçekliğine dair örnek belge ve kayıt incelemesi yapılmalıdır. Büyüklüğü ne olursa olsun, her kasa hareketi için (alt hesaplar arasındaki hareketler hariç) geçerli bir belge düzenlenmelidir. Geçerli bir belge ile kastedilen husus, hukuken delil

³²⁴ VDK Vergi İnceleme Rehberi, **Yayınlanmamış**, Nisan 2015, s.16.

³²⁵ VDK Vergi İnceleme Rehberi, **Yayınlanmamış**, Nisan 2015, s.16-17.

³²⁶ VDK Vergi İnceleme Rehberi, **Yayınlanmamış**, Nisan 2015, s.16 -17.

³²⁷ VDK Vergi İnceleme Rehberi, **Yayınlanmamış**, Nisan 2015, s.17.

niteliği taşıyabilecek ve işletmeyi yönetim olarak bağlayacak bir belgenin olmasıdır³²⁸.

- Yüksek tutarlı ödemelerde bu ödemelerin ne için yapıldığı araştırılmalı; ayrıca, gerekli görülen kasa işlemlerinin diğer işlemlerle bağlantısına da bakılmalıdır³²⁹.

2.1.1.7. Özel Riskli Bölgelerde Faaliyet Gösteren Mükelleflerin Tespiti

Bu başlık altında bir diğer risk kriteri olarak karşımıza, bir şirketin küreselleşme itibari ile vergi cennetleri ülkelerinde faaliyette bulunması veya transfer fiyatlandırması yoluyla karı aktarması veya serbest bölgelerde üretim yapması çıkmaktadır. Şöyle ki, mükelleflerin ilişkili kişilerle yapmış oldukları işlemler incelenerek, bunların toplam işlem üzerindeki oranı ve uyguladıkları kar marjının diğer işlemlere oranı tespit edilmektedir. Buradan hareketle de riskli mükellef ve işlemler tespit edilmeye çalışılmaktadır. Bu manada karşımıza daha çok transfer fiyatlandırması sonucunda yapılan işlemler çıkmaktadır. Aşağıdaki özellikleri gösteren mükellefler üzerinde daha çok transfer fiyatlandırması incelemeleri yürütülmekte, bu unsurlarda bu bağlamda bir risk kriteri olarak kabul edilmektedir.

Sektör ortalamalarına göre düşük faaliyet karlılığına sahip olan firmalar, uzun yıllar boyunca zarar gösteren ve yurt dışında mukim grup firmaları ile yüksek hacimli işlemleri olan firmalar, yurt dışında mukim grup firmalarına yüksek tutarlı gayri maddi hak ödemeleri (royalty, lisans bedeli gibi) veya hizmet ödemeleri (kurumsal yönetim, mühendislik hizmetleri gibi) olan firmalar, yurt dışında mukim grup firmalarına yansıtılması gereken reklam, promosyon ve garanti masrafları gibi muhtelif harcamaları yabancı grup şirketlerine yansıtmayan firmalar şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Bu saydıklarımız özellikle çok uluslu şirketler için söz konusu iken, ulusal şirketler bakımından ise şu kriterler ön plana çıkmaktadır. İlişkili kişilerle yapılan gayrimenkul alım satım işlemlerinde uygulanan fiyatın

³²⁸ VDK Vergi İnceleme Rehberi, **Yayınlanmamış**, Nisan 2015, s.17.

³²⁹ VDK Vergi İnceleme Rehberi, **Yayınlanmamış**, Nisan 2015, s.17.

emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenmemesi, ilişkili kişilerle veya şirketlerle gerçekleşen ödünç alma veya verme işlemlerinde emsale uygun olarak faiz tahakkuk ettirilmemesi, holding şirketlerin genel idare giderlerinin grup şirketlerine dağıtımında emsallere uygunluk ilkesine riayet edilmemesi, serbest bölgede faaliyet gösteren ilişkili şirketler veya şubelerle yapılan işlemlerde fiyatın karın serbest bölgede bırakılmasını sağlayacak şekilde belirlenmesi, grup içi finansman temini hizmetlerinde aktarılan faiz, komisyon vb. masrafların tespitinde emsallere uygunluk ilkesine riayet edilmemesi gibi³³⁰.

Bir diğer risk kriteri olarak ise karşımıza, bir şirketin serbest bölgelerdeki şirketlerle faaliyet içerisinde olması durumu çıkmaktadır. Genel olarak, serbest bölgeler; bir ülkede dış ticarete uygulanan mevzuat ve kısıtlamaların belirli bir bölgede kısmen ya da tamamen geçersiz kılınması anlamına gelmektedir. Bazı devletler, uluslararası ticaretin ve kendi dış ticaretlerinin gelişmesini teşvik etmek amacıyla, kendi toprakları üzerinde olan, ancak Gümrük Sınırları dışında kabul edilen belli bölgelere malların giriş ve çıkışlarını her tür gümrük ve vergiden muaf tutma yolunu tercih etmektedirler. Bu bölgelere giren mallar da normal Gümrük muamelelerine tâbi tutulmadıkları için bu tür bölgeler, en geniş anlamıyla Serbest Bölge olarak tanımlanmaktadır³³¹. İncelemeye alınacak mükellefler arasında serbest bölgelerde faaliyet gösteren şirketlerin daha ön planda olma sebebini şu örnekle açıklayabiliriz. A firması ülkemizde bir mal sattığında bunun vergisini ödemek yerine, serbest bölgede kendine bir firma kurarak veya bir firmayla ilişki içerisinde bulunarak, bu firmaya mallarını düşük bedelle –genellikle maliyetinin biraz üzerinde- faturalandırma yolunu tercih etmektedir. Serbest bölgede faaliyet gösteren firma ise malları ülkemizdeki nihai alıcıya –A'nın daha önceden ticari faaliyette bulunduğu firmalara- gerçek satış bedeli üzerinden faturalandırmaktadır. Böylece A firması yapmış olduğu ilk işlemde dolayı düşük bir vergi ödemekte, serbest bölgede faaliyet gösteren firma ise –faaliyeti serbest bölgede gerçekleştiriyor olmasından dolayı- vergi ödememektedir. Benzer şekilde yabancı yatırımcıları ülkeye çekebilmek için sistemlerinde gelir, servet ve harcama vergileri gibi vergileri hiç bulundurmayan veya söz konusu vergileri bulundurmamakla birlikte

³³⁰ Ertürk, Esen, s.274-275.

³³¹ T. Engin Akyürek, **Serbest Bölge Tanımı- Dünyada- Türkiyede**, İstanbul Ticaret Odası, Ekonomi Yayınlar Dizisi No:14, s.9.

vergi oranlarını düşük tutan, indirim, istisna ve muafiyetlere geniş uygulama alanı sunan, işlemlerin gizli şartlar altında yapabilmesine olanak tanıyan ve çoğunlukla kıyı bankacılığı merkezleri olarak faaliyet gösteren, fiziki yatırım alanları sınırlı olan küçük ülkeler³³² olarak kabul edilen vergi cennetleri ülkeler içinde geçerli olup, satış karının önemli bir kısmı, vergi yükü sıfır ya da sıfıra yakın vergi cenneti ülkeye transfer edilerek, Türkiye'de vergiye tabi tutulan kazanç tutarı azaltılmaya çalışılma yolu tercih edildiği için bu bölgelerde ilişki içinde olan şirketlerde inceleme hususunda daha ön plana çıkmaktadır.

2.1.1.8. Özel Riskli İşlemler

Bu başlık altında karşımıza mükelleflerin bankalar aracılığıyla elde etmiş oldukları krediler, çek, nakit, eft ve vs. hareketlerinin veya işletmelerin yurt içi ve yurt dışında banka ve benzeri finans kurumlarında açtırılan hesaplarına yatırılan ve hesaptan çekilen paraların takibi yoluyla incelenecek mükellefin tespiti çıkmaktadır. Vergi idaresi mükelleflerin banka hareketlerinin takibi yoluyla da yıl içinde yaptığı işlemler konusunda bilgi sahibi olabilmektedir. Bankalardan gerçek ve tüzel kişilerin tüm hesap hareketlerini isteyen vergi idaresi –VDK öncesinde- bu kayıtlarla mükellefler arasında bağlantı kurarak özellikle kayıt dışılığı büyük oranda tespit etmiştir. Mükelleflerin defter ve kayıtlarından sınırlı sayıda bilgi edinebilen idare, banka kayıtlarına baktığında şirketin ortağı, genel müdürü veya yanında çay hizmetinde bulunan çalışanı üzerinde dahi çok büyük miktarda para hareketinin olduğunu tespit etmiş ve bu çerçevede bu hususu da bir risk kriteri olarak değerlendirmiştir³³³. Ayrıca Danıştay tarafından da normal ve mutata olanın, ticari hayatta, şirket adına yapılacak tahsilat ve ödemelerin şirket adına açılacak hesaplarda izlenmesi gerektiği, bu tür işlemler için şahsi hesapların kullanılması³³⁴,

³³² Şennur Hoşyumruk, “Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Nisan 2003, s. 5.

³³³ Yeşilyurt, Vergi İncelemesi ve İncelenecek Mükelleflerin/Konuların Seçimi.

³³⁴ Şirket hakkında yapılan inceleme esnasında ifadesine başvuru yapılan Şirket yetkilisi (...) tarafından, bir kısım emtia satışları için fatura düzenlenmediğinin, bu satışlar için alınan çeklerin, kendisinin arkadaşı olduğunu belirttiği (...) adına şubesinde açılmış bulunan banka hesabından tahsil edildiği ifade edilmiştir.

kişilerin vergi idaresinin denetiminden kaçırmak istediği kimi işlemlerinin bulunduğunun bir göstergesi olarak kabul edilmiştir³³⁵.

Bu bağlamda para hareketlerinin (**Nakit,Çek,Havale** gibi) sorgulaması ön plana çıkarılarak işlem tesis edilmeye çalışılmaktadır. Para hareketlerinin defter kayıtlarıyla bire bir uyumlu olup olmadığı dolayısıyla bu hareketlerin muhasebe düzenleme usulüne uygun olarak aktarılıp aktarılmadığı araştırılmaktadır. Örneğin işletme tarafından yapılan bir satış karşılığında fatura düzenlenmiş olmasına rağmen, Alınan Çek eğer “101 Alınan Çekler” hesabına kaydedilmemiş ise söz konusu çekin başka bir satışa ilişkin olduğu ve bu satışa mukabil fatura düzenlenmediği iddiası ile tarhiyat istenmektedir. Bunun dışında yapılan satışa karşılık bankaya havale gelmesi halinde bu durum defter kayıtlarında “102 Bankalar” hesabının borcuna yazılmayıp “Kasa” ya da başka bir hesabın borcuna yazılmış ise söz konusu banka havalesinin başka bir satışa ilişkin olduğu iddia edilerek tarhiyat istenmektedir³³⁶.

Bunun dışında banka hesaplarından yola çıkılarak yapılan vergi incelemelerinde vergi müfettişleri hesap sahibine kayıtlarla mükellef arasındaki ilişkiyi tespit etmek için şu soruları yöneltebilmektedir³³⁷: Hesap sahibi kimsenin gerçek usulde veya basit usulde vergi kaydının bulunup bulunmadığı, hesap sahibinin herhangi bir anonim veya limited şirkette ortaklığı, müdürlüğü vs. durumunun olup olmadığı, hesap sahibinin herhangi bir tarihte gayrimenkul, otomobil veya kıymetli bir varlık satışının bulunup bulunmadığı, hesap sahibi adına yurt içinden veya yurt dışından gönderilen havale, para ve EFT'nin mahiyeti, gelen paraların hesap sahibinin mevduatına girdikten sonra kimlere ve bu paraların nerelere transfer edildiği, hesaba giren paranın bilahare kimlere hangi maksatla geri transfer edildiği, bu transfer karşılığında herhangi bir fatura veya belge alınıp alınmadığı konuları, hesaba gelen paralar veya konulan çeklerle ilgili karşı

³³⁵ Danıştay 7. Dairesi, t.19.12.2002, E.2000/5869, K.2002/4297.

³³⁶ Mustafa Güler, “Vergi İncelemeleri ile İlgili Bir Husus”, **Kuzey Expres**, 08.10.2013, <http://www.kuzeyekspres.com.tr/vergi-incelemeleri-ile-ilgili-bir-husus-12559yy.htm> (Erişim Tarihi: 01.02.2016).

³³⁷ Mustafa Alpaslan, “Banka Hesaplarında Yüksek Nakit Girdi ve Çıktısı Olan Kimselerin Vergisel Açıdan Durumu Nedir?” www.muhasabeTR.com, 12.09.2013, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/0153/> (Erişim Tarihi: 12.07.2016).

tarafa fatura düzenlenip düzenlenmediği, vergi kaydı olmayıp ancak banka hesabı bulunan bu kimseye gelen havalelerle ilgili havale yollayan kimselerin hukuki durumu, bu kimselerin bu paraları bir iş veya mal karşılığı mı yolladıkları, vergi kaydı olmayıp, ancak kendi adına bankada açılan hesaba gelen paraların daha evvel bu hesap sahibi tarafından bu kimselere elden veya başka şekillerde yollanan paraların bulunup bulunmadığı, bu paraların herhangi bir faiz mukabilinde gelen para olup olmadığı, vergi kaydı olmayan hesap sahibi adına gelen ve giden paraların herhangi bir çek kısırdırma ile ilgili olup olmadığı vs. yine bu çerçevede şirketin ilişkili kişilerle olan banka işlemleri kontrol edilmektedir.

2.1.1.9. İstisna ve İndirim Analizi ile Mükellef Tespiti

Vergi planlaması, işletmelerin yapılarının ve örgütlenmesinin, iş yapma şekil ve süreçlerinin, vergi kanunları ve ilgili diğer mevzuatta yer alan indirim, istisna ve muafiyetlerin, çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının, vergi avantajı sağlayacak ve vergi yükünü en aza indirecek biçimde hukuki düzenlemeler ile uyumlu olarak gerçekleştirilen sistemli bir çalışmadır³³⁸. İşletmeler en az vergi ödemeyi sağlayacak davranışı önce araştırmak, daha sonra ortaya çıkan sonuçlar arasından en uygun alternatifi belirlemek suretiyle vergi planlaması yaparlar. Bu durumun, ister büyük ister küçük mükellef olsun, önem arz etmesinin sebebi; planlı vergi yönetimi yapan işletmelerin dolayısıyla mükelleflerin ticari faaliyetlerinde alternatifli politikalar izleyebilmeleri, fırsatları daha iyi değerlendirebilmeleri yatmaktadır. Bu sayede beklenmedik anda karşılına çıkabilecek krizlere daha dirençli olmaları, rakiplerine karşı daha avantajlı pozisyon almaları ve hiçbir cezai müeyyideye maruz kalmaksızın vergi yüklerini azaltabilmektedirler³³⁹.

Vergi planlamasının bir çok yöntemi bulunmasına karşın, her bir aracın özelliği, kullanım şekli ve sunduğu avantajlar farklı olmakla birlikte hepsi özünde

³³⁸ Adem Yıldırım, İsmail Demirarslan, "Vergi Planlaması Çalışmaları Çerçevesinde, Yatırım İndirimi İstisnasında 2006 Yılında Yapılan, 2007 ve 2008 Yıllarında Yapılacak Tercihin Belirlenmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 302.

³³⁹ Nagihan Birinci, "Uluslararası Vergi Planlamasının Analizi", **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Üniversitesi, s. 117.

aynı amaca hizmet etmektedir. Bu amaç vergi yükünün azaltılmasıdır³⁴⁰. İşte bu yöntemlerden biri olan vergi indirim ve istisnası da vergi idaresi bakımından risk kriterlerinden birini teşkil etmektedir. Çünkü daha önce de ifade ettiğimiz gibi özellikle büyük ölçekli mükellefler vergi indirim ve istisnasından yararlanarak daha az vergi ödemek yoluna gitmektedirler. Ancak vergi mevzuatında yer alan indirim ve istisna müesseseleri incelendiğinde istisna ve indirimden yararlanmanın pek de kolay olmadığı, buna karşılık mükelleflerin indirim ve istisna müesseselerinden haksız faydalanma eğiliminin yüksek olduğuna dikkat edilerek; vergi ödeme eğilimi düşük olan mükelleflerin bu müessesede yer alan şartların tamamını taşımasa dahi istisna ve indirimden yararlanabildikleri gözlemlenmiştir. İşte bu nedenle idare bu başlığı da bir risk kriteri olarak ele almaktadır.

Mükelleflerin vergi indirim, istisnası ve benzeri avantajlardan fazlaca faydalanması dışında bundan faydalanan firmalarla yoğun işlem gerçekleştirilmesi de idare bakımından bir risk kriteri olarak dikkate alınmaktadır. Bu nedenle her yıl Kurumlar Vergisi Beyannamesi verildikten sonra istisna ve indirimden yararlanan büyük mükelleflerin, yararlandıkları indirim ve istisna yönünden incelemeye alınması söz konusu³⁴¹ olup bu husus bir risk kriteri olarak karşımıza çıkmaktadır.

2.1.1.10. İzaha Davet Müessesesi Çerçevesinde Mükellefin Tespiti

Vergi Usul Kanunu'nun 370/IV. fıkrasına binaen, yayınlanan 482 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile hangi konularla ilgili olarak izaha davet müessesesinin uygulanacağı 16 ayrı başlık halinde belirlenmiştir. Kanaatimizce Tebliğ'de belirtilen başlıklar, mükelleflerin hukuka aykırı davranışlarını ortaya koyduğundan bu noktada gerçek mali gücün araştırılarak tespit edilmesi gerekir. İşte bu nedenlerdir ki, bunu inceleme yöntemi ile gerçekleştirecek olan idare için bu kriterler, aynı zamanda bir risk unsuru olarak kabul edilebilir. Diğer taraftan "risk kriterlerinin tespiti" başlığı altında belirlediğimiz bazı başlıklar, Tebliğ'de belirtilen kriterler ile örtüşmektedir. Bu nedenle, daha önceden belirlenen bu başlıkları dışarıda bırakırsak, Tebliğ'de sayılan -risk kriteri olarak kabul edilebilen-

³⁴⁰ Birinci, s. 117.

³⁴¹ Yeşilyurt, Vergi İncelemesi ve İncelenecek Mükelleflerin/Konuların Seçimi.

diğer kriterler şunlardır: *Yıllık beyannameler ile muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinin karşılaştırılması sonucunda gelir vergisi tevkifatına tabi gelirlerin eksik beyan edilmesi; Çeşitli kurum ve kuruluşlardan elde edilen bilgiler ile asgari ücret tarifelerinin karşılaştırılması sonucunda, avukatlar ile 3568 Sayılı Kanuna tabi meslek mensuplarının gelirlerini ve hesaplanması gereken KDV'lerini beyan etmemeleri ya da eksik beyan etmeleri; Kar dağıtım tablosunda yer alan bilgiler ile diğer verilerin karşılaştırılması sonucunda dağıtılan kar üzerinden vergi tevkifatının yapılmaması; İştirak kazançlarını ilgili hesapta gösterilmemesi; Kurumun ortaklarına olan borç toplamının, öz sermayesinin üç katından fazla olması; Gayrimenkul alım satım bedelinin eksik beyan edilmesi; Gayrimenkul sermaye iratlarını beyan etmemek veya eksik beyan etmek; Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmaktır.*

2.1.1.11. Özelgeler, Yargı Kararları ve Vergi Konusunda Yazılan Makale, Kitap vs. Kaynakların Taranması Suretiyle Mükellefin Tespiti

Mükellefler vergilendirme ile ilgili olup, tereddütte düştükleri konularda özelge adı altında Gelir İdaresi Başkanlığından görüş isteyebilmektedirler. İdare, mükelleflerin tereddütte düştükleri konularda durumu genellikle kendi lehlerine yorumladığını gözlemlediğinden, özelgeleri tarayarak özelgede yer alan bu konuları bir risk unsuru olarak kabul etmektedir. Bu nedenle GİB tarafından verilen tüm özelgeler incelenerek, vergilendirmesi yönünde görüş verilen özelgeler tespit edilip, buradan hareketle mükelleflerin yanlış yorumladıkları konular tespit edilmeye çalışılmaktadır³⁴².

İnceleme raporlarının yargı aşaması takip edilmek suretiyle hukuki olarak tartışmalı olan ve hazine lehine sonuçlanan konular sınıflandırılarak, yargı kararları üzerinden de risk kriterleri tespit edilmektedir. Ayrıca idare tarafından risk unsuru olarak kabul edilen bir unsur, yargı önüne geldiğinde mükellef lehine sonuçlanmış

³⁴² Yeşilyurt, Vergi İncelemesi ve İncelenecek Mükelleflerin/Konuların Seçimi.

ise idare bu noktada verimsiz incelemelerden uzak durmak adına daha önceden risk kriteri olarak belirlediği bu konuyu, bir risk kriteri olmaktan çıkarmaktadır³⁴³.

Gerek vergi hukukçuları tarafından, gerekse vergi inceleme birimlerinde çalışanlar tarafından veya SMM, YMM tarafından birçok makale ve kitap yayımlanmaktadır. Bu yayınların içeriğini ise genelde sektörde tartışmalı olan konular ele alınarak, görüşler ve öneriler açıklanmaktadır. Söz konusu bu kaynaklar taranarak sektörler itibari ile tartışmalı konulara ilişkin sınıflandırma yapılarak, buradan hareketle inceleme konuları da ayrıca tespit edilmektedir³⁴⁴.

2.1.2. Risk Kriterleri Yoluyla Verilerin İşlenmesi ve Analizi

Mükellefe ait ve Gelir İdaresi Başkanlığında bulunan bilgiler ile Vergi Denetim Kurulunda mükellefe ait veriler karşılıklı olarak işlenerek, risk analiz modelinde kullanılmaktadır. Riskin değerlendirme aşamasında temel amaç, var olan kaynaklarla ele alınacak riskleri seçmektir. Dolayısıyla bu aşamada riskler ve aynı zamanda eldeki kaynaklar hakkında bilgiye sahip olunması gerekir. Riskler belirlendikten ve analiz edildikten sonra, sıralanmakta ve bunun içerisinde de öncelikli olanlar saptanmaktadır. Çünkü riskler, ekonomik bakımdan, uygun müdahale yöntemlerinin farklı olması bakımından ya da etkileri bakımından birbirlerinden ayrılırlar. Risklerin sıralanması ve önceliklendirilmesinden sonra, hangilerine müdahale edileceği veya edilemeyeceğinin değerlendirmesi aşamasına geçilir. Bir riske, eldeki kaynaklarla müdahale etmeye karar vermek, aynı zamanda, hangilerine müdahale edilmeyeceğine yani hangi risklerin kabul edilmesi gerektiğine karar vermek demektir³⁴⁵.

İncelenecek mükelleflerin seçiminde öncelikli olarak riski yüksek olan mükelleflerin belirlenmesini amaçlayan bu modelde, mükelleflere ait veri ambarındaki veriler istatistiksel ve matematiksel yöntemlerle değerlendirilmektedir. Model öncelikli olarak mükellefleri, sektörel (NACE) ve/veya bölgesel (NUTS)

³⁴³ Yeşilyurt, Vergi İncelemesi ve İncelenecek Mükelleflerin/Konuların Seçimi.

³⁴⁴ Yeşilyurt, Vergi İncelemesi ve İncelenecek Mükelleflerin/Konuların Seçimi.

³⁴⁵ Erdin, Kibar, "Uluslararası Bakış Açısıyla Vergi İdarelerinde Risk Yönetimi ve Denetim Kapasitesinin Artırılmasında Genel Prensipler İle Yaklaşımlar", *Vergi Dünyası Dergisi*, Temmuz 2008, S. 323.

bazda gruplara ayırmaktadır. Bu noktada karşımıza, mükelleflerin vergiye uyumunun artırılması ile incelenecek mükelleflerin nesnel risk analizlerine dayalı olarak seçilmesi ve mükelleflerin bölgeler ve/veya sektörler itibarıyla kapsamlara ayrılması ve bu sayede mükellefleri belirlenen veriler çerçevesinde büyüklüklerine göre katmanlaştırıp bu katmanlara göre risk analizine tabi tutulması amacıyla geliştirilen Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Modeli (MERAK) çıkmaktadır³⁴⁶. MERAK Modeli, 6009 sayılı Kanun ile ihdas edilen Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kuruluna, incelenecek sektörlerin ve mükelleflerin belirlenmesi ve seçimi aşamasında yardımcı olacak araçlardan yalnızca birisidir³⁴⁷.

Model kapsamında mükellefler ilk olarak, kendi yapısal davranışları ve konumlarına uygun olarak **katmanlara** ayrılmaktadır. Bunun en temel gerekçesi, büyük mükellefleri büyük mükellefler arasında, küçük mükelleflerin küçük mükellefler arasında değerlendirilerek³⁴⁸, yatay adaleti sağlamaktır³⁴⁹. Diğer bir ifade ile mükelleflerin riskli alanlarını ortaya koyacak ölçütlerin aynı özelliklere sahip olmayan küme grubuna uygulanması doğru bir yaklaşım değildir. Çünkü belirlenen bir risk ölçütü, büyük mükellef için farklı, küçük mükellef için farklı bir sonuç doğurabileceği gibi bu risk ölçütü ilaç sektörü ile tekstil sektörü için de farklı veya İstanbul'daki mükellef ile Bayburt'daki mükellef için de farklı bir sonuç verebilecektir. Bu yüzden öncelikli olarak mükellefleri büyüklük ve küçüklüklerine göre ayırmak gerekecektir³⁵⁰. Mükelleflerin büyüklüğünü ve küçüklüğünü tespit etmek için de mükellefler, Nace terimi ile ifade edilen sektörel ve Nuts terimi ile ifade edilen bölgesel analize tabi tutulmaktadır³⁵¹. Örneğin, Nuts 0: Türkiye Genelini ifade etmektedir. Nuts 1: Bölgeleri ifade etmektedir (Orta Anadolu gibi) Nuts 2: Ankara bölgesi gibi alt bölgeleri, Nuts 3: İl genelini ifade etmektedir. (Kırıkkale, Çorum) gibi. Benzer şekilde Nace 1: Örneğin balıkçılık gibi en üst sektörü ifade etmektedir. Nace 2: Nace 1'de bulunan sektörün bir alt sektörünü

³⁴⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2010 Faaliyet Raporu, s. 10, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2010/Faaliyet_raporu_2010.pdf

³⁴⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2010 Faaliyet Raporu, s. 50, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2010/Faaliyet_raporu_2010.pdf

³⁴⁸ Doğan, Elektronik Vergisel Uygulamalar, s.516.

³⁴⁹ Uğur, Vergi Denetimi Etkinliğinde, Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği.

³⁵⁰ Doğan, Elektronik Vergisel Uygulamalar, s.516.

³⁵¹ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2010 Faaliyet Raporu, s. 10, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2010/Faaliyet_raporu_2010.pdf; Doğan, Elektronik Vergisel Uygulamalar, s.517-518.

örneğin, balıkçılık, balık üretme ve yetiştirme çiftliklerinin işletilmesi ve balıkçılıkla ilgili hizmet gibi.³⁵²

Mükelleflerin bu şekilde kapsamlara ayrılması, sektörel veya bölgesel farklılıklardan kaynaklanan risklerin o bölgedeki ya da sektördeki tüm mükellefler için dikkate alınmasını sağlayacağı gibi, idarenin bir mükellefi değişik açılardan da ele almasını sağlayacaktır³⁵³.

Sektör ve/veya bölgeler itibarıyla farklılıkları yönünden kapsamlara ayrılan mükelleflerin bilanço, gelir tablosu, beyanname verileri ile üçüncü taraf bilgileri baz alınarak *büyüklikleri* belirlenmekte ve belirlenen bu büyüklüklere göre *katmanlara* ayrılmaktadır³⁵⁴. İdareden elde edilen en son bilgiler çerçevesinde mükellefler arasında dört adet büyüklük katmanı bulunmaktadır. Bu katmanlar “1. Katman”, “2. Katman”, “4. Katman” ve “8. Katman” olarak ayrılmıştır. Katman 1, en küçük mükellefleri, katman 2, orta büyüklükteki, katman 4, büyük mükellefleri, katman 8 ise en büyük mükellefleri ifade etmektedir³⁵⁵.

Risk Analiz Modeli(RAM), aynı kapsamda (aynı coğrafi bölgede ve/veya aynı faaliyet alanında) ve aynı katmanda olan mükelleflerin, buldukları kapsamın genel eğiliminden ya da mükelleflerin kendilerinden beklenen büyüklükten gösterdiği her bir sapmayı bir sinyal yani bir **risk** olarak algılamaktadır. Mükelleflerin aldıkları sinyaller toplamı, mükellefin kendi katmanındaki diğer mükelleflerin verilerinden farklılık derecesini vermektedir. Modele göre, mükelleflerin bulunduğu kapsamdaki katmanına uygun davranması beklenmektedir³⁵⁶.

VDK sürekli geliştirmekte olduğu bu sistemi bilgisayar programı üzerinden yürütmektedir. Sistem, mükellefler tarafından gerçekleştirilen faaliyetler sonucu elde edilen tüm verilerin, bilgisayar programı yüklenmesi sonucunda çalıştırılmakta;

³⁵² Doğan, Elektronik Vergisel Uygulamalar, s.518.;

³⁵³ Doğan, Elektronik Vergisel Uygulamalar, s.518.; Uğur, Vergi Denetimi Etkinliğinde, Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği.

³⁵⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2010 Faaliyet Raporu, s. 10, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2010/Faaliyet_raporu_2010.pdf

³⁵⁵ Doğan, Elektronik Vergisel Uygulamalar, s.519.

³⁵⁶ Doğan, Elektronik Vergisel Uygulamalar, s.519- 520.

yaklaşık 2. veya 3. günün sonunda, risk analizine tabi tutulan tüm mükelleflerin risk puanları elde edilmektedir. Bu sayede çalıştırılan sistem, riskin gerçekleşme ihtimali ile riskin gerçekleşmesi durumunda ortaya çıkacak vergi kaybı arasındaki farkı dikkate alarak, farkı fazla olan riske diğer risklere nazaran daha yüksek risk puanı vermektedir. Her bilanço veya gelir tablosu yani yüklenilen her bir veri için ve her bir mükellef için ayrı ayrı olmak üzere 0 ile 100 arasında bir risk puanı oluşturmaktadır. Örneğin, tapudan elde edilen bilgiler programa aktarıldığında tapudan elde edilen bilgilere göre bir risk puanı oluşturulmaktadır veya konuyla bağlantılı bilgiler çerçevesinde Katma Değer Vergisine göre bir risk puanı oluşmaktadır. Mükelleflerin riskli grup içerisinde yer alıp almadıkları ise bu sistem sonucu elde edilen puan üzerinden değerlendirilmektedir. Bu çerçevede bir mükellef 0 ile 100 arasında ne kadar yüksek puan almışsa, artık bu mükellef incelenmeye alınacak mükellef olarak kabul edilmektedir. VDK, belirlemiş olduğu bu mükellefleri de hemen doğrudan incelemeye sevk etmeyip; ilk olarak bu mükellefler arasından da riskli bulunduğu kriterler bakımından, mükelleflerin gerekse defter ve belgelerinden gerekse dosyalarında veya ulaşılan diğer bilgilerden istifade ederek bir cevap bulmaya çalışmaktadır. Bunun sonucunda dahi bir cevap bulunamaz ise o takdirde mükellefler, idare tarafından incelemeye sevk edilmektedir³⁵⁷.

2.2. Manuel Denetim

Mükellefin seçiminde ikinci bir yöntem olarak karşımıza manuel denetim çıkmaktadır. Bu yöntem daha çok geçmiş yıllarda uygulanan ve şu anda idare tarafından daha az bir şekilde başvurulan bir yöntemdir. Her ne kadar günümüzde -tüm alanlarda olduğu gibi- vergi idaresi de bir yandan bilgi teknolojilerinden istifade etse de diğer yandan daha ilkel veya geleneksel olan bu yöntemden de vazgeçememektedir. Çünkü bu yöntemde, kendi bünyesinde belli amaçları taşımaktadır. Örneğin sadece belirlenmiş bir uyumsuzluğun altını çizmek için değil, yeni risklerin tespit edilmesi için de bu sistem tercih edilebilir. Yada risk analizi çok büyük verilerle çalışmayı gerektirdiğinden mesleki bilgi ve insan zekasının gerekli olduğu bazı durumlarda, bu

³⁵⁷ Yeşilyurt, Vergi İncelemesi ve İncelenecek Mükelleflerin/Konuların Seçimi.

sisteme başvurmak kaçınılmaz olabilir³⁵⁸. Diğer taraftan manuel denetimden en iyi sonucun alınabilmesi için, bu belirlemeyi yapacak olan kimselerin deneyimli ve vasıflı personel olması gerekir³⁵⁹. Bu anlamda karşımıza özel eğitim almış Transfer Fiyatlandırması Grup Başkanlığı ve Büyük Ölçekli Mükellef Grup Başkanlığında çalışan denetim elemanları çıkmaktadır. Daha öncede ele aldığımız üzere, bu grup başkanlıklarında ağırlıklı olarak, yıllarını bu meslekte geçirmiş ve tecrübe sahibi olmuş, vergi başmüfettişleri görev almaktadır.

Manuel denetim, herhangi bir bilgisayar programı veya bilgi teknolojilerinden faydalanarak değil, tamamen vergi müfettişleri tarafından gerçekleştirilen ve ağırlıklı olarak beyannameler üzerinden incelenecek mükelleflerin tespit edilmesi yöntemidir. Bu yöntemde, vergi müfettişleri vergi dairelerine gider ve inceleme dönemine ait verilen beyannameleri (Geçici Vergi Dönemleri de dahil olmak üzere yıllık beyannameler ile KDV, Muhtasar, Damga Vergisi ve varsa diğerleri) ekleriyle birlikte inceler. Bu sayede mükellefin iş hacmi, çalıştırdığı işçi sayıları, yaptığı stopaj kesintileri gibi beyannameler üzerinden yapılacak incelemelerle elde edilebilecek bütün bilgiler gözden geçirilerek, mükellef hakkında genel bir değerlendirme ve risk analizi gerçekleştirilir. Ayrıca, bu sayede söz konusu beyannameler üzerinde maddi hata olup olmadığı da tespit edilir³⁶⁰. Bunun sonucunda üzerinde şüphe duyulan veya özellikli durumların tetkik edilmesi gerekli olan beyannameler bir kenara ayrılır ve ilgili denetim birimi tarafından şüphe duyulan konular üzerinde, yeterli bir izahat veya olumlu bir kaniya varılamazsa, sonuç mükellefin incelemeye alınması ile gerçekleşen bir yönetime dönüşür³⁶¹.

İncelemeye alınacak mükellefin seçiminde kullanılan manuel denetim de tıpkı risk analiz modelinde olduğu gibi belli kriterlere dayanmaktadır. Geçmiş yıllarda dahi yani daha çok risk analiz modelinden önce kullanılan bu yöntemde de idare tarafından vergi inceleme elemanlarına ilkesel, genel nitelikte yönlendirmeler yapılmakta, objektif beyannameler seçimi için ölçütler konulmakta idi³⁶². Yoksa,

³⁵⁸ Erdin, Kibar, Uluslararası Bakış Açısıyla Vergi İdarelerinde Risk Yönetimi ve Denetim Kapasitesinin Artırılmasında Genel Prensipler İle Yaklaşımlar.

³⁵⁹ Erdin, Kibar, Uluslararası Bakış Açısıyla Vergi İdarelerinde Risk Yönetimi ve Denetim Kapasitesinin Artırılmasında Genel Prensipler İle Yaklaşımlar.

³⁶⁰ VDK Vergi İnceleme Rehberi, **Yayınlanmamış**, Nisan 2015, s.17.

³⁶¹ Doğan, Yavuz, s.80-81.

³⁶² H. Nezh Şeker, s.132.

incelemeye alınacak mükellefin seçiminde kullanılan bu denetim modelinden, mükellefler arasından rastgele bir seçim modelinin anlaşılması gerekir. Burada daha çok vergi müfettişlerinin tecrübe ve deneyimlerinden istifade edilerek bir sonuca ulaşılmaktadır.

2.3. Veri Madenciliği

Veri, kayıt altına alınmış her türlü olay, durum ve fikri ifade etmektedir. Bu çerçeveden baktığımızda yaşanan ve kayıt altına alınmış her şey aslında bir veridir. Kayıt altına alınan bu veriler, yalın ve işlenmemiş durumdadırlar. Bu nedenle verilerin anlam kazanmasını sağlayan enformasyon kavramı gündeme gelir. Enformasyon verilerin işlenmiş, düzenlenmiş ve anlamlandırılmış halidir. Enformasyonun bilgiye dönüşmesi için bireyin onu özümsemesi gerekir. Bilgilerin özümsemesi için ise bir araya toplanıp sentezlenmesi gerekir³⁶³.

Veri madenciliği, veri ambarlarında tutulan çok çeşitli ve çok miktarda verilere dayanarak daha önce keşfedilmemiş bilgileri ortaya çıkarmak, bunlar arasından seçim yaparak bir karara varmak ve eylem planına geçirmek için kullanma süreci olarak tanımlanabilir. Yakın geleceğin, dünün yansımalarını taşıdığından ve çok farklı olamayacağından hareketle, geçmiş veriden çıkarılmış olan kurallar gelecekte de geçerli olacak ve ilerisi için de doğru tahmin yapmamızı sağlayacaktır³⁶⁴.

Veri madenciliği, çok fazla sayıda veriyi incelemeyi amaçladığı için veri tabanları ile yakından ilişkilidir. Günlük veri tabanlarından elde edinilen özet bilgi seçilip gerekli ön işleminden geçirildikten sonra veri ambarında saklanır. Bu saklanan bilgiler tamamı kullanılmak üzere aktarılmaz; amaç için gerekli olan veriler ambardan alınarak veri madenciliği için kullanılır. İşte bu aşamadan sonra veri analizi elle veya gözle yapılabilir. Yani insan müdahalesine ihtiyaç vardır.

³⁶³ Uğur Doğan, Fatma Ödevci, Olcay Gül, "Veri Madenciliği ve Vergi İdarelerinde Kullanımı", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 236, Mayıs 2008.

³⁶⁴ Doğan, Elektronik Vergisel Uygulamalar, s.555.

Ancak bu müdahale bilgi üretme sürecinde az, olabildiğince sistem üzerinden; bu süreçten sonra ise insan müdahalesine dayanan bir sorgu ile sınırlıdır. Bu sorgu işleminde veriler tam olarak keşfedilmemiş olabilir ve içerisinde kullanıcının hiç tahmin edemediği ilişkiler de bulunabilir. Zaten veri madenciliğinde esas amaç bu amacı gerçekleştirmektir³⁶⁵. İşte bu nedenle veri madenciliğini, yukarıda da ele aldığımız ilk iki yöntemin -risk analiz sistemi ile manuel denetimin- karması şeklinde nitelendirmek hiç de yanlış olmayacaktır.

Bu bağlamda veri madenciliği, veri ambarlarında tutulan çok çeşitli verilere dayanarak daha önce keşfedilmemiş verileri ortaya çıkarma, bu verileri karar verme ve gerçekleştirme için kullanma sürecidir. Veri madenciliği istatistiksel bir süreçtir. Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Modeli ile birlikte veri madenciliği teknikleri de kullanılarak denetlenecek sektör ve mükelleflerin seçimi yapılmaktadır. Böylece veri ambarındaki ham veri analiz edilecek denetim ve denetimin koordinasyonu çalışmalarında destekleyici bilgiler karar alıcılara ve ilgili kurullara sunulurak³⁶⁶ incelenecek mükellefin tespitinde kullanılmaktadır.

2.4. İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonunun Talebi Üzerine Mükellefin Tespiti

İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonu her ne kadar şikayet kavramını dışarıda bırakarak, ihbar konusunu ön plana çıkarmışsa da ilk olarak iki kavramı ardından ise idarenin bu kavramlara bakış açısını ele almak gerekecektir.

İhbar vergi uygulamasında bir muhbir tarafından vergi idaresine veya herhangi bir resmi makama dilekçe veya sözlü olarak beyanında, bir yükümlünün vergilendirmeye ilişkin hususlarda işlem yapılmasını gerektiren somut bir olay ya da durumun haber verilmesidir³⁶⁷. Şikayet, vergi hukuku alanında bir ticari işlemin tarafı olup da VUK'a göre düzenlenmesi ve verilmesi alınması gereken belgelerin verilmemesi veya

³⁶⁵ Doğan, Elektronik Vergisel Uygulamalar, s.555.

³⁶⁶ 2011 Performans Programı s. 82.
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2011_Performans_Programi.pdf

³⁶⁷ Erdem, "6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi", s.49

alınmaması sonucunda ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçığının yetkili makamlara bildirilmesini ifade etmektedir³⁶⁸. Bu durumda ekonomik ve ticari işlemlerin tarafı olan müşterilerin vergisel bir ödevin yerine getirmemesi ve kamunun vergi kayıp ve kaçığına yol açan bu tür eylemlerin vergi idaresine bildirilmesidir. Ancak şikayetler sadece bu konuyu değil, vergi idaresinin işleyişine, özellikle inceleme esnasında müfettişlerin tutum ve davranışlarına yönelik de olabilmektedir. Bu nedenle idare, yukarıda ele aldığımız şikayet konusunu daha çok “ihbar” olarak değerlendirip ele almaktadır³⁶⁹.

Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde ve bunların tespit edilip olumsuz sonuçlarının giderilmesinde “caydırıcı ve teşvik edici” bir güvenlik müessesesi olarak düzenlenmiş bulunan ihbar müessesesi; ihbar edilenlerin vergi incelemesine ve çoğunlukla aramalı vergi incelemesine sevk edilmesine yol açan sonuçları itibari ile ciddi bir müessesesidir³⁷⁰. Bu yüzden çalışmamızın amacı ve kapsamını aşmamak koşuluyla önemine yer verdiğimiz bu müessesenin, olumsuz etkilerini gidermek amacıyla 646 sayılı KHK ile değişik 20'nci maddesinde, görevleri arasında ihbar ve şikayetleri değerlendirmek olan Vergi Denetim Kurulu, denetim gücünün daha verimli kullanılması, vergi incelemelerinde etkinliğin artırılması, idari makamların gereksiz yere meşgul edilmesinin önlenmesi ve uygulama birliğinin sağlanması amacıyla Başkanlıkça hazırlanan 16.02.2015 tarihli “İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonu Çalışma Esaslarına İlişkin Yönerge” uyarınca, Başkanlık merkezinde 1 adet, Grup Başkanlıkları bünyesinde ise 49 adet İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonu (İİTDK) kurulmuştur. Bu süreçten sonra gerek vergi dairesi tarafından gerekse grup başkanlıkları tarafından veya kamu kuruluşları (Sermaye Piyasası Kurulu, Sosyal Güvenlik Kurumu, Gümrük, savcılık) ya da gerçek kişiler veya tüzel kişilerden gelen ihbarlar, söz konusu komisyon tarafından değerlendirilecektir.

İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonundan önce kurullara gelen tüm ihbarlar hiçbir değerlendirmeye tabi tutulmadan, gerçeklik payı olup

³⁶⁸ Vahit Yaşar Akın, “Türk Vergi Hukukunda İki Kilit Kavram: İhbar ve Şikayet”, <http://www.alomaliye.com/2007/06/26/vergi-hukukunda-sureler-vahit-yasar-akin-gelir-uzmani/> (18.04.2016).

³⁶⁹ Soydan, s.459.

³⁷⁰ Soydan, s.460.

olmadığına ilişkin hiçbir ölçüt yapılmadan tamamı incelemeye dönüştürüldüğü için bu durum, etkinlikten uzak vergi incelemesinin gerçekleşmesine neden olmaktadır. Çünkü görevi alan inceleme elemanları, kendisine verilen bu emir üzerine mükellefi incelemeye alıyor; bundan sonra ise hem mükellefler hem de vergi inceleme elemanları belki incelemeye hiç gerek olmayan, basit bir yoklama veya izahatla açıklığa kavuşacak olan verimsiz incelemelerle karşı karşıya kalabiliyordu³⁷¹. İlgili Komisyonun kurulması ile bu olumsuz sürecin önüne, bu sayede geçilmiş olacaktır.

Komisyonadaki değerlendirmeler, içlerinde grup başkanlarının da bulunduğu meslekte tecrübe sahibi olan başmüfettişler tarafından, üçlü bir imzayla gerçekleştirilmektedir. Ancak Komisyon tarafından bir mükellefin incelemeye alınabileceği kanaati oluşsa dahi, söz konusu mükellef hemen incelemeye sevk edilmemekte, karar Ankara'da bulunan, bir üst komisyon tarafından tekrar bir değerlendirmeye tabi tutulmaktadır. Bunun sonucunda, ihbar sonucu ortaya çıkan ilgili mükellefin incelemeye alınabileceği kanaatine ulaşıyorsa, söz konusu mükellef bu takdirde grupların inceleme havuzlarına intikal ettirilmektedir³⁷².

Bazı durumlarda ise ihbar sonucu elde edilen bilgiler sınırlı olabilmekte veya gelen bilgilerinde analiz edilmesi gerekebilmektedir. Bu gibi hallerde mükellefin incelemeye alınıp alınmayacağı konusunda tereddütte düşen Kurul, dosyayı daha basit bir inceleme olan ön araştırma inceleme tarzında bir çalışma yapılması ve sonunda mükellefin incelemeye alınıp alınmayacağı yönünde karar içeren bir rapor hazırlanması amacıyla vergi müfettişlerine tevdi edebilmektedir³⁷³.

Bunun dışında vergi ile ilgili şikayetleri, önerileri ve ihbarları vergi idaresine daha kolay iletebilmek için Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde faaliyet gösteren, Vergi İletişim Merkezi (VİMER) kurulmuş olup; Merkez, gerek telefonla gerekse e-posta yoluyla ihbar ve şikayetleri değerlendirmektedir. Buraya yapılan tüm bildirimler en kısa zamanda gerekli ilgili birimlere -konumuz itibari ile İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonuna- sevk edilmektedir.

³⁷¹ Yeşilyurt, Vergi İncelemesi ve İncelenen Mükelleflerin/Konuların Seçimi.

³⁷² Yeşilyurt, Vergi İncelemesi ve İncelenen Mükelleflerin/Konuların Seçimi.

³⁷³ Yeşilyurt, Vergi İncelemesi ve İncelenen Mükelleflerin/Konuların Seçimi.

2.5. Vergi Mufettişlerinin Talebi ile Mükellefin Tespiti

Vergi mufettişlerinin, risk analizinde yer almayan ve daha önce hiç karşılaşılmayan olayları veya tespitleri idareye bildirmeleri mümkündür. Böylece uygulamada karşılaştıkları ve bildirmiş oldukları bu risklerle, mükellefleri değişik yönlerle ele alınmasına ve incelemeye sevk edilmesine yol açabilmektedirler. Vergi incelemeleri esnasında esas olan mufettişin bilgi, deneyim ve mesleki şüphecilikle incelemekte olduğu mükellefin risk değerlendirmesini yapmak ve bu değerlendirme üzerine en riskli hesaplardan başlayarak bir inceleme yürütmektir. İdarenin, incelemeler esnasında konuları tümüyle kavraması veya bir inceleme sırasında karşılaşılacak bütün hatalı ve hileli kayıtları tespit etmesi mümkün değildir. Çünkü her incelemenin kendine özgü şartları olduğu bilinmelidir. Bu manada vergi mufettişleri de idare tarafından hazırlanan ve vergi mufettişlerine uygulamada yol gösterici olan rehberlere katkıda bulunması ve konuyu VDK Başkanlığı içerisinde yer alan “İnceleme Rehberi Çalışma Grubu” na bildirmeleri beklenmektedir³⁷⁴.

Vergi mufettişleri yürütmüş oldukları vergi incelemelerini, sadece inceleme görev yazısında belirtilen konu ve döneme ilişkin olarak yapabilirler. Yürütölmekte olan incelemeler sırasında, görevlendirme yazısında belirtilenden farklı bir konu veya döneme ilişkin eleştiriye gerektiren husus var ise vergi mufettişlerinin re’sen inceleme yapma yetkileri bulunmadığı için bu durumu, inceleme görevini veren Kurula bildirmeleri gerekir³⁷⁵. Bu durum ise mükelleflerin önerilen dönem ve konu itibari ile hesaplarının yeniden incelenmesine neden olabilmektedir. Diğer taraftan vergi mufettişleri, bir mükellef nezdinde yürütölen sınırlı incelemeyi tam inceleme şeklinde dönüştörmeyi de talep edebilirler. Şöyle ki, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 23. maddesinin “sınırlı incelemenin, sonradan ortaya çıkan durumlar nedeniyle tam incelemeye dönüşmesi halinde, inceleme süresi sınırlı incelemeye başlanılan tarih itibarıyla hesaplanır”

³⁷⁴ VDK Vergi İnceleme Rehberi, **Yayınlanmamış**, Nisan 2015, s.9.

³⁷⁵ VİUEHY md. 6, “Görevlendirme yazısında yer alan inceleme konusuna giren tespitlerin, bu yazıda yer almayan farklı vergi türlerine ilişkin olarak da rapor yazılmasını gerektirmesi durumunda, bu husus yeni bir görevlendirme gerektirmez”.

şeklindeki düzenlemesinde ifade edilen, *sonradan ortaya çıkan durumların*, geniş bir şekilde ele alınması ve vergi müfettişleri tarafından bulunulan önerilerinin de bunun içerisinde yer alacağı kanaatindeyiz.

Bunun dışında vergi müfettişleri, yürütülmekte olan incelemeler sırasında farklı bir mükellef nezdinde inceleme yapma ihtiyacı da duyabilir. Şöyle ki, incelemeye almış oldukları mükellefin mal ve/veya hizmet aldığı ve/veya sattığı kişilerin işlemlerinin şüpheli görülmesi nedeniyle, bir konuda araştırma yaparken veya diğer bir denetim aracı olan arama esnasında elde edilen bilgiler sebebiyle başka mükelleflerin incelenmesi söz konusu olabilir³⁷⁶. Vergi müfettişleri, böyle bir ihtiyacın doğması halinde, gerekçeleri ile birlikte bağlı olunan birime taleplerini bildirmeleri gerekmektedir(VİUEHY md.6).

2.6. Diğer Kamu Kurum ve Kuruluşları Aracılığı ile Mükellefin Tespiti

Ticari ve ekonomi hayatta, ticaret ile ilişkisi olan tüm kamu kurum ve kuruluşları, vergi incelemesiyle bağlantılı bir husus tespit ettiklerinde, muhtemel doğacak vergi kayıplarını önlemek amacıyla Vergi Denetim Kuruluna bildirimde bulunabilmeleri mümkündür. Bu noktada karşımıza birçok kamu kurum ve kuruluşu çıkabilir; fakat bizim bu başlık altında ele alacağımız kurumlar daha çok ekonomi politikasını yürüten ve buna yön veren kurum ve kuruluşlar ile idarenin içerisinde yer alan bazı kurumlar olacaktır.

Bunların arasında önem arz eden kurumlardan biri, Maliye Bakanlığı bünyesinde yer alan Maliye Suçları Araştırma Kurulu olan MASAK'dır. MASAK'ın görev ve yetkileri arasında -5549 sayılı Kanunun 19 uncu maddesinde suç gelirlerinin aklanması ve terörün finansmanının önlenmesi kapsamında veri toplamak, şüpheli işlem bildirimlerini almak, analiz etmek ve değerlendirmek; değerlendirme sürecinde gerek duyulduğunda kolluk ve diğer birimlerden kendi görev alanlarında inceleme ve araştırma yapılması talebinde bulunmak; bu kanun kapsamına giren işlemler ile ilgili olarak, araştırma ve inceleme yapmak veya yaptırmak, olduğu ifade edilmiştir. Başkanlığın aklama suçunun araştırılması ve incelenmesi görevlerini denetim elemanları vasıtasıyla yerine getireceği ifade

³⁷⁶ Soydan, s.455.

edilerek, vergi müfettişlerinin bu gvlendirilecek denetim elemanları arasında sayıldığı da belirtilmiřtir³⁷⁷. O halde MASAK, Vergi Denetim Kurulu gibi Maliye Bakanlığına bağlı olarak çalışan bir birimdir. MASAK'ın denetim elemanlarının önemli bir kısmını vergi müfettişleri oluşturmaktadır. MASAK'ın denetim elemanlarının faaliyetleri, VDK'daki vergi müfettişlerinin inceleme ve aramadaki faaliyetlerine benzerlik göstermektedir. Ancak MASAK'ın denetim elemanlarının görevi, terörün finansmanı da dahil suç gelirlerinin aklanmasının nlenmesine veya aklama suçunun tespitine yönelik iken; vergi müfettişleri, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla vergi incelemelerine katılmaktadır³⁷⁸. MASAK, vergi incelemesinde, incelenecek olan mükellefin tespitinde şöyle bir rol oynamaktadır. MASAK'ın suç gelirlerinin aklanmasının önlenmesinde alınan önleyici ve bastırıcı tedbirler, aynı zamanda, vergi incelemesindeki amaçlardan biri olan vergi kayıp ve kaçağı ile mücadele edilmesine de hizmet etmektedir. Mali Suçları Araştırma Uzmanları tarafından gerçekleştirilmekte olan terörün finansmanına ilişkin değerlendirme çalışmaları sırasında, değerlendirme konusu gerçek ve tüzel kişilerin gelir getirici faaliyetleri (yasal ve vergi idaresine kayıtlı faaliyetleri) ile mevcut gelir ve servet düzeyleri arasındaki orantısızlıklar tespit edildiğinde ve kayıt dışı faaliyet yürütüldüğü, dolayısıyla vergi kayıp ve kaçağına sebebiyet verildiği anlaşıldığında ya da gerçek ve tüzel kişilerin faaliyetlerinde vergi mevzuatına aykırılıklar ya da vergi kayıp ve kaçakları tespit edildiğinde söz konusu hususlar MASAK tarafından GB'e bildirilmekte ve bu yolla vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadele edilmeye alıřılmaktadır³⁷⁹. Başka bir ifade ile aklama suuna ilişkin yapılan analiz ve değerlendirmelerde farklı kurumların görev alanlarına giren hususlarla karşılaşılması halinde, bu kurumlar da bilgilendirilmektedir. Bu kapsamda 2015 yılı içerisinde suç gelirlerinin aklanması suuna ilişkin analiz ve değerlendirmeler sonucunda, 5842 kişi hakkında çeşitli kurumlara istihbari nitelikte bilgilendirme

³⁷⁷ 5549 Sayılı Kanun 2. Maddesinin e bendine göre; "Denetim elemanı: Vergi Müfettişleri, Gümrük ve Ticaret Müfettişleri, Bankalar Yeminli Murakıpları, Hazine Kontrolörleri, Sigorta Denetleme Uzman ve Akterleri, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ve Sermaye Piyasası Kurulu Uzmanlarını" kapsamaktadır.

³⁷⁸ Soydan, s.161-162.

³⁷⁹ Murat Kaya, "Vergi Kayıp ve Kaçaklarıyla Mücadelede MASAK'ın Rolü-II", *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 364, Aralık 2011.

yapılmıştır. Bu bağlamda 318 kişi MASAK tarafından VDK'ya bildirilmiştir³⁸⁰.

Bunun dışında bir diğer kamu kurumu olarak karşımıza, Sermaye Piyasası Kurulu çıkmaktadır³⁸¹. 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 89. maddesinde, denetimin bu Kanun kapsamındaki tüm kurum ve kuruluş ile ilgili diğer gerçek ve tüzel kişilerin bu Kanun ve ilgili diğer mevzuatın sermaye piyasasına ilişkin hükümleriyle ilgili faaliyet ve işlemlerini kapsayacağı belirtildikten sonra, denetimle görevlendirilen personel, ilgili gerçek ve tüzel kişilerden bu Kanun ve ilgili diğer mevzuatın sermaye piyasasına ilişkin hükümleriyle ilgili görecekları bilgi ve belgeleri istemeye, bunların vergi ile ilgili kayıtları dâhil olmak üzere tüm defter ve belgeleri ile elektronik ortamda tutulanlar dâhil tüm kayıtlar ve sair bilgi ihtiva eden vasıtaları, bilgi sistemlerini incelemeye, bunlara erişimin sağlanmasını istemeye ve bunların örneklerini almaya, işlem ve hesaplarını denetlemeye, ilgililerden yazılı ve sözlü bilgi almaya, gerekli tutanakları düzenlemeye yetkili olduğu belirtilmiştir. Anlaşıldığı üzere, SPK'da denetimde vergi incelemelerinde olduğu gibi defter ve belgelerden istifade etmektedir. O halde SPK, yaptığı inceleme ve denetimler sonucunda ulaştığı tespitleri, olayın bütünlüğü, menfaatler dengesi, kanunun geneli ve kamu yararı açısından değerlendirerek, kovuşturmayaya geçilmesinde kamu yararı varsa Savcılığa başvuruda bulunabilmektedir³⁸². Bunun dışında elbette ki vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi amacıyla ulaştığı tespitleri Vergi Denetim Kuruluna da bildirebilmektedir.

Bir diğer kurum olarak karşımıza, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu çıkmaktadır. Kurul, para, kredi ve bankacılık politikalarının yürütülmesi ile ilgili konularda kurumlar arasında eşgüdüm ve işbirliğinin sağlanması amacıyla Kalkınma Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, SPK, TMSF ve TCMB ile karşılıklı görüş alışverişi ve bilgi paylaşımında bulunmakta olup, ayrıca finansal sektörde rekabet ortamının tesisi, geliştirilmesi ve korunmasına yönelik olarak Rekabet Kurumu ile işbirliği ve *bilgi paylaşımı faaliyetleri yürütülürken*, başta Dışişleri

³⁸⁰ MASAK 2015 faaliyet raporu, s.34, http://www.masak.gov.tr/userfiles/file/2015_Faaliyet_Raporu.pdf

³⁸¹ 28.07.1981 tarih ve 2499 sayılı "Sermaye Piyasası Kanunu" ile kurulmuştur. İdari ve mali özerkliğe sahip düzenleyici bir kamu kurumudur.

³⁸² SPK 2015 faaliyet raporu s. 41, <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=1224>

Bakanlığı ve Ekonomi Bakanlığı olmak üzere diğer kamu kurum ve kuruluşlarıyla da bankacılık sektörünü ilgilendiren konularda işbirliği sağlamaktadır³⁸³.

Netice itibari ile vergi daireleri, Emniyet Genel Müdürlüğü, Dış Ticaret Müsteşarlığı, Gümrükler Genel Müdürlüğü gibi, ister Maliye Bakanlığı bünyesinde yer alan birimler olsun isterse başka bir birim olsun, kendi görev alanlarına giren konularda yürüttükleri faaliyetler sırasında öğrendikleri ve vergisel açıdan incelenmesi gerektiğine ilişkin konuları VDK'ya bildirmeleri mümkündür.

3. Mevcut Sistemin, Büyük Ölçekli Sermaye Şirketlerinin İncelenmesinde Etkinliğin Sağlanması Bakımından Değerlendirilmesi ve Öneriler

➤ Sistem içinde her bir mükellefin beyanının ayrı ayrı incelenmesinin ve bunların doğruluğunun araştırılması; zamanın aktif kullanılması, idari maliyetin fazla olması ve etkin bir incelemeyi gerçekleştirme arzusu gibi nedenlerle bir kenara bırakılmış, günümüzde vergi idareleri, bilgisayar programlarından yararlanarak, mükellefleri seçme yoluna başlamıştır. Bunlardan biri olan Risk Analiz Sistemi, idareye ve mükelleflere faydası dikkate alınarak, OECD tarafından da vergi idarelerine tavsiye edilen bir yöntem olarak kabul edilmektedir. OECD'nin bu bağlamda ilk çalışması 1997'de "Risk Yönetimi" uygulama notunun yayınlanması olmuştur. Bu çalışmada genel risk yönetimi kavramı ve onun vergi idaresiyle bağlantısı açıklanmaya çalışılmıştır³⁸⁴. 2001 yılında yayınlanan "Uyum Ölçümü" ise uyumu belirleyici bir dizi konuyu açıklayan ve mükelleflerin uyumunu ölçmeye yönelik çalışmaların kısa özetlerini sağlayan bir rapor niteliğini taşımaktadır³⁸⁵. Söz konusu rapor özellikle büyük kurumsal mükelleflerin uyum ya da uyumsuzluk davranışını ölçmeye yönelik çalışmaları teşvik etmeyi amaçlamaktadır³⁸⁶. 2004 yılında OECD tarafından "Uyum Riski Yönetimi:

³⁸³ BDDK, faaliyet raporu s. 114, https://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Kurum_Bilgileri/Yillik_Raporlar/14190yfr2014n_ihai_internet.pdf

³⁸⁴ OECD, (1997). "Risk Management - Practice Note", <http://www.oecd.org/tax/administration/1908440.pdf>

³⁸⁵ OECD, (2008). "Monitoring Taxpayers' Compliance: A Practical Guide Based on Revenue Body Experience", <http://www.oecd.org/tax/administration/40947920.pdf>

³⁸⁶ Gerçek, Bakar, Vergi Denetiminde Risk Analizinin Yeri: Bazı Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme.

Denetim Vaka Seçim Sistemi” raporu yayınlanmış ve söz konusu rapor Amerika, Kanada, İsviçre, İngiltere, Avusturya ve Fransa’daki risk analizi uygulama örneklerine yoğunlaşmaktadır³⁸⁷. OECD tarafından yayınlanan bu raporda söz konusu sistem olumlu ve olumsuz yanları ile şu şekilde ele alınmaktadır. Bu sistem de ana gereklilik, mükellefler tarafından verilen vergi beyannamelerine dahil olan veriye erişmektir. Ardından yürütülen çalışmalar ise temelde verilerin elektronik ya da elle soruşturulması sürecinden geçmesidir. Bu veriler, ya resmi "risk puanları" açısından ya da stratejik inceleme ya da inceleme elemanlarının bilgisiyle tespit edilen ve kendiliğinden uygunsuzluğun göstergesi olarak tanımlanan işlemlere atıfta bulunarak uygunsuzluk durumlarını tanımlamaktadır. Diğer veriler olarak açıklanan, vergi beyannamelerindeki detayları doğrulayabilen (ya da aksini ispat edebilen) üçüncü şahıslardan edinilen bilgiler, mükelleflerin daha önceki dosyaları, sektörel analiz veya iş yeri profilleri gibi veriler, bu yöntemde daha az başvurulan araçlardır³⁸⁸. İdare tarafından incelenecek mükellef tespit edilirken, yalnızca verilere dayanarak bir seçim yapılmaz. Temel verilerin bir çeşit analizi sonucunda seçim işlemi yapılır. Buna bağlı olarak incelenecek mükellef seçimindeki ikinci önemli etken, bilgi yönetimi ve veri analiz teknikleridir. İncelenecek mükellefin belirlenmesindeki seçim sistemleri genellikle üç genel analitik metodun kombinasyonundan oluşur. Bunlar, kural tabanlı ve otomatikleştirilmiş risk puanlama sistemleri³⁸⁹; denetçiler tarafından dosya incelemesi, bazen bu yönteme tarama da denebilir ve son olarak veri madenciliği ve diğer istatistiksel analiz tekniklerinden elde edilen sonuçlardır³⁹⁰.

OECD tarafından açıklanan bilgiler çerçevesinde, kural tabanlı ve otomatikleştirilmiş risk puanlama sistemleri, beyannamede yer alan verilerin, risk değerlendirmesine izin veren bir yöntemdir. Bu sistem, verilerin bir dizi risk göstergesi karşısında gözden geçirilmesini ve sonuçların, bu şekilde tanımlanan uygunsuzluk riski açısından sıralanmasını sağlar. Bu sayede, önceden idare

³⁸⁷ OECD, Compliance Risk Management: Audit Case Selection Systems, <https://www.oecd.org/ctp/administration/33818568.pdf>

³⁸⁸ OECD, Compliance Risk Management: Audit Case Selection Systems, s.10, paragraf 17-18.

³⁸⁹ Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Modeli, son dönemlerde kurallara dayalı otomatik puanlama şeklinde adlandırılan sistem olarak da anılmaktadır. Bkz. Yeşilyurt, Vergi İncelemesi ve İncelenecek Mükelleflerin/Konuların Seçimi.

³⁹⁰ OECD, Compliance Risk Management: Audit Case Selection Systems, s.10-11, paragraf 21-22.

tarafından riskli olarak tanımlanmamış beyannameler dışarıda bırakılır; buna karşılık yalnızca belirgin tanımlanmış risklere sahip beyannamelerin üzerinde yoğunlaşma sağlanır³⁹¹. Bu sistemin kullanımının doğasından kaynaklanan bazı zorluklar da bulunmaktadır. Şöyle ki zaman içerisinde sistemin vermiş olduğu puanlama kuralları değişebilir. Bu sebeple risk kurallarının güncellenmesine sürekli olarak dikkat edilmelidir. Veriler vergi beyannameleri, üçüncü şahıslardan edinilen bilgiler ve internette kamuya açık olan bilgiler şeklinde tamamen farklı kaynaklardan toplandığı için veri analizleri kaynaklarına sürekli bir şekilde yatırım yapılması geliştirilmesi gerekir. Ayrıca sistem de yer alan kurallar, yeni stratejik değerlendirmeleri hızlıca hesaba katılabilmesi için makul bir şekilde değişebilecek potansiyele de sahip olmalıdır³⁹².

Vergi inceleme elemanları tarafından dosya incelemesi (taraması) yani manuel denetim olarak adlandırılan metot ise vergi incelemelerinde, mükelleflerin tespitinde kullanılan, geleneksel bir yöntem olarak kabul edilmektedir. Bu yöntem daha çok herhangi bir şekilde veri erişiminin bulunmadığı, kısıtlandığı ve bilgi teknolojisinin yetersiz kaldığı, uygun risk yönetimi tekniklerinin stratejik düzeyde iyi geliştirilmemiş olduğu zamanlarda kullanılması tercih edilmektedir. Bu yöntem, piyasa bilgisinin tamamen kullanılması, spesifik olarak tanımlanmış riskleri hedef alabilmesi gibi faydalara sahiptir³⁹³. Bu yöntemde itibar etmenin doğasından kaynaklanan bazı zorluklarda bulunmaktadır. Şöyle ki, denetçiler ne kadar deneyimli olursa olsunlar aşına olmadıkları uygunsuzluğun bazı noktalarını gözden kaçırabilirler. Ayrıca böyle bir taramayı üstlenecek bilgiye sahip olanlar genellikle bunu üstlenebilecek beceriye sahip olanlardır. Bu sebeple, bu kişilerin taramaları üstlenmesinde fiyat maliyeti yani ek bir ücret verilmesi gerekebilir. Diğer taraftan bu yöntem bu tür riskli dosyaları seçen ve bunların üzerinde uygulamayı yürüten kişiler şeklinde ikili bir ayrımı da gündeme getirebilir³⁹⁴.

Kısaca bu sistemin işleyebilmesi için ilk olarak verimli risk tanımlaması yapılmalı ve bunun için ihtiyaç olan geniş ve birbirinden farklı, ilintisiz veri kaynakları kullanılırken de bilgi teknolojisi sistemlerinin yeterli düzeyde olması

³⁹¹ OECD, Compliance Risk Management: Audit Case Selection Systems, s.11, paragraf 23.

³⁹² OECD, Compliance Risk Management: Audit Case Selection Systems, s.11, paragraf 24.

³⁹³ OECD, Compliance Risk Management: Audit Case Selection Systems, s.11, paragraf 25.

³⁹⁴ OECD, Compliance Risk Management: Audit Case Selection Systems, s.12, paragraf 26.

gerekir. Aksine elle, tek tek her beyannameyi incelemek, genellikle pratik bir yaklaşımdır. Bu sistemde beceri ve araştırma kabiliyetleri de ayrıca önemlidir. Verimli risk tanımlama yüksek oranda analitik ve araştırma yeterliliklerine yapılan yatırıma bağlıdır. Bu yöntem, sistemi hem iyi tasarlayacak hem de işletecek kişileri eğitmeyi içerir, hem de bu kişileri araştırmaya iter. Ek olarak, risk yönetiminde özel destek sağlamak için finanse edilen spesifik kaynaklar, kurumsal bağlılığın desteklenmesi ve geniş bir kurumsal bilgi tabanı ve sürekli gelişim gösterecek fikri sermayenin sağlanması da önem arz eder³⁹⁵.

➤ Risk Analiz Sisteminin işleyişi hakkında OECD'den sağlanan bu bilgilerden sonra, bazı ülke örneklerini ele aldığımızda, sistem hakkında şu bilgileri aktarabilmek mümkündür. **Birleşik Krallık'ta**, vergi ve gümrük dairesi (HMRC) daha önceki yıllarda riske dayalı denetimleri kullanmıyordu. Bu sisteme ulusal anlamda geçiş, 2005 yıllarına tekabül etmektedir. Günümüzde vergi denetimlerine uygulanan yaklaşım, beyannamelerin profillerini çıkarma ve muhtemel riski tahmin etmeyi içermektedir. Bu ise veri eşleştirme ve istihbarat toplama ile gerçekleştirilmektedir. Bireysel risk değerlendirmeleri, muhtemel davranışları öngörme amacıyla büyük şirketler ve yüksek gelirli vergi mükellefleri için yapılmaktadır. Riske daha stratejik bir yaklaşım sağlamak için ise ulusal bir sıralama oluşturulmaktadır. Trend ve anormallikleri tespit etmek için istihbarat değerlendirmeleri ve gelecek değerlendirmeleri kullanılmaktadır. Operasyonel aktivitelerle bağlantı kurmak ve vergi mükellefinin verilerini endüstri standartlarıyla karşılaştırmak için ticaret sektörü danışmanlarıyla istişarede bulunmaktadır³⁹⁶.

Birleşik Krallık'taki bu genel bilgiler dışında, Risk İstihbarat Servisi hakkında ise şunları aktarmak mümkündür. Risk İstihbarat Servisine bilgiler, üçüncü partilerden, uluslararası kaynaklardan, üstü kapalı veya açık ticari hayattan ve gönüllü veya idare tarafından elde edilen kaynaklarından toplanır. Risk İstihbarat Servisi bu kaynaklardan veri, bilgi ve istihbarat alır, daha sonra bunu geliştirir ve analiz eder. Sonra bu göstergeler üzerinden, tehditleri ve bunun içerisine spesifik endüstri sektörlerini de dahil ederek, şimdiki ve gelecekteki riskleri göz önünde bulundurarak

³⁹⁵ OECD, Compliance Risk Management: Audit Case Selection Systems, s.12, paragraf 29-32.

³⁹⁶ Michael Hainey, **Building and Integrating Databases for Risk Profiles in the United Kingdom**, Risk-Based Tax Audits Approaches and Country Experiences, The World Bank, , s. 65.

trend ve davranış tahminlerinde bulunur³⁹⁷. Risk İstihbarat Servisi, riskleri tespit etmek ve sunmak için sofistike bir yazılım programı (Connect) kullanır. Bu yazılım bir arama motoru ve araştırma aracı olarak çalışır ve analistlerin istedikleri dosyaların izini sürmeleri ve karmaşık dosyaları incelemelerini sağlar. Program analistlerin en riskli dosyaları tespit edebilmeleri ve sınıflandırmaları için istatistikleri kullanarak risk profillemeye ve önceliklendirme yapmalarını amaçlar. Connect yazılımı aynı zamanda dosyaların türlerinin uygun takımlara/gruplara dağıtılmasını da gerçekleştirmektedir. Yazılım sistemi 800 milyondan fazla dosya için 23 kaynak sistemi ve 81 belge çeşidi kullanır. Ortak kaynaklar arasında aile, birey (özel konut, iş, arazi) adresleri, işletme ofis lokasyonu (kayıtlı, ticaret ve ilgili adresler), işveren, KDV grubu (aynı KDV numarasını kullanan işletmeler), ortaklıklar, telefon, banka hesapları veya krediler bulunur. Connect yazılımının kullanımı, dosya başına tespit oranı ve getiriyi geliştirerek daha iyi dosya seçimi sağlar. Sonuç olarak, dosya başına daha az zaman harcanır ve verimlilik artırılır³⁹⁸.

Connect risk yönetimi yazılımı, ihmalkardan, dolandırıcıya kadar her türlü uygunsuzluğun değerlendirme ve karar almasını hızlandırır. Elde edilen veriler, ağlar ile birbirlerine bağlanır. Bunun akabinde risk modülleri sektöre uygulanır ve söz edilen ağların risk seviyeleri belirlenir. Yazılım, risk gruplarının farklı risk seviyelerine göre ayrılmalarını sağlar. Örneğin, yüksek riskli veya karmaşık bir grup ağ görselleştirilmesiyle incelenebilir (ICE etkili olarak); burada kullanıcı birden fazla risk veya ana nedenleri belirlemek için tüm ilgili bilgileri grafiksel olarak görür. “Basit” olarak belirlenen riskler ise riski özetleyen ve ilgili destekleyici kanıtları içeren dosya paketlerine atanır. Yüksek hacimli riskler için toplu müdahaleler, uygunluğu geliştirmekte kullanılan en iyi yöntemdir. Bu, toplu e-postalar, telefonlar veya uygunluğu teşvik eden diğer aleni önlemlerle yapılır³⁹⁹.

Bunun yanı sıra vergi incelemelerinde, Ağ Verisi olarak adlandırılan platformdan yararlanır. Ağ verisi –bilgisayar ağı hizmetlerinin paylaşılan bileşeni- kaynak sistemlerinden elde edilir ve analist platformu (SAS İşletme İstihbarat

³⁹⁷ Hainey, s. 66.

³⁹⁸ Hainey, s. 66-67.

³⁹⁹ Hainey, s. 67-68.

Dairesi) ve ağ soruşturma platformuna (bütünleşik uygunluk ortamı veya ICE) aktarılır. Yazılım, risk analistlerine risk skoru verme kabiliyeti ve yeni risk kurallarını koyma hizmeti sağlar. Bu bilgiler daha sonra dosyalara aktarılabilir, bu da dosya listelerinin (ve ilgili dosya paketlerinin), uygun kullanıcılar için önceliklendirilerek daha tatmin edici iş akışı yönetimini gerçekleştirir. Ağ soruşturma ekranı kullanıcıların bir vergi mükellefi ya da bağlantılı vergi mükellefleriyle ilgili arama yapmasını, görselleştirmesini, keşfetmesini, kaydetmesini ve ağ tabanlı verinin çıktısını almasını sağlar. Ağ Görselleştirmesi sayesinde, Web tabanlı bir uygulama olan NetReveal Visualizer sayesinde, kullanıcının farklı ağları görsel olarak görme imkanı getirir. Kullanıcının arama motoruyla belge aramasına ve diğer veri ağını açmasına izin verir. Sonra kullanıcı isterse bir ağı genişletebilir veya daha çok bilgi için alt seviyedeki verilere erişim sağlayabilir. Bu yöntem, ICE yüksek riskli veya karmaşık ağlar için kullanılır ve kullanıcının tek bir ekranda geniş bir dizi bağlantı görmesini sağlar. ICE Profillerine şu örnekler verilebilir. Örneğin, Kiralık mülkler; vergi mükellefinin vergi beyannamesinde belirtilmeyen (kendi oturduğu mülk olmayan) birçok kiralık mülkü olabilir. Alt klasörlere erişim sağlama yoluyla (drill down) kiralık mülklerin sorumlusu, muhtemel çıkarımlar ve kiralık mülklerin fon kaynakları gibi ikincil durumlar bulunabilir⁴⁰⁰.

Birleşik Krallık'ta yürütülen risk analiz sistemine nasıl yaklaşılması gerektiği ve sistemin yararları hakkında şunları söylemek mümkündür⁴⁰¹:

- Risk profilleri önce bir deneme sürecine tabi tutulmalı, sonra etkili olup olmadığı değerlendirilmeli ve tespit oranını güçlendirmek için de sürekli olarak test edilmelidir.
- Esnek ve dinamik olmak önemlidir.
- Davranışlar ve motivasyonlar değiştiğinde bu davranışları hedef alan risklerde değişmelidir.
- Analitik beceri ve vergi deneyimini bünyesinde barındıran bir analiz takımına sahip olmak yararlıdır.
- Takımlarda, veri analistleri, istatistiksel analistler ve ticari uzmanlar gibi veri manipülasyon uzmanlığına sahip olan kişiler bulunmalıdır.

⁴⁰⁰ Hainey, s.68.

⁴⁰¹ Hainey, s.69-70.

- Ayrıca doğru soruları sormayı bilen kullanıcı ve işletmelerin varlığı da yararlıdır.
- Veri, modelin en önemli ögesidir ve işletme ihtiyaçlarına hizmet edecek şekilde inşa edilmelidir.
- Benzer nitelik taşıyan vergi mükellefi referansı gibi ortak-bağlantılı alanlar maliyetleri büyük oranda düşürebilir.

Sistemin yararları hakkında ise şunları söylemek mümkündür. Connect yazılımının kullanımı potansiyel olarak üç önemli yarar sağlayabilir: Getiri artışı, daha verimli çalışanlar ve stratejik yararlar.

- Bunlardan ilki getiri artışıdır. Connect, daha iyi hedeflenen dosyaların sayısını arttırdığından, isabet oranını geliştirerek, bu sayede işlem sonucunda elde edilen getiriye de arttırır. Son olarak, dosyaların daha iyi bir şekilde seçilerek, en uygun müdahale türüne karar verilmesini de sağlar.
- Personelin verimliliğini de arttırır. Sistem sayesinde önemli ölçüde zaman kazanılmaktadır. Personel, karmaşık bir ağı, görsel bir temsilini görebilmektedir. Artan isabet oranları da çalışan verimliliğini arttırmıştır. Bu sayede çalışanlar daha fazla dosya ile ilgilenebilmektedir.
- Stratejik yarar sağlar. Connect, kazandığın-kadar-öde vergi uçurumunu azaltarak ve uygunsuz davranışları caydırarak stratejik yararları destekler.

➤ Risk analiz sistemini uygulayan bir diğer ülke olan **İsveç** örneğine baktığımızda ise vergi idaresi içinde riske dayalı denetimlerin uygulanması için üç ana gereksinim vardır. Bunlar; kaynaklar, yönetsel yapı ve işbirliğidir. Risk değerlendirmesinin kilit ögesi, başarılması gereken tüm hedefler üzerinde fikir birliğine ve hedeflerin başarılabilmesi için gerekli adımların uygulanması konusunda yetkin ve eğitilmiş personele sahip olmaktır. İsveç'teki riske dayalı denetimlerin uygulanması, verilerin anlamlandırılması ve toplanması amacıyla teknik bir kapasiteyi gerektirir. Bilgi Teknolojileri (IT) sistemleri, yazılım ve donanım da dahil, verilerin yönetilmesi için gerekli teknik yetkinlik anahtar bileşenlerdir. Kafalarda soru işareti bırakabilecek verilere daha derin bir bakışla yaklaşan zorunlu araştırma becerilerine sahip olmak kadar, yine aynı derecede önemli bir başka öge ise, verilerin istatistiksel önemini anlama kapasitesidir.

İsveç Vergi İdaresi'nin amacı, vergi formlarında hata yapan vergi mükelleflerinin aksine, vergi zorunluluğundan kasten kaçınan vergi mükelleflerini belirlemek ve seçmektir. Sadece vergi beyannamesiyle ilgili bilginin ibraz edilmesi yerine, vergi mükelleflerinin davranış tutumlarını anlamak üzere bir girişimde bulunulmuştur. Başarılı bir uygunluk stratejisi vergi mükellefinin tutumuna ve motivasyonuna bağlıdır. Çok önemli üç destekçi olmaksızın -veri, araçlar ve analistler- vergi mükelleflerinin tutumunu ve motivasyonunu anlayabilmek için gerekli olan zorunlu bilgiyi inşa etmek zor olacaktır⁴⁰².

İsveç Risk Yönetiminde veri ve istihbarat, riske dayalı denetimlerin temel yapı taşlarıdır. Bu, analistler, vergi mükelleflerinin tutumlarıyla ilgili çok önemli sezgiye sahip olmalarını sağladığı gibi, bilgi temelini de zenginleştirir. Yapılan analizlerin sonuçları önem sırasına göre önceliklendirilmektedir. İdare, vergi idaresinin stratejilerini ve hedeflerini, hangi gruptaki vergi mükellefinin daha fazla dikkate alınması gerektiğine karar vermek için kullanır. Hedef gruplar belirlenince, denetçilerin bilgilerin sonuçlarını, kurum içindeki IT uzmanlarıyla paylaşmaları önemlidir. Böylelikle, denetimlerden öğrenilenler gelecekte olması muhtemel modellere de uygulanabilir. İsveç'te, bilgiler hem merkezi hem de bölgesel seviyelerde toplanır. Bu bilgi, bölgesel ofislerin de katılımıyla birlikte, ana merkez tarafından yönetilen risk yönetim ekibiyle paylaşılır. Risk yönetim ekibi, öncelikli görevler listesini yaratır ve bu listeyi seçim ekibini belirleyen yönetim takımıyla paylaşır. Ana merkez, bölgesel katılımcıların da aralarında olduğu seçim ekibini yönetir. Seçim ekibi, hangi denetçi stratejilerinin kullanılacağını belirlediği gibi hangi grupların hedefleneceğini de seçer. Bu karar, kurum içi personelin kapasitesine bağlı olduğu kadar, eldeki verilere de bağlı olarak verilir. Bu faktörler, hangi araçlara ihtiyaç duyulacağını belirler.

İsveç'te riske dayalı denetimlerin temel yapı taşları, personelin bilgi ve beceresine bağlıdır. Bu kaynaklara ek olarak, yönetsel yapıların risk değerlendirmesini vergi idaresinin tüm hedefleri ve stratejileriyle paralel olacak şekilde sıralaması da önemlidir. Risk değerlendirmesi, standart iş planlamasının ve karar verme mekanizmasının bir bölümünü oluşturur. Yüksek seviyede yerel

⁴⁰² Lennart Wittberg, "Sweden", **Country Experiences in Risk-Based Tax Audits**, Risk-Based Tax Audits Approaches and Country Experiences, The World Bank, s. 79.

katılım kadar, merkezi düzeyde koordinasyon da oldukça önemlidir. Merkez ve yerel ofisler arasındaki bu iletişim bilgi alışverişinin kolaylaşması için şekillendirilebilir⁴⁰³.

İsveç Risk Yönetiminde elde edilen bilginin gücü ile yarattığı değer miktarı arasında doğrudan bir ilişki vardır. Veri ve istihbarat ne kadar iyiye, bilgi de o kadar doğru olur. İnceleme seçim metodu ve ihtiyaç duyulan araçlar tabii ki de denetçi stratejisiyle, veri uygunluğu ve vergi idaresinin becerileriyle belirlenir. Başvurulan ilk yöntem, verilerin sınıflandırılıp filtrelenmesidir. Bu nispeten, denetlemenin daha basit bir yöntemidir ve kapsamı daha sınırlıdır. Kurallara dayalı yöntem ise daha kapsamlı sorgulamalara izin verir. Sıralamalı kurallara dayalı yöntem, bir puanlar sistemine dayanır. Bu yöntem, öznel bir sıralama sağlar ve daha ileri düzeyde bir IT araç takımına sahip olunmasını gerektirir. Son olarak, istatistiksel yöntemler sistemi karmaşık modeller ve bilgisayara dayalı ihtimal senaryolarını geliştirebilmek adına, hem ileri düzeyde IT araç takımı hem de istatistiksel uzmanlığa dayanır⁴⁰⁴.

Fiscalis Risk Yönetim Platform Grubu'na göre, Avrupa Birliği ülkeleri farklı risk araçları kullanmaktadır. Bu araçlar; sınıflandırma veri tabanları (%34), kurallara bağlı yöntemler (%36), veri madenciliği (%15) ve diğer yöntemler (%15) olarak sıralanır⁴⁰⁵.

➤ Risk analiz sistemini uygulayan bir diğer ülke olarak **Hollanda** örneğini ele aldığımızda; Hollanda Vergi ve Gümrük İdaresi'nin (DTCA) stratejik amacı **uygunluk olduğu** tespit edilmiştir. Uygunluk, ister şirket ister birey olsun, vergi mükelleflerinin vergi yükümlülüklerini ilgili gerçekleri doğru bir şekilde, zamanında ve eksiksiz olarak rapor ederek yerine getirme gönüllüğü olarak tanımlanır. Vergi ve Gümrük İdaresinin vergi mükelleflerine karşı hizmet odaklı ve saygılı bir yaklaşımı vardır. Gönüllü uygunluk düzeltici faaliyetlerle teşvik edilmektedir ve son çare olarak cezai sistem uygulanır. Hollanda Vergi ve Gümrük İdaresinin (DTCA) Risk Yönetim Süreci, vergi mükellefi davranışları üzerine ve

⁴⁰³ Wittberg, s. 80.

⁴⁰⁴ Wittberg, s. 81.

⁴⁰⁵ Wittberg, s. 81.

vergi idaresinin uygun kapasitesine dayalı olarak, vergi idaresinin uygunluğu teşvik etmek ve uygunsuzluğu önlemek için kullandığı doküman ve araçları seçtiği sistematik bir süreçtir. Risk yönetimi, vergi beyannamelerindeki öznel bilgilerle denetimler ve üçüncü kişilerden elde edilen nesnel bilgilerin kombinasyonuna dayanır. Tüm uygun veri, risk analizi için kullanılır ve belli riskler, karar verici mercilerin stratejiler belirlemesi ve amaçları önceliklendirmesinden sonra işleme alınmak üzere seçilir. Hollanda Vergi ve Gümrük İdaresi, risklerle başa çıkmak için, önleyici ve uygulayıcı olarak geniş kapsamlı uygulatma araçlarına sahiptir. Önleyici önlemlerin arasında mevzuat, iletişim, hizmetler ve şirketlere yapılan ziyaretler bulunur. Baskılayıcı araçlar arasında denetimler, dolandırıcılık soruşturmaları ve idari para cezaları yer almaktadır. Kapasitenin yeterli olmamasından ötürü her vergi beyannamesini gözlemek mümkün olmadığından, Hollanda Vergi ve Gümrük İdaresi finansal ya da sosyal çevredeki zararlar gibi en yüksek etkili risklere odaklanır ve bu risklerle başa çıkmak için en etkili ve verimli araçları arar⁴⁰⁶.

Hollanda Vergi ve Gümrük İdaresi, merkezi seviyede birçok bilgi türünü bir araya getirir ve analiz eder. Bunların arasında, endüstri sektörüyle ilgili bilgiler, trendler ve veri; vergi beyannamelerinden elde edilen bilgiler; vergi mükellefi davranışları üzerine bilgiler; uygunluk kapsamı hakkında sezgi (vergi beyannamelerini zamanında doldurma, vergi yükümlülüklerini doğru bir şekilde sunma, zamanında ödeme); ulusal çaplı uygunluk araştırmaları, yerel ofislerden risk veri tabanı bilgileri; üçüncü parti bilgileri (gayrimenkul işlemleri, banka işlemleri, maaşlar); ve diğer idarelerden elde edilen bilgiler bulunur⁴⁰⁷. Riskle ilgili bilgileri merkezi seviyede toplama tercih edilse de risk bilgisini bölgesel ve yerel seviyede de toplamak gereklidir. Risk yönetimi sadece elektronik veri tabanları ve analizlerin amacı değildir; ayrıca sahada gerçekleşenleri fark etmekle de ilgilidir. Önemli veri ve bilgilerin arasında yıllık raporlar ve vergi beyannameleri (varlıkların bölgesel karşılaştırmaları, ciro oranının karşılaştırmaları), iş gelişimiyle ilgili bilgiler, saha gözlemleri (satış anında tamamlanmış satışların kayıtlarının yapıldığından emin olmak ve gerçek nakit bilançosunu yönetsel nakit bilançosuyla karşılaştırmak için), yeni girişimciler keşfetmek için geleneksel ve

⁴⁰⁶ Jon Hornstra, "The Netherlands", **Country Experiences in Risk-Based Tax Audits**, Risk-Based Tax Audits Approaches and Country Experiences, The World Bank, s. 83-84.

⁴⁰⁷ Hornstra, s. 87.

dijital masa başı araştırması, profesyonel hüküm ve bölgesel vergi denetçilerinin sezgisi bulunur⁴⁰⁸.

Son üç yıl boyunca Hollanda Vergi ve Gümrük İdaresi, riske dayalı denetim seçimine ek olarak vergi mükellefi davranışlarının daha net bir resmini elde etmek için ulusal çaplı rastgele denetim seçimini kullanmıştır. İdare, saha denetim kapasitesinin yaklaşık yüzde 15'ni bu amaca ayırmıştır. Yıllık olarak 4 bin işletme denetlenmektedir. Merkezi Risk Yönetim Organizasyonu bu denetim sonuçlarını analiz etmektedir. Bu yöntem, riskle ve hedef risk gruplarıyla ilgili bilgi sağlar ve bu riskleri tespit etmek için en etkili yollara işaret eder. Ayrıca şimdiki risk değerlendirme modelinin etkililiğini anlamaya da yardımcı olur⁴⁰⁹.

Riske dayalı bir denetim stratejisinin başarılı olması için şu konular önem taşımaktadır⁴¹⁰:

- Açık ve ayrıntılı vizyon, amaçlar ve stratejiye sahip olmak,
- Siyasi bağlılık ve destek elde etmek,
- Riskleri keşfetmek; değerlendirmeler sağlamak; riskle ilgili bilgi toplamak, rastgele örnek sonuçları dahil; bir öğrenme döngüsü sürdürmek ve ulusal çaplı risklere odaklanmakla sorumlu merkezi bir risk yönetim departmanı sürdürmek,
 - Rastgele seçilen denetimler, ulusal çaplı bir uygunluk araştırması veya her ikisi yoluyla vergi mükellefi davranışlarını anlamak,
 - Uygunluğu iyileştirmek için hizmetler, yatay gözlemeleme, mevzuata ilişkin çözümler ve uygulamacı iletişim gibi müsait olan yeni araçları öğrenmek,
 - Gayrimenkul işlemleri, inşaat şirketleri, mülk, yabancı ülkelerdeki varlıklar ve yeni girişimciler gibi büyük durum ve olaylara odaklanmak,
 - Davranış ve motivasyonlarını anlamak için vergi mükellefleriyle görüşmek.

➤ Tüm bu bilgiler çerçevesinde genel hatları ile hangi ülkelerin hangi denetim seçim stratejilerini uyguladıklarını şu şekilde açıklayabiliriz. Gelişmekte olan ülkelerin ve geçiş ülkelerinin birçoğu düşük kapasiteli bir ortamda çalışmakta olduğu gözlenmektedir. Sadece bilgi müsaitliği ve bilişim teknolojileri

⁴⁰⁸ Hornstra, s. 88.

⁴⁰⁹ Hornstra, s. 87-88.

⁴¹⁰ Hornstra, s. 89.

(IT) araçları bakımından değil, ayrıca insan kapasitesi bakımından da bu yetersizlik söz konusudur. Bu sınırlamalar dolayısıyla inceleme için dosya seçimi, sınırlı kaynaklara göre ayarlanmış olması gerekir. Bunun için ülke bağlamına göre yaklaşımı basit ve esnek tutmak gerekir⁴¹¹.

Yaklaşımı basit tutmak: Birçok yararlı ekonometrik ve veri madenciliği araçları, incelemede dosya seçimi için kullanılabilir durumdadır. Ancak amaca odaklanarak yaklaşımı basit tutmanın yararları vardır. Buna göre araç seçme kriterleri aşağıda belirtilmiştir:

- Uygun IT kaynaklarıyla uyum içinde olmalıdırlar. IT kaynakları sınırlıysa genel olarak sofistike veri eşleştirme teknikleri kullanılmamalıdır.
- Vergi idaresi analistlerinin aşına olduğu modellere öncelik verilmelidir; genel olarak standart lineer regresyon model bu tanıma uymaktadır.
- Seçim modelleri denetim seçimi sonucu ortaya çıkan belli problemlere işaret etmelidir⁴¹².

Ülke Ortamlarına Uyum Sağlamak: Kimin ne yaptığı ve spesifik bir ülkenin bağlamı içinde hangi yöntemin en iyi sonucu sağladığı soruları etrafında şekillenen pratik uygulama durumlarını gösterir. Bunun için aşağıdaki soruları kapsayan bir ön değerlendirmeye dayanmalıdır:

- Denetim planlama prosedürleri, vergi mükellefi risklerini denetim türüyle eşleştiren prosedürler dahil.
- IT ve veri müsaitliği
- İnsan kaynakları, özellikle ekonometri ve veri analiziyle ilgili⁴¹³.

Gelişmekte olan ülkelerde *denetim seçim stratejileri üzerine* yayınlanan, çok az bilgi olduğu görülmektedir. Vergi idarelerinin kaynak eksikliği göz önünde bulundurulduğunda (IT kaynakları ve seçime istatistiksel olarak sağlam bir yaklaşım uygulamak için gerekli analitik beceriler) birçok gelişmekte olan ülke, en büyük vergi mükelleflerini denetlemekten daha ötesine geçememektedir. Son

⁴¹¹ Charles Vellutini, **Which Audit Selection Strategy? A Review, Country Experiences in Risk-Based Tax Audits**, Risk-Based Tax Audits Approaches and Country Experiences, The World Bank, s. 111.

⁴¹² Vellutini, s. 111-112.

⁴¹³ Vellutini, s. 112-114.

olarak, ana seçim modeli manuel inceleme olduğunda, şeffaflık daha da güçleşir; bu da gelişmekte olan ülkeler ve geçiş ülkelerinde istatistiksel olarak sağlam yöntemlerin uygulanmasının gerekliliğini kanıtlar niteliktedir. Skora/puanlamaya dayalı denetim seçim stratejisine sahip gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler ise genel olarak vergi mükelleflerinin denetimden kaçınmasını ve stratejik davranışlar benimsemelerini önlemek için belirlenen riskleri gizli tutmayı seçer. OECD ülkeleri bile seçim stratejisi konusunda sadece genel bilgi verir ve vergi mükellefi tarafından stratejik olarak kullanılacak teknik ayrıntılara ilişkin (özellikle de risk skorlarını hesaplamak için kullanılan spesifik özellikleri) bilgileri vermez⁴¹⁴.

Yapılan araştırmalar neticesinde, birçok ülkeyle ilgili şu sonuçları söylemek mümkündür:

- Vergilerin mükellefler tarafından beyan edildiği sistemlerde, denetimler büyük önem taşır. Vergiler kişisel olarak beyan edilmek yerine üçüncü bir parti tarafından doldurulduğunda (örneğin, maaşlar üzerindeki doğrudan vergilerin çalışanlar için işverenler tarafından alıkonması, ödenmesi ve dosyalanması gibi) vergi mükelleflerinin uygunsuzluk riski düşüktür.
- Mükellefler tarafından beyan edilen vergilerin yaygın kullanımı göz önünde bulundurulduğunda (doğrudan veya dolaylı) otomatikleştirilmiş denetim seçiminin (rastgele veya risk değerlendirmesine dayalı) OECD ülkelerinde bir norm olduğu görülmektedir.
- Rastgele ve riske dayalı denetim seçim stratejileri ayrışık olmaktan ziyade tamamlayıcıdır; çoğu ülke riske dayalı denetim seçim araçlarını düzeltmek ve güncellemek için rastgele seçilen denetimlerin sonuçlarını kullanır⁴¹⁵.

➤ Risk analiz sistemini, ülkemiz bakımından değerlendirdiğimizde şunları söyleyebilmemiz mümkündür:

Ülkemizde, OECD tarafından önerilen bu sisteme kayıtsız kalmayarak, risk analiz sistemine geçiş sağlamış ve ciddi yatırımlarda bulunmuştur. İncelenecek mükelleflerin risk analiz sistemi ile belirlenmesini, modern vergi uygulamalarının temel özelliklerinden biri kabul edilerek, diğer ülkelerde de uygulaması olan bu

⁴¹⁴ Vellutini, s.114.

⁴¹⁵ Vellutini, s.117.

yöntemle mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu teşvik edilirken, vergisel yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmeyenler bakımından da önemli bir caydırıcılık etkisine sahip olduğu kabul edilmektedir⁴¹⁶. Bu bağlamda ülkemiz bakımından düşük olan vergi denetim oranının %2'lerden %5'lere çıkmış olması büyük bir başarı olarak kabul edilmekte ve seçilecek %5'lik kesimin, risk analiz sistemine göre belirlenmesi yani mükellefler arasından en riskli olan 5 mükellefin seçilmesi, denetimde caydırıcılık etkisini ve gücünü de yaklaşık %20 ve 25'lik gibi bir etkiye sahip kıldığı kabul edilmektedir⁴¹⁷.

Vergi Denetim Kurulu bünyesinde yürütülen risk analiz sisteminin amacı, sınırlı olan zamanın ve kaynakların en uygun düzeyde kullanılması, denetim faaliyetlerinin verimliliğinin artırılması, veri ambarında bulunan mevcut verilerin daha etkin bir şekilde analizlerde kullanılmasını sağlayarak, veri ambarının işlevselliğini arttırmaktır⁴¹⁸. Risk yönetimi sürecinin etkinliğinin değerlendirilmesinde kullanılan risk analiz sistemi için ilk aşamada riskler doğru belirlendi mi, doğru biçimde analiz edildi mi, doğru müdahale yöntemi seçildi mi? şeklinde basit, anlaşılabilir ve doğru soruları yöneltmesi gerekmektedir. Ardından risk yönetimi süreci bir bütün olarak değerlendirilmeli ve sürecin vergi idaresinin amaçlarına ne kadar ve nasıl katkıda bulunduğu belirlenmelidir. Son olarak ise vergi idaresinin kendi etkinliği, risklerle mücadele etmedeki başarısı masaya yatırılmalıdır. Vergi idaresi risklerle başa çıkmada başarılı mı yoksa daha fazla ya da farklı kaynaklara mı ihtiyaç duymaktadır⁴¹⁹, araştırılarak ortaya konulması gerekir.

Mükellefler bakımından büyük önem arz eden söz konusu sistem, ilk olarak mükellefler arasında adaletin gerçekleşmesine hizmet etmektedir. Bu sayede, incelemeye sevk edilme hususunda tüm mükelleflere aynı kriterler uygulanmakta; beyannamelerdeki bilgiler analiz edilirken tüm mükellefler aynı analiz yönteminden geçmektedir. Bir yılda, belirli bir sayının üstünde gayrimenkul alım satımı yapan tüm mükelleflerin incelemeye sevk edilmesi bu hususa örnek

⁴¹⁶ Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı Gerekçesi, <http://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0886.pdf>

⁴¹⁷ Çevikcan, Vergi İncelemesinde Risk Analiz Paneli.

⁴¹⁸ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, İlke ve Standartlar, Risk Odaklı Veri Analizi Stratejisi, <http://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Sayfalar/Risk-Odakli-Veri-Analizi-Stratejisi>

⁴¹⁹ Erdin, Kibar, Uluslararası Bakış Açısıyla Vergi İdarelerinde Risk Yönetimi ve Denetim Kapasitesinin Artırılmasında Genel Prensipler İle Yaklaşımlar.

gösterilebilir. Diğer taraftan, risk analiz sistemine dayalı vergi incelemeleri, ileri de ele alacağımız üzere, incelemelerin yasada belirtilen sürelerde tamamlanmasını da sağlamaktadır. Mükelleflerin vergisel anlamda yaptığı işlemler vergi incelemesinden önce belirli kriterlerden geçirildiğinden; bu sayede başlanılacak olan vergi incelemesinin alt yapısının önceden oluşturulması, vergi incelemelerinden daha hızlı sonuç alınmasına da hizmet etmektedir. Örneğin gayrimenkul alım satımı yapan potansiyel mükellefin ve alıcıların kimlik, adres ve gayrimenkule ilişkin bilgilerin denetim elemanına incelemeye başlamadan önce sunulması, bu anlamda yapılacak olan incelemeleri elbette ki daha kısa sürede sonuçlandıracaktır⁴²⁰. Ayrıca, burada harcanan zaman, denetim sırasında harcanacak kaynaktan tasarruf etmeyi sağladığı gibi mükellef üzerindeki yükü de azaltmış olacaktır⁴²¹.

Risk yönetimine dayalı incelemeye alma yöntemi, idarenin genel uyum stratejisine uygunluğu sağlamak ve bazı mükelleflerin incelenmek üzere seçilirken bazılarının neden incelenmek üzere seçilmediğini açıklayabilmek için de ayrı bir öneme sahiptir⁴²². Başka bir ifade ile riskli sektörleri ve mükellefleri tespit ederek objektif kriterleri⁴²³ ortaya koymayı hedefleyen sistem, mükellefleri idarenin keyfilğine karşı koruyan bir özelliği de bünyesinde taşımaktadır⁴²⁴.

⁴²⁰ Fatih Gündüz, "Vergi İncelemelerinde Yeni Dönem: Risk Analizi", *E-Yaklaşım*, Eylül 2010, S.213.

⁴²¹ Mustafa Erdin, Nilüfer Kibar, "Uluslararası Bakış Açısıyla Vergi İdarelerinde Risk Yönetimi ve Denetim Kapasitesinin Artırılmasında Genel Prensipler İle Yaklaşımlar", *Vergi Dünyası Dergisi*, Temmuz 2008, S. 323.

⁴²² Mustafa Erdin, Nilüfer Kibar, "Uluslararası Bakış Açısıyla Vergi İdarelerinde Risk Yönetimi ve Denetim Kapasitesinin Artırılmasında Genel Prensipler İle Yaklaşımlar", *Vergi Dünyası Dergisi*, Temmuz 2008, S. 323.

⁴²³ Gelir İdaresi Başkanı Osman ARIOĞLU'nun objektif kriterlerle ilgili yapmış olduğu kısa bir açıklama şu şekildedir: "Denetimi Gelir İdaresi Başkanlığı zaten belli ediyor. Çünkü bunun objektif kriterler dışında bir yöntemi olmamak gerekir. Bu objektif kriterlerde ancak teknolojinin, bilgi ağının iyi çalışması sonucunda gerçekleşebilir. İşte bizim veri ambarı sisteminde gerçekleştirmeye çalıştığımız olay da budur. Artık hem bankacılık sisteminden, hem tapudan, noterden, trafikten düzenli bilgi akışları bu sisteme sağlanmaktadır. Artı bir yandan da artık Internet ortamında beyanname almanın ötesinde artık çift taraflı B Formu alıyoruz mükelleflerimizden. Bu da yine bu yıl gerçekleştirdiğimiz çok önemli bir yeniliktir. Çift taraflı B Formu sayesinde artık naylon fatura düzenleyen mükellefler eskiden tesadüfi bulunma durumlarını düşünerek bu işi rahatlıkla, fütursuzca yapabiliyorlardı. Ama artık işin bu kadar kolay olamadığını görecekler. Çünkü çift taraflı B Formu uygulamasıyla her mükellefin kimden ne almış bunu gördüğümüz gibi onu sattı görünen mükellefin de o satışın kaydı var mı, yok mu, bunlar net olarak ortaya çıkıyor". "Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumu", Gelirler Kontrolörleri Derneği "Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadelede Vergi Kanunlarının Yeniden Yazımı", 24 Kasım 2005, Ankara.

⁴²⁴ Gündüz, "Vergi İncelemelerinde Yeni Dönem: Risk Analizi", *E-Yaklaşım*.

Mükelleflerin incelemeye alınmasının, rastgele bir yöntemden çıkarılarak, belli bir standarda oturtulması, mükellefin incelemeye alınma gerekçesini bilmesi ve keyfi bir incelemeye tabi olmadığını hissetmesi, mükellef açısından idareye güvenin ve haklarının gelişimi ile birlikte, vergi bilincinin oluşmasının da en önemli adımlarından birini teşkil etmektedir⁴²⁵. O halde Vergi İncelemesinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği'nin "Vergi İncelemelerinin Yürütülmesi" başlıklı 4. maddesinin 2. fıkrasındaki "Risk analizi neticesinde riskli bulunmaması, ihbar veya şikâyet olmaması halinde dahi mükellefler incelemeye alınabilir" şeklindeki düzenlemesi, vergi denetiminde adaletin sağlanması bakımından önemli olduğu ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu teşvik edilerek, vergisel yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmeyenler bakımından da önemli bir caydırıcılık etkisi yarattığı şeklinde gerekçelendirilse bile⁴²⁶; kanaatimizce risk analiz sisteminin getirdiği objektif kriterleri ve mükellefin neden incelendiğini bilme hakkını ortadan kaldıran bir düzenleme olup; düzenlemenin idare tarafından kullanılmasının bazı koşullara bağlanması gerektiğidir⁴²⁷.

Sistemi, diğer ülke örnekleri ile karşılaştırdığımızda, gelişmiş ülke örneklerine paralel bir gelişim düzeyi içerisinde olduğunu ifade edebiliriz. Bunun yanı sıra ilave olarak, şu önerilerde de bulunabilmek de mümkündür. Risk analiz sistemi kullanılırken, Birleşik Krallık örneğinde olduğu gibi vergi mükelleflerinin verilerini, endüstri standartlarıyla karşılaştırmak için ticaret sektörü danışmanlarıyla istişarede bulunularak, işbirliği sağlanabilir. Böylece sistem içerisinde *sektörün işleyişinin dışında, sektörün gidişatı hakkında* bilgi sahibi olan ticaret sektörüne hakim kimselerin de istihdamı sağlanarak, objektif, bağımsız, farklı vizyona sahip kişilerin de Kurula katkı sağlayabileceği, üzerine düşünülebilir.

⁴²⁵ Uğur, "Vergi Denetimi Etkinliğinde, Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği".

⁴²⁶ <http://www.sayilikanun.com/6009-sayili-gelir-vergisi-kanunu-ile-bazi-kanun-ve-kanun-hukmunde-kararnamelerde-degisiklik-yapilmasina-dair-kanunun-gerekcesi/>

⁴²⁷ Bu düzenleme, sınırlı mükellef hakları karşısında idareyi daha da güçlü kılmaktadır. Mükellef odaklı hareket ettiğini her yerde bir slogan şeklinde beyan eden idarenin, temel hak ve özgürlüklere müdahale niteliği taşıyan böyle bir aracı kullanırken daha seçici olması ve belirli şartlara bağlanması gerekir. İnceleme kayıt dışılığı önlemede, idarenin en önemli aracı değildir; aksine inceleme daha çok kayıt içinde olan mükellefin denetimine yöneliktir. İdarenin bu noktada yapması gereken; amacı, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek olan yoklama aracını daha aktif bir şekilde kullanması gerektiğidir.

Türk Vergi İdaresi, Hollanda Vergi ve Gümrük İdaresindeki gibi vergi mükelleflerine karşı hizmet odaklı ve saygılı bir yaklaşım sunmaktadır. Ancak Hollanda Vergi ve Gümrük İdaresinin (DTCA) Risk Yönetim Süreci, vergi mükellefi davranışları üzerine ve vergi idaresinin uygun kapasitesine dayalı olarak, vergi idaresinin uygunluğu teşvik etmek ve uygunsuzluğu önlemek için kullandığı doküman ve araçları seçtiği sistematik bir süreçtir. Sistem adeta mükelleflerin uyumlu davranış sergilemelerine yönelik tedbirler üzerinden hareket etmektedir. Bu nedenle ülkemizdeki risk analiz sistemi de aynı zamanda mükelleflerin gönüllü uyumu gerçekleştirilmesinde kullanılmalı; sadece mükellefleri tespit etmeye yönelik kriterlere odaklanmayarak, yeni hizmetler, yatay gözlemler, mevzuata ilişkin çözümler ve iletişim gibi uygun olan yeni araçları öğrenmek ve bunları sisteme dahil etmek gerekmektedir.

Ülke örneklerine bakıldığında, risk analiz sisteminde skora/puanlamaya dayalı seçim stratejisine sahip gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler ve yine bu kapsamda OECD raporlarında, *vergi mükelleflerinin denetimden kaçınmasını ve stratejik davranışlar benimsemelerini önlemek için idare tarafından belirlenen risklerin, gizli tutulması yolu tercih edilmektedir*. Bu kapsamda Türk Vergi İdaresi de aynı yaklaşımı benimsemekte ve belirlemiş olduğu kriterleri açıklamama eğilimindedir. Ancak uluslararası alanda, bu konu biraz yumuşatılmış olup, eğer belirlenmiş olan risk unsurunun mükelleflere açıklanması, mükelleflerin gönüllü uyumunu arttıracak düşünülüyorsa, bu tarz risklerin ilan edilmesi; buna karşılık, risklerin açıklanması mükelleflerin bu riskleri ortadan kaldıran stratejileri geliştireceği yönünde ise bu takdirde risklerin açıklanmaması tercih edilmektedir. Oysa ki, risk analiz sisteminde kullanılan kriterlerin açıklanması, en başında mükelleflerin kendilerini savunması için çok önemlidir. Buna karşılık Türk Vergi İdaresi, risk kriterlerinin açıklanması halinde mükelleflerin bu kriterlere karşı farklı senaryolar veya stratejiler geliştirebilecekleri gerekçesiyle bu kriterleri açıklamama eğiliminde olsa da kanaatimizce bu veya buna benzer nedenler, mükellefleri potansiyel vergi kaçırıcılar olarak görmenin, yumuşatılmış halinden başka bir şey değildir. İşte bu noktada, Hollanda ülke örneğinde olduğu gibi mükelleflerle işbirliği modeli dikkate alınmalıdır. Ayrıca OECD raporlarında da beyan edildiği üzere, mükelleflerin geliştireceği farklı senaryolara karşı, *gizlilik değil, sürekli gelişim gösterecek fikri sermayenin sağlanması* gerekir. Bu çerçevede ilk olarak

inceleme kararının hukuki niteliğinin ortaya konulması gerekir. Bizim sistemimizde bu kararın idari bir işlem olduğu açıkça ifade edilmese de⁴²⁸. kanaatimizce inceleme kararı idari bir karardır ve bu bağlamda idari bir işlemdir. İdarenin bu kararını, idari işlem olarak yasal bir düzenleme ile açıklığa kavuşturmak gerekir ki ancak bu sayede mükellefler, idarenin inceleme gerekçesinin ölçülülük ilkesinin alt ilkeleri olan uygun, gerekli, orantılı mı olarak değerlendirerek, bu çerçevede hukuka uygun olup olmadığına karşı yargı yoluna gidebileceklerdir⁴²⁹.

Kimi, hangi aralıklarla ve hangi kapsamda inceleyeceğine, idarenin kendisi karar veremekteyse de idarenin seçim konusundaki takdir yetkisi, her şeyden önce, kanun koyucu tarafından asgari kriterlerin belirlenerek ortaya koyduğu alan içerisinde olmalıdır. İnceleme temel hak ve özgürlüklere müdahale niteliği taşıdığından kimin, neden incelemeye alınacağı ve yöntemi asgari düzeyde de olsa yasa ile belirlenmiş olmalı ve bu hususun idarenin takdirine de bırakılmamış olması gerekir. İdare takdir yetkisini ancak bütün ödevlileri denetlemesinin mümkün olmadığı ve bundan dolayı da sınırlı kapasitesini en verimli şekilde kullanıma yöneltmesi gerektiği gerekçesi ile belirlenen sınırlar çerçevesinde kullanabilmelidir. İnceleme esnasında kurulan temas sırasında mükelleflerce sorulan ilk soru; “niçin kendisinin vergi incelemesi için seçildiğini ve incelendiğini bilmek” olmaktadır. Elbette ki çevresinde vergi kaçırdığına inandığı diğer vergi mükellefleri dururken, denetime niye onların değil de kendisinin

⁴²⁸ Alman Vergi Hukukunda inceleme kararı idari bir işlem olarak kabul edilmektedir. Bkz. Funda Başaran Yavaşlar, Tüsiad Vergi Denetimi Çalıştayı Raporu, **Yayınlanmamış**, 9. Haziran 2014; Ali Değirmendereli, “Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi”, 29. Türkiye Maliye Sempozyumu, <http://www.maliyesempozyumu.sakarya.edu.tr/sites/maliyesempozyumu.sakarya.edu.tr/file/29.TurkiyeMaliyeSempozyumu1.pdf> (08.04.2016).

⁴²⁹Başaran Yavaşlar, Tüsiad Vergi Denetimi Çalıştayı Raporu, **Yayınlanmamış**, 9. Haziran 2014. Ayrıca, uygulamada bazı vergi inceleme raporlarının dava edilebileceği de kabul edilmektedir. Mükellef aleyhine rapor tarihi itibarıyla bir tarh işlemi yapılmasını gerektirmemekle birlikte, bazı raporlar mükellefin geleceğini, başka bir ifade ile mükellefin hukukunu ve ekonomik menfaatini etkiler niteliktedir. Buna örnek olarak, gelecek yıla devreden zararını azaltan veya devreden indirilecek KDV'sini azaltan raporları gösterebiliriz. Bu sebeplerdir ki, vergi inceleme raporlarının dava konusu edilemeyeceği yönündeki eski içtihat artık bir tarafa bırakılarak, mükellef aleyhine yeni bir tarh işlemi yaratmayan ama onun daha sonraki vergisel yükümlülüklerini etkiler nitelikteki vergi inceleme raporlarının dava konusu edilebileceği yönündeki içtihat yerleşik hal almaya başladığına ilişkin görüş ve yargı kararları için Bkz. Bumin Doğrusöz, “Vergi İnceleme Raporunun Dava Edilebilirliği”, *Yaklaşım Dergisi*, 2010 Haziran, S.210.

çağrıldığını anlamak kişinin en doğal hakkıdır⁴³⁰. İnceleme yetkisini veren yasa Vergi Usul Kanunudur; fakat aynı yasa mükelleflerin zihinlerinde oluşan “**niçin**” sorusunun yanıtını düzenlememektedir. Bu belirleme, idari kararlarla şekillenmektedir. Dolayısıyla, hangi kesimde faaliyet gösteren mükelleflerin veya tek tek kimlerin inceleneceğinin tespiti, idarenin üst yönetimi olan Vergi Denetim Kuruluna aittir⁴³¹. Oysa böyle bir tespiti çerçevesi önce kanunla; diğer hususların ise yönetmelik ile düzenlenmiş olması gerekir. AY md.124, f.1, yönetmeliğin, “kanunların ve tüzüklerin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla” çıkarılmasına izin vermektedir. Ancak incelemede uyulacak usul ve esasları belirlemek, kanunun uygulanmasını sağlamanın ötesindedir⁴³².

Diğer taraftan vergi müfettişlerinin veriye ulaştıktan sonra analiz edebilmelerini kolaylaştırmayı sağlamak üzere, mükelleflerin veya bağlantı içerisinde olduğu diğer vergi mükelleflerin hakkında, arama yapmasını, bunu görsel olarak tek bir sayfada görmesini, kaydetmesini ve çıktısını almasını sağlamaya yönelik bir ağ soruşturma ekranını kullanıyor olmaları da gerekmektedir. Bu nedenle, Birleşik Krallık örneğinde olduğu gibi Web tabanlı bir uygulama olan NetReveal Visualizer gibi bir veri tabanı uygulamasına geçilebilir. Böylece mükelleflere ait her şey tek bir sayfa da görünecek, daha detaylı bir bilgiye ihtiyaç olması halinde ise arama motoruyla belge arama veya diğer bir veri ağını açmaya izin verilmesi yöntemi ile istenilen bir ağın genişletilmesi yolu da açılabilir. Bu sayede farklı bilgiler için alt seviyedeki verilere de erişim bu sayfa üzerinden sağlanabilecektir.

İdare risk analiz sistemini geliştirerek ve birbirinden farklı senaryolar üretirken, diğer taraftan bu işi yapacak olan personelinde iyi yetiştirmesi gerekir. Çünkü bulunduğumuz çağa bakılınca bundan böyle, veriye dayalı olmadan bir denetimi gerçekleştirmek pek mümkün görülmemektedir. Bunun için ise sadece mevzuatı iyi bilen personele değil, bilgi işlem teknolojileri ve veri analizi

⁴³⁰ Yakup Tokat, “Türkiye’de Vergilendirmeye İlişkin Araştırmalar ve Vergi İncelemeleri”, *Yaklaşım Dergisi*, Temmuz 2010, S.211.

⁴³¹ Tokat, “Türkiye’de Vergilendirmeye İlişkin Araştırmalar ve Vergi İncelemeleri”.

⁴³² Funda Başaran Yavaşlar, “VUK md.140’daki Değişiklerin Arkada Bıraktığı Sorular - İncelemede Daha Fazla Hukukilik Nihayet Mümkün Mü?-", Vergiye Hukuki Bakış, 05.11.2010, http://www.bumindogruso.com/artikel.php?artikel_id=140

konusunda donanımlı personele de ihtiyaç bulunmaktadır. Bu çerçevede idare denetçi profilinde değişikliğe giderek, bilgi işlem teknolojilerinin getirdiği yeni duruma uyum sağlamak amacıyla Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin giriş sınavı şartları başlıklı 12. maddesi ile siyasal, iktisat ve hukuk mezunu vergi müfettişlerinin yanında artık istatistikçi, matematikçi veya mühendis kökenli vergi müfettişlerinin de görevlendirilmelerini mümkün hale getirmektedir⁴³³. Ancak daha öncede ifade ettiğimiz üzere, bu bölümlerden yapılacak olan alımların, belirli bir kontenjan sayısı ile sınırlandırılması gerekmektedir.



⁴³³ Uğur Doğan, "Robotik Denetim", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 329, Şubat 2016.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BÜYÜK ÖLÇEKLİ SERMAYE ŞİRKETLERİNİN İNCELENMESİ USULÜ

§ 6. Gerçek Matrahı Ortaya Çıkartacak Bilgilerin Tespiti ve İncelenmesi

1. Yasal Açıdan İncelenecek Bilgilerin Kapsamı ve Gerçeklik Denetimi

Türk Vergi Sistemi, beyan esasına dayanır, bu beyanların doğruluğu da mükelleflerin tutmuş olduğu defter ve belgeler üzerinden sağlanır. Yasa koyucu, mükellefin vergiyle ilgili servet, sermaye ve hesap durumu ile vergiyle ilgili faaliyet ve hesap neticelerinin tespit edilmesi, vergiyle ilgili muamelelerinin ortaya konulması, mükellefin vergi karşısındaki durumunun hesap üzerinden kontrol edilmesi ve incelenmesi, mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarının kontrol edilmesi ve incelenmesi amacıyla defter tutulmasını emretmiştir (VUK md.171). O halde gerçek gelire ulaşmak amacıyla yapılan vergi incelemelerinde, bu amaca hizmet eden en önemli araç mükelleflerin tutmuş olduğu defter ve belgelerdir.

Defter tutma ödevi Vergi Usul Kanunu'nun 171-214. maddeleri arasında hükme bağlanmış olup, 172. maddesinde sayılan, “Ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı, çiftçiler...” *defter tutmak zorunda olanlar* olarak belirlenmiştir⁴³⁴. Bu manada defter tutmakla yükümlü olanlar esas itibarıyla ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı elde eden Gelir Vergisi mükellefi ile Kurumlar Vergisi mükellefleridir (VUK md. 172).

Tutulacak defterler ise ticari, zirai ve serbest meslek faaliyetiyle uğraşan her bir grup bakımından birbirinden farklı olacak şekilde ele alınmıştır. Konumuz itibari ile büyük ölçekli şirketleri ele aldığımızda, *ticari kazanç sahiplerinden birinci sınıf tacir* olanlar, bilanço esasına göre ticari kazançlarını tespit ederler

⁴³⁴ Buna karşılık, gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerin, Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları basit usulde tespit edilenlerin ve kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin defter tutma yükümlülükleri olmadığından, bu kuralın istisnaları olarak karşımıza çıkmaktadır (VUK md.173).

(VUK md.176, md.177). Bilanço esasında tutulacak defterler ise yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri tutmak ve yıl sonu geldiğinde de bilanço ile kar ve zarar cetveli hazırlamak zorundadırlar (VUK md.182 vd.). İşletmenin faaliyet konusu ve hacmine göre ayrıca başka bazı defterlerin tutulması ve mali tabloların düzenlenmesi zorunluluğu da gündeme gelebilir (örn. VUK md. 197 vd., md.207, md.209). *İkinci sınıf tacirler ise* sadece işletme hesabı defteri tutarlar; bunun haricinde başka bir defter ve mali tablo düzenlemek zorunda değildirler (VUK md.176, md.178, md.193 vd.).

Bunun dışında VUK'da Maliye Bakanlığına, yasada öngörülenlerin haricinde başka defterler tutulması ödevi getirme, bu defterlerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılmasını öngörme, yasa ile öngörülen defterlerin tutulması zorunluluğunu kaldırma yetkisi verilmiştir. Gerek yasa ile düzenlenmesi gereken bir ödevin yürütme tarafından yapılmasına izin veren, gerek yasa tarafından getirilen bir ödevin idare tarafından kaldırılabilmesi sonucuna yol açan bu düzenleme, anayasaya (yasallık ilkesi, yasama yetkisinin devri yasağı) aykırılık teşkil etmektedir^{435 436}.

Yukarıda ele almaya çalıştığımız defterlerin, kullanılmaya başlanmadan önce yetkili makamlara tasdik ettirilmeleri zorunludur (VUK md.220 vd.)⁴³⁷. Defterlerde yer alması gereken bilgiler hususunda mükelleflere, defterlerini ve muhasebelerini işlerinin bünyesine uygun olarak diledikleri usul ve tarzda

⁴³⁵ Başaran Yavaşlar, "Vergilendirme Usulündeki Vergi Ödevleri ve Ödevlerin Yerine Getirilmesinin Re'sen Araştırma İlkesi Karşısında Anlamı", s. 145-146.

⁴³⁶ Basit usule tabi olan tacirler ise, ne bir defter tutmak ne de mali tablo düzenlemek zorundadırlar, safi ticari kazançlarını ellerindeki gelir ve gider belgeleri üzerinden tespit ederler (GVK md.46 II). *Serbest meslek kazancı sahipleri*, sadece serbest meslek defteri (VUK md.210 vd.), *zırai kazanç sahipleri* ise, -işletmenin GVK md.54'de yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşması veya bir biçer dövere ya da bu mahiyetteki bir motorlu araca ya da on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olmaları şartıyla- çiftçi işletme defteri tutmak zorundadırlar (VUK md.213-md.214).

⁴³⁷ Tasdik ettirilmesi zorunlu defterler şunlardır: yevmiye defteri, envanter defteri, işletme defteri, çiftçi işletme defteri, imalat defteri, nakliyat vergisi defteri, yabancı nakliyat kurumlarının hâsılat defteri, serbest meslek kazanç defteri, damga vergisi defteri (Bkz. 20 seri no'lu Damga Vergisi Genel Tebliği), VUK ile uygun görülen hallerde yukarıda yazılı olan defterlerin yerine kullanılacak olan defterler (VUK md.220). Tasdik, iş yerinin bulunduğu, iş yeri olmayanlar için ikametgâhın bulunduğu yerdeki noter veya noterlik görevini ifa ile mükellef olanlarca yapılır (VUK md.223 I). Menkul kıymet ve kambiyo borsasındaki acenteler için defterler, borsa komiserliğince tasdik edilir (VUK md.223 I). Defterler, anonim ve limited şirketlerin kuruluş aşamasında şirket merkezinin bulunduğu yer ticaret sicili memuru veya noter tarafından tasdik edilir (VUK md.223 III).

düzenlemeleri (VUK md.175 I, c.1) serbesti tanınmış ise de bu serbestlik, Maliye Bakanlığına, muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etme, bunları mükellef, şirket ve işletme türleri itibarıyla uygulamaya ve buna ilişkin diğer usul ve esasları belirleme yetkisinin verilmesiyle (VUK md. 175 II ve mük. md. 257 I/1) sınırlandırılmış durumdadır.

Diğer taraftan Vergi Usul Kanunu'nun 175., mük. 242. ve mük. 257 maddelerinin verdiği yetkiye dayanılarak 1 sıra no.lu Elektronik Defter Genel Tebliği çıkarılmıştır. Bu sayede elektronik defterlerin Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu'na göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alan bilgileri kapsamı öngörülmüştür. 421 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile elektronik defter tutmakla yükümlü olanlar büyük ölçekli mükellefler olup, bu kapsamda "a) 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu kapsamında madeni yağ lisansına sahip olanlar ile bunlardan 2011 takvim yılında mal almış ve 31.12.2011 tarihi itibarıyla 25 Milyon TL ve üzeri brüt satış hasılatına sahip olanlar, b) 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal edenler ile bunlardan 2011 takvim yılında mal almış ve 31.12.2011 tarihi itibarıyla 10 Milyon TL ve üzeri brüt satış hasılatına sahip olanlar, c) 2014 veya müteakip hesap dönemleri brüt satış hasılatı 10 Milyon TL ve üzeri olan mükellefler, d) 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli I sayılı listedeki malların imali, ithali, teslimi vb. faaliyetleri nedeniyle Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK)'ndan lisans alan mükellefler. Bayilik lisansı olanlar, münhasıran bu lisansa sahip olmaları nedeniyle bu bent kapsamında değerlendirilmeyecektir. e) Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli III sayılı listedeki malları imal, inşa ve ithal eden mükellefler" olarak tespit edilmiştir. Uygulamanın kapsamı 454 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁴³⁸ ile de daha da genişletilmiştir. 2015 yılı itibarıyla 45.321 adet mükellef tarafından kullanılan elektronik defter uygulaması, 2016 yılı itibarıyla 59.451 adet mükellefe ulaşmıştır⁴³⁹.

⁴³⁸ RG t.20.06.2015, S.29392.

⁴³⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2015 Faaliyet Raporu, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2016/2016_Faaliyet_Raporu.pdf, s.103.

Söz konusu bu mükelleflerin tutmuş olduğu tüm defterler değil, Maliye Bakanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca müştereken çıkarılan 1 Sıra Numaralı Elektronik Defter Genel Tebliği'yle yevmiye defteri ile defteri kebirin elektronik defter (e-defter) şeklinde tutulması da öngörülmüştür.

Mükellefler nezdinde gerçekleştirilen vergi incelemelerinde, sadece defterlerden değil, belgelerden de istifade edilmektedir. Bu bağlamda, VUK md.227'de denetimi veya ispatı kolaylaştırmak için defterlere kaydı gereken hususların, kayıt konusu işleme ilişkin bir belge ile ispatı öngörülmüştür. Bu belge, tacirler bakımından faturadır. Bu bağlamda karşımıza elektronik fatura çıkmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun mük. 242 maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan 397 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁴⁴⁰ ile uygulamaya giren e-faturanın kapsamı, 421⁴⁴¹, 454⁴⁴² ve 448⁴⁴³ sıra no.lu (421 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ) Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'leri ile genişletilmiştir. 2015 yılı itibarıyla 46.800 adet mükellef tarafından kullanılan elektronik fatura uygulaması 2016 yılı itibarıyla 61.013 adet mükellefe ulaşmıştır⁴⁴⁴.

Defter ve belgeler üzerinden yürütülen vergi incelemesi, kanaatimizce ne tek başına bir hesap denetimidir, ne de tek başına bir uygunluk denetimidir. Burada yürütülen denetim, bunların çok ötesinde, bizatihi sahada gerçekleşen bir gerçeklik denetimidir. Şöyle ki, uygunluk denetimi, işletme içinden veya dışından yetkili bir üst makam tarafından saptanmış kurallara ve devlet müdahalesinin olduğu durumlarda yasal düzenlemelere, uyulup uyulmadığının araştırılıp ortaya konulduğu bir denetim türüdür⁴⁴⁵. Bu çerçevede vergi incelemesindeki denetim, mükelleflerin defterlerinin yasada yer alan düzenlemelere uyup uymadığını araştırıp, ortaya koymak değildir. Bunun dışında vergi incelemesindeki denetim, mükelleflerin matrahlarında bildirdiği tutar ile defter ve belgelerde yer alan tutarın birbiri ile karşılaştırılması ve bu manada bir hesap denetimi de değildir. Buradaki

⁴⁴⁰ RG. t.05.03.2010, S.27512.

⁴⁴¹ RG. t.14.12.2012, S.28497.

⁴⁴² RG. t.20.06.2015, S.29392.

⁴⁴³ RG. t.04.04.2015, S.29316.

⁴⁴⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, 2015 Faaliyet Raporu, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2016/2016_Faaliyet_Raporu.pdf, s. 101-102.

⁴⁴⁵ Ersin Güredin, **Denetim**, 5. Bası, Haziran 1993, Beta Yayınevi, s. 14.

denetim, defter ve belgelerde yer alan her şeyin gerçekte öyle olup olmadığının, sahada araştırılmasına yönelik yapılan bir denetim türüdür. Vergi denetimi araçlardan biri olan inceleme, uygunluk denetimi olarak adlandırabileceğimiz şekli ve hesap denetimden öteye geçerek, gerçeklik denetimini yapmaktadır. Vergi incelemesinin araştırma ve inceleme aşamasında temel amaç doğru tutarın araştırılması⁴⁴⁶ yani defter ve belgelerde yer alan bilgilerin gerçekten de hayatın akışında öyle olup olmadığının araştırılarak, ortaya konulmasıdır.

2. İdari Uygulama

2.1. Defter ve Belgeler

Mükelleflerin yasal olarak, hangi defter ve belgeleri düzenleyeceği ve bu çerçevede hangi defter ve belgelerin inceleneceği hususuna yer verdikten sonra, acaba uygulamada hangi defter ve belgelerin neye göre incelemeye alınacağını da tespit etmek gerekecektir. Hangi defter ve belgelerin ele alınacağı hususunu belirleme yetkisi vergi müfettişlerine ait değildir. Bu konu, Vergi Denetim Kurulu tarafından -risk analiz sistemi çerçevesinde- belirlenmektedir. Bu bağlamda ele alınması gereken düzenleme, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin, “Vergi İnceleme Görevinin Verilmesi” başlıklı 6. maddesidir. Buna göre, inceleme görevinin müfettişlere yazı ile verileceği, bu yazı nezdinde inceleme yapılacak *kişilere ve konulara ilişkin bilgilere, incelemenin türüne, gerekçesine, dönemine ve süresine* ilişkin hususların yer alacağı düzenlenmiştir. Ayrıca inceleme bir veya birden fazla vergi türüne ilişkin olarak da yaptırılabilir. *İnceleme görevini verenler, tam veya sınırlı inceleme olarak yapmış oldukları görevlendirme mahiyetini değiştirmeye yetkilidir.* İncelemenin mahiyetinin değiştirilme nedeni, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından, nezdinde inceleme yapılabildiği bildirilir.

⁴⁴⁶ Mahmut Suçıçek, Kemal Serkan Keskin, **Vergi İnceleme Teknikleri ve Revizyon Uygulamaları**, Gazi Kitabevi, Eylül 2012, s. 33.

Vergi incelemesi, sadece inceleme görev yazısında belirtilen konu ve döneme ilişkin olarak yapılır. İnceleme konusu ve dönemi ile ilgili olmayan herhangi bir hususa ilişkin mükelleften bilgi ve belge talebinde bulunulamaz (VİUEHY md.6). Örneğin reeskont hesaplarına yönelik bir inceleme söz konusu ise müfettişler, amortisman hesaplarınıza ilişkin bilgi talep edemeyecektir. Dolayısıyla yasal defter ve belgelerinin tamamının ibraz edilmesi gerektiğini bildiren yazılar gönderilerek incelemeye başlanılamayacaktır⁴⁴⁷. Bu sayede ilgili ilgisiz defter ve belgeler değil, risk analiz çerçevesinde önceden belirlenmiş konular veya dönemler itibari ile defter ve belgeler incelenecektir. Bu sayede idare, sonuç odaklı hareket ederek, gerçek matrahın tespitine hızlı bir şekilde varmış olacağından, etkin bir incelemede gerçekleşmiş olacaktır. Diğer taraftan, mükelleften bilgi ve belge alıp ardından bunlara dayanarak idareden yeni inceleme talebinde bulunma gibi hukuka uygun olmayan durumun da önüne geçilmiş olunacaktır⁴⁴⁸.

Bunun dışında Yönetmeliğin 6. maddesinde, yürütülmekte olan incelemeler sırasında *görevlendirme yazısında belirtilen farklı bir konu veya döneme ilişkin* eleştiriyi gerektiren *hususların tespiti durumunda* söz konusu durum *inceleme görevini verenlere bildirileceği* de düzenlenmiştir. Ayrıca yürütülmekte olan incelemeler sırasında *farklı bir mükellef nezdinde inceleme yapılma ihtiyacı duyulduğunda* durumun, gerekçeleri ile birlikte bağlı olduğu *birime bildirileceği* de ele alınmıştır.

Tüm bu düzenlemelerden, iş emri ile bağlı olan vergi müfettişlerinin, sahaya geçtikleri anda istedikleri gibi değil; kendilerine verilen talimatlar doğrultusunda hareket etmek zorunda oldukları ve yine verilen talimatın dışında bir husus tespit ettikleri vakit Kurula bildirmeleri gerektiği anlaşılmaktadır. Ancak tüm bunların şekillendiği yer, vergi müfettişlerinin iş emrini almasıyla başlamaktadır. Şöyle ki, müfettişlerin görevlendirme tarihinden itibaren ilk 10 gün içinde işe başlaması ve daha sonra da en geç 30 gün içinde İncelemeye Başlama Tutanağı

⁴⁴⁷ Mustafa Sefa Kara, "Adım Adım Vergi İncelemesi", *Vergi Algi Platformu*, <http://www.vergiagli.net/yazarlar/mustafa-sefa-kara/> (28. 11. 2016).

⁴⁴⁸ Nazmi Karyağdı, "İncelenen Mükelleflerin Haklarında Önemli Gelişmeler", *Vergi Algi Platformu*, 30 Ekim 2016, <http://www.vergiagli.net/vergi/incelenen-mukelleflerin-haklarinda-onemli-gelistmeler/>

almaları gerekmektedir. Peki böyle bir süreç neden önem arz etmektedir? İş emrini tebellüğ eden müfettiş, yapacağı inceleme için bir “İnceleme Dosyası” açar ve daha sonra incelemenin safhalarında önemli gördüğü hususları ve çalışmalarını bu elektronik dosyaya kaydeder. Bu aşamada ilk olarak genel inceleme hazırlığı yaparak bu çerçevede incelenecek işletmenin içinde olduğu sektörün ekonomik, teknolojik bakımlardan ve vergi hukuku ve diğer mevzuat yönlerinden görülen özellikleri üzerinde bir fikir edinir. Ardından, özel inceleme hazırlığı ile Vergi Dairesi ve Gelir İdaresi Başkanlığı nezdinde tutulmakta olan elektronik veriler ile dosyalar ve kayıtlardan yararlanarak, mükellefi daha yakından tanır. Bu noktada vergi incelemesi sırasında -kendisine verilen sınırlar çerçevesinde- hangi hesaplara bakılacağı, hangi kontrolleri yapması gerektiği, Vergi müfettişinin bilgi ve mesleki tecrübesi ile yapacağı risk değerlendirmelerine bağlıdır. Riskleri tespit edip, öncelikleri belirledikten sonra hangi defterlerin inceleneceğine müfettiş karar verecektir. Vergi incelemelerinde inceleme hazırlığı sırasında yapılan ön çalışmalar, büyük resmin görülmesini sağlayacak, müfettişin detaylara girmeden önce mükellefin mali tabloları, defterleri ve diğer bildirimlerindeki rakamların işaret ettiği riskleri tespit ederek öncelikle bu konuların kontrol edilmesini ve daha sonra sırasıyla daha az riskli alanlara bakılmasını sağlayacaktır⁴⁴⁹.

Vergi incelemeleri defter ve belgeler üzerinden yürütülen bir inceleme olduğu için uygulamada buna uygun olmadan yapılan incelemelerin, eksik ve buna istinaden yapılan tarhiyatın da hukuka uygun olmadığı kabul edilmektedir⁴⁵⁰. Bunun sonucunda örneğin idare, incelemeyi önce başvurduğu denetim türlerinden olan yoklama sonucunda hazırlamış olduğu salt “yoklama tutanağına” dayanarak tarhiyat gerçekleştiremez. Mükelleflerin ne kadar gelir elde ettiği hususunun, kanuna uygun biçimde bir vergi incelemesiyle tespiti gereklidir⁴⁵¹. Bunun dışında örneğin olayda fatura ve benzeri belgelerin bulunmasına rağmen, bunlar dikkate alınmayarak, takdir komisyonu kararına dayanılarak yapılan tarhiyatlarda hukuka uygun kabul edilmemektedir⁴⁵². Buna göre idare, incelemede defter ve belge kayıtlarından yararlanmadan, kamuya açık kaynaklardan olan, Devlet İstatistik Enstitüsü endekslerinden yararlanma suretiyle tarhiyatı gerçekleştirmesi de hukuka uygun

⁴⁴⁹ VDK Vergi İnceleme Rehberi, **Yayınlanmamış**, Nisan 2015, s.3.

⁴⁵⁰ Danıştay 4. Dairesi t. 11.06.2008, E. 2007/4499, K. 2008/229.

⁴⁵¹ Danıştay 4. Dairesi, t. 23.01.1985, E. 1984/783, K. 1985/236.

⁴⁵² Danıştay 4. Dairesi, t. 04.11.2003, E. 2002/757, K. 2003/2657.

değildir⁴⁵³. Yine yeminli mali müşavir raporu esas alınarak başkaca bir araştırma ve incelemede bulunulmadan yapılan tarhiyatlarda kabul edilemez⁴⁵⁴. Özetle, vergi incelemesinden maksadın ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğundan; bu amaca ulaşılabilmesi, **öncelikle** kanunen tutulması ve muhafazası zorunlu **defter ve belgelerin** incelenmesiyle mümkün olduğu gibi **beyanın doğruluğunun kanıtı da ancak yine ve öncelikle bunlarla ortaya konulabilecektir**⁴⁵⁵.

2.2. Mali Tablolar

Mali tabloların denetimi, düzenleme ilkelerine, muhasebe usul ve esaslarına, yasalara (vergi mevzuatı ve diğer ilgili mevzuata) ve önceden saptanmış diğer tüm ölçütlere uygunluk derecesini ölçerek; güvenilirliğinin ortaya konulmasına yönelik bir denetim türüdür⁴⁵⁶.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre malî tablolar, bilanço ve gelir tablosu olmak üzere temel malî tablolar ile ek malî tablolar⁴⁵⁷ şeklinde iki grupta incelenmektedir. Mali tabloların tutulmasındaki amaç, yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için karar almada yararlı bilgiler sağlamak; gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede yararlı bilgiler sağlamak; varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlamaktır. Temel mali tablo kabul edilen bilanço, bir işletmenin belli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağladığı kaynakları gösteren mali tablodur. Başka bir ifade ile bilanço, belli bir tarihte –bilançonun yapıldığı tarihte- işletme varlıklarının tümünü iki yönden göstermektedir. Birinci yönü varlıkların nerelerden ve kimlerden sağlandığına, ikinci yönü ise varlıkların nerelerde kullanıldığına

⁴⁵³ Danıştay 3. Dairesi, t. 27.06.1990, E.1989/2582, K. 1990/2143.

⁴⁵⁴ Danıştay 4. Dairesi, t. 18.07.2005, E.2004/1915, K. 2005/1468.

⁴⁵⁵ Danıştay 4. Dairesi, t. 18.03.1996, E.1995/556, K.1996/1045.

⁴⁵⁶ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları**, , 1. Cilt, 5. Baskı, İstanbul: Acar Basım 2013. s.15.

⁴⁵⁷ Ek mali tablolar, Satışların Maliyeti Tablosu, Fon Akım Tabloları, Nakit Akım Tablosu, Kâr Dağıtım Tablosu, Öz Kaynaklar Değişim Tablosundan oluşmaktadır.

ilişkindir⁴⁵⁸. Bilançonun işletmenin finansal durumunu yansıtan bir tablo olması özelliği, onu diğer tablolardan ayırır. Çünkü diğer tablolar, finansal durumdaki değişmeyi yansıtır⁴⁵⁹. Bir diğer temel mali tablo kabul edilen gelir tablosu ise işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net kârını veya dönem net zararını kapsayan tablodur.

Hangi durumda hangi mali tabloların ele alınacağı –defter ve belgelerde olduğu gibi- önceden tespit etmek mümkün değildir. Bu durum tamamıyla vergi müfettişlerinin bilgi birikimi ve tecrübesi ile ilgilidir. Vergi Denetim Kurulu tarafından hazırlanan rehberlerde, bu noktada müfettişlere yol gösterici olmakta ve en azından neleri dikkate alması gerektiği asgari düzeyde de olsa belirlenmektedir. Bu çerçevede beyannameye bağlı mali tablolar (Bilanço ve Gelir Tablosu) ve ekleri gözden geçirilerek işletmenin faaliyetleri ve iş hacmi hakkında bilgi edinilmeli, gerekirse dikkat çeken hususlar ileride inceleme safhasında bakılmak üzere not edilmelidir. Mali tablolar üzerinde çeşitli analitik çalışmalar yapılarak bazı rasyolar çıkarılmalı, mükellefin mali tablo rakamları ile beyannameleri ve Ba-Bs formlarındaki rakamlarının birbirleriyle tutarlı olup olmadığına bakılmalıdır.

Finansal tablolardan istifade ederek, etkin bir denetim gerçekleştirebilmek için başka bir ifade ile vergi müfettişlerinin, finansal tablolar üzerinde vergi matrahını saptaması ve vergi incelemesi yapabilmesi için ilk olarak işletmelerin düzenli muhasebe kayıtlarına sahip olması gerekmektedir. İkincisi vergi müfettişleri tarafından, finansal tabloların analizinin nasıl yapılacağına da iyi bilinmesi gerekmektedir. Çünkü bu tabloların analiziyle işletmelerin geçmişteki ve şimdiki performansı karşılaştırılabileceği gibi, işletmelerin içerisinde bulunduğu sektörün ortalama oranlarıyla karşılaştırmalar yaparak, bu sayede işletmelerin vergi kayıp ve kaçığının olup olmadığı da tespit edilebilmektedir⁴⁶⁰.

⁴⁵⁸ Emre Burçkin, **Temel ve Ek Mali Tabloların Düzenlenmesi**, Marmara Üniversitesi Muhasebe Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 1994/4, İstanbul 1995, s.18.

⁴⁵⁹ Famil Şamiloğlu, "Etkin Bir Vergi Denetiminde Temel Finansal Tabloların Analizinin Önemi", *Mali Çözüm Dergisi* S.56.

⁴⁶⁰ http://www.yapimisleri.net/wp-content/uploads/2016/03/._ergi_bilanco_Analizi.pdf. s.6. Erişim tarihi. 19. 01.2017.

2.3. Raporlar

Vergi incelemelerinde ele alınan raporlar; transfer fiyatlandırması tespiti amacıyla gerçekleştirilen incelemeler esnasında karşımıza çıkmaktadır. Transfer fiyatlandırması konusu, 2006 yılında Kurumlar Vergisi Kanunu ile gündeme gelmiş olsa da mükellefler hemen bunun akabinde, transfer fiyatlandırması incelemeleriyle karşı karşıya kalmamışlardır. Ancak Vergi Denetim Kurulunun yeni örgütlenmesine baktığımızda, bu konunun idare tarafından ayrı bir öneme sahip olduğunu, *Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığıyla*, transfer fiyatlandırmasının başlı başına bir inceleme alanı olacağını söylemek mümkündür.

Transfer fiyatlandırmasını, mal, hizmet ve gayri maddi hakların ilişkili kişiler arasında el değiştirmesi durumunda uygulanan fiyat olarak tanımlamak mümkündür. Bu fiyat emsallere uygunsuz sorun bulunmamakta ama uygun değilse transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının varlığı kabul edilmektedir. Transfer fiyatlandırması bu haliyle bir *vergi güvenlik müessesidir*⁴⁶¹. Transfer fiyatlandırmasında gerçekleştirilen incelemelerde, önemlilik eşiği, ilişkililik eşiği gibi kavramların eksikliği nedeniyle dokümantasyonda ve incelemelerde yaşanan zorluklar; incelemelerde “emsal” bulma sorunu; “gizli emsal” kavramının incelemelerde ve yargıda değerlendirilmesinde farklı yaklaşımların sergilenmesi ve ticari sır, vergi mahremiyeti ve savunma hakkı kapsamında konunun farklı değerlendirmelere tabi tutulması uygulamada sorunlar ortaya çıkarmaktadır⁴⁶². İşte bu gibi sorunları kaldırmaya yönelik, 1. Seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğin 7. maddesi ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında mükellefe getirilen belgelendirme ödevi, yıllık belgelendirme ve peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin belgelendirme olarak başlıklandırılmıştır. Konumuz itibari ile peşin fiyatlandırma anlaşmalarına ilişkin belgelendirmeyi dışarıda bırakırsak, yıllık belgelendirme ödevinin kapsamında

⁴⁶¹ Nurettin Bilici, “Transfer Fiyatlandırması Düzeltme İşlemlerine Karşı Yargısal Korunma İmkanları ve İspat Sorunu”, **Uluslararası Tartışma Ortamında Transfer Fiyatlandırması Sempozyumu Bildiri Kitabı**, 6 Mart 2012, Marmara Üniversitesi Yayınevi, s.237.

⁴⁶² Transfer Fiyatlandırması Semineri Değerlendirme Raporu, 12 Haziran 2013, Tüsiad Vergi Çalışma Grubu Toplantılar Serisi -IV, tusiad.org/tr/yayinlar/raporlar/item/.../7433_7b65dd128a690a0049b059868e1c7a39 (08.04.2016).

bir form ve rapor bulunmaktadır. Yıllık belgelendirme ödevinin kapsamında bulunan form, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde yurt içinde ve yurt dışındaki ilişkili kişilerle yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak, kuruma ilişkin genel bilgiler, transfer fiyatlandırması kapsamındaki ilişkili kişilere ilişkin bilgiler, ilişkili kişilerle gerçekleştirilen transfer fiyatlandırmasına ilişkin işlemler, transfer fiyatlandırmasına konu olan işlemlerde kullanılan yöntemler, kurumun yurt dışı iştiraklerine ilişkin bilgiler, ilişkili kişilerden temin edilen borçlara ilişkin bilgilerin bulunduğu, “Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form”u doldurmak ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde göndermek zorundadır.

Yıllık belgelendirme ödevinin kapsamında bulunan bir diğer belge ise *Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu*'dur. Raporun amacı, transfer fiyatlandırmasına ilişkin sürecin anlaşılması ve hesaplamaların ayrıntılarının gösterilmesini temin olarak belirlenmiştir. Bu sayede mükellefler tarafından, emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda işlem yapıldığını gösteren bilgi ve belgelerin hazırlanması ya da temin edilmesi, ayrıca belgelendirmeye ilişkin bu bilgi ve belgelerin istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmek üzere hazır tutulması zorunlu tutulmuştur. İlişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan fiyatın veya bedelin emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde belirlendiğini tespit açısından, fiyat veya bedelin tespitine yahut hesaplanmasına ait kayıt, cetvel ve sair belgelerin ispat edici kağıt olarak saklanması, hem yararlı hem de zorunludur. Çünkü bu belge ve kayıtlar, hem fiyatlandırmada seçilen yöntemi ve gerekçesini, hem de bu yöntemin doğruluğu ve doğru olarak uygulandığını ispat açısından mükellefler için, incelemenin sıhhati açısından da idare için çok büyük önem taşımaktadır⁴⁶³.

İdare için büyük önem arz eden Transfer Fiyatlandırması Raporunu hazırlama yükümlülüğü ise her mükellefe değil, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığına kayıtlı, bu bağlamda büyük ölçekli mükellefler -ilişkili kişilerle yaptığı hem yurt içi hem de yurt dışı işlemleri- ile diğer kurumlar vergisi mükelleflere -ilişkili kişilerle yaptığı sadece yurt dışı işlemleri ile serbest

⁴⁶³ Bumin Doğrusöz, “Transfer Fiyatlandırması Raporu”, **Dünya Gazetesi**, 07.05.2015, <http://www.dunya.com/kose-yazisi/transfer-fiyatlandirmasi-raporu/23878>, Erişim Tarihi: 01.02.2017.

bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle- getirilen bir yükümlülüktür. Bu kapsamda gelir vergisi mükelleflerinin rapor hazırlama zorunluluğu bulunmamaktadır. Mükellefler bu raporları kurumlar vergisi beyannamesi verilinceye kadar hazırlanmak zorundadırlar. Hazırlanan raporların beyannamenin ekinde sunulma yükümlülüğü yoktur. Sadece vergi dairesince veya inceleme elemanlarınca istenmesi halinde ibraz edilmesi zorunluluğu olan bir belgedir. Raporun düzenlenmemesi veya ibraz edilmemesi halinde ise mükelleflere Vergi Usul Kanunu'nun 256. maddesi gereği özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak bunun ötesinde raporun ibraz edilmemesi mükelleflerin vergi incelemesine de sevkine neden olacaktır⁴⁶⁴. Bu durumda mükellefler, bu yükümlülüğü yerine getirmedikleri takdirde risk grubu içerisinde yer alacaklarını bilmelidirler. Çünkü idarenin risk değerlendirme yaklaşımı transfer fiyatlandırması içinde geçerlidir.

2.4. Yazılı Bilgilerin Hukuki Durumla Örtüşmesi

2.4.1. Envanter Denetimi

Envanter denetimi vergi denetiminde çok sık başvurulan denetim tekniği veya delil toplama yöntemidir. Envanter, belli bir dönemin başında ya da sonunda borç ve alacak durumlarını, nicelik ve değerleriyle ayrıntılı olarak göstermek demektir⁴⁶⁵. Vergi Usul Kanunu'nun 186. maddesine göre envanter çıkarmak, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir⁴⁶⁶.

⁴⁶⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehber,

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/transfer_fiyatlandirma2010.pdf

⁴⁶⁵ Tekin, Çelikkaya, s.121.

⁴⁶⁶ 4.1.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu Tadil Tasarısı ve Gerekçesinde, 134. maddenin 2. fıkrasına ilişkin olarak; "Madde 37: 124 üncü maddenin birinci fıkrasına göre yapılan incelemenin içine her türlü muhasebe tetkiklerinin ve bu tetkiklerin ise muhasebe içi ve dışı her türlü kayıtların ve bilhassa envanterlerin tetkikinin dâhil bulunduğu şüphe olmamakla beraber bu cihetin madde metninde sarahaten ifade edilmemiş olması sebebiyle tatbikatta, müesseselerde fiilî tadat (envanter) yapılıp yapılmayacağı tereddüdü mucip olduğu gibi yeni Gelir Vergisi Kanunu tasarısında servet bildirim hakkında sevk edilen hükme mütenazır olarak incelenmelere, bu husustaki beyanların kontrolünün da dâhil bulunduğu, keza maddenin birinci fıkrasında incelemenin defter ve hesaba dayanan vergiler üzerinde yapılacağı hakkındaki hüküm kâfi görülmediği, zira, Gelir Vergisinde bir kısım mükellefler meselâ götürü usulde vergiye tâbi tüccarlar defter tutmayacakları ve bunların vergileri bir kısım vesikalar üzerinde hesaplanacağı ve bu sebeple bunların da incelemeye tâbi tutulmasında zaruret olduğu cihetle maddeye bu kabîl mükelleflerin de

Vergi incelemesinde kaydi ve fiili olmak üzere iki tür envanter türüne başvurulmaktadır. Çünkü mükelleflerin inceleme elemanına defter ve belge ibraz etmeleri, beyanlarının gerçekliğini tespit ne yazık ki yeterli olmamaktadır. Kaydi envanter, bir iktisadi kıymetinin varlığının kayıt ve belgeler üzerinde tespit edilmesidir⁴⁶⁷. Bu tür denetimde fiili sayım ve tespit yapılmamakta; envanter defterine kayıtlı bilgiler dikkate alınmaktadır⁴⁶⁸. Fiili envanter ise kayıtlarda görülen varlıkların işletmede mevcut olup olmadıklarını ya da işletmede mevcut varlıkların kayıtlarda yer alıp almadıklarını, bunların işletmeye ait olup olmadıklarını tespit etmek amacıyla yapılan envanterdir⁴⁶⁹.

VUK md.134/2'e göre, "İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil edebilir" ifadesi ile incelemenin yalnızca defter ve belge üzerinden yürütülen bir denetim türü olmadığı, "*Lüzum görüldüğü takdirde*" denilerek idareye, sınırlı da olsa bir takdir yetkisi tanındığı görülmektedir. Bu bağlamda, vergi incelemesi gerekli olduğunda yapılacak fiili envanter, yoklama veya arama sonucu ele geçirilecek defter ve belgeler ile – sadece defter ve belgelerden değil delil serbestisine ilişkin hükümleri kapsayan her türlü delilden yararlanmak suretiyle - araştırma sonucu elde edilecek bilgi ve bulgular da dahil olmak üzere, mükellefin defter, belge, hesap ve kayıtlarının incelenmesi suretiyle mükellef tarafından ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması ve saptanması şeklinde ifade edilebilir⁴⁷⁰. Fiili envanter denetimi vergi müfettişlerine, hem geçmiş yılda, hem de cari hesap döneminde işletme defterlerinde kayıtlı envanter verilerinin doğru olup olmaması konusunda kanaat sağlayabilmektedir. Bu yöntem mevcut varlıklar açısından gerçek duruma erişmek noktasında en sağlıklı yollardan biridir. Çünkü özellikle mükelleflerin işbirliği bu noktada çok önemli olduğu için bu

incelemenin şümulüne girdiğini ifade maksadıyla maddeye ikinci bir fıkra ilâve edilmiştir." açıklaması yer almıştır.

⁴⁶⁷ Organ, Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması, s.59.

⁴⁶⁸ Tekin, Çelikkaya, s.121.

⁴⁶⁹ Tekin, Çelikkaya, s.121.; Akdoğan, s.99.

⁴⁷⁰ Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi, Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 50, Kasım 2007, s. 8, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/tum_yonleriyle_vergi_incelemesi.pdf.

sayede bilançoların doğruyu göstermesi sağlanmaya çalışılmaktadır⁴⁷¹. Ancak bazı incelemeler zamanaşımı süresine bağlı olarak son beş yılı kapsadığı ve birçok inceleme de cari yılı içermediği için fiili envanter yapılan inceleme sayısı oldukça azdır. Bu çerçevede örneğin mükelleflerin 2007 yılında 2002 yılını inceliyorsanız, fiili envanter yapılması neredeyse imkansız duruma gelmektedir. Bu tür incelemelerde ancak kaydi envanter yapılabilmektedir⁴⁷².

İncelemenin fiili envanterleri de kapsamı halinde mükellefler, vergi incelemesi yapan denetim elemanı tarafından onaylanan giderlerin kendisine ödenmesini isteme hakkına da sahiptirler (VUK md.134/2). Bu giderler örneğin, taşıma, elektrik ve su kullanımı ya da faaliyetin durması halinde günlük ortalama gayrisafi kar gibi giderler olabilir⁴⁷³.

2.4.2. Randıman İncelemesi

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, yaptıkları incelemelerde, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu tespit etmek için değişik inceleme tekniklerinden ve delillerden istifade ederler. Randıman analizleri de bunlardan birini teşkil etmektedir. Randıman kelimesinin anlamı sözlükte “verim” olarak ifade edilmekte ve bir alet, makine veya çalışandan istenilen şekilde verim alınmadığında da randıman alınmadığından bahsedilmektedir. Vergi incelemesi bakımından randıman ise mal ve hizmet üretim işletmelerinin verimliliklerinin araştırılarak, kayıtlarda yer alan üretim miktar ve sonucu ile olması gereken miktar ve sonuçların birbiri ile karşılaştırılmasıdır. Yapılan inceleme sonucunda işletmenin üretim ve hasılatının olması gerekenden daha düşük bulunması durumunda, aradaki fark kadar hasılatın gizlendiği; üretim ve hasılat miktarının olması gerekenden çok yüksek bulunması durumunda ise sahte belge düzenleme

⁴⁷¹ Yakup Tokat, “Vergilendirmede Denetim Yolları-1”, *Maliye ve Sigorta Yorumları*, 15 Mart 2004, S.412, s.117.

⁴⁷² Ramazan Irmak, “Vergi İncelemelerine İlişkin İstenilen Bilgileri Vermemenin Cezai Müeyyidesi”, *Yaklaşım Dergisi*, Ağustos 2007, S. 176.

⁴⁷³ Ahmet Özdemir, “Vergi İncelemesi”, *Maliye Postası Dergisi*, Y.12, S.267, s.50.

veya başkaca kanuna aykırı fiillerin varlığı tespit edilebilecektir⁴⁷⁴. Randıman incelemelerinde başlangıç noktası mükellefin defter ve belgeleridir. Mükelleflerin tutmuş oldukları defterler içerisinde randıman incelemesine olanak sağlayan defter ise imalat defteridir⁴⁷⁵. Ancak imalat defteri tutmayan işletmelerin muhasebe kayıtlarını randıman analizlerini kolaylaştıracak şekilde tutmaları için düzenleme yapılması, gerçek matraha ulaşmada kullanılan randıman incelemelerini daha etkin kılacaktır.

Randıman incelemeleri yapılırken bazı belgelerden de yararlanılmaktadır. Sanayi kuruluşu niteliğindeki işletmelerin üretim konularını ve yıllık üretim kapasitelerini, teknolojilerini, makine parkını, kullandıkları hammaddeleri, sermaye ve istihdam bilgilerini ve benzeri konuları içeren, kapasite raporları, başlıca belgelerden biridir. Ancak randıman analizinde önemli olan bu belgede yer alan bilgiler, randıman analizi hesaplamalarının yapılmasında yeterli bilgiyi içermemektedir. Bu nedenle kapasite raporlarının daha ayrıntılı ve vergi incelemelerinde kullanılabilir formatta hazırlanmasına yönelik düzenlemelerin yapılması gerekir⁴⁷⁶.

Randıman incelemelerinde ele alınması gereken bir diğer konu, fire oranlarıdır. Vergi kanunlarımızda fire konusunda özel bir düzenleme veya tanım bulunmasa da, Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme ve envanter konularına ilişkin düzenlemelerine dayanarak fire kavramını, maddelerin fiziki miktarlarında oluşan

⁴⁷⁴ Ersan Öz, Mehmet Yolcu, "Bir Vergi İncelemesi Yöntemi: Randıman Analizi ve Vergi Gayretine Muhtemel Katkılarının Tartışılması", 29. Türkiye Maliye Sempozyumu, 16-20 Mayıs 2014, s.67.
<http://www.maliyesempozyumu.sakarya.edu.tr/sites/maliyesempozyumu/file/1400194086-29-maliye-sempozyumu-bildiriler-taslak-pdf.pdf>

⁴⁷⁵ Tekin, Çelikkaya, s.123.; Vergi Usul Kanunu'nun 197. maddesi gereği, "I inci sınıf tüccarlardan devamlı olarak imalat ile uğraşanlar yukarıda yazılı defterlerden gayri bir (İmalat defteri) tutarlar. İmalat defterine, aşağıda yazılı emtianın giriş ve çıkış hareketleri, emtianın cinsi ve miktarı itibarıyla ve tarih sırasıyla yazılır. 1. Satın alınan ve müşteri tarafından imalat yapılmak üzere tevdi olunan her nevi iptidai ve ham maddeler, başlıca yardımcı malzeme (Doğrudan doğruya imal ile ilgili yakıtlar gibi); 2. Yukarıda yazılı maddelerden imalata sarf olunan veya aynen satılanlar; 3520 3. İmal edilen mamul maddeler; 4. Teslim edilen mamul maddeler; Teslimden maksat, gider vergileri kanununa göre bu mahiyette olan muamelelerdir. Yarı mamuller teslim edildiği takdirde, bunlar tam mamul hükmüne girer. İmalat artıkları ve tali maddeler de imalat defterine geçirilir. Ancak bunlardan imal esnasında miktarlarının tesbitine imkan ve lüzum olmayanlar yalnız teslim sırasında kayıtlarda gösterilir".

⁴⁷⁶ Öz, Yolcu, s.73.,

eksilmeler şeklinde tanımlamak mümkündür⁴⁷⁷. Fire oranları konusunda sanayi odaları, ticaret odaları, ilgili mesleki teşekküller, üniversiteler ve bilimsel kuruluşlar tarafından tespit ve raporlar verilmektedir. Belirlenen oranlar genellikle birbirinden farklı olmaktadır. Oysa vergi incelemelerinde dikkate alınacak olan fire oranlarının ya Bakanlık yada VDK tarafından açıklanması hem bu farklılıkları hem de vergi müfettişlerinin bu bilgiyi edinmek için yapmış oldukları yazışmaları da ortadan kaldıracaktır⁴⁷⁸.

İncelemeler de randıman analizi uygulamasına daha çok yer verilmesinin, işletmenin vergi matrahının tam olarak kavranmasına ve vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine katkıda bulunacağı kabul edilirken, işletmelerin çok çeşit mal üretmesi, üretim süreçlerinin çok karmaşık olması, teknik bilgi teminin zorluğu, sektördeki fire oranlarının çok yüksek marjlar içermesi gibi nedenler randıman analizi yapılmasını zorlaştırmaktadır. Bu nedenle yapılan incelemelerin birçoğunda randıman analizi uygulamasına yeterince yer verilmediği görülmektedir⁴⁷⁹.

2.5. Çapraz Denetim

Vergi Usul Kanunu'nun vergi incelemesini düzenleyen 134. ve 142. maddelerine bakıldığında çapraz denetim ile ilgili herhangi bir düzenleme yer almasa da bu denetim, vergi müfettişlerinin görevle ilgili yetkilerinden birini oluşturmaktadır. Çünkü vergi incelemesinde amaç gerçek mali gücü tespit etmek olduğu için bir mükellefin ödenmesi gereken vergiyi doğru bir şekilde ödeyip ödemediği yolundaki yapılan incelemelerin, o kimsenin muamelede bulunduğu kimselerin de incelenmesiyle mümkün olabileceği kabul edilir. Bu bağlamda Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 25/3 maddesiyle "İlgili inceleme ve denetim birimi, iş yükünün fonksiyonel dağılımı, denetim gücünün etkin ve verimli kullanılması ile vergi incelemelerinde koordinasyonun ve etkinliğin sağlanması amacıyla, 24'üncü maddede yer alan gruplandırma dışında veraset ve intikal vergisi, tasfiye, iade ve mahsup, kaynak kullanımını destekleme fonu ile diğer incelemelerin dağılımına ilişkin hadler tespit

⁴⁷⁷ Öz, Yolcu, s.73,

⁴⁷⁸ Sema Küçük, Tüsiad Vergi Denetimi Çalıştayı Raporu, **Yayınlanmamış**, 9. Haziran 2014.

⁴⁷⁹ Öz, Yolcu, s.77.

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”, olacağı ifade edilmiştir.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının 13.02.2012 tarih ve 2012/1 sıra no’lu Vergi İnceleme ve Denetim Genelgesi ile mükellef nezdinde yürütülmekte olan vergi incelemesi sırasında, mükellefin hesap ve işlemlerinin doğruluğunun kontrol edilmesi amacıyla başka mükellefler nezdinde yapılması öngörülen ve vergi incelemesi yapılmasını gerektirmeyen tespit ve kayıt kontrolü mahiyetindeki işlemlerin, karşıt işlemler olduğu ve bunların ilgili vergi müfettişleri tarafından yapılması gerektiği belirlenmiştir. Genelge ile de açıkça ifade edildiği üzere, çapraz denetime tabi tutulmak, ilgili mükellefin de incelemeye alındığı anlamına gelmemektedir. Söz konusu mükellef vergi müfettişleri tarafından, yürütülmekte olan incelemeler sırasında farklı bir mükellef nezdinde inceleme yapılma ihtiyacı duyuluyorsa, durum gerekçeleri ile birlikte bağlı olunan birime bildirilmek suretiyle incelemeye alınabilir (VİUEHY md.6/4). Bu nedenle bu faaliyete karşıt inceleme yerine çapraz kontrol denilmesi daha uygun olacaktır⁴⁸⁰.

3. Büyük Ölçekli Sermaye Şirketlerinin İncelenmesinde Etkinliğin Sağlanması Bakımından Mevcut Durumun Değerlendirilmesi ve Öneriler

➤ Vergi inceleme elemanları defter ve kayıtları temin ettikten sonra yukarıda tek tek ele aldığımız üzere, hesaplar arasında tutarlılık testleri, analitik hesaplamalar, nakit akışı tablolarıyla veya kaydi stok kontrolleriyle; üçüncü kişiler nezdinde yapılan karşıt incelemelerle; mükellefin veya üçüncü kişilere ait harici belgeler ve faaliyet raporları üzerinde yapılan incelemelerle; hesaplar üzerinden yapılacak sayısal veya parasal örneklemelerle; mükellefin fiziki ortamının gözlemlenmesiyle, sahada yapılacak incelemelerle veya fiili envanter sayımları yapmak suretiyle denetimi gerçekleştirir⁴⁸¹.

⁴⁸⁰ Soydan, s.426.

⁴⁸¹ VDK Vergi İnceleme Rehberi, **Yayınlanmamış**, Nisan 2015, s.13.

İncelemelerin esasen, defter ve belgeler üzerinden gerçekleşen bir denetim türü olduğu, beyanın doğruluğunun *kanıtı* da ancak yine ve *öncelikle* bu belgeler ile ortaya konulabileceğini ifade etmiştik. O halde elektronik ortamda tutulması gereken defter ve belgelerin de belirli bir format ve standartta tutulması gerekmektedir. Bugün itibarıyla yalnızca yevmiye defteri ve büyük defterin format ve standardı duyurulmuş vaziyettedir. Bunun dışında, şirketin bünyesinde bulunan muhasebe departmanları tarafından, kayıtların farklı formatlarda saklı tutması da mümkündür. Elektronik ortamda sunulan verilerde mükellefler pdf, excel, text başta olmak üzere çok farklı dosya formatlarını elektronik veri olarak sunmaktadırlar. Bu açıdan müfettişlerin gerçekleştirmek istedikleri incelemeye en uygun formatı, mükellefe anlatması gerekmektedir. Müfettişlerin çalışmak istediği elektronik defter verisi formatlarını önceden belirleyip mükellefe bildirmesi, mükellefi en uygun formatın elde edilmesinde yönlendirmesi, gerektiğinde mükellefin destek alması için bilgilendirilmesi verinin işlenmesinde zamandan tasarruf ve kolaylık sağlayacak bir uygulama olacaktır⁴⁸². Ancak vergi müfettişleri bunu yaparken daha önce ki bir safhada mükelleflere bir mail ileterek örneğin, “Bugün amortisman listelerini excel ortamında istiyorum” veya “ Bana excel formatında 2013 yılıyla ilgili bir liste hazırlayın, KDV’lerini de ayırarak, rakamlarla bildirin” şeklinde büyük ölçekli mükellefler için önemli bir yük⁴⁸³ olan bu talepler, ölçülülük ilkesine aykırılık teşkil edecektir. Uygulamada yaygın olan bu yaklaşımdan vazgeçilerek, mükelleflerden nereye kadar, ne istenebilir, ne yaptırabilir konuları hususunda hem vergi müfettişlerinin eğitilmesi, hem de mükelleflerin bilinçlendirilmesi gerekir.

Vergi İnceleme elemanları yasal defterleri (veya elektronik kayıtları) temin ettikten sonra ilk olarak mükellefe ait Muhasebe Sistemini ve varsa iç kontrol mekanizmalarını analiz etmesi ve anlaması, sonra muhasebe kayıtları üzerinden bir risk değerlendirmesi yaparak İnceleme Planına ilaveler yapması ve öncelikli kontrolleri belirlemesi gerekir. Önceliklerin belirlenmesi zamanın aktif olarak kullanılmasına da katkı sağlayacaktır. Etkin bir vergi denetiminde muhasebe sisteminin ve dolayısıyla finansal tabloların vazgeçilmez bir önemi vardır. Finansal tablolar bir denetim aracıdır. Bu araçlardan etkin bir şekilde yararlanılabilmesi için

⁴⁸² VDK Vergi İnceleme Rehberi, **Yayınlanmamış**, Nisan 2015, s.9-11.

⁴⁸³ Sedat Eratalar, Tüsiad Vergi Denetimi Çalıştayı Raporu, **Yayınlanmamış**, 9. Haziran 2014.

bu tablolardan vergi denetiminde nasıl yararlanılabileceğinin vergi müfettişleri tarafından çok iyi bilinmesi gerekir. Etkin bir vergi denetiminin gerçekleştirilebilmesi için tabloların analizlerine yönelik eğitimlerin verilmesi gerekir⁴⁸⁴.

➤ Gerçeklik denetimi olarak adlandırdığımız bu denetim türünde sadece defter ve belgeler ön planda olmamalıdır; idarenin diğer anlamda da denetim tekniklerini geliştirmesi gerekir. Çünkü inceleme defter ve belgelerin ötesinde, gerçeklik denetimi olduğu için bu anlamda saha çalışmalarına da önem verilmesi gerektiği kanaatindeyiz. İdari organizasyona baktığımızda, mükellefler gruplara ayrılmış ve her bir vergi müfettişinin de hangi grupları denetleyeceği belirlenmişse de, kanaatimizce benzer uygulamanın saha denetimi için de en azından iş bölümü çerçevesinde uygulanması gerekir. Buna göre aynı vergi müfettişi, büyük mükellefler arasında bulunan fakat farklı sektörde olan mükellefleri örneğin bir gün ilaç sektörünü, bir başka gün tekstil sektörünü incelememelidir. Örnek ülke olarak **Amerika İç Gelir İdaresine** (IRS-Internal Revenue Service) baktığımızda, denetçilerinin tecrübesini artırma amacıyla önemli ölçüde değişikliğe gidilmiş olduğu IRS Denetim Teknikleri Kılavuzları (DTK), belli bir piyasa segmenti veya durumu için yüksek eğitilmiş denetçiler geliştirmeye odaklanmakta olduğu görülmektedir. Bu kılavuzlar denetçilere yardım etmek amacıyla denetim teknikleri, yaygın ve emsalsiz endüstri problemleri, iş yeri pratikleri, endüstri terminolojisi, görüşme soruları ve prosedürleri ve diğer bilgileri içermektedir. Bu kılavuzlar vergi mükelleflerine belli grup veya endüstrilerin üyeleri olarak odaklanarak, verimliliğin ve uygunluğun sağlanmasında önemli ölçüde katkı sağlamıştır. Denetçiler belli bir endüstrinin uygunluğuna odaklandıkları için, vergi beyannamesinde konuların ileri sürülüp sürülmediğine bakılmaksızın, belli bir işletmedeki spesifik problemler üzerinde tecrübe edinmiş olmaktadır. Denetçiler sıklıkla zamanlarının çoğunu uzman oldukları belli piyasa segmentindeki vergi mükelleflerini denetleyerek harcarlar. Bu kapsamda bazıları inşaat endüstrisinin incelenmesinde uzmanlaşırken diğerleri restoran denetiminde uzmanlaşabilirler⁴⁸⁵.

⁴⁸⁴ Famil Şamiloğlu, Etkin Bir Vergi Denetiminde Temel Finansal Tabloların Analizinin Önemi,

⁴⁸⁵ Charles P. Rettig, **IRS Audit Techniques Guides and Current Tax Enforcement Priorities**, Journal Of Tax Practice& Procedure, August–September 2011, s. 25.

Saha denetimini daha etkin kullanmak amacıyla IRS, sektörel yayınlar, sektörel seminerler ve diğer denetçilerle bilgi paylaşımı aracılığıyla endüstrilerdeki değişiklikler hakkında vergi müfettişlerini düzenli olarak bilgilendirmektedir. Böylece, piyasa segmenti ve prosedürleriyle ilgili anlayış ve denetim altındaki piyasa segmentine özgü olan problemlerin tanımlanması için gerekli uygun denetim tekniklerinin anlayışı artmıştır. Denetçiler bir DTK'den faydalanırken, vergi mükellefinin vergi beyannamesinde ileri sürülen gelir veya giderler tipik piyasa segmenti profili ile tutarsız ise veya rapor edilen net gelir vergi mükellefinin yaşadığı coğrafi bölgedeki yaşam standardıyla tutarsız görünüyorsa farklılıkları uzlaştırmaya çalışır. Sonuç olarak, diğer vergi mükelleflerinin beyannamelerinin denetimlerinden edinilen bilgi ve tecrübeler, denetim altındaki belli bir beyannamenin doğruluğunu yargılamada bir ölçüt olarak kullanılır. DTK'ler her bir piyasa segmenti veya endüstrisinin doğasını, genellikle mevcut olması gereken belgeleme türlerini ve işletme tesislerini gezerken aranması gereken bilginin doğası ve türlerini açıklar. Örneğin, perakende içki endüstrisinde denetçilere içki distribütörü dışında yapılan satın almalar (ör. yerel toptancılar, şişe geri alımı ve vergi mükelleflerinin ve/veya vergi mükellefinin bilinen tedarikçileriyle ilgili beklemede olan veya tamamlanmış soruşturmalar konusunda yerel/devlet içki departmanı ile bağlantı kurma) dahil kayıtlarda bulunmayan envanterleri aramaları önerilir. Bunun dışında, pizza restoranları için denetçiler, potansiyel ek raporlanmayan satışların tespiti için satılan kutu sayısı ve kullanılan kutu sayısı (bozulan kutular da dahil edilmeli) arasındaki farklı uzlaştırmaları konusunda uyarılırlar. Benzin istasyonları için denetçilere, geliri belirlemek için doğrudan olmayan bir maliyet-kar fiyatlaması yöntemi kullanmaları ve görüntülenen geri ödemeler, teşvik antlaşmaları, konaklamalar ve iadeleri araştırmaları önerilir⁴⁸⁶.

⁴⁸⁶ Rettig, s.26.

§ 7. İnceleme Süresi ve Yeri

1. Yasal çerçeve

1.1. İnceleme Süresi Bakımından

İnceleme görevi, vergi müfettişlerine yazı ile verilir. Bu yazı içerisinde, nezdinde inceleme yapılacak kişilere ve konulara ilişkin bilgilere, incelemenin türüne, gerekçesine, dönemine ve *süresine* ilişkin bilgilere de ayrıntılı bir şekilde yer verilir. İnceleme, bir vergi türüne ilişkin olarak yapılabileceği gibi birden fazla vergi türüne ilişkin de olabilir. Bu bağlamda karşımıza tam veya sınırlı inceleme ayrımı çıkmaktadır. Tam veya sınırlı inceleme kavramlarının, Vergi Usul Kanunu'nun 140. maddesinde isimleri zikredilmiş olmasına rağmen, yasa da bu kavramları açıklamaya yönelik herhangi bir tanım bulunmamaktadır. Diğer taraftan yasa koyucu, inceleme ile ilgili bütün düzenlemeleri kanunla ayrıntılı bir şekilde düzenlemek yerine bazı belirlemelerin Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan yönetmeliklerle yapılmasını da kabul etmiş bulunduğundan (VUK md. 140, f.6, b.6); bu bağlamda karşımıza Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik çıkmaktadır.

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin “tanımlar” başlıklı 3. maddesinde “*Tam İnceleme: Bir mükellef hakkında, bir veya birden fazla vergi türü itibarıyla bir veya daha fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde, yapılan vergi incelemesi*” olarak tanımlanmıştır. Bu tür inceleme, vergi incelemesinin en akılcı ve gelişmiş şekli olup, bir işletmenin geçmiş bir hesap dönemine ait kayıt ve hesaplarının her türlü vergi bakımından incelenmesidir. Bütün vergi inceleme safhalarını ve matrah unsurlarını kapsar. Örneğin, ticari ve zirai kazancı olan bir mükellefin bir hesap döneminde hem ticari hem de zirai kazancının incelenmesi tam incelemedir⁴⁸⁷. Sınırlı inceleme ise yönetmelikte tam manasıyla tanımlanmamış olup, *tam inceleme dışında kalan vergi incelemesidir*, şeklinde ifade edilmiştir. Buna göre, sınırlı incelemeler, bir vergilendirme döneminde bir vergi türüne ilişkin ve belirli bir konuyla sınırlı inceleme

⁴⁸⁷ Tekin, Çelikkaya, s.180.; H.Nezih Şeker, s.121.

yapılmasıdır. Örneğin yükümlünün sadece ticari kazancı çerçevesinde indirilecek giderlerin incelemeye alınması⁴⁸⁸ şeklinde açıklanabilir.

Mükellefin tam veya sınırlı incelemeye alınması halinde, bu incelemelerin ne kadar süreceği hususu, incelemenin temel hak ve özgürlüklere müdahale niteliği taşıyan bir denetim aracı olduğunu düşündüğümüzde, mükellef açısından büyük önem arz etmektedir. Bu nedenle süre hem Vergi Usul Kanunu'nda hem de Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır. Buna göre, tam inceleme yapılması halinde en fazla 1 yıl, sınırlı incelemenin yapılması halinde en fazla 6 ay içerisinde vergi inceleme elemanlarının incelemeleri bitirmeleri gerektiği, hüküm altına alınmıştır. Eğer bu süreler içerisinde inceleme tamamlanamazsa, başlamış olan inceleme derhal son bulmayacak, incelemenin sonuca varabilmesi için inceleme elemanlarının talebi üzerine ek bir süre yani her iki inceleme türü içinde geçerli olmak üzere ve altı ayı geçmemek üzere ek bir süre daha verilebilecektir. Bu son duruma göre, tam inceleme en fazla 18 ay, sınırlı inceleme ise en fazla 12 ay içerisinde tamamlanmak zorundadır.

İnceleme süreci devam ederken, bu görevin başka bir inceleme elemanına devredilmesi gibi durumlar da olabilir. Böyle bir durumda inceleme süresi yeniden başlamaz, süre kaldığı yerden işlemeye devam ederek, inceleme aynı süre içerisinde tamamlanır. Sınırlı incelemenin, sonradan ortaya çıkan durumlar nedeniyle tam incelemeye dönüşmesi halinde, yani idare görevlendirmenin mahiyeti değiştirdiği takdirde de inceleme süresi sınırlı incelemeye başlanılan tarih itibarıyla hesaplanır.

Bu yasal süreler, görev yazısının verildiği anda değil, vergi inceleme elemanının vergi incelemesini kayıt altına almasıyla yani incelemeye başlama tutanağının düzenlenmesi/mükellefin imzaya davet edilmesi ile başlar. Ek süre dâhil olmak üzere, süresi içerisinde herhangi bir vergi inceleme raporu düzenlenmemesi halinde durum, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından gerekçeleri ile birlikte yazılı olarak bağlı oldukları birime bildirilir. Bu

⁴⁸⁸ Tekin, Çelikkaya, s.180.

durumda ilgili inceleme ve denetim birimi, incelemeyi bitiremeyen inceleme elemanı hakkında disiplin hükümlerini uygulayabilir(VİUEHY md.23).

İdare, inceleme yaparken yalnızca, Vergi Usul Kanunu'nun 140. maddesindeki 1 yıl veya 6 ay gibi sürelerle bağlı değildir. İdare aynı zamanda, zamanaşımı⁴⁸⁹ müessesindeki 5 yıllık süre ile de sınırlıdır. En başında belirtmek gerekir ki, Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunu'nun 1. maddesinde, vergi idaresine, verimlilik, etkililik ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre vergiyi en az maliyetle toplamak görevi verilmiştir. Bu sebeple idare, zamanaşımı süresine dikkat ederek, incelemeye başlayıp başlamayacağına daha en başında karar vermeli ve hukuki bir sonuca bağlanamayacak verimsiz incelemelerden uzak durmalıdır. Aksi takdirde, inceleme sonucunda oluşacak raporu esas alarak, mükellef aleyhine her hangi bir tarhiyat işlemi gerçekleştiremeyecektir.

1.2. İnceleme Yeri Bakımından

Vergi incelemeleri ilke olarak incelemeye tabi olanın işyerinde yapılır (VUK md.139). Buna temel sebep olarak, vergi müfettişlerinin işletmeyi gezip görerek, işin türü, niteliği ve genişliği hakkında bilgi sahibi olmaları gösterilmektedir⁴⁹⁰. Bu sayede vergi müfettişleri, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırırken, incelemenin doğası gereği sadece defter, kayıt ve belgelerle sınırlı olmadan vergiyi doğuran olaya en yakın noktada bulunarak, vergiyi doğuran olayın bağlı olduğu unsurları da o an gözden geçirme fırsatını yakalayacağından, bu durum gerçek mahiyetin kavranmasında etkili olacağından, bu sayede daha sağlıklı kararlar da alınabilecektir⁴⁹¹.

⁴⁸⁹ Zamanaşımı "bir alacağın doğumunu takip eden ve kanunla belirtilmiş olan bir süre içerisinde alacaklının hakkını istememesi veya borçluyu dava etmemesi nedeniyle, hak isteme ve dava açma imkânının ortadan kalkması" olarak tanımlanmaktadır Bkz. Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, A.Ü Hukuk Fakültesi Yayınları, 6. Bası Ankara, 1977, s.83.

⁴⁹⁰ Kurtuluş Akdeniz, "Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer ve Defter İbraz Süresi", *Yaklaşım Dergisi*, Temmuz 2005, S.151.

⁴⁹¹ Erdem, 6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi, s. 96.

İncelemelerin iş yerinde gerçekleşmesi kuralı, bir yandan gerçek mali gücü tespit etmeyi sağlarken, diğer taraftan mükellefin vergi mahremiyetini de korumuş olmaktadır. Ayrıca mükellefin iktisadi hayatı aksamamış ve icra ettiği işte, olağan süreciyle devam etmiş olacaktır⁴⁹². Çünkü bu süreçte mükellefi işyerinden koparmak ya da iş yeri dışında bir alana taşımak, ödevlerini yerine getirmiş olan mükellefe ek bir külfet dışında başka bir şey yaratmayacaktır. Bu nedenle bu temel kuralı, bir usul kuralı olmanın dışında, mükellefe saygı ilkesinin bir gereği olarak, ona tanınmış bir hak niteliğinde değerlendirmek gerekir⁴⁹³.

Vergi incelemelerinin ilke olarak iş yerinde gerçekleştirileceği benimsenmiş olmasına rağmen, yasa da bu kuralın istisnalarına da ayrıca yer verilmiştir. Bunlardan ilki, işyerinin çalışılmayacak kadar küçük, aşırı soğuk veya aşırı sıcak ya da çalışmayı engelleyecek nitelikte bir kokunun olması gibi nedenlerle⁴⁹⁴ mevcut işyerinin müsait olmaması halidir. Bir diğer istisna ise ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin işyerinde yapılmasının imkânsız olmasıdır. Son olarak ise mükellef veya vergi sorumlusunun incelemeyi iş yerinin dışında vergi dairesinde yapılmasına rıza göstermesidir. Ancak bu rızanın vergi dairesi tarafından yazılı olarak alınması gerekir. Çünkü inceleme tutanaklarında hangi bilgilerin yer alacağına ilişkin asgari kriterleri içeren Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği'nin 11 maddesinde, mükelleflerin incelemenin vergi dairesi dışında yapılmasına rıza göstermeleri halinde bu rızaya ilişkin düzenlemenin, inceleme tutanağında yer alması gerektiği zorunlu kılmıştır. Ancak sadece bu son durum için değil, yasada gösterilen bu istisnai hallerin tümü için bir tutanağın düzenlenmesi, ileride doğacak olan ihtilafların önüne geçilmesini de engellemiş olacaktır.

Bu istisnai hallerin dışında, incelemeye başlama tutanağının mükellef tarafından imzalanmaması halinde de incelemenin iş yerinde değil, vergi dairesinde yapılacağı kabul edilmelidir (VİUEHY md.9/4). Bu durumda inceleme, ilgilinin vergi dairesindeki dosyasında yer alan belgeler ve diğer kaynaklardan elde edilen

⁴⁹² Özyer, s. 291.

⁴⁹³ Erdem, 6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi, s. 96.

⁴⁹⁴ Özyer, s. 292.

her türlü bilgi ve belgeler ile varsa Başkanlığın risk analizi sonuçlarına dayalı olarak yürütülür.

Vergi incelemelerin mükellefin işyerinde yapılması halinde, söz konusu inceleme resmi çalışma saatlerin içerisinde olmak zorundadır. Ancak mükellefler rıza gösterirlerse, o halde inceleme, resmi saatin dışında yapılabilir. Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması, bu kuralın dışında olup, bu işlemler resmi saatin dışında da gerçekleştirilir. Ancak bu gibi tedbirler, işyerinin yapıldığı yerdeki faaliyeti sekteye uğratmayacak şekilde yapılmak zorunda olduğundan mükellefler, incelemenin işyerinin faaliyetini engellememesini bunun için gerekli tedbirlerin alınmasını ayrıca isteyebilirler (VUK md.140/1,b.3).

2. İdari Uygulama

2.1. İncelemenin Süresi Bakımından

Mükellefin tam mı, yoksa sınırlı bir inceleme türüne göre mi, incelemeye alınacağıının belirleme yetkisi idareye aittir. Ancak idare bu noktada yine de sınırsız bir takdir yetkisine sahip değildir. Bu belirlemeyi elindeki sınırlı kamu kaynaklarını kullanarak, vergiyi en az maliyetle toplamak bilinciyle, verimsiz incelemelerden uzak durmak suretiyle tespit etmesi gerekir. İdarenin bu serbestliği karşısında, inceleme elemanları ise kendilerine verilen görev yazısındaki inceleme türleri ile bağlıdır. Ancak incelemeler sırasında, görevlendirme yazısında yer alan inceleme konusu veya döneminden farklı bir konu veya döneme ilişkin eleştiriyi gerektiren hususlar tespit ettiyse ve bu hususu yazılı olarak bildirirse, bu konu ile ilgili olarak yeniden bir görevlendirme verilmesini isteyebilir. Anlaşıldığı üzere, vergi müfettişlerinin inceleme türünü değiştirmeleri ancak gerekçelerini ortaya koyarak ve yine yeni bir görev yazısı alarak mümkün olabilecektir. Bu sayede müfettişlerin inceleme esnasında bağımsız hareket etmeleri de engellenmiş bulunmaktadır.

İnceleme, yasal süre içerisinde tamamlanamaz ise başlanılmış olan inceleme derhal son bulmayacağından, inceleme elemanlarının talebi üzerine ek bir

süre daha verilebilecektir. Ancak böyle bir talep hemen kabul görmeyip, vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilecektir. Ancak Yönetmelik'te, vergi inceleme elemanın ek süre talebini değerlendirmeye yetkili olan idarenin, bu değerlendirmeyi nasıl veya hangi kriterler çerçevesinde yapacağına ilişkin herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Dolayısıyla vergi inceleme elemanın incelemeyi zamanında bitiremeyeceğini ön görmesi üzerine, ek bir süre talebi için idareye başvurusu halinde, bu başvuru gerekçesinin ve idare tarafından yapılan gerekçe değerlendirilmesinin belirsizliği mükellefleri olumsuz bir şekilde etkileyebilecektir. Bu nedenle, incelemenin zamanında bitirilememe nedenlerinden tatmin olmayan mükellefler, hakkında yapılan vergi incelemesinin hukuken geçerli bir neden olmaksızın uzatıldığı iddiasıyla iptal davası açabilecek, hatta yürütmenin durdurulmasını talep ederek incelemenin dava sonuçlanana kadar devam ettirilmesini de engelleyebilecektir. Diğer taraftan dava açmak zamanaşımını durdurmayacağı için dava sonuçlanana kadar inceleme döneminin zamanaşımının uğraması da mümkün olabilecektir⁴⁹⁵.

Bu noktada inceleme elemanları acaba, “iş çokluğunu” gerekçe olarak gösterebilecekler midir⁴⁹⁶? Yönetmeliğin 6. maddesine bakıldığında, *Başkanlığın, belirlenen inceleme hedeflerini gerçekleştirmek maksadıyla, vergi müfettişleri tarafından aynı anda yürütülecek inceleme görevi sayısını arttırabileceği* açıkça düzenlenmiştir. Diğer taraftan incelemenin belirli sürede tamamlanamaması, sonuçları bakımından yalnızca mükellefi değil, inceleme elemanını da –disiplin cezası alabileceği için- olumsuz etkileyebilecektir. O halde inceleme elemanları yönetmelikteki bu düzenlemeye dayanarak ve iş çokluğunu gerekçe göstererek, Vergi Usul Kanunu md.140/f.1, b.6. ile incelemenin belirli sürelerde tamamlanması zorunluluğu getirilen düzenlemeye, mükellef aleyhine oluşacak şekilde gerekçe gösterebileceklerdir. Oysa inceleme elemanlarına tek bir inceleme görevi vermek ve bu inceleme bitene kadar onu başka bir incelemeyle görevlendirmemek var olan incelemenin sıhhati açısından daha önemli olduğu gibi asıl bu sayede hukuki açıdan ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkların önüne geçilerek, belirlenen inceleme

⁴⁹⁵Ahmet Ozansoy, “6009 Sayılı Kanunla Getirilen Mükellef Hakları”, *Yaklaşım Dergisi*, Eylül-2010, S:213.; Bumin Doğrusöz, “Vergi İncelemelerinde Yeni Düzen”, **Dünya Gazetesi**, 25 Mayıs 2017, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-incelemelerinde-yeni-duzen/364243> (Erişim Tarihi: 04.06.2017)

⁴⁹⁶ Başaran Yavaşlar, VUK md.140'daki Değişikliklerin Arkada Bıraktığı Sorunlar.

hedeflerine tüm sonuçları bakımından ulaşılmış olacaktır. O halde böyle bir durumla karşılaşan mükellefler, bir inceleme elemanına birden fazla iş verilmesinin kendisinin değil idarenin kusuru olduğunu, bu gerekçeyle kendi inceleme süresinin uzatılmasının hukuki olmadığını, dolayısıyla incelemenin usul şartlarına uyulmadığını iddia ederek konuyu yargı önüne götürebileceklerdir⁴⁹⁷.

Mükellefi korumak amaçlı getirilen bu düzenlemeler karşısında unutulmamalıdır ki idare, çoğu zaman daha güçlü durumdadır. Çünkü idare, mükellef nezdinde evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması halinde dahi yeniden her zaman inceleme yapma yetkisini elinde bulundurmaktadır. İdare, vergi kanunları ile kendisine tanınan inceleme yetkisini her zaman kullanabilme ve vergilendirilmemiş bir işlem veya geliri tespit etme veya gerçek matraha ulaşmak amacıyla yeniden, yeni bir tarhiyat yapma olanağına sahip bulunmaktadır. Ancak burada dikkat edilmesi gereken konu, idare sırf süresinde tamamlanamayan incelemelerin varlığı halinde, eksiklikleriyle de olsa inceleme raporunu komisyona intikal ettirerek ve ardından bu yetkisini kullanarak mükellefi yeniden incelemeye alabilecek midir? Bu soruya cevabımız elbette ki olumsuzdur. Aksi halde Anayasal bir hak olarak getirilen bu düzenlemenin uygulanabilirliği ortadan kalkacak ve bu düzenleme mükellef açısından hiçbir hüküm ifade etmeyecektir. Ayrıca idarenin aynı dönemi inceleme yetkisi ancak farklı sebepleri ortaya koyması halinde yani yeni şartların ortaya çıkması halinde mümkün olacaktır⁴⁹⁸. Aynı dönem için aynı veriler esas alınmak suretiyle ikinci bir inceleme raporuna istinaden yapılan tarhiyat hukuken geçerli olmayacaktır⁴⁹⁹. Bu sebeple idare, zamanında tamamlanamayan incelemelerin sonuçlarından, kendisine tanınan bu geniş yetkiyi kullanarak bertaraf edemeyecektir.

Konuyu zamanaşımı müessesesi bakımından ele aldığımızda karşımıza, vergi müfettişlerinin zamanaşımının bitmesine birkaç ay kala, elindeki dosyayı sırf zamanaşımına uğratmamak adına takdir komisyonuna sevk ederek, zamanaşımı

⁴⁹⁷Ahmet Ozansoy, 6009 Sayılı Kanunla Getirilen Mükellef Hakları.

⁴⁹⁸Bir dönem işlemlerinin incelenmiş olmasının aynı dönemin farklı sebeplerle incelenmesine engel teşkil etmeyeceğine yönelik karar için Bkz. Danıştay 3. Dairesi, t.20.10.2005, E.2004/852, K.2005/2230.

⁴⁹⁹ Danıştay 4. Dairesi, t. 19.03.1985, E.1984/701, K.1985/870; Danıştay 4. Dairesi, t.04.03.1976, E:1975/354, K.1976/543.

süresini durdurma girişimleri çıkmaktadır. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinde 6009 sayılı yasayla yapılan değişiklikle beraber, idarenin başvurmuş olduğu bu yol, takdir komisyonlarında geçen zamanın, zamanaşımı süresini en fazla bir yıl durduracağı ifade edilerek engellenmiştir. Şöyle ki, düzenlemeden önce tarh zamanaşımı süresi içerisinde bitirilemeyen vergi incelemelerinin varlığı halinde, matrahın tespiti için dosya takdir komisyonuna gönderilerek, zamanaşımı süresi belirsiz ve mükellefin aleyhine sonuç oluşturulacak bir şekilde durduruluyordu. Yapılan yeni düzenleme sayesinde bundan böyle duran zamanaşımının her hal ve takdirde bir yıldan fazla olamayacağı hüküm altına alınarak, vergi inceleme elemanlarının mükellef aleyhine oluşan ve vergi incelemeleri için getirilen zamanaşımı süresini ortadan kaldırma stratejileri de engellenmiş olmaktadır. Uygulamada takdire sevk gerçekleştirildikten sonra zamanaşımının durmuş olması sonucunda incelemeye devam edilmekte, izleyen yıl içinde inceleme raporu düzenlenerek rapor takdir komisyonuna iletilmekte, komisyon tarafından başka bir araştırma ya da inceleme yapılmadan raporda yazılı tutar re'sen tarh edilmek üzere karara bağlanmaktadır. Oysa takdire sevk nedeniyle duran zamanaşımı, inceleme elemanına incelemeye devam etme hakkı vermez. Üstelik inceleme elemanının incelemesini süresinde tamamlayamayıp takdire sevk istemesi durumunda, fiilen ve hukuken vergi incelemesi bitmiş sayılmalıdır⁵⁰⁰. Aksi halde tam incelemelerde inceleme elemanının bir yıllık süresine, bir de takdir komisyonuna başvurulduğu için oradan da bir yıl eklenmesine sebep olacaktır ki mükellefi korumak amaçlı getirilen düzenlemeler karşısında böyle bir durumun istenmesi arzu edilen bir sonuç değildir.

2.2. İnceleme Yeri Bakımından

Vergi incelemesinin ilke olarak mükelleflerin işyerinde gerçekleşmesi bir kural olarak benimsenmiş olmasına rağmen, uygulamada bazı gerekçelerle inceleme vergi dairesinde yürütülmekte, kural da istisnaya dönüşmüş vaziyettedir. Bu bağlamda vergi idaresi tarafından ileri sürülen gerekçeler şunlardır: Vergi müfettişlerinin üzerinde birden fazla dosya bulunmaktadır. Bu kimseler aynı anda

⁵⁰⁰ Tayfun Şahin, "Zamanaşımı Süresi Dolmak Üzereyken Takdire Sevk Edilen Mükellef Hakkında Vergi İncelemesi Sürdürülebilir mi?" *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Nisan 2012, S:100.

birden fazla şirketi incelemeye almakta ve aynı zamanda belirli bir zaman dilimi içerisinde de bu incelemelere de son vermek zorundadır. Bu gerekçelerle işyerinde inceleme yapmanın inceleme elemanın mesaisine uygun düşmediği ifade edilmektedir. Çünkü ancak bu sayede diğer mükellefler ile de irtibatın devamı sağlanmış olmaktadır.

Diğer yandan inceleme aşamasında özellikle KDV iade incelemelerinde, buna karşıt incelemeler dahil olmak üzere, incelenmesi gereken mükellef sayısının çok fazla olması ve her birinin işyerine ulaşmanın zorluk getirmesi, inceleme aşamasında incelenen mükellef ve incelenen mükellef ile ilişkili olan mükelleflerin, vergi dairesi kayıtları da tetkik edildiği için mükellefin işyerinde, diğer mükelleflere ait olan bilgilerin saklama sorunu ve bu bilgilere ulaşma kolaylığı ve son olarak mükellefin müşterilerine yanlış intiba uyandırmama düşüncesi ile incelemeler kanunda ifade edilenin aksine dairede gerçekleştirilmektedir⁵⁰¹. Tüm bunların dışında mesai saatlerini aşan bir çalışmanın gerektiği ve uygulamada vergi müfettişlerinin bazen gece yarısı bazen hafta sonu da dahil çalıştıkları düşünüldüğünde, incelemenin mesai saatleri içerisinde yapılması gerektiği kuralı karşısında, çalışmalarını kendi ofislerinde yürütmek *istemeleri* de bir diğer neden olarak karşımıza çıkmaktadır.

Yukarıda yer alan tüm bu gerekçelere rağmen, vergi müfettişleri, incelemenin iş yerinde gerçekleşmesi kuralına uymayarak ve istisna koşullarını dikkate almayarak, bahsettiğimiz tüm bu gerekçeleri ileri sürerek, mükelleflerden defter ve belgelerini vergi dairesine getirmelerini isteyemezler. Buna rağmen, defter ve belgelerin getirilmesi yazılı olarak istenmiş ve fakat mükellefte defter ve belgelerini ibraz etmemiş ise vergi dairesi tarafından mükellef aleyhine herhangi bir işlem tesis edilemez. Bu çerçevede matrahın re'sen takdir edilmesi yoluna başvurulamaz. Başka bir ifade ile Vergi Usul Kanunu'nun 30/3. maddesince bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi durumu re'sen takdir nedeni olarak belirtilmiş ise de aynı kanununun 139. maddesinde yer alan, vergi incelemelerinin esas itibarıyla incelemeye tabi olanın işyerinde yapılacağı, ancak istisnai hallerde

⁵⁰¹ Özyer, s. 291.; A. Haydar Yıldırım, Olcay Kolotoğlu, "Vergi İncelemelerinin İşyerinde Yapılması ve Konu ile İlgili Bir Danıştay Kararı", *Yaklaşım Dergisi*, Mayıs 2003, S.125.

incelemenin dairede yapılabileceği hükmü karşısında, şartlar yerine getirilmedikçe uygulanamaz. Vergi inceleme elemanları ancak incelemenin iş yerinde değil de vergi dairesinde gerçekleştirilecek olması halinde, incelemeye tabi olanın gerekli defter ve belgelerinin daireye getirmesini yazılı olarak isteyecek ve ancak o zaman vergi dairesi bu ödevini yerine getirmeyen mükelleflere Vergi Usul Kanunu'nun 30/3. maddesini işleterek matrahı re'sen tarh edecektir. O halde, bu hüküm gereğine uyulmadan, doğrudan yazı yazılarak, incelenmek üzere istenilen defter ve belgelerin ibraz edilmediği gerekçesine dayanılarak, re'sen takdir varlığından söz edilemez ve bu sebeple mükellef aleyhine tarhiyat yapılamaz⁵⁰².

Vergi dairesi tarafından gönderilen yazıda, incelenecek olan defter ve belgelerin neler olduğu ve bunların iş yerinde incelenmek istendiği, eğer işyeri müsait değilse bunun idareye bildirilmesi gerektiğine ilişkin bir bilgi yer alsaydı ve bunun üzerine mükellef, bu yazıya cevap vermese, acaba durum yine aynı olacak mıdır? Kanaatimizce aynı sonuca varmak gerekir. Çünkü burada arzu edilen inceleme elemanının mükellefin işyerine giderek tespiti beraberce orada yapılmasıdır. Gerçek matrahın en sağlıklı şekilde tespiti ancak tüm delilleri ile işin yapıldığı yerde gerçekleşir. Buna rağmen Danıştay'ın 3. Dairesi bir kararında⁵⁰³, işyerinin incelemeye müsait olup olmadığı hakkında idareye bilgi vermesi, müsait olması halinde defter ve belgelerini işyerinde hazır tutması istenen ve verilen süre

⁵⁰² Danıştay 4. Dairesi, t.22.06.1988, E.1987/5067, K.1988/2702; Danıştay 11. Dairesi, t.14.04.1997, E.1996/6111, K.1997/1390.; Danıştay 4. Dairesi, t.18.06.1986, E.1985/1552, K.1986/2309.; Danıştay 4. Dairesi, t.22.06.1988, E.1987/5067, K.1988/2702.; Danıştay 3. Dairesi, t.15.12.1989, E.1989/119, K.1989/2831.; Danıştay 4. Dairesi t.13.10.1992, E.1991/773, K:1992/4334.; Danıştay 4. Dairesi, t.21.06.1993, E.1991/3464, K.1993/3090.; Danıştay 4. Daire, t.30.06.1994, E.1993/2661, K.1994/4051.; Danıştay 4. Dairesi, t.11.10.1995, E.1994/4263, K.1995/3877.; Danıştay 4. Dairesi, t.18.01.1996, E.199/456, K.1996/168.; Danıştay 11. Dairesi t.07.05.1997, E.1996/3228, K.1997/1600.; Danıştay 11. Daire, t.14.04.1997, E.1996/6117, K.1997/1396.; Danıştay 4. Daire, t.11.11.1998, E.1997/5681, K.1998/4024.; Danıştay 3. Daire, t.03.11.1999, E.1998/2304, K.1999/3617.; Danıştay 4. Daire, t.10.11.1999, E.1999/350, K.1999/3959.; Danıştay 4. Daire t.21.11.2002, E.2001/4425, K.2002/3656.; Danıştayın bu yönde birçok kararı olmasına karşın aksi yönde vermiş olduğu kararda, incelemenin iş yerinde gerçekleşmesi hususunun idare tarafından tespit edilmesi gerekmediği, mükelleflerin bu taleplerini idareye bildirmiş olmaları gerektiğine dayandırarak, mükellef tarafından incelemenin iş yerinde gerçekleştirilmediği yönündeki itirazları hukuka uygun bulmayarak, defter ve belgelerin ibraz edilmemesini resen takdir sebebi saymıştır. Şöyle ki, "İncelenmek üzere istenen defter ve belgelerin 256. maddeye göre ibrazı zorunlu olduğu halde belirtilen sürede ibraz edilmemesi ve yükümlünün incelemenin iş yerinde yapılması gerektiği hususunda inceleme elemanına yönelik herhangi bir istemi bulunmaması karşısında defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle olayda re'sen takdir sebebi bulunmaktadır", DVDDGK. T.27.10.2000, E.2000/162, K.2000/348.

⁵⁰³ t.25.02.2003, E.2000/5119, K.2003/921.

içinde durum hakkında bilgi vermemesi halinde işyerinin incelemeye müsait olmadığı sonucuna varılarak vergi matrahının resen belirleneceği yazı ile kendisine duyurulmasına rağmen incelemenin işyerinde yapılmasını isteğine dair bildirimde bulunmayan ve defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen mükellefin, dönem matrahının resen takdir edilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığını ifade ederek, mükellefin sessiz kalmasını resen takdir sebebi olarak kabul etmiştir.

VUK'un 139. maddesiyle mükelleflere, defter ve belgeleri süresi içerisinde teslim etmedikleri takdirde, idareye haklı bir mazeret göstermeleri halinde, kendilerine münasip bir süre verilme imkanı da getirilmiştir. Ancak mükellefin sunacağı mazeretlerin hangilerinin haklı bir mazeret sebebi sayılacağına ilişkin bir açıklama yasa da yer almamaktadır. Bu sebeple haklı mazeret haklı bir özür olarak kabul edilebilecek mi takdir yetkisi idareye aittir. Bu nedenle mükellefler ek süre talepleri için ileri sürmüş oldukları haklı mazeretleri, yazılı olarak açıkça ortaya koymak zorundadırlar⁵⁰⁴.

Mükellefler tutmuş oldukları bu defter ve belgeleri, vergi inceleme elemanına bir tutanak ile teslim etmelidir. Tutanak düzenleme yetkisi, vergi inceleme elemanına ait olsa da mükelleflerde bunu ayrıca talep etmelidir. Çünkü defter ve belgeleri idareye ibraz ettiğine dair ispat külfeti mükelleflere aittir. Konuyla ilgili verilen Danıştay kararında, “ihtilaf konusu olay ibrazı istenen defter ve belgelerin talep eden daireye daha önce ibraz edilmiş olduğu yönündeki mükellef iddiasıdır. Ancak mükellefin elinde bu durumu ispatlayacak bir tutanak bulunmamaktadır. Verilen kararda, resmi işlemlerde asıl olanın, bu işlemler için yetkili kamu görevlilerine ibraz olunan belge, kayıt ve defterlerin, resmi kuruluşun kaydına geçirilmesi veya keyfiyetin bir tutanakla tespit edilmesi olduğu belirtilmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 141. maddesinin 3. fıkrasında, inceleme elemanınca alıkonulan defter ve belgeler için müfredatlı olarak tutanak tutulması zorunluluğunun getirilmesinin nedeni de buna bağlanmıştır. Dolayısıyla, ibrazı usulüne uygun olarak inceleme elemanı tarafından istenilen defter ve belgelerin, zamanında ibraz olunduğunun kanıtlanmasının, bu tür bir belge veya tutanakla yapılmasının gerektiği; kanıt yükünün de ibraz yükümlülüğünü yerine

⁵⁰⁴ Erdem, 6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi, s. 98.

getirdiğini iddia edene ait bulunduğu, açıklanan bu durumun ve iddia sahibinin iddiasını kanıtlamak zorunda olduğuna dair genel yargılama hukuku kuralının gereği olduğu vurgulanmıştır. Bu tür bir kanıtlamamanın, ibraz yükümlülüğünü yerine getirdiğini ileri süren mükellef tarafından yapılması gerekmektedir⁵⁰⁵.

Mükellefler bu noktada, vergi inceleme elemanları tarafından düzenlenen tutanakların altına, imza atmaları için zorlanamaz. Fakat mükellefler tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter ve vesikalar, nezdinde inceleme yapılanın rızasına bakılmaksızın alınır ve kendisine inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar veya ihtilaf çözülünceye kadar, geri verilmez. O halde mükellefler, tutanakları imzalamadıkları takdirde inceleme elemanı tarafından el koyulan defter ve belgelerin alınmasına ve defter ve belgelerin ihtilaf çözülünceye kadar idarede kalmasına, bir manada katlanmak zorundadır. Mükellefler bu defter ve belgeleri, suç delili olmaması şartıyla ve tutanakları da imzalamak koşuluyla, her zaman geri alabilirler. Defter ve belgeler vergi inceleme elemanı tarafından alıkonularak, inceleme elemanı tarafından muhafaza altına alınsa dahi bu durum, mükelleflerin vergi beyannamesi verilmesi ödevini ortadan kaldırmaz. Bu sebeple mükellefler süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini de yerine getirmek zorundadırlar.

3. Büyük Ölçekli Sermaye Şirketlerinin İncelenmesinde Etkinliğin Sağlanması Bakımından Mevcut Durumun Değerlendirilmesi ve Öneriler

➤ İncelemenin belirli süreler içerisinde tamamlanmaması veya uzun sürmesi, mükellefleri bir çok yönden olumsuz etkileyebilecek bir unsurdur. Bunların en başında, Anayasada düzenlenen, mükelleflerin çalışma özgürlüğü ile maddi ve manevi varlığını geliştirme hakkının ihlali gelir⁵⁰⁶. Bunun dışında incelemenin uzun sürmesi, mükelleflerin ödeyeceği gecikme faizini de etkilemektedir. Ayrıca böyle bir sınırlama tıpkı zamanaşımı müessesesinde olduğu

⁵⁰⁵ Erdem, 6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi, s.103-104. Danıştay t.15.06.2004, E. 2000/8286, K.2004/1808.

⁵⁰⁶ Başaran Yavaşlar, Türk Hukuku'nda Vergi İncelemesi, s.419.

gibi mükelleflere, hukuki güvenlik de sağladığından, aksi bir uygulama mükellefleri uzun ve belirsiz bir süre inceleme gibi bir denetim aracına da maruz bırakacaktır.

İncelemenin süreye bağlanması, harekete geçmiş olan idareyi etkileyen ve bu çerçevede onun daha hızlı hareket etmesini sağlayan bir kriter olarak karşımıza çıkmış olsa da sonuçları bakımından bakıldığında aslında bu husus, daha çok mükellefleri etkileyen bir durumdur. Vergi incelemesinin kayıt altına alınmasıyla başlayan sürelerin, belirtilen tarihlerde son bulmaması halinde, mükellefler incelemeye derhal son verilmesini isteyebileceklerdir. Süreler, idare tarafından dikkate alınmaz, yasal sürenin sonunda sonlandırılmaz ise ve bu süreçte vergi müfettişleri, mükellef aleyhine olacak şekilde herhangi bir usulsüzlük de tespit ederlerse acaba ne olacaktır? Yasal düzenlemeler ile inceleme belirli bir süreye bağlanmışsa da bu sürenin aşılması halinde ortaya çıkacak sonuçlara ilişkin düzenlemelere ne yazık ki yer verilmemiştir. Kanaatimizce bu durumda dahi herhangi bir raporun düzenlenmemiş olması gerekir. Düzenlenen raporlar varsa da sonuçlarını gerçekleştirilmesi bakımından işleme konulmamalıdır. Aksi bir durumda da mükellefler bu hususu yargı önüne taşıyabilmelidir.

Diğer taraftan Yönetmelikte süresinde tamamlanmayan incelemeler için idare, incelemeyi yapan inceleme elemanı hakkında disiplin hükümlerini uygulayabileceği de ifade edilmiştir(VİUEHY md.23). Böylece işini yaparken gereksiz yere incelemeyi uzatan ve tamamlayamayan inceleme elemanlarına, eğer idare uygun görürse disiplin cezası verebilecektir. Bu yaptırım sebebiyle uygulamada inceleme elemanlarının bu sürelere mutlaka uyma gayreti içerisinde olacağı kanaatindeyiz. Ancak bu noktada idarenin bu düzenlemenin, ne kadarını uygulamaya koyduğunu maalesef bilememekteyiz⁵⁰⁷. Diğer taraftan, sürenin uzaması halinde, idarenin de gerekli tedbirleri alacağı da ifade edilmiştir. Ancak idarenin bu konuda nasıl bir tedbir uygulayacağı, açıkça düzenlenmiş vaziyette de değildir. Bu bağlamda vergi dairesinin bu noktada alacağı tedbirlerin, neler olabileceğinin yönetmelik düzeyinde de olsa belirlenmesi gerekir. Örneğin,

⁵⁰⁷ Bu durumun açıkça, Vergi Denetim Kurulu tarafından açıklanan faaliyet raporunda yer alması gerekir. Faaliyet raporlarında ,her ne kadar soruşturma sonuçlarına yer verilmişse de bu bilgi Kurul içerisinde yer alan tüm personeli kapsayan bir bilgidir.

inceleme bir veya iki vergi müfettişi tarafından yapılıyorsa, mevcut durumdaki vergi müfettişi sayısı arttırılabilir. Ancak bu düzenlemelerin hiŐbiri mükellefi korumaya yönelik, yeterli düzenlemeler değildir. Bu noktada idare gerekli tedbirleri alsada vergi m fettiŐilerine disiplin cezası uygulasa da sonuÇ olarak Şirketler, süresini aŐacak bir Şekilde incelemeye maruz kalmaktadır. Konuyu büyük  lŐekli mükellefler bakımından değerlendirdiğimizde ise bir Şirketin inceleme gibi bir denetim aracıyla karşı karşıya kalması, o Şirketin bir manipülasyona da maruz bırakılmaktadır. Şirketler bu bağlamda yazılı da olsa hemen bir basın aÇıklaması yapma ihtiyacına girmektedir. Diğer taraftan bu mükellef grubunun, büyük  lŐekli oldukları, matrahları ve ödeyecekleri gecikme faizleri dikkate alındığında, en azından faizlerin silinmesi veya belirli oranda silinmesi yoluna gidilebilir. Doktrinde, benzer Şekilde incelemenin süresinde bitirilememiŐ, buna rağmen raporun işleme konulması halinde, inceleme elemanının hukuki (süre aŐımına tekabül eden gecikme faizini tazmin) ve cezai (görevi ihmal suÇu) sorumluluğunun doğacağı da ifade edilmektedir⁵⁰⁸. Böyle bir sonuca katılmak da mümkün olduğu gibi, konuyu büyük  lŐekli Şirketler bakımından değerlendirdiğimizde, bu Şirketlerin ödedikleri vergi aslı ve buna bağlı cezalarında yüksek olduğu dikkate alındığında, bunun, vergi m fettiŐisinden alınması sonuÇ itibarıyla mümkün olamayacaktır.

➤ Mükellefler tam inceleme  erŐevesinde 1 yıl mı, yoksa sınırlı bir inceleme  erŐevesinde 6 ay mı incelemeye maruz kalacak, bunu belirleme yetkisi idareye aittir. Yani idare inceleme türünü seÇerek, süreyi de kendisi belirlemiş olacaktır. Ancak bu yetki elbette sınırsız değildir. Bu aşamada, risk analizi  erŐevesinde değerlendirmelerini yaparken, karşısında büyük  lŐekli Şirketlerin ve onların diğerlerine oranla daha farklı muhasebe sistemi, daha fazla kayıt veya daha karmaşık yapıya sahip olduklarını göz önünde bulundurarak, incelemeyi, incelenmesi gereken konularla sınırlı tutarak, gerŐekleŐtirmelidir. EĞer vergilendirmede önem taşıyan iliŐkilerin tümünün aŐıklıĐa kavuŐturulma ihtiyacı gerÇekten hissediliyorsa bu durumda, sınırlı incelemeyi değil, tam incelemeyi tercih etmelidir.

⁵⁰⁸ Doğrusöz, Vergi İncelemelerinde Yeni Düzen.

Bu bağlamda uygulamaya baktığımızda yayınlanan faaliyet raporlarında - mükellef grupları arasında bir ayırım yapılmaksızın- 2013 yılında toplam incelemelerin yaklaşık %20'si, 2014 yılında yaklaşık %25'i, 2015 yılında yaklaşık %19'u tam inceleme iken, incelemelerin 2016 yılında yaklaşık %22'si tam incelemelerden oluştuğu görülmektedir⁵⁰⁹. Ancak büyük ölçekli mükellefler grubunun, bu oranların yüzde kaçını oluşturduğu bilinmemekle birlikte, uygulamada büyük ölçekli mükelleflerin genellikle tam incelemeye maruz kaldığı ifade edilmektedir.

➤ Bu noktada üzerinde durulması gereken bir diğer konu, incelemede geçen 6 ay ve 1 yıllık olan bu sürelerin, uygulamada yeterli olup olmadığı meselesidir. Sürelerin, mevcut durumdan daha uzun olması, yukarıda çeşitli açılardan ayrı ayrı ele aldığımız üzere, mükellefleri daha uzun bir süre incelemeye maruz bırakacağı için aleyhine olacaktır. Sürelerin mevcut durumdan daha kısa olması ise vergi idaresinin, etkin bir incelemeyi gerçekleştirmesine engel olacak bir kriter dönüşecektir. Kanaatimizce büyük şirketler bakımından bu süreler makuldür. Ancak konuyu, Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı tarafından yapılacak olan transfer fiyatlandırması incelemelerinde ele aldığımızda aynı yaklaşımın sergilenmesi mümkün değildir. Çünkü bu alanda daha karmaşık işlemler olduğundan bu sürenin daha yukarıda tutulması gerekebilir. Bu nedenle normal bir inceleme için 6 ay ve 1 yıllık süreler makul olabilirken; transfer fiyatlandırması için aynı süre makul olamayabilir. Bunun için Birleşik Krallıkta uygulanan sisteme baktığımızda transfer fiyatlandırmasına ilişkin süreler asgari 18 ay, en çok yüksek riskli ve karmaşık vakaların ise 36 ay içerisinde tamamlanması gerektiği ifade edilmektedir^{510, 511}. Bu nedenle sürelerin transfer fiyatlandırması açısından tekrar ele alınması gerektiği kanaatindeyiz.

⁵⁰⁹ Vergi Denetim Kurulu, 2016 Faaliyet Raporu, s. 43, http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2F1%2FDocuments%2FDosya%2FFaaliyetRaporu_2016.pdf

⁵¹⁰ International Transfer Pricing 2013/14, s.800, <https://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2013-final.pdf>

⁵¹¹ Bunun dışında, Hindistan, normal olarak, inceleme değerlendirmeleri 36 aylık bir üst sınırdan tamamlanması gerekirken; bununla birlikte, transfer fiyatlandırma denetimlerini içeren inceleme değerlendirmelerinin, azami sınırı 48 ay olarak belirtilmiştir. Bkz. International Transfer Pricing 2013/14, s.481, <https://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2013-final.pdf>

► Konuyu bir de zamanaşımı yönünden değerlendirdiğimizde, şunları söyleyebiliriz. İdare, inceleme müessesesinde geniş yetkilerle donatılmış vaziyettedir. Bu bağlamda mükellefin daha önceden incelemeye alınmış olması idare bakımından, aynı mükellefin yeniden incelemeye alınmasını engellemez. Hatta incelemeye alınan mükellefin matrahı, daha önceden re'sen takdir edilmiş olsa dahi bu durum, yeniden inceleme yapılarak matrahın ikmalen tarh edilmesine de engel oluşturmaz (VUK. md.138). Bu aşamada hesap döneminin kapanmamış olmasının da bir önemi yoktur. Anlaşıldığı üzere idare, bu konuda tarh zamanaşımı süresine kadar serbestçe hareket edebilmektedir. Ancak unutulmamalıdır ki, inceleme yapılmasını gerektirecek yeni bilgiler ele geçmediği sürece idarenin yeniden mükellefi incelemeye alması hukuka aykırıdır⁵¹². İşte tüm bu geniş yetkiler karşısında idare, zamanaşımı müessesesindeki ön görülen süre kadar, sınırlandırılmakta ve mükellefler de kendilerini bu geniş yetkinin karşısında koruyabilmektedir. Ancak bu noktada üzerinde durulması gereken konu, idareyi sınırlayan, onu harekete geçiren diğer taraftan mükellefi koruyan bu 5 yıllık sürenin daha aşağıya çekilip çekilemeyeceği meselesidir. Başka bir ifade ile mükelleflerin tutmuş oldukları defter ve belgelerin 5 yıla dönük olarak incelemeye alınmasında söz konusu süre, acaba uzun mudur? Kanaatimizce bu sürenin daha aşağıya çekilmesi gerekir. Bu bağlamda Maliye Bakanlığı tarafından yapılan açıklamalarda, bu sürenin 3 yıla indirilmesi gerektiği yönünde olup, bunun için gerekli çalışmaların başlatıldığı ifade edilmektedir. Peki bu süre, inceleme için neden önem taşımaktadır. Şöyle ki, incelemede amaç gerçek geliri elde etmek ve ortaya çıkarmak ise burada geriye dönük olarak, 5 yıl boyunca defter ve belgelerin incelemeye alınması yani mükelleflerin geriye dönük olarak 5 yıllık süreyi kapsayan bir izahat vermesi, hem güç hem de uzun bir süreçtir. Diğer taraftan aynı mükellefin 5 yılının birden incelemeye alınması, yani vergi müfettişleri matrah farkı tespit ettikleri bir hususla ilgili olarak 5 yıl öncesine kadar inmeleri durumunda, bunu ortaya koyabilecek objektif kriterlerin olmadığı, bu durumun ise subjektif uygulamalara sebebiyet verdiği de ifade edilmektedir⁵¹³. Başka bir ifade ile geçmişe dönük, 5 yıl içinde denetim yapılabilir olması, 5

⁵¹² Başaran Yavaşlar, Türk Hukuku'nda Vergi İncelemesi, s.415.

⁵¹³ Şaban Küçük, "Sürekli Vergi Afları Yerine Vergide Zamanaşımı 3 Yıla İnmeli", **Dünya Gazetesi**, 19.12.2014, <http://www.dunya.com/gundem/surekli-vergi-aflari-yerine-vergide-zaman-asimi-uc-yila-inmeli-haberi-266176> (Erişim Tarihi: 04.06.2016)

yılında denetlenmesi anlamına gelmemelidir. Cari yıla daha yakın yılların incelenmeye alınması –bu bağlamda sürenin kısılması- bir işletmenin beş yıllık sürecini değil de bunun yerine beş işletmeyi birer yıl incelenemeye alınması⁵¹⁴ etkin bir inceleme bakımından daha doğru bir yaklaşım olduğu kabul edilebilir.

➤ *Konuyu inceleme yeri bakımından* ele aldığımızda ise ele alınması gereken konu, büyük ölçekli şirketler bakımından inceleme yerinin tespitidir. Bunun için işyeri içerisine, nelerin dahil olduğunu ortaya koymak gerekecektir. Bu bağlamda karşımıza “İş yeri” başlıklı Vergi Usul Kanununun 156. maddesi çıkmaktadır. Buna göre iş yeri, ticari, sınai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer olarak tanımlanmıştır. Bunun yanı sıra aynı maddede nelerin iş yeri sayılacağına ilişkin örnekler⁵¹⁵ sıralanmış ve “gibi” ifadesi kullanılarak da bu örneklerin sınırlı sayıda olmadığı belirtilmiştir. İlgili maddeyi büyük ölçekli şirketler bakımından değerlendirdiğimizde, şirketlerin büyük olmalarından ötürü karşımıza, şirketle bağlantılı birden fazla işyeri çıktığını görmekteyiz. Bir şirketin yönetildiği yer ile bu şirketin faaliyet gösterdiği yer aynı çatı altında olabileceği gibi, bir şirketin yönetim yeri ile şubeleri, büroları veya atölyeleri farklı yerlerde de olabilmektedir. İşte bu son durumda inceleme acaba nerede gerçekleşecektir. Bu konuyu açıklığa kavuşturan herhangi bir düzenleme bulunmamakla birlikte, konuyla ilgili şunları söyleyebiliriz. Vergi incelemesinin iş yerinde gerçekleşmesi ilkesinin altında yatan en temel neden, incelemeyi yapan vergi müfettişinin işletmeyi gezip görmesi, işin türü, mahiyeti ve genişliği hakkında bilgi sahibi olması ve ardından incelemenin amacı olan gerçek mali gücü en doğru şekilde tespit etmeye çalışması yatar. Bu nedenle iş yeri dediğimizde, işin fiilen gerçekleştiği yer anlaşılması gerekir. Ancak bir işletmenin muhasebesi, yönetimi ve bu çerçevede defter ve belgeleri, işin fiilen yapıldığı yerden farklı bir yerde tutulmuş ve inceleme de –defter ve belgeler üzerinden gerçekleşen bir denetim aracı olduğu için- burada gerçekleşmiş olsa dahi, incelemeyi gerçekleştirecek olan vergi müfettişi, işin icra edildiği fabrikayı ve buradaki faaliyeti de görmek zorundadır. Bir işletmenin birden fazla şubesi olması halinde

⁵¹⁴ Yusuf Karakoç, Tüsiad Vergi Denetimi Çalıştay Raporu, **Yayınlanmamış**, 9. Haziran 2014.

⁵¹⁵ “.. mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi..”

de durum benzer olup, inceleme ana merkezde gerekleŖecek olsa dahi bu durum, Ŗubelerin de gezilip görülmesine engel teŖkil etmemelidir.



DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

MÜKELLEFLE İŞBİRLİĞİNE DAYALI İNCELEME

§ 8. Mükellef Katkısını Sağlayıcı Mekanizmalar

1. Klasik İnceleme Usulü İçinde Mükellefin İşbirliğinin Sağlanması

1.1. Yasal İmkânlar

1.1.1. VUK md.256: Defter, Kayıt ve Belgelere Ulaşılmasında

Vergi Usul Kanunu'nun 256. maddesi, mükelleflere ödev getiren bir düzenleme olmanın yanı sıra, bu düzenleme aynı zamanda gerçek mali gücü tespit etmeye yönelik olan incelemenin, bu amacı gerçekleştirmesine hizmet eden ve bu sürece katkı sağlayan bir düzenleme olarak kabul edilebilir. Buna göre, *mükellefler muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri, muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar* (VUK md.256). Bu düzenleme ile mükellefler, gerçek matrahı tespit etmek isteyen vergi müfettişlerine, sadece defter ve belgeleri ibraz etme ödevi altında değil, bununla birlikte manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtları ile bu gibi tüm kayıtları okunabilir hale getirmek ve bunun için gerekli olan tüm bilgi ve şifreleriyle beraber vergi müfettişlerine ibraz etmek zorundadırlar. Diğer taraftan mükellefler, gerek defter ve belgelerini gerekse dijital ortamda bulunan kayıtları ve şifreleri idareye veya inceleme elemanına ibraz etmek yerine, bu *sürecin dışarısında durarak*, yargılama aşamasında mahkemeye ibraz edemezler. Başka bir ifade ile mükellefler, inceleme esnasında defter ve belgeleri inceleme elemanına sunmak yerine, nasılsa bunu daha sonra yargıya sunarım şeklinde, bir seçimlik hakkına sahip değildirler. Aksi takdirde, bu davranış matrahın mahkeme tarafından takdir edilmesi sonucuna yol açacağından, böyle bir sonuç inceleme gibi bir müessesenin işlevinin ortadan kalkmasına da neden olacağı gibi mükellefleri sürecin dışarısında da tutacaktır. Bu sebeple mükelleflere, defter

ve belgeleri vergi inceleme elemanına, ibraz etme ödevi getirilmiştir. Danıştayın da bu yönde birçok kararı olup, bu konuda DVDDGK'nın vermiş olduğu bir karara kısaca değinmek yerinde olacaktır. "...vergi mahkemelerinin vergi idaresine ait vergi incelemesi ve karşıt inceleme yapma yetkisinin kullanılmasının hukuka uygunluğunu denetlemekle yetinecekleri; onların yerine geçerek, vergi incelemesi ve karşıt inceleme yoluyla defter kayıtlarının ve bu kayıtların dayanağı olan belgelerin gerçek durumla uyumlu olup olmadıklarını araştıramayacakları tabiidir. Bunun sonucu olarak, vergi incelemesi yapmaya yetkili denetim elemanına ibraz edilmediği için, biçimselliğinin gerçek mahiyetle uyumlu olup olmadığı tespit edilemeyen defter ve belgelerin, çıkan uyuşmazlık dolayısıyla açılan idari davada, karşıt inceleme yetkisi bulunmayan idari yargı yerince, davacı lehine verilecek karara dayanak alınması, vergilemede esas olan "gerçek mahiyet" in biçimselliğe feda edilmesi anlamına gelir ki, vergiyle ilgili muamelelerinin gerçek mahiyetlerini vergi idaresinin denetiminden kaçırmayı düşünen vergi mükelleflerinin, bunu sağlamak amacıyla, defter ve belgelerinin inceleme elemanı yerine yargı yerlerine ibrazını yeğlemelerine yol açabilecek böyle bir anlayışa Kanun Koyucu'nun izin vereceği düşünülemez. Bu bakımdan; gerçek mahiyetle uyumlu olduklarının, idari yargı yerince saptanmasına olanak bulunmayan defter ve belgelere dayanılarak, bir idari davada, davacı lehine karar verilemez. Dolayısıyla, hiçbir mücbir sebep bulunmaksızın defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen davacının daha sonra *dava aşamasında bunları mahkemeye ibraz edebileceği yönündeki istemi vergi incelemesinden amaçlanan sonuçların ortadan kaldırılmasına sebebiyet verebileceğinden...* ara karar ile defter ve belgelerin mahkemeye ibrazının istenmesi ve bu defter ve belgeler üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılarak karar verilmesi hukuka uygun görülmemiştir"⁵¹⁶. Bu bakımdan mahkemelerce yapılması gereken, mükellefler tarafından inceleme elemanına ibraz edilmeyip mahkemeye sunulan defter ve belgelerin vergi idaresine tebliğ edilmesi ve vergi daireleri tarafından yapılan incelemeler sonucu alındıktan sonra vergi aslı ve cezasına ilişkin uyuşmazlığın karara bağlanması gerektiğidir⁵¹⁷.

⁵¹⁶ DVDDGK, t.26.12.2012, E.2010/707, K.2012/618.

⁵¹⁷ DVDDGK t.18.11.2005, E.2005/140, K.2005/256.; Danıştay 7. Dairesi, t.29.1.2004, E.2003/2112, K.2004/173.; DVDDGK t.16.5.2003, E.2002/559, K.2003/287.; DVDDGK t.27.12.2002, E.2002/437, K.2002/558.; Danıştay 7. Dairesi, t. 7.5.2002, E.2000/7077, K.2002/1793.

İnceleme elemanı tarafından istenilen bu defter ve belgeler karşısında, bazen mükellefler uygulamada, defterlerini tasdik ettirdiğini fakat kayıtların bilgisayar ortamında bulunduğunu; defterleri işlenmemiş bir şekilde muhafaza ettiklerini; kayıtları, bilgisayar ortamından defterlere aktardıktan sonra, defterlerini ibraz etme ödevini yerine getirmek istediklerini ifade edebilmektedirler. Hatta bu durum, mükellefin tüm beş yıllık defterleri için de geçerli olabilmektedir⁵¹⁸. Mükelleflerin bu gerekçeleri, kanaatimizce, Vergi Usul Kanunu'nun "kayıt zamanı" başlıklı 219. maddesinde ki "*Muameleler defterlere zamanında kaydedilir. Şöyle ki: Muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir. Kayıtların devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde muamelelerin bunlara işlenmesi, defterlere işlenmesi hükmündedir. Ancak, bu kayıtlar, muamelelerin esas defterlere 45 günden intikal ettirilmesine cevaz vermez. Günlük kasa, günlük perakende satış ve hasılat defterleri ile serbest meslek kazanç defterine muameleler günü gününe kaydedilir*" düzenlemesiyle kabul edilemez.

Bunun dışında mükellefler tutmuş oldukları bu defter ve belgeleri, inceleme elemanına sunmak üzere işyerinde bulundurmamak zorundadırlar. Çünkü VUK'un 219. maddesindeki, mükelleflerin yapmış oldukları işlemleri, defterlerine zamanında kaydedilmesini emreden düzenlemesi ile VUK'un 353. maddesinin 4. bendindeki, günü güne kayıt edilme mecburiyeti getirilen defterlerin iş yerinde bulundurulmaması ve yoklama veya incelemeye yetkili olanlara istenildiğinde ibraz edilmemesi halinde özel usulsüzlük cezasının kesileceğini emreden düzenlemesi sonucunda, mükelleflerin defter ve belgelerinin incelemeye sunulmak üzere iş yerinde bulundurulması bir zorunluluktur. Bu ödevi uymayan mükellefler ise özel usulsüzlük cezasına katlanmak zorundadır. Ancak büyük şirketler genellikle defter ve belgelerini kendi içlerinde, ayrı bir departmanda tutarken, daha küçük şirketler veya orta ölçekli şirketler, kendi bünyelerinde bir ön muhasebe şeklinde işlem yapmakta; defter ve belgelerini örneğin iş yerinin uygun olmaması veya küçük olması nedeniyle dışarıda tutulmasını tercih edebilmektedirler. Bu

⁵¹⁸ Tezcan Atay, "Mükellefler Tarafından Defter ve Belgelerin İncelemeye İbrahim Edilmemesi ve Özellik Gösteren Durumlar I", *Yaklaşım Dergisi*, 2001 Mart, S.99.

kapsamda mükelleflerin, defter ve belgeleri inceleyecek olan müfettişlerin ulaşımına kolaylık sağlamalı ve bunları istendiğinde işyerine getirmesi gerekmektedir.

1.1.2. VUK md.257: Hukuki İşlem, Durum ve Olaylara Ulaşmada

Vergi incelemeleri kural olarak incelemeye tabi olanın işyerinde yapılır (VUK md.139). Kural, gerçek mali güce en yakın noktadan hareket etmek ise bunu sağlayacak olan kimsede en başında mükellefin kendisidir. Çünkü işyeri, mükelleflerin kontrolü altındadır. Bu sebeple yasa koyucu mükelleflere, vergi inceleme elemanlarına incelemenin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi için müessesenin durumuna göre, çalışma koşullarına uygun bir yer göstermek ve resmi çalışma saatleri içerisinde inceleme elemanının müessese de çalışmasına olanak sağlamak ödevi getirmiştir (VUK md.257/b.1). İncelemenin iş yerinde sağlıklı bir çalışma ortamı içerisinde gerçekleşmeyecek nitelikte olduğu daha en başında ortaya konulursa, o halde inceleme vergi dairesinde gerçekleşecektir. Ancak mükellef ve vergi inceleme elemanı, incelemenin işyerinde gerçekleşmesine karar vermiş fakat mükellef bu ortamı sunacak imkânları ortaya koymamışsa, örneğin işyerinin çok soğuk olması ve bunun için bir ısıtıcının getirilmemesi gibi o halde inceleme elemanı bu hususu bir tutanak ile tespit ettirip, incelemenin vergi dairesinde gerçekleşmesini isteyebilecektir. Bu takdirde mükelleflerden gerekli olan defter ve belgeleri vergi dairesine getirilmesi istenecektir.

İnceleme işyerinde gerçekleşsin veya gerçekleşmesin mükellefler inceleme esnasında, istenildiği takdirde inceleme ile ilgili her türlü izahatı, vergi inceleme elemanlarına vermek zorundadır. Çünkü işin doğası gereği tüm bilgiler en iyi kendileri/mükellefler tarafından bilineceğinden, bu anlamda mükellefler aynı zamanda inceleme elemanlarını istenilen konularda aydınlatılmasını da sağlamak zorundadır. Bu zorunluluk sadece iş sahibini değil, işletmede çalışanları da kapsar niteliktedir (VUK md.257/b.2). Mükellefler, kendilerinden istenilmiş olan bu bilgileri, ticari sır örneğin piyasada rakipleri tarafından takip edilen bir markanın

bileşimi ve üretim prosedürü gerekçesini ileri sürerek, izahat vermekten kaçınamazlar⁵¹⁹.

İnceleme sonunda hazırladıkları inceleme raporundaki hususları, her türlü delille somut bir şekilde ortaya koymak zorunda olan vergi müfettişleri, sadece defter ve belge üzerinden bir araştırma yapmak zorunda olmadıklarından, iş yerinin her tarafını gezip görmek ve hususları yerinde tespit etmek isteyebilirler. Bu süreçte yer alan mükellefler ise iş yerinin her tarafını gezip görmek isteyen müfettişlerin isteklerini, sağlamak ve bunu yerine getirmek zorundadır (VUK md.257/3).

İnceleme elemanları gerekli gördükleri takdirde işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin fiili envanterini yapmaya da yetkilidirler. Vergi inceleme elemanlarının bu yetkiyi kullanmak istemeleri halinde mükellefler araç, gereç ve personeliyle bu işlemlerin yapılması için gerekli yardım ve kolaylığı vergi inceleme elemanlarına göstermek de zorundadırlar (VUK md.257/5). Mükelleflerin kayıtlarına göre bulunan mal miktarı ile fiilen mevcut olan mal miktarının karşılaştırılması için mükellefin gereken her türlü yardımı yapması gerekir. Ancak böyle bir durum mükellefe ek bir külfet getirecek örneğin bunun için fazla mesai yapmasına veya fazladan işçi çalıştırmasına gerektirecek bir durum oluşturursa tüm masraflar hazine tarafından karşılanacaktır⁵²⁰.

1.1.3. VUK md.141: Mükellef Görüş ve Yaklaşımlarının Kayıt Altına Alınmasında

İnceleme sürecinde tutanaklar, *incelemeye başlama tutanağı*, mükelleflerin defter ve belgelerinin *tutanakla teslim alınması* aynı şekilde mükellefin defter ve belgelerin bir *tutanak ile iade edilmesi gibi çeşitli şekillerde* karşımıza çıkmaktadır. İnceleme esnasında, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları her ne kadar

⁵¹⁹ Özyer, s.523.

⁵²⁰ Özyer, s. 524.

belgeler ve kayıtlarla ortaya konulmak zorunda ise de eğer gerekiyorsa bu unsurlar veya olaylar ayrıca tutanaklarla da tespit edilerek belgelendirebilir. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 16. maddesine göre, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, *inceleme esnasında gerekli görülen hallerde*, vergilendirme ile ilgili olayları ve hesap durumlarını ayrıca tutanaklar ile tespit edebileceği ifade edilmiştir. Vergilendirme ile ilgili olaylar ve durumlar tutanaklarla tespit olunmuş ise artık bu tutanaklar, bir ispatlama vasıtası olarak kabul edilmektedir (VİUEHY md.16)⁵²¹.

Süreçteki aşamaların, tutanaklarla tespit edilmesi her iki taraf içinde önem arz etmektedir. Çünkü vergi incelemesine dayalı olarak yapılacak tarhiyat ya da ceza kesme işlemlerinin dayanağını vergi inceleme raporları teşkil etse bile bu raporların dayanağını vergi inceleme sürecinde düzenlenen tutanaklar oluşturmaktadır. Dolayısıyla, vergi inceleme sürecinde düzenlenen tutanaklar, esasen vergi inceleme sürecinin sonucunu da belirleyen birer delil unsurlarıdır. Bu yönüyle değerlendirildiğinde, söz konusu tutanakların elde edilmiş yöntemlerinin -dayanaklarını teşkil ettikleri işlemlerin geçerliliğini sağlaması bakımından- hukuka uygun olması önem arz etmektedir. Dolayısıyla, idari işleme konu teşkil eden bir unsurun geçerli bir hukuki delile dayanması gerekliliği, bu delilin elde edilmesinde kanunda öngörülen usul kurallarına riayete bağlıdır⁵²². Özellikle bu gereklilik, vergi incelemesi neticesinde ortaya çıkan tarhiyat ve ceza kesme işlemlerinin dayanağını teşkil eden tespitlerin usulüne uygun olarak yapılmış olmasını zorunlu kılar. Bu zorunluluk sadece bu noktada değil, sürecin başından sonuna kadar geçen tüm sürece egemen olan, bütün usul kuralları içinde geçerlidir. Delil niteliği kazanan tespitlerin, başlangıcından sonuçlanması aşamasına kadar geçen tüm süreçte, öngörülen asli usul kurallarına aykırılıkların bulunması, bu tespitlerin hukuki değerini etkileyeceği gibi bunlara dayanılarak tesis edilen işlemlerin de sakatlanmasına neden olacaktır⁵²³. Danıştayın da usul kurallarına yönelik yaklaşımı benzer olup, mükelleflerin işyerinde yapılan arama ve defterlere el konulması

⁵²¹ Mükellefin anlatımını içeren inceleme tutanağının maddi delil olarak kabulü gerekmesi hususunda Bkz. Danıştay 3. Dairesinin t.17.09.2013, E.2013/621, K.2013/3477 kararı.

⁵²² Tahir Erdem, Vergi İnceleme Sürecinde Düzenlenmesi Gereken Tutanaklar ve İncelemeye Başlama Tutanağının Önemi-I.

⁵²³ Erdem, Vergi İnceleme Sürecinde Düzenlenmesi Gereken Tutanaklar ve İncelemeye Başlama Tutanağının Önemi-I.

işlemlerinin Anayasada ve Kanunda *öngörülen usule aykırı olması nedeniyle*, usulüne uygun olarak başlanılmayan vergi incelemelerine dayanılarak yapılan tarhiyatlara hukuka uygun bulmamıştır⁵²⁴. Hatta mükellefler yargılama aşamasına geldiğinde, bu hususu ileri sürmeseler bile vergi mahkemeleri, vergi idaresine ait vergi inceleme yapma yetkisinin kullanılmasının hukuka uygunluğunu denetlemekle görevlidir⁵²⁵.

Tutanaklar⁵²⁶, bir ispatlama aracı olduğu için düzenlenen tutanakların mutlaka tarafsız, yansız ve yorumsuz olması gerekir (VIUEHY md.16/2). Bu nedenle mükelleflerin karşı görüş ve savları olduğu takdirde bunların da olduğu gibi tutanıklara aktarılması birer zorunluluktur⁵²⁷. Bu zorunluluk, Yönetmeliğin değişik maddelerinde karşımıza çıksa da⁵²⁸ bu husus aslında 10. maddesinin 5. fıkrasında “Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadır” şeklindeki düzenlemesiyle, idarenin yapacağı tüm işlemlerin tarafsız ve eşit olması gerektiği ile de ortaya konulmuş vaziyettedir. Ancak uygulamaya bakıldığında, vergi müfettişlerinin tutanakları tek yanlı olarak düzenleme ve kendi tespitlerini de mükelleflerin onaylamasını isteme, şeklinde bir eğilim sergiledikleri ifade edilmektedir. Oysa, tutanaklar iki taraflı bir işlemdir. Her iki tarafın da tespitlerinin ya da tespit

⁵²⁴ Danıştay 4. Dairesi, t.20.10.2006, E.2006/451, K.2006/2009.

⁵²⁵ DVDDGK, t.18.11.2005, E.2005/140, K.2005/256.

⁵²⁶ Resmî Yazışmalarda Uygulanacak Esas ve Usuller Hakkında Yönetmeliğinin tanımlar başlıklı 4. maddesinde resmî belge, “Kamu kurum ve kuruluşlarının kendi aralarında veya gerçek ve tüzel kişilerle iletişimlerini sağlamak amacıyla oluşturdukları, gönderdikleri veya sakladıkları belirli bir standart ve içeriği olan belgeleri” ifade eder, şeklinde tanımlanmıştır. Bu çerçevede bakıldığında, vergi inceleme sürecinde düzenlenen tutanaklar, resmi belge niteliği taşımaktadır. Çünkü inceleme sürecinde düzenlenen tutanaklar kamu görevlisi olan vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından, inceleme göreviyle ilgili olarak ve Kanun’da öngörülen usul ve yetki kuralları gözetilerek düzenlenmekte ve bu sayede varlık kazanmaktadır.

⁵²⁷ Mükellefler, kendi görüşlerini tutanağa aktarılmasını istemelerinin yanı sıra bu suretle düzenlenen tutanakların bir nüshasının kendilerine verilmesini isteme hakkına da sahiptirler(VUK md.140).

⁵²⁸ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, vergi incelemesi yürütülürken inceleme elemanlarınca uyulması gereken kuralları belirleyen 5. maddesinde idarenin tarafsız yaklaşım içerisinde olacağı sıkça ortaya konulduğu görülmektedir. Şöyle ki, inceleme elemanları inceleme esnasında, yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğini, mükellefin hak ve hukukunu da gözetmek suretiyle denetlemek (md. 5/a), görevin yerine getirilmesinde sürekli gelişimi, saydamlığı, tarafsızlığı, dürüstlüğü, kamu yararını gözetmeyi, hesap verilebilirliği ve öngörülebilirliği esas almak /md. 5/d), tüm eylem ve işlemlerde yasallık, adalet ve dürüstlük ilkeleri doğrultusunda hareket etmek, tarafsızlıklarını engelleyecek herhangi bir etkiye izin vermemek (md.5/e) ve tüm bunlara bağlı kalmakla yükümlü kılınmışlardır.

karşısında mükellefin görüşlerinin tutanakta yer alması hukukun gereğidir⁵²⁹. Bu sebeple inceleme elemanlarında, inceleme esnasında mükelleflerin bazı hususlara itiraz edebilmelerinin bir hak, bu itirazların tutanağa geçirilmesinin de kendileri bakımından da bir görev olduğu bilinci oluşturulmalıdır. Her iki tarafında bilmesi gereken, mükelleflerin tutanağı imzalamamış olmaları halinde dahi, bu durum onlar hakkında vergi inceleme raporunun düzenlenmesini ve tarhiyat yapılmasını engellemeyecek olmasıdır⁵³⁰. Dahası mükelleflerin inceleme raporunun dayanağını oluşturan tutanağı imzalamaktan kaçınmaları ve tutanakta yapılan tespitlerin kendisini bağlamayacağı yolunda bir iddiada da bulunmuş olmaları onların bu iddialarını geçerli kılmayacaktır⁵³¹. Mükelleflerin tutanakları imzalamamaları halinde, tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter ve belgeler, mükelleflerin rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. Ancak ilgililer her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve belgeleri geri alabilirler.

Vergilendirme ile ilgili olayları ve hesap durumlarını içeren inceleme tutanak taslaklarının, mükelleflerin itiraz ve mülahazalarının tutanağa geçirilebilmesini sağlamak amacıyla, talep edilmesi halinde iki gün önceden mükelleflerin bilgisine sunulması zorunludur. Bu sayede hem mükellefler hem de onların temsilcileri (Avukat, YMM ve SMMM) geçmişte imza anında karşılaştıkları ve büyük bir olasılıkla kendilerine vergi borcu çıkacak tutanaklar üzerinde, bu sayede daha önceki bir aşamada değerlendirme yapabilmeleri ve haklarını savunabilmeleri mümkün hale getirilmiştir⁵³².

⁵²⁹ Ahmet Erol, "Vergi İnceleme Sırasında Mükellef Hakları", *Yaklaşım Dergisi*, Mart 2010, S.207; Ahmet Erol, Nergiz Elmas, "Vergi İncelemesi Sürecinde Mükellef Hakları-II", *Yaklaşım Dergisi*, Kasım 2014, Sayı: 263.

⁵³⁰ Danıştay 4. Dairesi, t.16.03.1982, E.1980/3704, K.1982/362.

⁵³¹ Danıştay 7. Dairesi, t.03.06.2002, E.2001/3638, K.2002/2186.

⁵³² Karyağdı, İncelenen Mükelleflerin Haklarında Önemli Gelişmeler.

1.1.4. VUK md. 370: İzaha Davet

6728 sayılı Kanun'un⁵³³ 22. maddesiyle Vergi Usul Kanunu'na eklenen 370. maddesinde düzenlenen izaha davet müessesesi, idarenin *verginin ziyaa uğramış* olabileceğini harici karinelerle tespit ettiği hallerde, haklarında *vergi incelemesine veya takdir işlemlerine başlanılmamış* mükelleflerden yetkili merciler tarafından izahat talep edilmesidir. 482 no.lu Tebliğ ile açıklığa kavuşan bu düzenleme, vergi mükellefiyetine ilişkin yükümlülük ve ödevlerin tam olarak yerine getirilmesi amacıyla ve vergi kanunlarının verdiği yetkiler çerçevesinde vergi idaresi, kamu idare ve müesseselerinden, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek veya tüzel kişilerden çeşitli bilgiler toplamakta, yine bu amaç doğrultusunda mükellefler nezdinde inceleme ve denetimler yapmaktadır. Yapılan bu inceleme ve denetimler neticesinde vergi ziyayı tespit edilmesi halinde, mükellefler cezalı tarhiyata muhatap olabilmektedir. Ancak ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamaya yönelik vergi incelemesi başta olmak üzere idarece gerçekleştirilen işlemler, süreci uzatmakta bu da vergiye uyum maliyetlerini arttıran bir faktör olarak ortaya çıkmaktadır. İşte izaha davet müessesesi bu nedenlerle yeniden düzenlenerek vergi sistemimizde yer almaktadır. Getirilen bu düzenleme ile idare arasındaki uyumsuzlukların azaltılması, idarenin zamanının daha etkin ve verimli alanlara hasretmesi, olayların gerçek mahiyetinin tespit edilmesine ***mükelleflerce daha çok katkıda bulunulması*** ve bu sayede ***vergiye gönüllü uyumun artırılması*** amaçlanmaktadır.

Ayrı bir çalışmanın konusu oluşturan bu müessese, bir yandan idarenin bilgi toplama araçlarından birini diğer taraftan ***mükellefin katkısı*** ile gereksiz inceleme ve takdir işlemlerinin önüne geçerek, onları gereksiz ve yorucu işlemlere muhatap olmasını engelleyecektir. Dolayısıyla idare ile işbirliği çerçevesinde hareket edebilme fırsatına sahip olan bir düzenlemedir. Ancak tüm bunlar, bu yeni düzenlemenin doğru ve amaca uygun çalışması halinde geçerli olacaktır⁵³⁴.

⁵³³ RG t.09.08.2016, S.29796

⁵³⁴ Bumin Doğrusöz, "İzaha davet" *Dünya Gazetesi*, 23.08.2016, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/izaha-davet/29101>, (Erişim Tarihi: 25. 08.2016)

2. Özel Bir Usul Olarak Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Kapsamı İçinde Mükellefin İşbirliğinin Sağlanması

Uzlaşma, mükellefle idare arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargı yoluna başvurulmadan önce çözümünü sağlayan idari çözüm yollarından birisidir. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kabul edilmesi yani uzlaşmanın, tarhiyatın henüz yapılmamış olduğu bir safhaya alınmasının amacı, Kanun gerekçesinde şu şekilde ortaya konulmuştur: Uygulamada idare ile mükellefler arasında görüş ayrılıklarının olabileceği kabul edilerek, bu anlaşmazlık ve görüş ayrılıklarının yargıya intikal etmeden, daha önceki bir aşamayla yani tarhiyat öncesi uzlaşma vasıtasıyla çözümlenebileceği kabul edilmiştir. Bu sayede, idare tahsilatı daha hızlı bir şekilde gerçekleştirecek, mükellefler ise yargıya başvurmadan önce idare ile karşı karşıya gelerek, görüşme imkanına kavuşmuş olacaktır. Diğer taraftan yargı organlarının yükü, uzlaşma sağlandığı oranda hafiflemiş olacaktır⁵³⁵.

Mükelleflerin tarhiyat öncesi uzlaşma kurumuna başvurabilmeleri için tek koşul ve hatta ön koşul, mükelleflerin denetim araçlarından biri olan vergi incelemesine tabi tutulmuş olmasıdır. Çünkü Vergi Usul Kanunu'nun Ek 11. maddesinde yer alan, *Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir*, şeklindeki düzenlemesiyle anlaşılmaktadır ki, vergi incelemesine dayanmadan yapılan vergi tarhiyatı ve ceza uygulamaları tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına girmemektedir. Bir vergi incelemesine dayanmakla beraber, resen takdirin inceleme elemanı tarafından yapılmayıp, matrah takdirinin Takdir Komisyonuna bırakıldığı hallerde, tarhiyat Takdir Komisyonunun kararına

⁵³⁵ "37'inci maddenin sonuna 205 sayılı Kanunla eklenen bölümün Ek 10. Maddesinden sonra Ek 11. Madde ilave edilmiştir. Çeşitli tarh muamelelerini kapsayan modern vergi uygulamasında mükellefle idare arasında görüş ayrılıklarına düşülmesi tatbikatın tabii bir sonucudur.

Mükellefle idare arasındaki söz konusu olacak anlaşmazlık ve görüş ayrılıklarının prensip olarak önceden mükellefle idare arasında çözümlenmesi uygun bir yol olup, böylelikle mali yargı organlarına mümkün olduğu kadar az başvuru olacaktır. Bugünkü uzlaşma müessesesi, ihtilafların mali yargı organlarına intikalinden önce, idare ile mükelleflerin anlaşması yoluyla çözümlenmesi şeklindedir. Vergileme olayını daha kısa sürede sonuçlandırmak ve vergiyi bir an önce tahsil etmek amaç olduğuna göre, tarh işlemine başlamadan önce mükelleflerin idare ile tarhtan önce anlaşabilmesine imkan vermek üzere buna ilişkin tarh esasları ile usullerinin yönetmelikte yer alacağı belirtilmek suretiyle yeni bir uygulama alanına imkan tanımaktadır" Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri: (Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun), C.3, Ankara , 1988, s.748.

dayanacağından, bu durumda da mükellefler tarhiyat öncesi uzlaşma kurumunu kullanamazlar. Bunun dışında, idarece yapılacak tarhiyatlar, kendiliğinden verilen beyannameler üzerine kesilen cezalar, pişmanlık şartının ihlali nedeniyle kesilen cezalar, tarhiyat öncesi uzlaşmanın konusunu oluşturamaz⁵³⁶.

2.1. TÖU Sürecinin Başlaması

2.1.1. Kural: Mükellefin Başvurusu Üzerine

Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi incelemesine dayalı olduğu için, kural olarak nezdinde vergi incelemesi yapılanın uzlaşma talebinde bulunması gerekir. Bu sebeple mükelleflerin bizzat kendileri başvurabilecekleri gibi (Tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılarla, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri vasıtasıyla) noterden alınmış vekâletnameye dayanarak vekilleri aracılığı ile de başvurabilirler. Bunun için yazılı olarak incelemeyi yapana veya bağlı bulunduğu birime yahut ekip Başkanlığına başvurmaları şarttır. Uzlaşma talebinin inceleme tutanağında yer alması, ilgili mercie yapılmış yazılı başvuru yerine geçmektedir (TÖUY md.8).

Haklarında vergi incelemesi başlamış olan mükellefler, vergi incelemesinin başlamasından itibaren, vergi inceleme raporunun düzenlendiği ana kadar her zaman tarhiyat öncesi uzlaşma kurumundan yararlanabilirler. Başka bir ifade ile mükellefler, inceleme tutanağının düzenlenmesinden başlayarak, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde uzlaşmaya başvurabilirler (TÖUYmd.9).

Mükelleflerin başvuruları üzerine uzlaşma talebinin işleme konulabilmesi için, incelemeyi yapan müfettişin, mükellefin uzlaşma talebi ile birlikte mükellef hakkında düzenleyeceği inceleme raporunu da yetkili uzlaşma komisyonuna intikal ettirmesi gerekir. Çünkü inceleme raporu, komisyona intikal ettirilmeden uzlaşma yapılamaz. Bu nedenle mükellefler bilmelidir ki, başvuru yaptıklarında incelemeyi

⁵³⁶Özyer, s.1047.

değil, haklarında yapılacak olan tarhiyatı ve buna bağlı olarak yapılacak ceza kesme işleminin yapılmasını engellemiş olmaktadır (TÖUY md.13).

Mükellefler tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunurken, idareye karşı herhangi bir gerekçe sunmak zorunda değildir. Fakat incelemede dikkate alınmayan hususların bulunduğu veya hata yapıldığı iddia edilecekse, bunun için komisyonun önceden bir inceleme veya araştırma yapması gerekebileceği dikkate alınarak, bu durumun dilekçede belirtilmesinde ayrıca yarar bulunmaktadır⁵³⁷. Mükellefler uzlaşma talebinde bulunduktan sonra eğer isterse tayin edilen uzlaşma gününden önce yazılı başvuru yaparak, uzlaşma talebinden vazgeçtiğini beyan edebilir. Bu durumda mükellef uzlaşma istememiş gibi işlem tesis edilir (TÖUY md. 12/3).

2.1.2. İncelemeyi Yapanın Daveti Üzerine

Harici bilgilere dayanılarak, mükelleflerin bilgisi dışında yapılan vergi incelemelerinde, incelemeyi yapan herhangi bir taahhüt altına girmeksizin mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edebilir. Uzlaşmaya davet keyfiyeti ile uzlaşma müzakeresinin yapılacağı yer ve tarih, muhatabına yazı ile uzlaşma gününden en az 15 gün önce tebliğ olunur. İnceleme raporunun bir örneği davet yazısına eklenir (TÖUY md.11).

Bu davet üzerine mükellef iki şekilde hareket edebilir. İlk olarak, davet yazısı üzerinde yer alan gün ve saatte uzlaşma yerinde bulunarak ya daveti kabul eder ya da uzlaşma yerine gelerek açıkça uzlaşma davetini red eder. Uzlaşma yerine gelerek talebi red ederse ve bu durumda belgelenirse tarhiyat sonrası uzlaşma hakkını bu süreçten sonra kullanabilir. İkinci olarak da mükellef belirtilen gün ve saatte uzlaşma yerinde bulunmayarak daveti red etmesi halidir. Bu son durumda uzlaşma temin edilememiş sayılır ve mükellefin tarhiyat sonrası uzlaşma imkanı da ortadan kalkmış olur⁵³⁸.

⁵³⁷ Özyer, s.1051.

⁵³⁸ Özyer, s.1052.

2.2. Uzlaşma Görüşmesi

Uzlaşma görüşmesinde, hem uzlaşma komisyon üyelerinin tamamının bulunması, bu mümkün olmadığı hallerde katılmayan üyenin yerine ilgili merci tarafından yenisi seçilerek yer alması, hem de uzlaşma talebinde bulunan mükellefin (veya kanuni temsilcisi veya yetkili vekili) bulunması bir zorunluluktur. Uzlaşma gün ve saati belirlenmesine rağmen, mükellefler ancak mücbir bir sebep ileri sürerek toplantıya katılmayabilirler. Böyle bir durumda uzlaşma görüşmesi ya aynı gün ya da sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir.

Uzlaşma görüşmeleri sırasında mükellefler isterse bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 1.6.1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre kurulan meslek odalarından bir meslek mensubunu yanlarında bulundurabilme hakkına sahiptirler. Ancak bu kişiler uzlaşma görüşmelerinde sadece görüş açıklayabilirler, görüşmeler sonucunda düzenlenecek tutanaklara, taraf olmadıkları için imza atamazlar (TÖUY md.15).

Mükellefler, tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurduktan sonra kendilerinden mutlaka komisyonla anlaşmaya varılması beklenemez. Bu anlamda mükellefler, uzlaşma gününde bulunmamaları veya uzlaşmaya geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamamaları veya bu tutanağı ihtirazı kayıtla imzalamak istemeleri gibi hallerde söz konusu olabilir, bu durumlarda uzlaşma temin edilmemiş sayılır. Uzlaşma görüşmeleri genellikle bir pazarlık şeklinde gerçekleşeceğinden, görüşme sonucunda miktar üzerinde anlaşmaya varılamayabilir. Bu hallerde, inceleme yapan bu hususu uzlaşma tutanağında veya düzenleyeceği inceleme raporunda belirtir ya da raporla birlikte göndereceği bir yazı ile vergi dairesine bildirir.

2.3. Uzlaşmanın Sağlanması ve Hukuki Sonuçları

Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibarıyla bölünebildiği durumlarda, yasa kısmi uzlaşmaya imkân tanıdığından, mükellefler bu kısımlar ve buna ilişkin cezalarda da uzlaşabilme hakkına sahiptirler. Kısmi uzlaşma yapılması durumunda, uzlaşma talep edilmeyen veya uzlaşılmayan matrah farkları için gerekli tarhiyat yapılmak üzere inceleme raporu vergi dairesine gönderilir. Bu şekilde düzenlenen uzlaşma tutanağını, önce kabul etmeyen mükellefler sonradan pişman olurlarsa, dava açma süresinin sonuna kadar uzlaşma komisyonu tarafından teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini, yazılı olarak bildirme hakkına sahiptirler. Bu sayede uzlaşma sağlanmış sayılır. Kısmi uzlaşma dışında, raporda tarhi öngörülen tüm vergi veya cezaların ödenmesi gereken miktarların üzerinden bir anlaşmaya da varılabilir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada, iki tür hukuki sonuç karşımıza çıkmaktadır. İlki, herhangi bir nedenle uzlaşmanın temin edilememesi veya uzlaşmaya varılamaması hallerinde, mükelleflerin tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunamayacak olmalarıdır. Ancak tarafların bir araya gelmiş olmasına rağmen uzlaşmaya varılamazsa, mükellefe daha sonradan bir değerlendirme yapma imkanı tanınmaktadır. Bunun için mükellefler, dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini bir dilekçe ile vergi dairesine bildirebilir (TÖUY md.16/9). İkinci olarak ise uzlaşma komisyonları tarafından, uzlaşma neticesinde düzenlenen uzlaşma tutanakları, kesin olduğundan, hem vergi dairelerinin hem de mükelleflerin bu tutanaklarda belirtilen vergi aslı ve cezasına daha sonradan itiraz etme hakları yoktur. Başka bir deyişle bu raporların gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Mükellefler ise uzlaşılan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir mercie şikâyetinde bulunamaz⁵³⁹. Ayrıca mükelleflere, kimi koşullarda vergi cezasından indirim yapmasını sağlayan VUK 376. maddesi hükümlerinin kendileri hakkında uygulanmasını istemeyecekleri de öngörülmüştür (TÖU md.16). Ancak bu yasak,

⁵³⁹ Kanunla getirilen yasaklama, idari başvuru bakımından yalnızca şikâyet başvurusunu kapsamaktadır. Bu nedenle eğer vergi hatası var ise üzerinde uzlaşılan vergi ve cezası için düzeltme başvurusunda bulunulması da olanaklıdır. Bkz. Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s. 420.

uzlaşma başvurusunu konu edilen vergi ve vergi cezası için geçerlidir. Yoksa aynı kaynaktan doğan bir başka vergi veya bir başka vergi cezası için eğer koşullar uyuyorsa uzlaşma başvurusunda bulunulabilir. Örneğin, bir alım satım muamelesinden doğan gelir (stopaj) vergisinde uzlaşılabilmesi aynı muameleden doğan katma değer vergisi ilgili olarak uzlaşma başvurusunda bulunulmaması veya uzlaşılabilmesine engel olmamaktadır.^{540 541}.

Ancak uygulamaya bakıldığında idarenin, incelemede bulunan matrah farkı ve salınan vergi üzerinde uzlaşma sağlandıktan sonra aynı maddi olayının aynı hukuki sebeple aynı vergi açısından tekrar inceleme konusu yapmış olduğu, yargı kararları çerçevesinde ortaya konulmuş vaziyettedir⁵⁴². Nitekim Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 02.07.1985 tarih, E.1985/5, K.1985/4 sayılı kararında: “Takdir komisyonları tarafından takdir olunan matrah üzerinden tahakkuk ettirilen vergi ve kesilen ceza hakkında uzlaşma sağlanması halinde takdir olunan matrahın azlığından söz edilerek arttırılması dileğiyle vergi dairesi tarafından açılan davanın incelenmesine olanak bulunmadığı” kabul edilmiştir denilmekte ve karar gerekçesinde; “(...) kanunun amacı göz önünde tutulduğunda, takdir komisyonlarınca takdir olunan bir matrah üzerinden tahakkuk ettirilen vergi ve buna ilişkin olarak kesilen ceza üzerinden yapılan uzlaşmanın söz konusu matrahla ilgili anlaşmazlığı tümüyle kesin olarak ortadan kaldıracacağı kabul edilmelidir” görüşüne yer verilmiştir. Benzer şekilde, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 13.06.2003 tarih ve K. 2003/333 sayılı Kararında; “Uzlaşma sonucu taraflar arasında düzenlenen uzlaşma tutanağı her iki taraf için de uzlaşma tutanağında tespit edilen hususlar ile sınırlı olarak bağlayıcı bir sözleşme niteliğinde olduğuna ve dolayısıyla uzlaşmaya konu matrahla ilgili anlaşmazlığı tümüyle ortadan kaldıracacağı için idarenin, ancak aynı dönem için uzlaşmaya varılan verginin maddi ve hukuki dayanaklarından farklı bir nedenin ortaya çıkması halinde inceleme yapabileceğine” hükmetmiştir.

⁵⁴⁰ Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, s. 305.

⁵⁴¹ Tarhiyat öncesi uzlaşma başvurusuna konu edilen vergi ve cezasından yalnızca birisinde uzlaşılmasının örneğin yalnızca cezanın miktarında uzlaşılmasının diğerinin davaya konu edilmesine engel değildir. Dolayısıyla, üzerinde uzlaşmaya varılamayan vergi ve cezasının vergi dairesinin tesis edecek idari işlemin tebliği üzerine idari davaya konu edilmesi olanaklıdır. Bkz. Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, s. 420.

⁵⁴² Doktrinde bu konu hakkında yer alan görüşler ve yargı kararları için Bkz. Bumin Doğrusöz, “Mükerrer İnceleme”, **Dünya Gazetesi**, 04.06.2015,, <http://www.dunya.com/kose-yazisi/mukerrer-inceleme/24211>, (10.12.2016).

Son olarak ise uzlaşmaya varılamaması halinde, Vergi Usul Kanunu'nun Ek 11/3'e göre, "Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılamamış olması halinde mükellefler veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler". Uzlaşmaya varamayan veya yapmış olduğu tarhiyat öncesi uzlaşma talebi üzerine uzlaşma temin edilemeyen vergi mükellefleri veya ceza muhataplarının, tarh olunan vergi ve kesilen cezaya karşı dava idari başvuru yollarına gitmelerine veya Vergi Usul Kanunu'nun 376'ncı maddesinde öngörülen indirimden yararlanmak üzere başvurularına engel taşımamaktadır⁵⁴³.

3. Büyük Ölçekli Sermaye Şirketlerinin İncelenmesinde Etkinliğin Sağlanması Bakımından İşbirliğinin Önemi ve Mevcut Mekanizmaların Değerlendirilmesi

➤ Vergi incelemelerinden beklenen temel amaç, inceleme sonunda mükelleflerin aleyhine oluşacak şekilde bir tarhiyatı gerçekleştirmek veya büyük bir matrah farkı bulmak değildir. Vergi incelemeleri doğrudan olmasa bile zaten dolaylı bir şekilde vergi kayıp ve kaçacağını azaltmakta ve caydırıcı bir güç niteliğini bünyesinde taşımaktadır. Bu denetim aracı, gerçek mali gücü tespit edip ortaya çıkarma dışında, mükelleflerin vergi kanunlarına gönüllü uyumu sağlamasına da katkı sağlamaktadır. Yapılan istatistik çalışmalar, vergi kanunlarına uyum göstermeyen mükelleflerin detaylı incelenmesi, uyum gösteren mükelleflerin ise rutin kontrollerden geçirilmesi veya daha az incelemeye alınması, genel itibari ile mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu artırdığını göstermiştir⁵⁴⁴.

İnceleme, idarenin elinde bulundurduğu güçlü bir araçtır; idare bu aracı kullanarak sadece vergi geliri elde etmemektedir. İdare bu aracı bazı sebeplerle çıkarılan yasalara karşı toplumun göstermiş olduğu tepkiyi azaltmak için de kullanabilmektedir. Bu bağlamda zaman zaman çıkarılan yeniden yapılandırma kanunları şeklinde adlandırılan düzenlemelere duyulan tepkiler örnek olarak gösterilebilir. İşte bu noktada mükellefler iyi niyetli olduklarını, vergi borçlarını

⁵⁴³ Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, s. 422.

⁵⁴⁴Küçük, Tüsiad Vergi Denetimi Çalıştayı Raporu, **Yayınlanmamış**, 9. Haziran 2014.

zamanında ödediklerini ve geçmişte denetim ile ilgili bir problem de yaşamadıkları halde, çıkarılan yasalarla olumlu sicile sahip olan mükelleflere hiçbir şey yapılmadığı ancak borcunu zamanında ödemeyen mükelleflerin faizlerinin, cezalarının silindiği gibi vergi denetiminde bir şey çıkmışsa da bu süreçten de kurtulduğu ifade edilmektedir. Buna karşılık bir yandan bu yasalar çıkmaya devam etmekte, diğer taraftan idare, inceleme aracını kullanarak, bu mükelleflerin belirli dönemlerinin incelemeye almayacaklarını ifade ederek, bu sayede uyum içinde olan mükelleflerin, vergiye gönüllü uyumu sürdürmelerini de devam ettirmektedir.

➤ Re'sen araştırma ilkesi gereğince, vergi idaresi tüm vergilendirme sürecini yürütmekle görevlidir ve bu çerçevede mükellefleri, vergiyi doğuran olayı ve matrahla ilgili bütün hususları kendiliğinden (/talep olmaksızın, görevi gereği) tespit etmek zorundadır. Bu yük vergi idaresi için çok ağır bir görev olacağı noktasından hareketle kanun koyucu sistemimizde, vergi idaresinin yanı sıra, mükellefler başta olmak üzere üçüncü kişilere de görevler yüklemiş, onlara da birtakım şekli ödevler getirmiştir. Ancak buna rağmen yine, sorumluluğun vergi idaresinde olduğunu hiçbir zaman unutmamak gerekir. Kendilerine şekli ödevler yüklenmiş bu kimseler, ödevlerini yerine getirmeseler dahi, vergi idaresi, vergilendirme sürecinin hukuka uygun bir şekilde yürütmesini sağlamak, verginin kanuna ve eşitlik ilkesine uygun şekilde tahsilini gerçekleştirmek zorundadır. Vergiyi tahsil edebilmek için ise öncelikle verginin tespit edilmesi gerekir. Verginin tespit edilmesi ise, vergiyi doğuran olayın, mükellefin ve matraha ilişkin büyüklüklerinin tespit edilmesi anlamına gelir. Bunun için, vergi idaresi elindeki en önemli aracı yani denetimi kullanması gerekmektedir⁵⁴⁵. Devlet gelirlerinin önemli bir kısmını, vergilerin oluşturduğu kesindir⁵⁴⁶. İşte bu noktada gerçek geliri hızlı bir şekilde elde etmek için idareye görev, mükellefe de ödev getirmek tek başına mümkün değildir. Aynı zamanda mükellefin işbirliğinin de sağlanması gerekir. Oysa bizim sistemimizde, denetimde, mükellefler ile gönüllü uyumun sağlandığı ve buna yönelik adımlar atılarak projeler geliştirildiğini söylemek pek de mümkün değildir. Çünkü tezimizde tüm sürecinde defalarca ifade ettiğimiz üzere, gerek uygulama da gerekse kanunların hazırlanması aşamasında, konuya mükellef tarafından bakış açısının hep eksik olduğu ortaya konulmuştur. İşbirliği sürecinde

⁵⁴⁵ Başaran Yavaşlar, Türkiye'de Vergi Denetiminin Yapısı, Sorunları ve Çözüm Önerileri.

⁵⁴⁶ <http://www.bumko.gov.tr/TR,6316/2016-butce-gelirlerinin-dagilimi.html>

dahi ele aldığımız tüm konuların içeriği, engeller, kısıtlamalar veya mükelleflere ödevler yüklemiş vaziyettedir.

İncelemede mükelleflerin iki önemli ödevi bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, yasada açık bir şekilde yer almayan “denetime katlanma ödevi”, ikincisi ise yukarıda izah etmeye çalıştığımız üzere “denetime yardımcı olma ödevi”dir⁵⁴⁷ (VUK md. 256, 257, 141, 127 vd.) Katlanma ödevi yasada açık bir şekilde yer almasa da, niteliği gereği, sahada denetimin gerçekleştirilebilmesi için vergi ödevlisinin görevini yerine getirmek üzere orada bulunan memura muhalefet etmemesi, yoklama, inceleme ve arama çerçevesinde yapılanlara katlanması gerektiğine ilişkindir. Aksi halde, mevcut düzenlemeler çerçevesinde bu bir “görevi yaptırmamak için direnme suçu” (TCK md.265⁵⁴⁸) teşkil edebilecektir. Özellikle incelemeye yardımcı olma ödevi, Türk Hukuku’nda oldukça kapsamlı şekilde düzenlenmiştir. İnceleme memuruna çalışmak için yer göstermekten iş yerini, bina ve araziye gezdirmeye, incelemeyle ilgili her tür bilgiyi vermeden envanter yapılması halinde araç ve personeliyle bu işlemin yapılmasına yardım etmek ve kolaylık göstermeye kadar, uzanmaktadır (md.257)⁵⁴⁹. İşte bu ödevleri sorunsuzca yerine getiren mükelleflere en azından diğer alanlarda bazı avantajlar veya öncelikler sağlanabilmelidir. Vergi Usul Kanunu’nda yer alan pişmanlık müessesesinin, gönüllü uyum adıyla değiştirilmesi, mükelleflere risk kriterleri bildirilerek ve makul bir süre de vererek pişmanlık müessesesine başvurabilmeleri imkanı sağlanmalıdır. Bu düzenlemeye teşvik edici usuller, örneğin faizsiz ve cezasız olarak bu süreçte kendi kendilerini düzeltebilmelerinin yasal yollarının geliştirilmesi gerekir⁵⁵⁰.

Bu bağlamda diğer ülkelere baktığımızda, sistemi mükelleflerle işbirliği içerisinde geliştirdikleri görülmektedir. Bu kapsamda Hollanda Vergi ve Gümrük İdaresinin (DTCA) yaklaşımları örnek alınabileceği kanaatindeyiz. Buna göre

⁵⁴⁷ Başaran Yavaşlar, Vergilendirme Usulündeki Vergi Ödevleri ve Ödevlerin Yerine Getirilmesinin Re’sen Araştırma İlkesi Karşısında Anlamı, s.149.

⁵⁴⁸ 5237 sayılı ve 26.09.2004 tarihli Türk Ceza Kanunu (RG t.12.10.2004, S.25611) md.265 I: “Kamu görevlisine karşı görevini yapmasını engellemek amacıyla, cebir veya tehdit kullanan kişi, altı aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”

⁵⁴⁹ Başaran Yavaşlar, Vergilendirme Usulündeki Vergi Ödevleri ve Ödevlerin Yerine Getirilmesinin Re’sen Araştırma İlkesi Karşısında Anlamı, s.149.

⁵⁵⁰ Ahmet Erol, Tüsiad Vergi Denetimi Çalıştayı Raporu, **Yayınlanmamış**, 9. Haziran 2014.; Tayfun Şahin, “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumu ve Uygulama İçin Öneri”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Şubat 2012.

idarenin amacı *uygunluğu gerçekleştirmektir*. Uygunluk, ister şirket ister birey olsun, vergi mükelleflerinin vergi yükümlülüklerini ilgili gerçekleri doğru bir şekilde, zamanında ve eksiksiz olarak rapor ederek yerine getirme gönüllüğü olarak tanımlanır. İdare bu amaçla, mükellef ile işbirliği çerçevesinde uygunluğu geliştirmek için de bazı araçlar geliştirmiştir. Şöyle ki, Hollanda Vergi ve Gümrük İdaresi doğru vergi beyannamelerinin sayısını artırmak için servis masaları, çağrı merkezleri ve önceden doldurulmuş vergi beyannameleri gibi hizmetler sunmaktadır. Önceden doldurulmuş vergi beyannameleri, kasti olmayan hataların sayısını ve uygunluk maliyetlerini azaltmak gibi sisteme birçok yarar sağlamaktadır. Bu uygulama hizmet kalitesini artırarak, uygunluk üzerinde pozitif bir etkiye sahiptir. Ayrıca şeffaflığın oluşmasını ve vatandaşlar ile vergi idareleri arasında bir güven ilişkisi inşa edilmesinde büyük bir rol oynar. Önceden doldurulmuş beyannamelerin kullanımının etkili ve verimli olabileceğine dair güçlü kanıtlar bulunmaktadır. Ek olarak, DTCA, karmaşık mali kuralları basitleştirerek vergi mükellefi hatası ihtimalini azaltmaya da çalışır⁵⁵¹. Bu kapsamda Türk Vergi Sistemine baktığımızda, ücret, kira menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlara ilişkin önceden hazırlanmış beyannameler, sistemimize dahil edilmiştir. Buna karşılık neredeyse her gün çıkan torba yasalar, kuralları basitleştirmektense mükelleflerin uyumunu bozacak şekilde sistemi zorlaştırmaktadır.

Bunun dışında Hollanda Vergi ve Gümrük İdaresi işbirliği teşviki için idare ve iş sektörü arasında yatay gözlemlene geliştirmiştir. İşletmeler, kendi arzularıyla, mevzuat veya düzenlemelerle, yönetimlerinde gün geçtikçe daha çok şeffaf hale gelmişlerdir. İdare, işletmeler ve sektör organizasyonlarıyla uygunluk konusunda sorumluluğu paylaşarak bu çabalara yardımcı olmaktadır. DTCA büyük şirketler, sektör organizasyonları (küçük ölçekli şirketler için) ve mali danışmanlarla şeffaflık üzerine kurulu ilişkiler yaratmak ve vergi beyannamelerindeki hataları önlemek için görüşmeler yapmakta ve diyaloglar kurmaktadır. Yatay denetimin sonucu olarak, vergi idareleri ve vergi mükellefleri arasındaki işbirliği, bazı durumların denetimler sırasında tespit edilmelerindense durumların gerçekleşmeden önce ele alınması anlamına gelir. Belli hedef

⁵⁵¹ Hornstra, s. 85-86.

gruplarıyla diyalogların artırılmasıyla, DTCA mükelleflerle işbirliği kurar ve böylece düzeltmeler ve cezalar gibi baskılayıcı araçların daha az kullanılmasını amaçlar. Vergi mükellefleri için önceden açıklık ve kesinliğin artırılması ise iş ortamını iyileştirdiğinden, DTCA bu şekilde gelir vergisi gelirini daha iyi tahmin etmektedir. Ek olarak, vergi mükellefinin uygunluğuna yönelik düzenlemeler yapılması ve onların bilgilendirilmesi vergi idaresinin denetim maliyetlerini de azaltmaya yardımcı olur. Yatay gözlemlene ile idare, belli anlaşmaların belli sektörlerin özel problemleri çözüp çözemediğini görmek için diyalog kurarak tespit eder. Ayrıca, DTCA muhasebeciler ve danışmanlar gibi mali hizmet sağlayıcılarıyla, uygun vergi beyannamelerinin akışını artırmak için içeriği ve kalitesi üzerine genel anlaşmalar da yapmaktadır⁵⁵².

➤ Türk vergi sisteminde incelemeyle amaç kimin lehine veya aleyhine olduğuna bakılmaksızın ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, mükellefin gerçek mali gücünü yani gerçekten elde edilmiş mali gücünü vergilendirmektir. Bu noktada mükellefin iyi niyetli veya kötü niyetli olup olmadığına ya da hatanın mükelleften mi yoksa idareden mi kaynaklandığına bir önemi yoktur⁵⁵³. Ancak uygulamaya bakıldığında vergi inceleme raporlarının, çoğunlukla mükellefin aleyhine olduğu, sorumluluk almamak adına her inceleme sonunda ödevliler hakkında olumsuz rapor düzenlemesinin rutin hale geldiği görülmektedir⁵⁵⁴. Bu nedenle denetim aşamasından önce, izaha davet müessesesi gibi mükellefler ile görüşmeler yapılarak katkılarının sağlanması kanaatimizce önemli bir adımdır. Bu kapsamda Amerika İç Gelir İdaresine (IRS-Internal Revenue Service) baktığımızda, normal bir IRS incelemesi sırasında vergi mükellefi ve denetçi arasında görüşme talepleri oldukça yaygınlaşmaya başlamıştır. Hatta, muhtemel suçlayıcı kanıtı sahip olduğunda, bu tür talepler rutin hale gelmiş vaziyettedir. Görüşmeler mükellefin finans geçmişine, ticari işlemlerine ve başka kaynaklardan ulaşılabılır olmayan defter ve kayıtlarına ilişkin bilgi sağlamak için yapılmaktadır. Bu bilgiler incelemenin kapsam ve genişliğiyle ilgili bilinçli kararlar verebilmek ve meselelerin doğru bir şekilde incelenmesi ve çözülebilmesi,

⁵⁵² Hornstra, s. 86.

⁵⁵³ Danıştay 4. Dairesi, t.10.02.1982, E.1981/1399, K.1982/112.; Danıştay 4. Dairesi, t. 14.12.2006, E.2006/1506, K.2006/2661.; Danıştay 3. Dairesi t.19.06.1997, E.1996/177, K.1997/2593.; Danıştay 4. Dairesi, t.23.02.1982, E.1982/366, K.1982/203.

⁵⁵⁴ Güneş, Şirin, Vergi Ödevlisinin Hakları, s. 4.

ipuçları elde edilmesi, bilginin geliştirilmesi ve kanıt sağlanması için kullanılmaktadır. İnceleme elemanları, görüşmenin temposu ve yönünün belirlenmesinde kontrolü sağlamaktan sorumludurlar. Görüşme esnasında ya da incelemenin herhangi bir aşamasında, mükellef temsil edilmek istediğini belirtirse inceleme süreci askıya alınır ve mükellef en az 10 iş günü içerisinde bir temsilci ile kendini güvence altına alma hakkına sahiptir. İnceleme elemanlarına, mükellefin kendisini rahat hissettiği bir yerde görüşme yapmak üzere talimat verilmiştir. Müfettişler, mükellef ile uyum sağlamak adına kendilerini tanıtırken arkadaş canlısı ve profesyonel bir tutum sergilemeli; inceleme sırasında olacaklar hakkında bilgi vermeli; beyanname seçim prosedürü, temsil edilme ve temyiz hakları konusunda da bilgi vermektedirler. Bir IRS denetçisi mükellefin hayatında bir kez yaşayacağı bir deneyim olduğu için gergin ya da asabi olabileceğini aklında tutmalı; netlik, dürüstlük ve bütünlük göstermeli, sakın ve tarafsız olmalı; ve tüm detayları dikkatlice dinlemeli, ne olursa olsun gönüllü olarak verilen tüm bilgileri kavramalı ve görüşmenin amacına ulaşması için gerekli olan gerçekleri elde etme konusunda sabırlı ve dirençli olmalıdır. Bu kişiler çeşitli görüşme teknikleri üzerine eğitilirler. Bu teknikler: uygun göz kontağı kurmak; mükellefi rahatlatmak; münasip soru tarzları kullanmak, “sessizliği” uygun bir şekilde kullanmak; yorumları başka sözcüklerle açıklamak ve durumu yeniden özetlemek; dinlemek; görüşmenin temposunu ayarlamak; sıradaki soruya ne zaman geçeceğini bilmek; sakın bir tavır takınmak; mükellefin işlemlerini göstermesini sağlamak; vergi mükellefinin vücut dilini okumak ve sözsüz dilini anlamak; mükellefin dikkatini dağıtmadan not tutma konusunda bilinçli olmak; uygun olduğunda mizahı kullanmak; nazik olmak; sistematik ve sıkı bir yaklaşım izlemek; olayları uygun sıralamayla değerlendirmek; görüşmeyi tamamlamak için yeterli zaman ayırmak ve görüşme için uygun bir tarihi seçmek; cevaplara ilgili görünmek; görüşmeyi kontrol altında tutmak; kendinden emin görünmek; bildiklerinin etkisini en üst düzeye çıkarmak duruma uygun olmak için vekilin görünüşü ile uyum sağlamak bunlara dahildir⁵⁵⁵. İşte inceleme esnasında ortaya çıkan tüm bu unsurlar, incelemede yeni denetim teknikleri olarak adlandırılarak, mükelleflerin gönüllü uyumunu kolaylaştıracağı kanaatindeyiz.

⁵⁵⁵ Charles P. Rettig, Kathryn Keneally, **Basic Audit Techniques: Taxpayer Interviews**, Journal Of Tax Practice& Procedure, August-September 2010, s.10-12.

➤ Diğer bir işbirliği aracı olan uzlaşma müessesesi için ise şunları söylemek mümkündür. Uzlaşma hem işletmeler hem de devlet için bir vergi planlama aracı olarak karşımıza çıkmaktadır⁵⁵⁶. Büyük ölçekli şirketlerin bu yola başvurmaları, kendilerine hiçbir şey kaybettirmediği gibi şirketler bu sayede, idarenin sunmuş olduğu teklifi görme ve elindeki hukuki gerekçeleri değerlendirme şansını da yakalamış olmaktadır. Bu durumda kendi hukuki gerekçeleri zayıf ise teklifi kabul etme, gerekçeleri güçlüyse teklifi reddederek dava açma yolunu tercih etmektedirler. Aşağıda yer alan rakamlardan, komisyonların genel eğilimine baktığımızda, TÖU Komisyonlarına yapılan başvurular sonucunda; toplamda tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan 2.464.222.476 TL tutarındaki vergiden, neredeyse denetim sonucunda elde edilen verginin yarısı yani 1.103.763.758 TL'lik kısmı uzlaşmaya girmiş ve bu tutarın hemen hemen tamamı üzerinde yani 973.203.569 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır. Diğer taraftan, TÖU' ya konu olan 3.563.887.588 TL ceza tutarının 1.926.019.997 TL'lik kısmı uzlaşmaya girmiş ve bu tutarın 138.749.157 TL'lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır⁵⁵⁷.

Faaliyet raporlarında yer alan uzlaşma ile ilgili sonuçlar dikkate alındığında; uzlaşma, vergi cezalarının caydırıcılık etkisini neredeyse ortadan kaldırmaktadır. Bu sebeple mükellefler doğru beyanda bulunmak yerine gelirlerini gizlemekte, gizledikleri gelirlerinin tespit edilmesi halinde de uzlaşma yolunu seçerek cezadan kurtulma yolunu tercih etmektedir. Uzlaşmanın bu şekilde uygulanışı maalesef vergi denetimlerinin caydırıcı etkisini, tesirsiz hale getirdiği düşünülmektedir⁵⁵⁸. Mükellefi, “ileride nasıl olsa uzlaşma denilen bir anlaşma müessesesi var, vergi idaresi ile anlaşırım ve ödemediğim vergiyi cezasıyla indirimli olarak öderim” düşüncesine yönelterek sorumsuzca davranmasına yönlendiren uzlaşma müessesesi, denetimin caydırıcılık etkisini azaltmaktadır⁵⁵⁹. Uzlaşma, diğer taraftan vergi inceleme elemanlarının da yani Kurul içerisindeki etkinliği de azaltmaktadır. Vergi inceleme elemanları uzunca bir süre mükellefi incelemeye

⁵⁵⁶ Onur Eroğlu, Ömer Özgür Eftekin, “Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu”, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C.11, Y.11, S.2, 2015, s.242.

⁵⁵⁷ Vergi Denetim Kurulu, 2016 Faaliyet Raporu,

⁵⁵⁸ Ali Haydar Yıldırım, Vergi Denetiminde Etkinlik Nasıl Arttırılabilir?; AKBEY, **Türkiye’de Vergi Denetimi ve Gelirleri Üzerine Bir İnceleme**, a.g.e. s. 91.; Doktrinde aksini savunan görüş için Bkz. Kemal Kılıçdaroğlu, Gelir İdaresinin Denetim Fonksiyonu ile Denetimde Bilgisayar ve Diğer İletişim Araçlarının Kullanımı, s.198; Mehmet Akbay, Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi, s.231.

⁵⁵⁹ İbrahim Organ, “Eleştirel Bir Yaklaşım- Yasal Af: Uzlaşma”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Y.2006, S.213 Haziran, s.169.

almak için emek ve zaman harcamakta, bütün defter ve belgeler ile gerçek mali gücü ortaya koyarak, rapor hazırlamaya çalışmakta; fakat uzlaşmaya başvurulunca, daha hızlı tahsilat sağlama gerekçesiyle rapor işleme konulmadan, indirimle gidilmesi yolu tercih edilmektedir. Bu durumun işlerini yapan vergi müfettişlerinin, mesleğe bakış açılarını da olumsuz etkileyeceği kanaatindeyiz. Çünkü uzlaşmanın sağlanmış olması, idarenin uzlaştığı dosyalarda, verdiği kararın doğru olduğunu göstermez. İnceleme memurunun hazırlamış olduğu rapor eğer işleme konulsaydı belki gerçek matraha daha yakın bir sonuç elde edilecekti. Bu nedenle raporların kaçının idare, kaçının mükellef lehine sonuçlandırıldığının açıklanması, objektif değerlendirmelerin yapılması adına gereklidir.



SONUÇ

Dört bölümden oluşan çalışmamızın, her bir bölümünün hemen altında yer alan, “değerlendirme ve öneriler” başlığının bulunması nedeni ile bu başlık altında yazacaklarımızın *-tekrara düşmemek adına- sınırlı olması tercih edilmiştir*. Bu bağlamda aşağıda yer alan ve konunun merkezinde olan birkaç noktaya değinmenin yeterli olacağı kanaatindeyiz. Buna göre;

Vergi denetimi, başarılı bir vergilendirme sürecinin en önemli parçasıdır. Bu süreçte, vergi denetiminin bir aracı olan vergi incelemesi olmadan, mükelleflerin vergiyle ilgili kurallara uyup uymadıkları, dolayısıyla gerçek mali güçleri, tespit edilemeyecektir. Bu nedenle etkin bir inceleme sağlanamadığı sürece, mükellefler arasında eşitlik ilkesi de sağlanamamış olacaktır. Dolayısıyla, vergi incelemesinin organizasyon yapısının, yapının içerisinde yer alan gerek insan gerek teknik kaynakların, sürece yönelik düzenlemelerin mutlaka etkin olması gerekir. Aksi takdirde eşitlik ilkesinden bahsedebilmek mümkün değildir.

Sistemdeki bazı eksiklikleri fark eden yasa koyucu, son yıllarda bu müessese ile ilgili sürekli bir değişim içerisinde. Buna karşılık, sistem halen etkin bir şekilde işleyememektedir. Bunun tek bir nedeni olmasa da uygulamadan gelen alışkanlıkların halen değiştirilememiş olması, önde gelenidir.

Süreci yöneten idari birimin yapısı ele alındığında, daha önceleri dört ayrı birimde olan inceleme yetkisi, 646 sayılı KHK ile kurulan Vergi Denetim Kuruluyula, tek bir çatı altında toplanmıştır. Diğer ülke örnekleri ile kıyaslandığında, Vergi Denetim Kurulunun da bu kısa zaman zarfı içerisinde, gelişmiş veri tabanları kullanmak üzere adımlar attığı, vergi kayıp ve kaçığını azaltmak ve tespit etmek üzere sistemler geliştirdiği, yurt dışında yürütülen sistemleri takip ederek ve gerekli gördüğünde vergi müfettişlerini buralara göndererek, eğitim almalarını sağladığı çok açıktır. Ülkemiz bakımından tüm bu olumlu gelişmeler yaşanırken, kimlerin incelemeye alınacağı konusuna gelindiğinde, Vergi Denetim Kurulunun tek başına olmadığı görülmektedir. Başka bir ifade ile mükellef ile karşı karşıya geldiği ve sahaya indiği anda Vergi Denetim Kurulu tek başına iken; incelemeye başlamak için

ihtiyaç duyulduğu bilgiyi sağlamada Gelir İdaresine; karar almada ise siyasi iktidarın bir temsilcisi olan bakana bağlı olarak çalışmaktadır. Bu nedenle, Vergi Denetim Kurulu, tam anlamıyla bağımsız, kendi kendine çalışabilen bir organizasyon yapısına sahip değildir.

Diğer taraftan vergi inceleme oranlarının yetersizliği çok büyük bir sorundur. İncelemeye alınan mükellef sayısının %2'lerin üzerinde olması idare tarafından başarı olarak kabul edilmekteyse de 2016 yılında yapılan inceleme sonucuna baktığımızda bu oran halen %2'nin (1.96%) altındadır. Oysa idarenin hukuka uygun bir vergilendirme yapabilmesi, beyan edilen matrahın doğruluğunu denetim görevi ile yakından ilgilidir.

Etkin bir organizasyon yapısı ile bu yapı içerisinde süreci yürüten personel, birbirini tamamlayan iki temel unsurdur. Denetim sonucunda hazırlanan raporların hukuka uygun olması -denetimin hukuka uygun olması- bu kimselerin nitelikli olması ile de yakından ilgilidir. Bu nedenle vergi denetim elemanlarının iyi yetişmiş olmaları, gerek staj gerekse meslek hayatları dönemlerinde eğitim almaları sağlanmalıdır. Ancak bunun da öncesinde ağırlığın, özel sektöre geçmeyi engelleyen düzenlemelere değil, vergi müfettişliğini cazip hale getiren fırsatlara verilmesi gerekir.

Vergilendirme sürecinde vazgeçilmez olan vergi incelemesinin, etkin olabilmesi için vergi ilişkisinin yakın şekilde takip edilmesi, sorunların inceleme aşamasına gelmeden önce çözüme kavuşturulmasıyla da bağlantılıdır. Bunun için fiziki ve teknik alt yapısını günden güne güçlendiren idare, mükelleflerin farklılıklarını da dikkate alarak, uzmanlaşma çerçevesinde kurmuş olduğu Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı ile büyük ölçekli mükelleflere, uzman personel kanalıyla etkin bir hizmet sunmaktadır. Ancak bu noktada ağırlık, incelemeye değil, mükelleflerle işbirliği içerisinde, mükelleflerin adım adım izlendiği ve gerektiğinde olay anında müdahale edildiği sistem üzerinde odaklanmalıdır.

Sınırlı olan zamanın ve kaynakların en uygun düzeyde kullanılması ve denetimde etkinliğin artması amacıyla, incelemeye alınacak mükellefin tespitinde kullanılan risk analiz sistemi, diğer ülke örnekleri ile kıyaslandığında, ülkemiz

bakımından da paralel düzeyde gelişmiş olduğu görülmektedir. İncelemeye sevk edilme hususunda tüm mükelleflere aynı kriterleri uygulayan sistem; mükellefler arasında adaletin gerçekleşmesine de hizmet etmektedir. Sistemi daha da geliştirmek için mükelleflere ödevler getiren idare, mükelleflerin vergi denetiminden kaçınması ve stratejik davranışlar benimsemelerini önlemek üzere kendisi tarafından belirlenen ve risk analizinde kullanılan risklerin gizli tutulması yolunu tercih etmektedir. Oysa OECD raporlarında da ifade edildiği gibi bu risklerin gizlenmesi değil, mükelleflerin geliştireceği farklı senaryolara karşı gelişim gösterecek *fikri sermayenin* sağlanması gerekir.

Denetimin hukuka uygun olması için en başında hukuki dayanağın ortaya konulması gerekir. Bunun için bilgiye ihtiyacı olan idarenin, geleneksel bilgi edinme yöntemlerini bir kenara bırakarak, idareye ulusal veri tabanı ile birlikte uluslararası veri tabanının kullanılmasına izin veren yasal düzenlemelerin yapılması gerekir. Bu olumlu gelişmelerin karşısında gerek bu bilgilerin kullanılmasında gerekse idareler arasında bilgi değişiminde, mükelleflerin haklarının güvence altına alınması ve sürece katılımlarının sağlanması, denetimde etkinlikle beraber vergiye gönüllü uyumu da teşvik edecektir.

Mükelleflerin tutmuş olduğu defter ve belgeler üzerinden gerçekleşen inceleme müessesesinde, beyanın doğruluğunun kanıtı da yine ve öncelikle bu belgeler ile ortaya konulmalıdır. Ancak gerçeklik denetimi olarak adlandırdığımız bu denetim türünde yalnızca defter ve belgeler ön planda değildir. Denetim sonunda hazırlanacak olan raporun, hukuka uygun olması tüm safhaların araştırılıp ortaya konulması ile mümkündür. Bu nedenle sahaya incek olan vergi müfettişlerinin hangi iş kollarını denetleyeceğinin de önceden belirlenmesi daha uygun bir yaklaşım olacaktır.

Mükelleflerin başta çalışma özgürlüğü ile maddi ve manevi varlığını geliştirme hakkının ihlal edilmemesi; mükellef ile vergi idaresi alanında ihtilafı geçen bu sürecin en kısa sürede bitirilmesi ile yakından ilgilidir. Dolayısıyla bir incelemenin mükelleflerin aleyhine olmayacak fakat etkinliği de bozmayacak bir zaman diliminde olması gerekir. Sistemimizde belirlenen altı ay ve bir yıllık süreler, farklı özellik taşıyan transfer fiyatlandırması alanına gelindiğinde, hukuka uygun bir

denetim için yeterli olmamaktadır. Bu nedenle bazı özel durumlar için ayrı düzenlemeler yapılması gerekir.

Vergi incelemesi mükelleflerin temel hak ve özgürlüklerini yakından etkileyen bir denetim aracıdır. Bu nedenle gerek sistem içerisinde yer alan düzenlemelerin gerekse uygulamadaki sürecin mükellef hakları bağlamında da ele alınması gerekir. Hatta, mükellef haklarına ilişkin düzenlemelerin mutlaka yasalarda yer alması gerekir. Dolayısıyla bu sayede vergi incelemelerinde sınırın aşılması önlenilecek ve vergiye gönüllü uyum ile birlikte mükellefin bu sürece gönüllü iş birliği de sağlanacaktır. Vergi mükelleflerinin hakları ile ödevleri arasında kurulacak olan denge, etkin bir vergi incelemesinin gerçekleşmesine de hizmet edecektir.

Çalışmamız süresince ortaya koymaya çalıştığımız tüm tespitler, başarılı bir vergilendirme sürecinin yerine getirilmesine hizmet eden vergi incelemesinin, etkin olabilmesine ilişkin birer öneridir. Bu noktada yasa koyucunun iradesi önemli olup, sürekli değişen düzenlemeler yerine, değişmeyen sistem üzerinden hareket ederek, hukuka uygun bir vergi inceleme sürecini hayata geçirmeyi amaçlamalıdır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR, MAKALELER ve TEBLİĞLER

ACAR, İbrahim Atilla, MERTER, Mehmet Emin. “Türkiye’de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu”, *Maliye Dergisi*, S.147, Eylül-Aralık, 2004.

AKBAY, Mehmet. **Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi**, Türkiye’de Denetimin Etkinliği ve Verimliliği, Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı APKK Yayını No: 1990/308, 1990.

AKDENİZ, Kurtuluş. “Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer ve Defter İbraz Süresi”, *Yaklaşım Dergisi*, Temmuz 2005, S.151.

AKDOĞAN, Abdurrahman, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6. Basım, Gazi Kitabevi.

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

AKIN, Vahit Yaşar. “Türk Vergi Hukukunda İki Kilit Kavram: İhbar ve Şikayet”, <http://www.alomaliye.com/2007/06/26/vergi-hukukunda-sureler-vahit-yasar-akin-gelir-uzmani/> (18.04.2016).

AKİPEK, Jale G.- AKINTÜRK, Turgut. **Türk Medeni Kanunu**, 3. Bası, İstanbul 1998.

AKYÜREK, T. Engin. **Serbest Bölge Tanımı- Dünyada- Türkiyede**, İstanbul Ticaret Odası, Ekonomi Yayınlar Dizisi No:14.

ALDEMİR, Ceyhan, **Örgütler ve Yönetimi, Makro Bir Yaklaşım**, İzmir, Bilgehan Basımevi, 1985.

ALPASLAN, Mustafa Alpaslan. “Banka Hesaplarında Yüksek Nakit Girdi ve Çıktısı Olan Kimselerin Vergisel Açından Durumu Nedir?” www.MuhasebeTR.com.

ALTINOK, Tefik. “Maliye Teftiş Kurulu Ve Kamu Mali Denetim”, Maliye Müfettişleri Derneği, Temmuz 2008.

ARSLAN, Ahmet Arslan. “Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 140, Mayıs- Ağustos 2002.

ARSLAN, Erdoğan. “İdarenin Bilgi Toplama Görevi, Artık Sürekli Bildirim Ödevi Haline Dönüşmüştür”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S.354, Şubat 2011.

ATAY, Tezcan. “Mükellefler Tarafından Defter ve Belgelerin İncelemeye İbraz Edilmemesi ve Özellik Gösteren Durumlar I”, *Yaklaşım Dergisi*, 2001 Mart, S.99.

AYKIN, Hasan. “Büyük Mükellefi Tanımlamak”, *Yaklaşım Dergisi*, Ağustos 2015, S. 272.

AYKIN, Hasan. “Vergi İncelemesi Ne kadar Sürede Biter?”, *Yaklaşım Dergisi*, Kasım 2011, S. 227.

BAKIR, Caner. “Maliye Bürokrasisinde Örgütsel Değişim ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Kurulması”, *Amme İdaresi Dergisi*, C. 45, S. 2, Haziran 2012.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda. “Artan Oranlı Vergi Tarifesi, Verginin Mali Güçle Orantılı Olmasının Zorunlu Bir Sonucu mudur?”, Prof. Dr. Adnan TEZEL'e Armağan, Marmara Üniversitesi, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:13, Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, İstanbul 2000.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda. “Bankaların Bilgi Verme Yükümlülüğünün Sınırları ve Bilgi Vermemeye Bağlı Özel Usulsüzlük Suçu, -Müşteri sırrını saklama yükümlülüğü ile özel usulsüzlük suçu arasında bir gri bölge”-, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.143, Ağustos 2000.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda. “Bir Adaletsizlik Örneği: Ücret Gelirinin Vergilendirilmesi”, *Fasikül Hukuk Dergisi*, S.30, Mayıs 2012.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda. “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak –Vergi Hukuku’nda- Yasallık İlkesi, “Hukuki Güvenlik İlkesi”, *Kamu Hukukçuları Platformu*, 8-9 Kasım 2013, http://www.kamuhukukculari.org/upload/dosyalar/HUKUK_GyVENL_.pdf

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda. “Mükellef Vergi Borcunu Bildirmek Zorunda Mıdır? -Beyannamenin Hukuki Niteliği, İçeriği ve Tarhın Anlamı Üzerine-“, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, S.94, Ekim 2012.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda. “Türk Vergi Hukuku’nda Uluslararası Bilgi Değişimine İzin Veren Hukuki Kaynakların Tespiti Ve Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S.401, Ocak 2015.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda. “Türkiye’de Vergi Denetiminin Yapısı, Sorunları ve Çözüm Önerileri”, Hesap Uzmanları Vakfı ve Hesap Uzmanları Derneği tarafından düzenlenen *Gelişmiş Ülke Uygulamaları Işığında Türk Vergi Denetim Sistemi* başlıklı uluslararası panel, Ankara, 29 Mayıs 2012.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda. “Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu”, Vergi Yaptırım Hukuku Sisteminin Sorunları ve Yeniden Yapılandırılması Sempozyumu, İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda. “Vergilendirme Usulündeki Vergi Ödevleri ve Ödevlerin Yerine Getirilmesinin Re’sen Araştırma İlkesi Karşısında Anlamı”, Prof.

Dr. Turhan Esener'e Armağan, *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Özel Sayısı*, Armağan Cilt III, Seçkin Yayınevi, 2016 Ankara.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda. "VUK md.140'daki Değişiklerin Arkada Bıraktığı Sorular -İncelemede Daha Fazla Hukukilik Nihayet Mümkün Mü?-", Vergiye Hukuki Bakış, 05.11.2010, http://www.bumindogruso.com/artikel.php?artikel_id=140 .

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda. **Gelir Vergilendirilmesinin Temelleri**, Ankara, Seçkin Yayınevi, 2011.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda. **Türk Hukuku'nda Vergi İncelemesi**, Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi, Sempozyum Kitabı, Seçkin Yayınevi, Ankara 2010.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda. **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü, Hukuk Devleti Bakış Açısıyla**, Seçkin Yayınevi, 2013.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda. **Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır**, Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2009.

BAYKARA, Bekir. "Mükelleflerle İlgili Bilgilerin Toplandığı ve İşlendiği Veri Ambarının Kişisel Verilerin Korunması Hukuku ve Anayasa 20. Madde Bağlamında İncelenmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, S.404, Nisan 2015.

BİLEN, Cumhur İnan. "Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama Müessesesi I", *Vergi Dünyası Dergisi*, S.330, Şubat 2009.

BİLGİLİ, Adem. "Vergi İncelemelerinde Kullanılan Yöntemler ve Vergi Denetiminde Güncel Gelişmeler", *Geçmişten Günümüze Vergi İncelemeleri, Mesleki Sorunlar ve Önerileri Paneli*, <http://www.vdk.gov.tr/TR/Etkinlikler/Gecmisten-Gunumuze-Vergi-Incelemeleri-Mesleki-Sorunlar-ve-Cozum-Onerileri>.

BİLİCİ, Nurettin. "Transfer Fiyatlandırması Düzeltme İşlemlerine Karşı Yargısal Korunma İmkanları ve İspat Sorunu", **Uluslararası Tartışma Ortamında Transfer Fiyatlandırması Sempozyumu Bildiri Kitabı**, 6 Mart 2012, Marmara Üniversitesi Yayınevi.

BİRİNCİ, Nagihan. "Uluslararası Vergi Planlamasının Analizi", **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Üniversitesi.

BOZKIR, Ender, TEKİN, Selçuk. "Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılması", *Yaklaşım Dergisi*, 2003, Ağustos, S.128.

BURÇKİN, Emre. **Temel ve Ek Mali Tabloların Düzenlenmesi**, Marmara Üniversitesi Muhasebe Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 1994/4, İstanbul 1995.

CAN, İsmail – ŞENGÖZ, Yunus – AYDIN Fazıl. **Vergi Vergilendirme ve Vergi Denetimi**, Türmob Yayınları, Şubat 2014.

CANDAN, Turgut. “Vergi İncelemeleri Bağlamında Mükellef Haklarına Danıştay’ın Bakışı”, Vergi İnceleme Sırasında Mükellef Hakları ve Yaşanan Sorunlar başlıklı, *II. Mükellef Hakları Kongresi*, Ocak 2016, <https://turgutcandan.com/2016/03/04/vergi-incelemeleri-baglaminda-mukellef-haklarina-danistayin-bakisi/> (Erişim Tarihi, 05. 03.2016).

CANDAN, Turgut. **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.

CANGÜLOĞLU, Yasemin. “Yurt Dışında Vergi İncelemesi -Türkiye’nin Yapmış Olduğu Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşmaları ile OECD Modeli’nin Karşılaştırılması-” Prof. Dr. Turhan Esener’e Armağan, *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Özel Sayısı*, C.15, S.1, Ocak 2016.

Charles P. Rettig, **IRS Audit Techniques Guides and Current Tax Enforcement Priorities**, Journal Of Tax Practice & Procedure, August–September 2011.

ÇAĞAN, Nami. “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: XXXVII, Sayı: 1-4, 1980.

ÇETİNKAYA, Oğuz. “Vergi İncelemesinin Gereğinden Uzun Sürmesinde İdarenin Hukuksal Sorumluluğu”, *Yaklaşım Dergisi*, S.113. Mayıs, 2002.

ÇEVİKCAN, Fatih. “Perpa’da Vergi İncelemesinde Risk Analiz Paneli”, <https://www.youtube.com/watch?v=zDzBugCJ1Uc> (17.04.2015).

DALAK, Güldem. “Vergi Denetimi ve Muhasebe Uygulamaları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Haziran 1999, S.129.

DARICI, Haldun. “646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname I”, *Yaklaşım Dergisi*, Aralık 2011, S.228.

DARICI, Haldun. “Vergi Denetim Birimi Olmak”, *Yaklaşım Dergisi*, Kasım 2011, S.227.

DARICI, Haldun. “Vergi Denetim Kurulu Ne Yapıyor? –III” *Yaklaşım Dergisi*, Ocak 2013, S. 241.

DEĞİRMENDERELİ, Ali. “Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi”, 29. Türkiye Maliye Sempozyumu, http://www.maliyesempozyumu.sakarya.edu.tr/sites/maliyesempozyumu.sakarya.edu.tr/file/29_Turkiye_Maliye_Sempozyumu_1.pdf (08.04.2016).

DEMİR, Baran. “OECD Ülkelerinde Vergi İdaresinde Çalışan Yetişmiş Elemanların Maddi Yetersizlikler Nedeniyle Özel Sektöre Geçmeleriyle İlgili Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, *Vergi Dünyası*, Eylül 1993 S.145.

DOĞAN, Hayrullah Doğan, YAVUZ, Yüksel. **Örneklerle Vergi İncelemeleri**, Acar Basım, Haziran 2014.

DOĞAN, Uğur, ÖDEVCI, Fatma, GÜL, Olcay. “Veri Madenciliği ve Vergi İdarelerinde Kullanımı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 236, Mayıs 2008.

DOĞAN, Uğur. “Robotik Denetim”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 329, Şubat 2016.

DOĞAN, Uğur. **Elektronik Vergisel Uygulamalar**, Ankara, Türmob Yayınları, 2014.

DOĞRUSÖZ, Bumin. “Vergi İncelemesi”, *Dünya Gazetesi*, 29 Eylül 2015, <http://www.dunya.com/vergi-incelemesi-161507yy.htm> (Erişim Tarihi:15.10.15).

DOĞRUSÖZ, Bumin. “Mükerrer İnceleme”, *Dünya Gazetesi*, 04.06.2015,, <http://www.dunya.com/kose-yazisi/mukerrer-inceleme/24211>, (10.12.2016).

DOĞRUSÖZ, Bumin. “Temel Haklar ve Vergi İlişkisi”, *Vergiye Hukuki Bakış*, 14. 01. 2010, <http://www.bumindogrusoaz.com/article/temel-haklar-ve-vergi-iliskisi>, (Erişim Tarihi, 20.07.2016).

DOĞRUSÖZ, Bumin. “Transfer Fiyatlandırması Raporu”, *Dünya Gazetesi*, **Dünya Gazetesi**, 07..05.2015, <http://www.dunya.com/kose-yazisi/transfer-fiyatlandirmasi-raporu/23878>, Erişim Tarihi: 01.02.2017.

DOĞRUSÖZ, Bumin. “Vergi İnceleme Raporunun Dava Edilebilirliği”, *Yaklaşım Dergisi*, 2010 Haziran, S.210.

DOĞRUSÖZ, Bumin. “Vergi İncelemelerinde Yeni Düzen”, *Dünya Gazetesi*, 25 Mayıs 2017, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-incelemelerinde-yeni-duzen/364243>

EĞİLMEZ, Mahfi. “Vergi Müfettişliği ve Toplumsal Boşvermişlik Hali”, *Vergi Algı*, 7 Nisan 2013, <http://www.vergiyalgi.net/makaleler/vergi-mufettisligi-ve-toplumsal-bosvermislik-hali/> (Erişim Tarihi: 08.08.2016).

ERDEM, Tahir. “6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi”, *Yaklaşım Dergisi*, 2011.

ERDEM, Tahir. “Vergi İnceleme Sürecinde Düzenlenmesi Gereken Tutanaklar ve İncelemeye Başlama Tutanağının Önemi-II”, *Yaklaşım Dergisi*, Nisan 2013, S.244.

ERDEM, Tahir. **6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2011.

ERDİN, Mustafa – KİBAR, Nilüfer. “Uluslararası Bakış Açısıyla Vergi İdarelerinde Risk Yönetimi ve Denetim Kapasitesinin Artırılmasında Genel Prensipler İle Yaklaşımlar”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Temmuz 2008, S. 323.

ERDİN, Mustafa, KİBAR, Nilüfer. “Uluslararası Bakış Açısıyla Vergi İdarelerinde Risk Yönetimi ve Denetim Kapasitesinin Artırılmasında Genel Prensipler İle Yaklaşımlar”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Temmuz 2008, S. 323.

ERGİNAY, Akif. **Vergi Hukuku**, A.Ü Hukuk Fakültesi Yayınları, 6. Bası Ankara, 1977.

EROĞLU, Onur, EFTEKİN, Ömer Özgür. “Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu”, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, C.11, Y.11, S.2, 2015.

EROL, Ahmet, ELMAS, Nergiz. “Vergi İncelemesi Sürecinde Mükellef Hakları-II”, *Yaklaşım Dergisi*, Kasım 2014, S. 263.

EROL, Ahmet. “646 Sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair KHK'nın Anayasa'ya Aykırılığı- II”, *Yaklaşım Dergisi*, Kasım 2011, S.227.

EROL, Ahmet. “Maliye Bakanlığı Denetim Birimlerinin 646 Sayılı KHK ile Birleştirilmesi Bir Reform Mudur?”, *Yaklaşım Dergisi*, Eylül 2011, S. 225.

EROL, Ahmet. “Vergi İnceleme Sırasında Mükellef Hakları”, *Yaklaşım Dergisi*, Mart 2010, S.207.

ERTÜRK, Adnan, ESEN, Muhittin Esen. **Transfer Fiyatlandırmasında Denetim Yöntemleri, Özellikle Bir Bilgi Bankası Sistemini Gerçekleştirme Olasılığı**, Uluslararası Tartışma Ortamında Transfer Fiyatlandırması Sempozyumu Bildiri Kitabı, Marmara Üniversitesi Yayınevi, 6 Mart 2012.

FIRAT, Meral. “Türkiye’de Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunları ve Özerk Gelir İdaresi”, *Türk Dünyası Araştırmaları Dergisi*, S. 216, Haziran 2015.

FURTUN, İdris Hakan. **Türk Hukukunda Vergi Mükelleflerini Denetleme Araçları**, Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi, Sempozyum Kitabı, Seçkin Yayınevi, Ankara 2010.

GEDİZ ORAL, Burcu, ARPAZLI FAZLILAR, Tuğba, KOÇ, Özgür Emre. “Kayıtdışı Ekonomiye Önlemeye Yönelik Bir Öneri: Vergi Denetim Üst Kurulu”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.20, Y.2015, S.2.

Gelirler Kontrolörleri Derneği **“Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadelede Vergi Kanunlarının Yeniden Yazımı”** “Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumu”, Ankara, 2005.

GERÇEK, Adnan – BAKAR, Feride Bakar. “Vergi Denetiminde Risk Analizinin Yeri: Bazı Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme”, *31. Türkiye Maliye Sempozyumu*, http://malieyempeozyumu2016.mersin.edu.tr/31_turkiye_maliye_sempozyumu.pdf.

GERÇEK, Adnan. “Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması”, Çağdaş Bir Vergi Ortamı Oluşturmak İçin, Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Nasıl Yapılmalıdır? Maliye ve Hesap Uzmanları Vakfı, Ankara 2002.

GERÇEK, Adnan. “Vergi Denetim Birimlerinin Birleştirilmesi ve Sonuçları”, *Yaklaşım Dergisi*, Ağustos, 2011, S. 224.

GİRİTLİ, İsmet – BİLGİN, Pertev – AKGÜNER, Tayfun – BERK, Kahraman, **İdare Hukuku**, Der Yayınları, 2015.

GÖZLER, Kemal. “5018 Ve 6085 Sayılı Kanunlarda Bazı İdare Hukuku Terimlerinin Yanlış Kullanımı Üzerine”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2011.

GÖZLER, Kemal. **Kanun Hükmünde Kararnamelerin Hukuki Rejimi**, Bursa, Ekin Kitabevi, 2000.

GÖZLER, Kemal. **Türk Anayasa Hukuku Dersleri**, Bursa, Ekin Kitabevi, 2005.

GÜNDAY, Metin. **İdare hukuku**, İmaj Yayınevi, Ankara 2011.

GÜNDÜZ, Fatih. “Vergi İncelemelerinde Yeni Dönem: Risk Analizi”, *E-Yaklaşım*, Eylül 2010, S.213.

GÜNEŞ, Gülsen, ŞİRİN, Ertunç. “Vergi Ödevlisinin Hakları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.197, Şubat 2005.

GÜREDİN, Ersin. **Denetim**, 5. Bası, Beta Yayınevi, Haziran 1993.

HAİNEY, Michael. **Building and Integrating Databases for Risk Profiles in the United Kingdom**, Risk-Based Tax Audits Approaches and Country Experiences, The World Bank, 2011.

HORNSTRA, Jon. “**The Netherlands**”, **Country Experiences in Risk-Based Tax Audits**, Risk-Based Tax Audits Approaches and Country Experiences, The World Bank, 2011.

HOŞYUMRUK, Şennur. “Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Nisan 2003.

International Transfer Pricing 2013/14, <https://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2013-final.pdf>

IRMAK, Ramazan. “Vergi İncelemelerine İlişkin İstenilen Bilgileri Vermemenin Cezai Müeyyidesi”, *Yaklaşım Dergisi*, Ağustos 2007, S. 176.

KARA, Mustafa Sefa. “Adım Adım Vergi İncelemesi”, *Vergi Algi Platformu*, <http://www.vergialgi.net/yazarlar/mustafa-sefa-kara/> (28. 11. 2016).

KARABOYACI, Abdullah. “Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirlerin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S.213.

KARAÇOBAN GÜNEŞ, Tuğçe. “Vergi Ödevlilerinin Kişisel Verilerinin Korunması ve Kişisel Verilerin Korunması Kanunu Tasarısı”, Prof. Dr. Turhan Esener’e Armağan, *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Özel Sayısı*, C.15, S.1, Ocak 2016.

KARAÇOBAN GÜNEŞ, Tuğçe. **Vergi Usul Hukukunda Re’sen Araştırma İlkesi**, Seçkin Yayınevi, 2017.

KARYAĞDI, Nazmi. “İncelenen Mükelleflerin Haklarında Önemli Gelişmeler”, *Vergi Algi Platformu*, 30 Ekim 2016, <http://www.vergialgi.net/vergi/incelenen-mukelleflerin-haklarinda-onemli-gelismeler/> (Erişim Tarihi: 04.06.2017).

KARYAĞDI, Nazmi. “Vergi Mufettişi Mükellefin Dijital Bilgilerini Çaldırırsa veya Kaybederse”, 01 Mart 2015, *Vergi Algi Platformu*, <http://www.vergialgi.net/makaleler/vergi-mufettisi-mukellefin-dijital-bilgilerini-caldirirsa-veya-kaybederse/> (Erişim tarihi: 13.03.2016).

KAYA, Murat. “Vergi Kayıp ve Kaçaklarıyla Mücadelede MASAK’ın Rolü-II”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 364, Aralık 2011.

KAYA, N. Yalçın, DEMİR Hüseyin. “Etkin Vergi Denetimi İçin Nasıl Bir Gelir İdaresi?” *Lebib Yalçın Mevzuat Dergisi*, 2003 Ağustos, S. 128.

KILIÇDAROĞLU, Kemal. **Gelir İdaresinin Denetim Fonksiyonu ile Denetimde Bilgisayar ve Diğer İletişim Araçlarının Kullanımı**, Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği, Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı APKK Yayın No: 1990/308, 1990.

KOÇ, Mehmet. “Vergi Dairesi Müdürlerinin Görevleri ve Vergi Dairelerince Gerçekleştirilecek Vergi İncelemelerinde Uzman Personel İhtiyacı”, *Yaklaşım Dergisi*, Kasım 2011, S.227.

KOÇ, Mehmet. “Vergi Dairesinin Müdürlerinin Vergi İnceleme Yetkisi ve Görevleri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Kasım 2011, S.278.

KÜÇÜK, Şaban. “Sürekli Vergi Afları Yerine Vergide Zamanaşımı 3 Yıla İnmeli”, **Dünya Gazetesi**, 19.12.2014, <http://www.dunya.com/gundem/surekli-vergi-aflari-yerine-vergide-zaman-asimi-uc-yila-inmeli-haberi-266176> (Erişim Tarihi: 04.06.2016).

Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları**, , 1. Cilt, 5. Baskı, İstanbul: Acar Basım 2013.

MERTER, Mehmet Emin. “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanması Toplam Kalite Yöntemi”, **Yayınlanmamış Doktora Tezi**, Dokuz Eylül Üniversitesi, 2004.

MUTLUER, Kâmil - HEPER, Fethi – DÖNMEZ, Recai, **Vergi Hukuku**, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Yayını, 2004.

ORGAN, İbrahim. “Eleştirel Bir Yaklaşım- Yasal Af: Uzlaşma”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Y.2006, S.213 Haziran.

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

OZANSOY, Ahmet. “6009 Sayılı Kanunla Getirilen Mükellef Hakları”, *Yaklaşım Dergisi*, Eylül-2010, S.213.

OZANSOY, Ahmet. “Vergi Denetim Kurulu Eksik Kuruldu”, *Yaklaşım Dergisi*, S.224, Ağustos 2011.

OZANSOY, Ahmet. “Vergi Denetim Kurulu Nedir, Ne Değildir?” *Yaklaşım Dergisi*, Ekim 2011, S. 226.

ÖNCEL, Mualla – KUMRULU, Ahmet - ÇAĞAN, Nami. **Vergi Hukuku**, Ankara, Turhan kitabevi, 2014.

ÖNER, Cihat, **Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2010.

ÖNER, Erdoğan. **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, 2015.

ÖZ, Ersan – YOLCU, Mehmet. “Bir Vergi İncelemesi Yöntemi: Randıman Analizi ve Vergi Gayretine Muhtemel Katkılarının Tartışılması”, 29. Türkiye Maliye Sempozyumu, 16-20 Mayıs 2014, http://www.maliyesempozyumu.sakarya.edu.tr/sites/maliyesempozyumu.sakarya.edu.tr/file/29_Turkiye_Maliye_Sempozyumu_1.pdf.

ÖZDEMİR, Ahmet. “Vergi İncelemesi”, *Maliye Postası Dergisi*, Y.12, S.267.

ÖZYER, Mehmet Ali. **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 6. Baskı, Temmuz 2014.

PEHLİVAN, Osman. “Vergi Yönetiminde Etkinlik ve Etkinliğe Tesir Eden Faktörler”, *Yeni İş Dünyası*, Y.8, S. 87, Ocak 1987.

PEHLİVAN, Osman. **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Trabzon, Murathan Yayınevi, Ağustos 2011.

PEHLİVAN, Serdar, GÖKBUNAR, Ali Rıza. “Ülkemizde Transfer Fiyatlandırmasının Yol Açtığı Tahmini Kurumlar Vergisi Kaybı”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F., C.17 Y.2010 S.1.

RAKICI, Cemil. “Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıtdışılığı Önleme Fonksiyonu”, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 7, Sayı 14, 2011.

RANSCH, Ulrich. **Tax Audit in Germany: How to Minimize German Tax Exposure by Properly Preparing for and Managing Tax Controversies**, *Taxation of Global Transactions/Winter 2003*.

RETTİG, Charles P. – KENEALLY, Kathryn. **Basic Audit Techniques: Taxpayer Interviews**, *Journal Of Tax Practice & Procedure*, August-September 2010.

SABAN, Nihal Saban. **Vergi Hukuku**, İstanbul, 5. Bası, Beta Basım, 2009.

SANCAKDAR, Oğuz. **İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı**, Seçkin Yayınevi, 2011.

SARILI, Mustafa Ali. “Türkiye’de Vergi Denetiminin Sorunları ve Bu Sorunların Çözümüne Yönelik Yapılması Gereken Düzenlemeler”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Mayıs 2003, S.9.

SARILI, Mustafa Ali. **Türkiye’de Gelir İdaresi ile Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri ve Yeniden Yapılandırılması**, İstanbul Ticaret Odası Yayını, Ocak 2004.

SAVAŞAN, Fatih – ŞAHPAZ, Kadriye İzgi – İNCE, Tunç. “Vergi Denetim Birimlerindeki Değişikliğin Vergi Müfettişleri Gözüyle Değerlendirilmesi: Bir Alan Araştırması”, *29. Türkiye Maliye Sempozyumu, Kamu Maliyesinde Denetim Tebliğler Kitabı*, Beşiz Yayınları, 2016.

SOYDAN, Başar, **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi**, 1.Baskı, İstanbul, XII Levha Yayıncılık, Eylül 2015.

SÖYLER, İlhami. **Türk Vergi Hukukunda Yoklama**, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu, Yayın No. 1987/2005.

SUÇİÇEK, Mahmut – KESKİN, Kemal Serkan. **Vergi İnceleme Teknikleri ve Revizyon Uygulamaları**, Gazi Kitabevi, Eylül 2012.

ŞAHİN, Tayfun. “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumu ve Uygulama İçin Öneri”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Şubat 2012.

ŞAHİN, Tayfun. “Zamanaşımı Süresi Dolmak Üzereyken Takdire Sevk Edilen Mükellef Hakkında Vergi İncelemesi Sürdürülebilir mi?” *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Nisan 2012, S.100.

ŞAMİLOĞLU, Famil. “Etkin Bir Vergi Denetiminde Temel Finansal Tabloların Analizinin Önemi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 56, Temmuz – Ağustos – Eylül 2001.

ŞEKER, H. Nezh. **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, İstanbul, Beta Basım Yayınevi, 1994.

ŞEKER, Sakıp. “Vergi İncelemeleri Üzerine Genel Bir Değerlendirme”, *Yaklaşım Dergisi*, 1993 Mayıs.

TEKİN, Fazıl, ÇELİKKAYA, Ali. **Vergi Denetimi**, 5. Basım, Seçkin Yayınevi, 2013.

TOKAT, Yakup. “Türkiye’de Vergilendirmeye İlişkin Araştırmalar ve Vergi İncelemeleri”, *Yaklaşım Dergisi*, Temmuz 2010, S.211.

TOKAT, Yakup. “Vergilendirmede Denetim Yolları-1”, *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, 15 Mart 2004, S.412.

UĞUR, Atilla Ahmet. “Vergi Denetimi Etkinliğinde, Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama)”, *31. Türkiye Maliye Sempozyumu*, http://maliesempozyumu2016.mersin.edu.tr/31_turkiye_maliye_sempozyumu.pdf.

UYSAL, Mustafa – DALBAYRAK Hansın – YURDANUR, Timuçin. **Çağdaş Eğilimler Işığında Türkiye’de Gelir İdaresi ve Denetiminde Stratejik Yaklaşım**, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, Ekonomik ve Mali Araştırma Yarışması, Ankara, 2002.

ÜNVER, Musa Kazım. “Vergi İncelemesinin Tanımı ve Önemi ile Maliye Politikaları İçerisindeki Yeri”, *Yaklaşım Dergisi*, Haziran 2004.

ÜNVER, Musa Kazım. “Vergi Mevzuatımızda Vergi İnceleme Müessesesi”, *Yaklaşım Dergisi*, Aralık 2005.

ÜSTÜN, Ümit Süleyman. **Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?** 1. Baskı, Beta Yayınevi, 2013.

ÜSTÜN, Ümit Süleyman. **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007.

VELLUTİNİ, Charles. **Which Audit Selection Strategy? A Review, Country Experiences in Risk-Based Tax Audits**, Risk-Based Tax Audits Approaches and Country Experiences, The World Bank, 2011.

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

VÖGELE, Alexander – BADER, William. **German Electronic Audit Looms –**

Transfer Pricing, www.internationaltaxreview.com, March 2001.

WITTBERG, Lennart. “Sweden”, **Country Experiences in Risk-Based Tax Audits**, Risk-Based Tax Audits Approaches and Country Experiences, The World Bank, 2011.

YERLİKAYA, Gökhan Kürşat. “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi Yetkisi Kavramı ve 3568 Sayılı Kanun İle İlişkisi”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XV, S.1-2.

YEŞİLYURT, Eren. “Vergi İncelemesi ve İncelenecek Mükelleflerin/Konuların Seçimi”, *Vergi İncelemesi, Mükellef Hakları ve Vergi Yargısındaki Son Gelişmeler Paneli*, <https://www.youtube.com/watch?v=fiLfzTAPWyY> (Erişim Tarihi: 10.05.2016).

YILDIRIM, Adem, DEMİRARSLAN, İsmail. “Vergi Planlaması Çalışmaları Çerçevesinde, Yatırım İndirimi İstisnasında 2006 Yılında Yapılan, 2007 ve 2008 Yıllarında Yapılacak Tercihin Belirlenmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 302.

YILDIRIM, Ali Haydar. “Vergi Denetiminde Etkinlik Nasıl Arttırılabilir?”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Nisan 2011, S. 271.

YILDIRIM, Haydar, KOLOTOĞLU, Yıldırım Olcay. “Vergi İncelemelerinin İşyerinde Yapılması ve Konu ile İlgili Bir Danıştay Kararı”, *Yaklaşım Dergisi*, Mayıs 2003, S.125.

YILMAZSOY, Murat. “Ba-Bs Uygulamasında “Mükellef Geri Bildirim Sistemi” ve Ba-Bs’lerin Büyülü Dünyası”, *Vergi Dünyası* . S. 355. Mart 2011.

YUMUŞAK, İbrahim. “Kırk Küp Kırkının da Kulpu Kırık Küp: 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname”, *Vergi Dünyası*, Ağustos 2011, S.360.

YÜKÇÜ, Süleyman, ATAĞAN, Gülşah. “Etkinlik, Etkililik ve Verimlilik Kavramlarının Yarattığı Karışıklık”, *Atatürk Üniveristesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C. 23, S.4, 2009.

RESMİ RAPORLAR, DUYURULAR, REHBERLER ve KARARLAR

BDDK, Faaliyet Raporu.
https://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Kurum_Bilgileri/Yillik_Raporlar/14190_yfr2014nihai_internet.pdf

Gelir İdaresi Başkanlığı, 2010 Faaliyet Raporu,
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2010/Faaliyet_raporu_2010.pdf

Gelir İdaresi Başkanlığı, 2011 Performans Programı.
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2011_Performans_Programi.pdf

Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014 Faaliyet Raporu,
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014_Faaliyet_Raporu.pdf

Gelir İdaresi Başkanlığı, 2015 Faaliyet Raporu,
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2016/2016_Faaliyet_Raporu.pdf

Gelir İdaresi Başkanlığı, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehber,
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/transfer_fiyatlandirma2010.pdf

MASAK, 2015 Faaliyet Raporu,
http://www.masak.gov.tr/userfiles/file/2015_Faaliyet_Raporu.pdf

Mükellef Bilgileri Bildirim Kılavuzu, Mükellef Bilgileri Bildirimi Hakkında Bilgi Notu, Gelir İdaresi Başkanlığı,
<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mukellefbilgileribildirimi/mukellefbilgileribildirimi.html>

OECD – Centre for Tax Policy and Administration, **Compliance Risk Management: Audit Case Selection Systems**,
<https://www.oecd.org/ctp/administration/33818568.pdf>

OECD – Centre for Tax Policy and Administration, Forum on Tax Administration Compliance Management of Large Business Task Group, July 2009, <<http://www.oecd.org/norway/43241144.pdf>>.

OECD Committee on Fiscal Affairs, **Manual On The Implementation Of Exchange Of Information Provisions For Tax Purposes**, 23 January 2006, <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36647823.pdf>

OECD, (1997). “**Risk Management – Practice Note**”,
<http://www.oecd.org/tax/administration/1908440.pdf>

OECD, (2008). “**Monitoring Taxpayers’ Compliance: A Practical Guide Based on Revenue Body Experience**”,
<http://www.oecd.org/tax/administration/40947920.pdf>

OECD, Manual on the Implementation Exchange of Implementation Provision for Tax Purposes, **Module 1 On Exchange Of Information On Request**, 23 January 2006, <<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/36647905.pdf>>.

OECD, Manual on the Implementation Exchange of Implementation Provision for Tax Purposes, **Module 3 On Automatic (Or Routine) Exchange Of**

Information, 23 January 2006, <<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Manual-implementation-EOI-provisions-tax-purposes.pdf>>.

OECD, Manual on the Implementation Exchange of Implementation Provision for Tax Purposes, **Module 4 On Industry Wide Exchanges Of Information**, 23 January 2006, <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36648040.pdf>

OECD, Manual on the Implementation Exchange of Implementation Provision for Tax Purposes, **Module 5 On Conducting Simultaneous Tax Examination Manual**, 23 January 2006, <<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36648057.pdf>>.

OECD, Manual on the Implementation Exchange of Implementation Provision for Tax Purposes, **Module 6 On Conducting Tax Examinations Abroad**, 23 January 2006, <<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36648066.pdf>>.

SPK 2015 Faaliyet Raporu.
<http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=1224>

Transfer Fiyatlandırması Semineri Değerlendirme Raporu, 12 Haziran 2013, Tüsiad Vergi Çalışma Grubu Toplantılar Serisi –IV, tusiad.org/tr/yayinlar/raporlar/item/.../7433_7b65dd128a690a0049b059868e1c7a39 (08.04.2016).

Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi, Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 50, Kasım 2007
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/tum_yonleriyle_vergi_incelemesi.pdf

Türk Vergi Yönetiminde Etkinlik Arayışları Kapsamında Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması Raporu.

TÜSİAD, Vergi Denetimi Çalıştayı Raporu, **Yayınlanmamış**, 9. Haziran 2014.

VDK Vergi İnceleme Rehberi, **Yayınlanmamış**, Nisan 2015.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, İlke ve Standartlar, Risk Odaklı Veri Analizi Stratejisi, <http://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Sayfalar/Risk-Odakli-Veri-Analizi-Stratejisi>

Vergi Denetim Kurulu, 2014 Faaliyet Raporu.
http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2f1%2fDocuments%2fDosya%2fVDK+2014+Y%C4%B1%2f1%2fFaaliyet+Raporu_1102.pdf

Vergi Denetim Kurulu, 2015 Faaliyet Raporu,
http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2fDocuments%2fDosya%2fFaaliyetRaporu_2015.pdf

Vergi Denetim Kurulu, 2016 Faaliyet Raporu,
http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2F1%2FDocuments%2FDosya%2FFaaliyetRaporu_2016.pdf

GAZETE HABERLERİ:

Bursa Hakimiyet Gazetesi, “Vergi Denetiminde Yeni Yol Haritası”, Mehmet Şimşek, 13 Temmuz 2015 Pazartesi, <http://www.bursahakimiyet.com.tr/haber/vergi-denetiminde-yeni-yol-haritasi-109519.html> , (Erişim Tarihi: 10.05.2016).

Gülümhan Gülten, “IMF’ye karşı Merkez’i harcadı”, 19.09.2009, Vatan Gazetesi, <http://www.gazetevatan.com/-imf-ye-karsi-merkez-i-harcadi--260115-ekonomi/>

Mustafa Güler, “Vergi İncelemeleri ile İlgili Bir Husus”, **Kuzey Expres**, 08.10.2013, <http://www.kuzeyexpres.com.tr/vergi-incelemeleri-ile-ilgili-bir-husus-12559yy.htm>

“Türkiye’de Vergi İnceleme Oranları ve VDK’nın Artan Etkinliği”, **Dünya Gazetesi**, 17.04.2015, <http://www.dunya.com/gundem/turkiyede-vergi-inceleme-oranlari-ve-vdknin-artan-etkinligi-haberi-277250>

Vergi Kaçağına Elektronik Takip, Hürriyet Gazetesi, 27 Kasım 2005, <http://www.hurriyet.com.tr/vergi-kacagina-elektronik-takip-3570294>

İNTERNET SİTELERİ:

<http://www.kazanci.com>

<http://www.gib.gov.tr>

<http://vdk.gov.tr>

<http://www.resmigazete.gov.tr>

<http://www.anayasa.gov.tr>

<http://www2.tbmm.gov.tr/d26/7/7-5438sgc.pdf>

<http://www.bumko.gov.tr/TR,6316/2016-butce-gelirlerinin-dagilimi.html>

<http://www.borsaistanbul.com/sirketler/kamuyu-aydinlatma-platformu>

<<http://www.verginet.net/Dokumanlar/2016/2016-Ocak-Donem-sonu-vergi-13012016.pdf>>.

<http://www.vmhk.org.tr/turkiyede-mukellef-haklari-2/>

<http://web.archive.org/>

<http://www2.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0459.pdf>

