

T.C.
NİŞANTAŞI ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİNİN
ÖLÇÜLMESİNDE FİNANSAL RAPORLAMANIN
YERİ VE ÖNEMİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Necip Mustafa TÜYSÜZ

Enstitü Anabilim Dalı : İşletme Yönetimi
Enstitü Bilim Dalı : İşletme Yönetimi

Tez Danışmanı : Yrd. Doç. Dr. Ayşegül GÜNGÖR

HAZİRAN – 2017

T.C.
NİŞANTAŞI ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



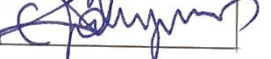
TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİNİN
ÖLÇÜLMESİNDE FİNANSAL RAPORLAMANIN
YERİ VE ÖNEMİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Necip Mustafa TÜYSÜZ

Enstitü Anabilim Dalı : İşletme Yönetimi
Enstitü Bilim Dalı : İşletme Yönetimi

“Bu tez 22/06/2017 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından Oybirliği / Öyçokluğu ile kabul edilmiştir.”

JÜRİ ÜYESİ	KANAATI	İMZA
Yrd. Doç. Dr. Ayşeşül Güngör	Beşerli	
Yrd. Doç. Dr. Tuğrul Uzun Kocaman	Beşerli	
Yrd. Doç. Dr. Ender Yusuf Kaya	Beşerli	

BEYAN

Bu tezin yazılmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğunu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğunu, kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.

Necip Mustafa TÜYSÜZ

22.06.2017



ÖNSÖZ

Bu tezin yazılması esnasında, çalışmamı sahiplenerek titizlikle takip eden desteğini ve katkılarını hiç esirgemeyen danışman hocam Yrd. Doç. Dr. Ayşegül GÜNGÖR' e teşekkürü bir borç bilirim. Aynı zamanda çalışmamın hazırlık aşamasında bilgi ve belge konusunda yardımcı olan arkadaşlarıma teşekkür ederim. Son olarak bu günlere ulaşmamda emeklerinin karşılığını hiçbir zaman ödeyemeyeceğim anne ve babama, fedakârlıkları ile daima yanımda ve destekçim olan eşime ve çalışmamı bitirebileyim diye bol bol uyuyan küçük kızıma şükranlarımı sunarım.

Necip Mustafa TÜYSÜZ

22.06.2017

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

İÇİNDEKİLER	i
KISALTMALAR	v
TABLO LİSTESİ	vi
ŞEKİL LİSTESİ	vii
ÖZET	viii
ABSTRACT	ix
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİ VE FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR

1.1 Denetim Kavramı	3
1.2 Denetimin Unsurları Ve Türleri	4
1.2.1 Denetimin Unsurları	4
1.2.2 Denetimin Türleri	6
1.2.2.1 Denetimin Amacı Bakımından	6
1.2.2.2 Denetlenen ile Denetleyen Arasındaki Hukuki İlişki Bakımından	8
1.3 Vergi Denetimi Kavramı	10
1.4 Vergi Denetiminin Amaçları, Fonksiyonları Ve Özellikleri	12
1.4.1 Vergi Denetiminin Amaçları	12
1.4.1.1 Mali Amaçlar	13
1.4.1.2 Ekonomik Amaçlar	14
1.4.1.3 Sosyal Amaçlar	15

1.4.1.4	Hukuki Amaçlar	15
1.4.2	Vergi Denetiminin Fonksiyonları	16
1.4.2.1	Araştırma Fonksiyonu	16
1.4.2.2	Düzeltilme Fonksiyonu	17
1.4.2.3	Önleme Fonksiyonu	17
1.4.2.4	Eğitim Fonksiyonu	18
1.4.3	Vergi Denetiminin Özellikleri.....	19
1.4.3.1	Tarafsız Olma.....	19
1.4.3.2	Hukuki Olma.....	19
1.4.3.3	Yaptırım Gücüne Sahip Olma.....	20
1.4.3.4	Dış Denetim Olma.....	20
1.4.3.5	Hesap Denetimi Olma	20
1.5	Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetimi.....	21
1.5.1	Avrupa Birliği'nde Vergi Denetimi	21
1.5.2	Almanya'da Vergi Denetimi	22
1.5.3	Fransa'da Vergi Denetimi	23
1.6	Finansal Raporlama Kavramı.....	25
1.7	Finansal Raporlamanın Amacı.....	28
1.8	Finansal Raporlamanın Niteliksel Özellikleri.....	29

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE DE VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ VE FİNANSAL RAPORLAMANIN VERGİ DENETİMİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

2.1	Türkiye'de Vergi Denetimi	32
2.1.1	Yoklama	32
2.1.1.1	Yoklamanın Amacı ve Kapsamı	32
2.1.1.2	Yoklama Yöntemleri ve Yoklama Yapmaya Yetkili Olanlar	34
2.1.2	Vergi İncelemesi	36
2.1.2.1	Vergi İncelemesinin Amacı	37
2.1.2.2	İncelemeye Tabi Olanlar ile İncelemeye Yetkili Olanlar	39
2.1.2.3	İncelemenin Yeri, Zamanı ve Esasları	40

2.1.2.4	İncelemenin Türleri.....	44
2.1.3	Arama.....	46
2.1.4	Bilgi Toplama	48
2.1.5	Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi	51
2.2	Türkiye’de Vergi Denetimi Sisteminin Örgütsel Yapısı.....	52
2.2.1	Maliye Bakanlığı.....	53
2.2.2	Gelir İdaresi Başkanlığı.....	57
2.2.3	Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı	63
2.3	Vergi Denetiminde Etkinlik	67
2.4	Vergi Denetiminde Etkinliğin Önemi Ve Etkinliği Etkileyen Faktörler	68
2.4.1	Etkin Vergi Denetiminin Önemi	68
2.4.2	Vergi Denetiminin Etkinliğini Etkileyen Faktörler.....	69
2.4.2.1	Vergi Sistemindeki Karmaşıklık ve Denetimin Usulü.....	69
2.4.2.2	Denetimin Örgüt Yapısı	70
2.4.2.3	Denetimin Eleman Sayısı.....	72
2.4.2.4	Vergi Bilincinin Oluşmaması.....	73
2.4.2.5	Belge Düzeni.....	74
2.5	Finansal Bilgilerin Denetlenmesi Yönüyle Sağlanan Katma Değer	75
2.5.1	Değer Kavramı ve Yönetimi	75
2.5.2	Denetim ile Değer Arasındaki İlişki	76
2.5.3	Denetimin Değer Katması.....	77
2.6	Vergi Denetiminde Finansal Raporlamanın Önemi.....	78
2.6.1	Bilanço	79
2.6.1.1	Bilançonun Biçimsel Yapısı.....	79
2.6.1.2	Bilanço Şekilleri.....	80
2.6.1.3	Vergi Denetiminde Bilanço.....	80
2.6.2	Gelir Tablosu.....	83
2.6.2.1	Gelir Tablosunun Biçimsel Yapısı	83
2.6.2.2	Gelir Tablosu Şekilleri	83
2.6.2.3	Vergi Denetiminde Gelir Tablosu	84
2.6.3	Finansal Tabloların Analiz Edilmesi ve Analiz Yöntemleri	85

2.6.3.1	Tutarları Karşılaştırma Yöntemi	86
2.6.3.2	Dikey Yüzde Yöntemi.....	86
2.6.3.3	Eğilim Yüzdeleri Yöntemi	87
2.6.3.4	Oranlar Yöntemi.....	88

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ABC LİMİTED ŞİRKETİ NEZDİNDE YAPILAN VERGİ İNCELEMESİ UYGULAMASI

3.1	İncelemeye Başlarken	89
3.2	Usul İncelemeleri	89
3.3	Hesap İncelemeleri.....	90
3.3.1	Kurumlar Vergisi Beyanı	90
3.3.2	Geçici Kurumlar Vergisi Beyanı.....	91
3.3.3	Katma Değer Vergisi Beyanı	92
3.4	Eleştirilen Hususlar	93
3.4.1	Tespit Edilen Hususlar	93
3.4.2	İlgili Mevzuat	95
3.4.3	Tespit Edilen Hususların İlgili Mevzuat Çerçevesinde Değerlendirilmesi .	97
3.4.4	Yapılacak İşlemler	97
3.4.5	Mükellefin Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi	99
3.5	Tespit Edilen Diğer Hususlar	99
3.5.1	Bilanço Usulünde Tutulacak Defterler ve Defter Tasdiki.....	99
3.5.2	Kayıt Nizamı	100
3.5.3	Tutanakta Yer Verilen Tespit Edilen Diğer Hususlar	100
3.6	Bulgular.....	101
SONUÇ VE ÖNERİLER.....		103
KAYNAKÇA		105
ÖZGEÇMİŞ.....		114

KISALTMALAR

a.g.e.	: adı geçen eser
a.g.m.	: adı geçen makale
AB	: Avrupa Birliği
BYDK	: Bakanlık Yüksek Denetleme Kurumu
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
çev.	: çeviri
DGE	: Büyük İşletmeler Müdürlüğü
DVNI	: Ulusal ve Uluslararası Denetimler İdaresi
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
OLAF	: Avrupa Kaçakçılıkla Mücadele Ofisi
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
vd.	: ve diğerleri
vb.	: ve benzeri
VDK	: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı
VDK-RAS	: Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Sistemi
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Maliye Bakanlığı Merkez Teşkilatı Birimleri.....	56
Tablo 2: Merkez ve Taşra Teşkilatı Çalışan Sayıları	62
Tablo 3: Merkez ve Taşra Teşkilatı Kadrolarında Görev Yapan Personelin Unvanlar İtibariyle Dağılımı.....	63
Tablo 4: Vergi Denetim Kurulu Kadro Durumu	66
Tablo 5: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Kadro Doluluk Durumu	73



ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1: Maliye Bakanlığı Merkezi Teşkilat Yapısı	55
Şekil 2: Maliye Bakanlığı Taşra Teşkilatı	57
Şekil 3: Gelir İdaresi Başkanlığı Teşkilat Yapısı	61
Şekil 4: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Organizasyon Yapısı	65



Tezin Başlığı: Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliğinin Ölçülmesinde Finansal Raporlamanın Yeri ve Önemi

Tezin Yazarı : Necip Mustafa TÜYSÜZ

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Ayşegül GÜNGÖR

Kabul Tarihi : 22.06.2017

Sayfa Sayısı : ix (ön kısım) + 113 (tez) + 1(ek)

Anabilim Dalı : İşletme Yönetimi

Bilim Dalı : İşletme Yönetimi

Devletlerin en başta gelen gelir kaynakları vergilerdir. Vergiler, kamu harcamalarının finansman kaynağı olmasının yanında, ekonomik ve sosyal istikrarın sağlanmasında, yatırım ve istihdamın artırılması teşvik edilerek gelişme ve büyümenin gerçekleştirilmesinde doğrudan etkisi bulunan bir konumdadır. Uygulanacak vergi politikalarında sağlanan başarı, kamunun gelirlerini artıracak ve devletin ekonomik varlığının sürdürülmesinin sağlanmasına hizmet edecektir. Öte yandan sağlıklı işleyen ve üretim odaklı kayıtlı bir piyasa ekonomisinin önünü de açmaktadır. Verginin kamu harcamaları için değeri ortaya konulduğunda doğru ve tam bir vergi beyanı ile tahsilatının da önemi ortaya çıkmaktadır. Beyana dayalı vergilendirme sistemlerinde mükelleflerin çeşitli nedenlerle eksiksiz ve sağlıklı beyanda bulunmamaları nedeniyle vergi denetimlerinin gerekliliği öne çıkmaktadır. Sağlıklı bir vergilendirme sistemi için ise denetimde etkinlik büyük önem arz etmektedir. Vergi sisteminin ve vergi idaresinin etkinliği, verimli ve etkin bir şekilde çalışan denetim yapısının varlığına bağlıdır. Vergi denetiminin yapısı ve faaliyeti, vergi kanunları, denetim standartları, denetim elemanlarının nitelik ve niceliği, iş alanlarındaki uzmanlıkları ile finansal tabloların etkin denetimi vergi denetiminin etkinliğini belirleyen temel unsurlar olarak karşımıza çıkmaktadır.

Anahtar Kelimeler : Vergi denetimi, finansal tablo, denetimde etkinlik

Title of the Thesis: The Place and Priority of Financial Reporting in Measuring the Effectiveness of Tax Auditing in Turkey

Author : Necip Mustafa TÜYSÜZ

Supervisor : Assist. Prof. Dr. Ayşegül GÜNGÖR

Date : 22 June 2017

Nu. of pages : ix (pre text) + 113(main body)+1(add)

Department : Business Administration

Subfield : Business Administration

States are the foremost sources of income tax. Taxes, as well as being a source of financing public spending, economic and social stability and promote investment and increase employment, growth and development is the realization of a direct impact. Applicable tax policies to increase public revenues, provided success and maintaining the State's economic presence will serve to secure. On the other hand, registered a healthy functioning and production-oriented market economy paves. When the value of tax is set for public expenditure, the precise collection of the tax return with a correct and complete tax declaration arises. Due to the fact that the taxpayers are not able to have a complete and healthy title for various reasons, the necessity of tax audits is emphasized. For a healthy taxation system efficiency is of great importance. The effectiveness of the tax system and the tax authorities depends on the existence of an efficient and efficient audit structure. The structure and activity of tax audit conflicts with tax laws, audit standards, quality and quantity of audit staff, expertise in business areas, and key elements that determine the effectiveness of tax auditing for effective audit of financial statements.

Keywords : Tax audit, financial statement, audit activity

GİRİŞ

Devletin vatandaşlarına sunduğu kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılan kaynakların en başında vergiler gelmektedir. Vergi, ödeme gücü olanlardan, ödeme güçlerine bağlı olarak alınan, zorunlu ve karşılıksız bir ödeme niteliğindedir. Bu nedenle kişilerin vergi mevzuatı çerçevesinde vergi idaresine karşı yerine getirmek zorunda oldukları sorumlulukları bulunmaktadır. Vergi mükellefleri bu sorumluluklarını eksiksiz olarak ve zamanında yerine getirmemeleri halinde, bir takım mali yaptırımlarla karşı karşıya kalmaktadırlar.

Günümüzde devletlerin temel finansman kaynağı olan vergiler, beyan esasına dayanılarak alınmaktadır. Bu esasa göre mükellefin beyanına itibar edilmektedir. Ancak çoğu zaman vergi bilincinin gelişmemesi, vergilerin kamu hizmetlerinden başka gereksiz yerlere harcandığı algısı, vergi mevzuatının karmaşık yapısı, vergi idaresinin etkinlik sorunu vb. nedenlerle gerçekleştirilen ekonomik faaliyetler sonucunda ortaya çıkan vergiler mükelleflerce beyan edilmemekte veya kaçınılmaktadır.

Vergi sistemlerinin beyan esasına dayanması ve ekonomideki kayıt dışı oranının yüksekliği, vergi idaresi tarafından mükelleflerin denetimini zorunlu kılmakta ve vergi denetimlerinin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi vergi idaresinin başarısını belirlemede rol oynamaktadır.

Bu denli önemi haiz olan verginin, mükelleflerce yükümlülüklerinin yerine getirilip getirilmediğinin denetimi de verginin kendisi kadar önem arz etmektedir. Ancak vergi sistemindeki aksaklıklar ve vergi inceleme elemanlarının nitelik ve nicelik olarak istenilen yeterliliğe ulaşamaması etkin ve verimli bir denetim olgusunun ülkemizde yerleşmesini engel olmaktadır.

Vergi denetiminin temel verilerinden olan finansal tablolar; şirketlerin ticari faaliyetlerinin muhasebe düzenine uygun biçimde kaydedilerek elde edilen bilgilerin, belirli zaman aralıklarıyla tablo kullanıcılarına aktarılmasını sağlayan araçlardır. Söz konusu tabloların doğru ve güvenilir olması da şirketler, tablo kullanıcıları ve vergi idaresi açısından büyük öneme sahiptir.

Vergi incelemelerinin konusu vergi yasalarında yer alan düzenlemeler çerçevesinde oluşmakta ve mükelleflerin defter, kayıt ve belgeleri üzerinden gerçekleştirilmektedir. Bu yönüyle de finansal raporlamanın verdiği bilgilerin güvence altında olması gerekmektedir. Finansal tabloların vergi mevzuatına uygunluğunun denetiminin yanı sıra verginin tam ve doğru olarak beyan edilmesine de ışık tutmaktadır. Finansal tablolara vakıf bir inceleme elemanı, yapacağı analiz ile incelediği mükellefi tanıyıp, aldığı bilgilerle incelemenin odaklanacağı noktayı tespit edebilir. Bu şekilde incelemede hız kazanılacak ve verimlilik artacaktır. Vergi incelemesi de daha doğru bir düzlemde devam edebilecektir.

Bu bağlamda; risk odaklı denetim ile gelişen dünya koşullarına uyum sağlayarak elektronik denetim uygulamalarına önem verilmesi, vergi incelemelerinde mükellef haklarına azami derecede özen gösterilmesi ve mükellefler arası eşitliğe dikkat edilmesi vergi denetiminin etkinliği ve verimliliği yanında vergilemedeki adalet ve vergi bilinci hakkındaki olumsuz algıları da en aza indirmede yardımcı olacaktır.

Yapılan bu çalışma ile işletmeler nezdinde yapılan vergi denetimlerinde finansal raporların nasıl kullanıldığı üzerinde durulmaktadır. Ayrıca sözü edilen raporların kullanımının denetimin etkinliği ile ilişkisi ortaya konulmaya çalışılmaktadır. Üç bölümden oluşan çalışmanın ilk bölümünde denetim, vergi denetimi ve finansal raporlamaya ilişkin temel kavramlar üzerinde durulmakta, dünyada vergi denetimi irdelenmektedir. Böylece denetimin çerçevesinin belirlenmesine gayret gösterilmektedir. İkinci bölümde ülkemizde vergi denetiminin ne olduğu, nasıl ve hangi kurumlarca gerçekleştirildiği konularına değinilmekte ve denetimdeki etkinliği belirleyen unsurlar ile finansal tabloların denetimi ile elde edilmesi istenen katma değer hususu değerlendirilmektedir. Son bölümde ise, işletmelerde vergi incelemesi uygulama örneğine yer verilerek finansal tabloların denetimdeki etkisi değerlendirilmektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİ VE FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR

1.1 Denetim Kavramı

Denetim kavramı, Anglosakson ülkelerinde audit kelimesi ile kendisine karşılık bulmakta ve önceki dönemlerde toplumların içinden seçilmiş yetkililer, işi yapmakla vazifeli olanları dinlemek suretiyle doğruyu bulmaya çalıştıklarından bu kelimenin kökeni de işitme veya dinleme manalarına gelen Latince audire kelimesine dayanmaktadır.¹

Denetim, ansiklopedik bir sözlükte, ebatları veya şekilleri normalden farklı olan parçaları koparıp atmak amacıyla yapılan eylem şeklinde tanımlanmaktadır.²

Türk Dil Kurumu denetim kavramını, görülecek olan bir işin doğru ve kurallara uygun bir biçimde yerine getirilip getirilmediğini tespit etmek için yapılan araştırma, teftiş ve murakabe olarak açıklarken³, İktisat Terimleri Sözlüğünde kamu veya özel kuruluşların bilgilerinin daha önce tespit edilen kıstaslara uygunluk yönünden incelenmesi ve inceleme sonuçlarının bir rapor haline getirilmesi amacı ile bu konuda yetkili bir birim tarafından kanıt toplama ve değerlendirme süreci şeklinde tanımlanmıştır⁴.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki yönetmeliğin 48. maddesinde denetim; muhasebe bilgilerinin ilgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir biçimde ekonomik olayların gerçek mahiyetinin kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsız olarak kanıtları ile araştırarak sonuçlandıran ve onaylayan sistematik çalışma olarak tanımlanmıştır.⁵

¹Nejat Bozkurt, Muhasebe Denetimi, Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti., İstanbul 1998, s.17.

²Meydan Larousse, 2003, s. 528

³http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.56d0f3c864e915.95886147 (Mart 2016).

⁴http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.56d0f42c30c962.34502883 (Mart 2016).

⁵<http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik (1)(Mart 2016).

Kısaca denetim; sonuçları etkinlik, verimlilik ve iktisadilik bakımından değerlendirilen, temel dayanağı olasılık ve görecelik kavramlarıyla önceden ortaya konulmuş standartlar ve hedefler olan ve bu hedefler ışığında gerçekleştirilen süreç olarak tanımlanmaktadır.

1.2 Denetimin Unsurları Ve Türleri

1.2.1 Denetimin Unsurları

Denetim unsurları, hedeflerine ulaşmak için kullanılan tür bakımından çeşitlilik arz edebilmektedir. Denetimin çalışmamıza da yön verebilecek beş temel denetim unsuru aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir.

a. Denetim Sistemli Çalışan Bir Süreçtir

Denetim bir düzenlilik faaliyetidir. Elde edilmek istenen neticeye ulaşabilecek denetim idaresi ancak önceden üzerinde düşünülmüş ve hatları çizilmiş bir planın varlığı ile mümkün olabilmektedir.⁶ Denetim faaliyeti aşamalar halinde yürütülebilmektedir. İşleyiş, denetimin başlaması, sürdürülmesi ve sonuçlandırılması aşamalarının plan dâhilinde birbirini takip etmesi ile gerçekleşebilir.⁷ Sistemli çalışan bu süreç, denetimin akla uygun amaçları doğrultusunda, titizlikle karar alma mekanizmasını işleten bir olgu olduğunu gösterir niteliktedir. Gelişigüzel, hedefsiz ve plan dışındaki işlemler bu süreçte kendine yer bulamaz.

Denetim süreci, aynı zamanda kanıtların toplanarak değerlendirildiği bir süreç olarak adlandırılabilir. Kanıtların, ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin beyanlar hakkında denetim elemanlarınca karar vermede büyük bir öneme sahip olduğu gerçeği de yadsınamaz.

b. Denetimin Konusu Ekonomik Faaliyet ve Olaylara İlişkin İddialardır

Kurumun, ekonomik faaliyetlerine ilişkin olarak hazırlanan ve çıkar gruplarına arz edilen rapor, tablo ve beyan gibi veriler, söz konusu kurum için iddia niteliği

⁶Melih Erdoğan, Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3. Baskı, Eskişehir, 2006, s. 2

⁷Ercan Alptürk, Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi; Maliye ve Hukuk Yayınları,1.Baskı, Ankara, 2008. s.3

taşımaktadır.⁸ Bu iddiaların doğruluk ve güvenilirlik bakımından araştırılması denetimin konusunu oluşturabilmektedir.

c. Denetim Önceden Saptanmış Ölçütlere Göre Yapılır

Önceden saptanmış olan ölçütler, kurumun ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin iddia ve beyanlarının doğruluğunun araştırılması amacıyla mukayese edildiği kriterlerdir.⁹ Denetim elemanı, kurumun iddiası olan finansal bilgileri önceden belirlenen kıstaslarla karşılaştırmak suretiyle söz konusu verileri doğruluk ve güvenilirlik yönünden karara bağlayabilecektir. Bu kıstaslar; idarece düzenlenmiş yönetmelikler, belirlenmiş hedefler, işletme bütçesi, muhasebenin temel kavramları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, ulusal ve uluslararası muhasebe standartları, vergi mevzuatı, Sayıştay mevzuatı, SPK mevzuatı olabilir.¹⁰

d. Denetim, Tarafsız Olarak Delil Toplama ve Bu Delilleri Değerlendirme İşlemidir

Denetim elemanı kurumun savlarının doğru ve güvenilir olduğunu saptamada kendisine gerekli olan tüm bilgi, belge ve kayıtları bir araya getirmektedir. Söz konusu kanıt toplama işlemi, denetçi tarafından tarafsızlığına gölge düşürmeyecek biçimde yerine getirilmekte ve bir araya getirilen kanıtlar itina ile analiz edilmektedir.

e. Denetim Sonuçları İlgililere Açıklanır

Denetim sonuçları şirket sınırlarını ihtiva etmiyorsa gizli bilgi niteliğinde değildir. Hazırlanan denetim raporları ilgililere yazılı olarak açıklanabilir. Denetim elemanı raporunda kurumun ileri sürdüğü iddiaların doğruluğu ve güvenilirliği konusunda akla uygun, yüksek ancak mutlak olmayan makul bir güvence sağlamaktadır. Çıkar grupları ve ilgililer söz konusu rapor sonucuna göre yeni kararlar alabilir veya vermiş oldukları kararları gözden geçirebilirler.

⁸Hasan KAVAL, Muhasebe Denetimi, Gazi Kitabevi, 2 Baskı, Ankara 2005, s.3

⁹Ersin Güredin, Denetim ve Güvence Hizmetleri, 11. Baskı İstanbul, Arıkan Basım 2007, s.12

¹⁰Yurdakul Çaldağ, Denetim ve Raporlama, Gazi Kitabevi, 4.Baskı,Ankara, 2007 s.25.

1.2.2 Denetimin Türleri

Denetim birçok şekilde sınıflandırılabilir. Yaptığımız çalışmada denetim, amacı ve denetlenen ile denetleyen arasındaki hukuki ilişki bakımından incelenecektir.

1.2.2.1 Denetimin Amacı Bakımından

Denetim, amaç bakımından üçe ayrılabilir. Bunlar; finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimidir.

1.2.2.1.1 Finansal Tabloların Denetimi

Finansal tabloların denetimindeki amaç, ilgililerin kullanımına bırakılmış olan geniş kapsamlı bilgileri ihtiva eden tabloların, bu tabloların önceden belirlenmiş düzenleme ilkeleri ile amaçlarına uygunluğu ve içerdiği verilerin güvenilirliği bakımından incelenmesidir.¹¹

Finansal tabloların denetimi, bilgi verme amacını yerine getirecek derecede şeffaflığın sağlanması ile finansal tablo verilerinin güvenilir olmasını sağlamaya yönelik olarak gerçekleştirilmektedir.

Finansal tabloların denetiminin genel özellikleri ise aşağıdaki gibi sıralanabilir.¹²

- Finansal verilerin analizindeki amaç, incelenen mali tablolara güvenilirlik kazandırabilmektir.
- Denetim, tarafsız ve bağımsız kişi ve/veya kuruluşlarca yapılmalıdır.
- Denetim sonucunda, ayrıntılı bir hata listesi çıkarmak yerine finansal tabloların tamamını kapsayıcı nitelikte bir görüş ortaya konulabilir.
- Denetim raporunda ortaya konulan kanı mantıklı bir güvenilirlik temeline oturtulmalıdır. Bu görüş mali tabloların % 100 güvenilir olduğu sonucu doğurmamalıdır.

¹¹ Erdoğan, a.g.e. s.3

¹² Ümit Ataman, Rüstem Hacırüstemoğlu, Yöneticiler İçin Muhasebe ve Finans Bilgileri, Türkmen Kitabevi, İstanbul 1999.

1.2.2.1.2 Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, kabul edilmiş bir otoritece belirlenmiş olan kıstaslara, bu kıstaslara uyacak olanların hangi düzeyde riayet ettiklerinin araştırıldığı bir denetim biçimidir.¹³

Uygunluk denetiminde, yasa koyucunun ya da işletme yönetiminin önceden belirlediği ölçüt ve kuralları, işletmelerin uygulayıp uygulamadıkları incelenirken kanunların kendilerine yüklemiş olduğu ödevlerin de yerine getirilip getirilmediği hususlarında araştırma yapılmaktadır. Bu araştırma sonucunda işletmelerin gerek devlet tarafından konulan mevzuat hükümlerine, gerekse işletme tarafından belirlenen kurallara uygunluk derecesi belirlenebilmektedir.

Uygunluk denetiminin kıstaslarından bazıları aşağıdaki gibi olabilir:

- İşletmenin ana sözleşmesinden doğan esaslar,
- Anayasa, kanunlar, tüzükler ve yönetmelikler,
- İşletme idaresinin belirlemiş olduğu strateji ve yöntemler,
- Üçüncü şahıslarla yapılmış olan sözleşme hükümleridir.

İşletmede yapılacak olan bir uygunluk denetiminde taraf işletme yönetimi olacaktır. Bu sebeple söz konusu denetim genellikle iç denetçiler tarafından yerine getirilir. Ancak mevzuatla ilgili olabilecek hususlarda ve gerekli durumlarda denetim faaliyeti dış denetçilerce de yapılabilmektedir.¹⁴

1.2.2.1.3 Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, işletmede yer alan departmanların verimlilik ve performanslarının değerlendirilmesi için o bölümlerin faaliyetlerine ilişkin yöntem ve stratejilerin gözden geçirilerek incelenmesi sürecidir.¹⁵ Faaliyet denetimi; yönetim denetimi, yürütme denetimi, verimlilik denetimi, performans denetimi, ekonomiklik denetimi gibi birçok biçimde ifade edilmektedir. Bu denetim biçiminde, işletmenin belirlemiş olduğu amaç ve hedeflere hangi düzeyde ulaşıldığı, faaliyet sonuçlarının

¹³Ataman ve Hacırüstemoğlu, a.g.e.

¹⁴Hesap Uzmanları Derneği, Denetim İlke ve Esasları 1. Cilt 3. Baskı, İstanbul 2004 s.26

¹⁵Güredin, a.g.e. s.14

performans standartlarıyla karşılaştırılması yoluyla ölçülebilmektedir. Denetim faaliyeti, satın alma, üretim, pazarlama ve dağıtım gibi işletmenin bir departmanını kapsayabileceği gibi örgütün tamamını da içine alabilmektedir.¹⁶ Faaliyet denetimi aynı zamanda maksimum düzeyde gelir etmeden giderlerin kontrolüne, ürün kalitesinden müşteri memnuniyetine, hile ve suiistimallerin önlenmesinden varlıkların korunmasına, sağlıklı çalışma şartlarının sağlanmasından kurumsal sosyal sorumluluk konusundaki uygulamalara kadar çok geniş bir alanı da kapsayabilmektedir.¹⁷

Faaliyet denetimindeki amaç; işletmenin büyüme, gelişme, karlılık veya önceden belirlediği daha farklı hedeflerine erişme hususunda yöneticilere ve işletme sahiplerine faaliyet sonuçları hakkında tarafsız nitelikte bilgiler sağlamaktır.

Faaliyet denetimi geleceği planlamaktadır. Bir başka deyişle örgütün misyon, vizyon ve hedeflerine ulaşmak için uyguladığı stratejilerin yerinde olduğunu, bunların verimli ve etkili bir şekilde gerçekleştirildiğini garanti altına almak üzere yapılmaktadır.

1.2.2.2 Denetlenen ile Denetleyen Arasındaki Hukuki İlişki Bakımından

Denetlenen ile denetleyen arasındaki hukuki ilişki bakımından denetim iç ve dış denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

1.2.2.2.1 İç Denetim

İç denetim, işletme faaliyetlerinin etkili bir şekilde yönetilmesinde önemli bir yere sahiptir. Bu birim yönetimin kontrol aracı olarak kullanması sebebiyle çok değerli bir işlevi de üstlenmiş durumdadır. İç denetim, örgüte bağlı çalışan denetim elemanları tarafından yürütülen detaylı ve kapsamlı bir denetim faaliyetidir.¹⁸

İç denetim, işletmelerin personeli olarak çalışan, örgütsel yapı dahilinde bulunan iç denetçilerce yerine getirilmektedir. İç denetçiler, işletme faaliyetlerinin önceden belirlenen stratejilerle uyum içinde yürütülüp yürütülmediğini, varlıklarının çeşitli suiistimal ve zararlara karşı korunup korunmadığını araştırmaktadır.

¹⁶ Celal Kepekçi, Bağımsız Denetim, Avcıol Basım Yayın, İstanbul 2004, s.3-4.

¹⁷ Sami Karacan ve Rahmi Uygun, Denetim ve Raporlama, Umuttepe Yayınları, Kocaeli 2012

¹⁸ Tamer AKSOY, Tüm Yönleriyle Denetim Cilt 1, 2. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2006, s. 69

1.2.2.2.2 Dış Denetim

İşletme yönetimine bağlı çalışmayan denetim elemanları tarafından yapılan denetim faaliyetine dış denetim denilmektedir. “Bağımsız Denetim” ve “Kamu Denetimi” olmak üzere ikiye ayrılabilir.

1) Bağımsız Denetim

Bir kuruma bağlı olmaksızın tek başına çalışan uzman veya bir denetim şirketi bünyesinde faaliyet gösteren kişilerce sunulan denetim hizmetine bağımsız denetim denilmektedir. Adından da anlaşılacağı üzere bağımsız denetim, denetim hizmeti alan işletmeden bağımsız olarak bir dış denetçi tarafından yürütülen denetim faaliyetidir. Başka bir deyişle bağımsız denetim, eğitim, tecrübe ve bağımsız olma özellikleri ile birçok denetim fonksiyonunu en iyi şekilde yürütebilecek ehliyetli uzman kimselerce yapılan denetimdir.¹⁹

Bağımsız denetim elemanları finansal denetim, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi yapabilirler. Ancak uygunluk ve faaliyet denetimi konusunda bir zorunluluk bulunmayıp, genelde işletmelerin talebi üzerine yapılabilmektedir.²⁰

Ülkemizde 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 2. Maddesine göre, gerçek ve tüzel kişilerin sahip olduğu işletmelerin finansal tablolarının denetimini yapma yetkisi, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere ve Yeminli Mali Müşavirlere bırakılmıştır. Aynı kanunun 12. maddesinde, Yeminli Mali Müşavirlere, gerçek ve tüzel kişilerle bunlara ait girişim ve işletmelerin finansal tablolarının ve beyannamelerinin muhasebe ilke ve standartlarına, mevzuat hükümlerine uygunluğunu ve hesaplarının denetim kriterlerine göre incelendiğini tasdik etme yetkisi vermektedir.

2) Kamu Denetimi

Görev ve yetkileri kanunlarca belirlenmiş ve kamu adına çalışan kişilerce, kamunun ihtiyaçlarını karşılamak için yürütülen finansal tablo, uygunluk ve faaliyet denetimlerine kamu denetimi denilmektedir.²¹

¹⁹ M. Ali Aktuğlu, Denetleme ve Revizyon, 3. Baskı, İzmir, Barış Yayınları, 1996, s.85

²⁰ Hesap Uzmanları Derneği. a.g.e. s. 29

Dış denetim olan kamu denetimini iç denetimden ayıran temel özelliklerden biri denetime tabi tutulan işletmelerin söz konusu denetimin yapılp yapılmamasında herhangi bir iradelerinin bulunmayışıdır. Ancak iç denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesi tamamen işletme içinde alınan kararlar doğrultusunda olabilmektedir.²²

Kamu denetimi, kamu idarelerinin mevzuat hükümlerinin kendilerine tanıdığı yetkilere dayanarak özel sektör nezdinde yapacağı denetimleri ve vergi denetimini kapsamaktadır. Bununla görevli olarak BDDK ve SPK gibi düzenleyici ve denetleyici kurumlar sayılabilir. Öte yandan, özel sektörü düzenleyen ve denetleyerek kontrol altında tutan bir işlevi bulunan kamu denetiminin çeşitli denetim kurumları eliyle de kendi kendisini denetlemesi söz konusudur. Bunlar arasında BYDK, Sayıştay vb. kurumlar sıralanabilir.

1.3 Vergi Denetimi Kavramı

Devletler eğitim, sağlık, savunma ve yatırım gibi temel görevlerini yerine getirilebilmek için devamlı ve sağlıklı gelir kaynaklarına ihtiyaç duymaktadır. Devletlerin bu fonksiyonlarını gerçekleştirebilmesi için başvurduğu en önemli kaynakların başında vergi gelirleri yer almaktadır.

Günümüzde, devletlerin kamu giderlerini karşılamak için gereksinim hissettiği en önemli kaynak vergilerdir. Buradan bakıldığında vergi; kamuya yararlı olarak yürütülen faaliyetlerin bedelinin karşılanması amacıyla devletin gerçek veya tüzel kişilerden cebren tahsil ettiği parasal değerleri ifade etmektedir. Devletin cebren tahsilat yapma gücü anayasal bir güce dayanmaktadır. Örneğin ülkemizde vergiyi toplamakla yetkili idare, bu kaynağın toplanmasında 1982 Anayasasının 73. maddesinden hareketle “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” görevini yerine getirmektedir.

Bilindiği üzere, vergi zorla tahsil edilmesi gereken bir kaynak olması nedeniyle verginin toplanması hususunda mükelleflerce az da olsa bir karşı koyma davranışı ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle vergiyi doğuran olay ile birlikte vergi denetiminin de

²¹Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e. s. 12

²² Ömer Duman; Muhasebe Denetimi ve Raporlama, Tesmer Yayın No:78, Ankara 2008

ortaya çıktığını söylemenin yanlış bir ifade olmayacağı düşünülmektedir. Bu açıdan, vergilerin toplanması kadar vergi denetiminin de ne denli öneme sahip olduğu ortaya çıkmaktadır.

Günümüz modern ekonomilerinde ise vergi gelirleri mükelleflerin ödeyecekleri verginin, kendileri tarafından tespit edilerek beyanname yardımıyla vergi idaresine bildirilmesi ve vergi idaresince söz konusu beyanların denetlenmesi temeline dayanmaktadır. Literatürde beyan yöntemi olarak isimlendirilen bu yöntem, vergi bilincinin yerleşmediği toplumlarda verginin konusuna giren bazı gelirlerin beyan edilmemesine yol açarak azami seviyede vergi kayıp ve kaçığı tehlikesini ortaya çıkarmaktadır. Bundan dolayı mükelleflerce beyan edilen gelirlerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı hususunun vergi idaresi tarafından denetlenmesi gereği doğmaktadır.

Vergi denetimi ifade edilen bu veriler ışığında, vergi idaresinin kendisinin ve mükelleflerin vergi mevzuatına uyup uymadıklarının tespiti, var olan hataların düzeltilmesi, vergi kaybı halinde vergi kanunlarının öngörmüş olduğu yaptırımların uygulanması suretiyle vergi kayıp ve kaçığına engel olunmasına yönelik faaliyetlerin bütünü olarak tanımlanabilir.²³

Diğer bir deyişle vergi denetimi; egemenlik kudretini elinde bulunduran devletin, kamu giderlerini finanse etmek amacıyla topladığı kaynağı veren vatandaşlarının vergi mevzuatından doğan mükellefiyetlerini yerine getirip getirmediğini; hesaplarının ve kayıtlarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığını,²⁴ vergi idaresi ile yükümlülerin hali hazırdaki vergisel yapı içerisinde yer alan prensip ve standartlara uyum gösterip göstermediklerini saptamaya yönelik olan ve vergi idaresince gerçekleştirilen iş ve işlemlerin bütünü olarak açıklanmaktadır.²⁵ Bu tanımlama söz konusu denetimin sadece vergi vermeye tabi tutulanlar nezdinde yapılmasının uygun olmayacağını aynı zamanda vergi idaresi üzerinde de yapılması gerektiği fikrini ortaya koymaktadır.²⁶ Vergi denetimi, vergiye tabi olanların vergi

²³Genç Osman Yaraşlı, Türkiye’de Vergi Reformu, Maliye Bakanlığı, Ankara 2005, s.247

²⁴Ahmet Erol, Vergi İncelemesi-Mükellef Hakları, İstanbul, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayını, 2010, s.32

²⁵Hesap Uzmanları Derneği, Denetim İlke ve Esasları 1.Cilt, İstanbul 2004, s.131

²⁶İsmail Can, Türkiye’de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi, Maliye Dergisi, Sayı 53, Ankara 1981, s.66.

kanunlarında belirtilen esaslara uymalarının ve beyanlarının doğruluğunun sağlanması²⁷ ile vergi idaresinin merkez ve taşra teşkilatının kendi kendini denetleyerek gerekli görülen hallerde vergi idaresi personelinin de soruşturmalarının yapılmasını kapsamaktadır.²⁸

Vergi denetimi; denetimle yetkilendirilmiş birimlerce yerine getirilen, vergi alacağını güvenlik altına almayı sağlamak için çeşitli tedbirlerin alınması ve tekniklerin uygulanması bakımından süreklilik özelliği bulunan bir kavramdır.²⁹

Bu tanımlamalara bakıldığında vergi denetiminde; önce beyan edilen vergilerin doğru ve gerçek olduğunun tespit edilmesi, doğru beyan edilmediği takdirde vergi yasalarında öngörülen yaptırımın uygulanması gerekmektedir. Şu halde vergi denetiminin bir yaptırım aracı olması özelliği karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca yine tanımlamalar göz önüne alındığında; denetim faaliyetinin, mali nitelikli bir kavram olduğu sonucuna varılsa da, bu amaç yanında kayıt dışılığın engellenmesi ile vergilemedeki adalet ve eşitlik ilkesini de bünyesinde barındırdığı düşünülmektedir.

1.4 Vergi Denetiminin Amaçları, Fonksiyonları Ve Özellikleri

Vergi denetiminin yapılma amaçları ile birlikte yapılan denetimden bir takım fonksiyonları da yerine getirmesi beklenmektedir. Ayrıca genel manada denetim ile vergi denetimini ayıran çeşitli özellikler bulunmaktadır. Aşağıda bunlara yer verilmektedir.

1.4.1 Vergi Denetiminin Amaçları

Vergi sisteminde başarının sağlanması, tek başına vergi kanunlarının iyi düzenlenmiş olması ile elde edilemeyebilir. Anlaşılır, eksiksiz ve uygulanması bakımından ihtilafsız olarak düzenlenmiş vergi yasalarının yanı sıra vergilemenin doğrudan veya dolaylı olarak etkin denetimi ile de ilgilidir. Devletlerin ekonomik, sosyal ve kültürel yapılarına uygun bir biçimde inşa edilen bir vergilendirme sisteminde dahi bozulmalar ortaya çıkabilir. Bunun yanı sıra verginin idaresindeki işleyişin sorunsuz olması bile, vergi denetiminin hiç yürütülmemesi ya da arzu edilen düzeyde

²⁷İbrahim Atilla Acar ve Mehmet Emin Merter, Türkiye’de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu, Maliye Dergisi, Sayı 147, Eylül-Aralık 2004, s.20

²⁸H. Nezih Şeker, Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul 1994. s.7

²⁹Güldem Dalak, Vergi Denetimi ve Muhasebe Uygulamaları, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 129, Haziran 1999. s.75

kalite ve verimliliği taşınamaması, yapının zamanla bozulmasına ve düzgün çalışmamasına neden olabilmektedir.³⁰

Vergi denetiminin esas amacı, vergi kaybı ve kaçakçılığının önüne geçebilmektir. Ayrıca; mükelleflerin verdikleri beyanların doğruluğunu araştırmak, vergi kanunlarının uygulanabilirliğini gözden geçirmek ve yürürlükte bulunan düzenlemelerin uygulanmasından doğan aksaklıkları da tespit etmektir.

Vergi denetiminin amaçları genel olarak dört başlık altında sıralanabilmektedir. Bunlar mali amaçlar, ekonomik amaçlar, sosyal amaçlar ve hukuki amaçlardır.

1.4.1.1 Mali Amaçlar

Önceki dönemlerde var olan devlet anlayışından farklı olarak günümüzde devletler savunma, adalet ve dış ilişkiler gibi klasik görevlerinin yanında eğitim, sağlık vb. gibi yeni birçok fonksiyonu da yerine getirme görevini üstlenmiştir. Her geçen gün çoğalan bu fonksiyonların gerçekleştirilebilmesi, devletleri devamlı artan bir kamu finansmanı gereksinimi içine sokmaktadır.

Bu gereksinimin giderilmesi, mevcut vergilerin üzerine yeni vergilerin eklenmesi, verginin tabana yayılması veya oranının arttırılması ya da vergi kaçırmanın ortadan kaldırılması ile mümkündür. Bahsi geçenler içinde mükelleflerin en az direnç gösterdikleri ve devletin çoğunlukla başvurduğu yöntem ise vergi denetimleri eliyle vergi kayıp ve kaçağı ile mücadele yöntemidir.³¹

Bu nedenle vergi oranları üzerinde her hangi bir değişiklik yapmak yerine vergi denetimleri ile toplam vergi gelirlerinde artış sağlanabilir. Vergi tabanının genişletilebilmesi konusunda da vergi denetimi önemli bir rol almaktadır. Vergi denetimi ile kayıt dışı ekonomik faaliyetler kayıt altına alınabilir, vergi cezaları ağırlaştırılarak caydırıcı nitelik kazandırılabilir, finansal faaliyetleri takip etmeyi kolaylaştıracak yasal düzenleme ve teknolojilerin benimsenmesi suretiyle vergi tabana yayılabilir. Verginin yaygınlaşması toplam vergi gelirlerinin artmasında etkili

³⁰Nuh İrmak ve Yasin Bilen, Türkiye’de Vergi Denetiminin Yeniden Yapılanması ve Bir Öneri, Kamu Giderlerinin Finansmanı Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Denetimi, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi 14, Ankara, Mart 2007, s.126.

³¹Fazıl Tekin ve Ali Çetinkaya, Vergi Denetimi, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2005. s.47

olabileceğinden kamu finansman açıklarının ekonomi üzerinde ortaya çıkardığı problemleri ve finansal sistem içindekilerin mali yüklerini azaltabilecektir.³²

Sonuç olarak, denetim faaliyetlerinin hali hazırda mevcut olan ve olması muhtemel vergi kayıp ve kaçığı ile vergi dışı gelirleri önleme yönündeki etkisi kendini göstermektedir.

1.4.1.2 Ekonomik Amaçlar

Geçmişten günümüze gelinceye değin meydana gelen gelişmelere paralel olarak devletlerin yönetim anlayışlarında da değişiklikler olmaktadır. Bu değişiklikler nedeniyle devletin karşılaması gerektiği düşünülen birçok yeni ihtiyaç ortaya çıkmaktadır. Çıkan her ihtiyaç devlete yeni görevler yüklemektedir. Bütün bunlar devletlerin finansman ihtiyaçlarının giderek artması sonucunu doğurmaktadır. Ayrıca vergi kayıp ve kaçığı nedeniyle beklenen hasılatı ulaşılamaması kamu gelirlerinin yıpranmasına ve giderlerin karşılanamamasına yol açmaktadır. Bu nedenle devlet büyük miktarlarda borçlanma, emisyon gibi yöntemlere başvurabilmekte, bunun doğal bir sonucu olarak da enflasyon, bütçe açıkları, yeni vergi salınması ya da vergi oranlarının artırılması gibi ekonomik dengeyi bozucu durumlar ortaya çıkmaktadır.³³

Devletlerin yaptıkları vergi denetim faaliyetinin ekonomik amacı, etkin bir maliye politikasını yürütmeye, ekonomik büyüme ve kalkınmayı desteklemeye ve ekonomik istikrarı sağlamaya yönelik olmalıdır. Bahsi geçen amaçlara ulaşılabilmenin yolu gelir dağılımında adaletin sağlanması ve vergi denetiminin sağlıklı olarak çalışıyor olmasından geçmektedir.³⁴

Günümüzde büyük oranda yürürlükte olan vergi sistemi beyan esaslı yöntemidir. Bu sistemde mükelleflerin bildirdikleri gelirlerinin araştırılması esastır. Yapılacak olan denetimlerin devletlerin maliye ve ekonomi politikalarının başarılı olup olmamasında çok büyük bir öneme sahiptir.³⁵ Aksi halde ekonomik dengenin bozulması kaçınılmaz olacaktır.

³²Hasan Atılgan, Verginin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri: Türkiye'deki Durumunun Analizi, Maliye Bakanlığı, Ankara, 2004, s.238.

³³Fatma Taş, Vergi Mükelleflerinin Kayıt Düzenine İlişkin Ödevleri, Maliye Dergisi, Sayı, 152, 2007, s.116

³⁴Taş, a.g.e. s.116

³⁵Taş, a.g.e. s.117

1.4.1.3 Sosyal Amaçlar

Sosyal ve ekonomik refahın sağlanması o ülkede yaşayanların gelir düzeyleri ile doğrudan ilişkilidir. Vergiler de yapıları ve uygulanma biçimleri ile gelir dağılımı dengesini etkilemektedir. Vergi denetiminin mükelleflerin vergi kaçırmalarını engellemeye yönelik olması sosyal adaleti sağlayıcı bir özelliği olduğunu da gösterir niteliktedir. Vergi denetiminin etkili ve devamlı bir şekilde yapılması vergi yükünün adaletli dağılımı için gereklidir.³⁶

Verginin kişilerin mali gücüne göre salınması ve gelir dağılımında adaletin sağlanması hususunda, vergilendirmenin sosyal amaçlı politikalar yoluyla kullanılması büyük bir önem taşımaktadır. Bu amacın gerçekleştirilebilmesi vergi kanunlarına tam olarak bağlılık ve etkin bir vergi denetimi ile mümkün olabilecektir.

1.4.1.4 Hukuki Amaçlar

Devletlerin koymuş oldukları vergilerin yasada belirtilen şekliyle uygulanması, devletin toplum üzerindeki otorite ve itibarı ile yakından ilgilidir. Bundan dolayı devletler başkaca bir nedene bağlı olmaksızın egemenlik hakkını kullanarak koymuş oldukları vergileri hiçbir şüpheye mahal vermeyecek biçimde uygulamakla görevlidir. Bunu sağlayabilmenin en temel metodu ise etkin bir vergi denetimini sürdürülebilir kılmaktır.³⁷

Denetim yalnızca yönetim birimlerinin etkin, sistemli ve adaletli olarak çalışmalarını temin etmekle kalmamakta, personelin özlük hakları ile ilgili çarpıklıkların tespit edilerek giderilmesini veya önlenmesini de sağlamaktadır. Bu şekilde mükelleflere, doğru ve ödeme güçleri oranında vergi vermeleri imkanı sunulurken, iş ve işlemlerinin de yasalara uygun, adil ve tarafsız olarak gerçekleştirilmesine ortam hazırlanmaktadır.

Mükelleflerin bilerek veya bilmeyerek neden oldukları vergi kayıp ve kaçakları vergilemede adaletin bozulması sonucunu doğurduğundan, bu etkilerin ortadan

³⁶Şengül Aydın ve Kenan Lodos, Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Kontrol Memurluğu, Kamu Giderlerinin Finansmanı Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Denetimi, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi 14, Ankara, Mart 2007. s.166

³⁷ Devlet Planlama Teşkilatı, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Vergi Özel İhtisas Komisyon Raporu, Ankara 2001

kaldırılması da vergi denetimi ile mümkün olmaktadır. Nitekim vergi kaybının ortaya çıkması vergisini zamanında beyan edip, ödeyen dürüst mükellefi rahatsız edecektir. Üstelik vergi ziyasına neden olan mükellefin yararına olacak şekilde aralarında haksız rekabet unsuru ortaya çıkabilecektir. Bu da ancak, kararlı ve etkin bir vergi denetimi ile giderilebilecektir.³⁸

1.4.2 Vergi Denetiminin Fonksiyonları

Günümüzde uygulanan vergi sistemleri beyan esasına dayanmaktadır. Devletlerin uygulamış oldukları mali ve vergisel politikaların istenilen sonuçları vermesi, mükelleflerin beyanlarının doğru olması ve beyan edilen vergilerin eksiksiz ödenmesi ile doğrudan ilgilidir. Söz konusu yapıda, vergi bildirimlerinin ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu idarenin vergi denetimi fonksiyonu ile sağlanmaktadır.³⁹

Vergi denetiminin asıl fonksiyonu, mükelleflerin beyanları doğrultusunda ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun vergiyi doğuran işlemler ile bu işlemlere ilişkin defter, belge ve kayıtları çerçevesinde araştırılması, hata, hile ve noksanlık durumları tespit edilerek varsa yanlışlıkların ve eksikliklerin giderilmesi ile verginin eksik ödenmesine ya da hiç ödenmemesine sebep olabilecek olumsuzlukların önlenmesi ve düzeltilmesinin sağlanmasıdır.⁴⁰

Yukarıda yapılan açıklamalar üzerine vergi denetiminin araştırma, düzeltme ve önleme fonksiyonlarının bulunduğu söylenebilir. Çağdaş vergilendirme sistemlerinde bunlara ilaveten vergiye tabi olanları eğitime, yetiştirme, aydınlatma, vergi ahlakı ve bilincini kazandırma gibi yeni fonksiyonların varlığından söz edilebilir.

1.4.2.1 Araştırma Fonksiyonu

Vergiye tabi olanların vergisel işlemleri ile bu işlemlerle ilgili defter, belge ve kayıtlarda bulunan hata ve hilelerin araştırılması, ortaya çıkarılması, düzeltilmesi ve bulunacak hata ve hileler için yasalarda öngörülen ceza ve müeyyidelerin uygulanması vergi denetiminin araştırma fonksiyonunu ifade etmektedir. Bir başka deyişle arayıcı ve

³⁸Aydın Ve Lodos, a.g.e. s.166.

³⁹Abdullah Aslan, Vergi Denetim Sistemi Ve Hesap Uzmanları Kurulu, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 250, Haziran 2002, s.4.

⁴⁰Bekir Sami Oğuztürk ve Ertuğrul Kutay Ünal, Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem Akademik Araştırmalar Ve Çalışmalar Dergisi, Sayı:13, 2015, Cilt:7, s.210.

bulucu fonksiyonu olarak belirtilen bu fonksiyonun amacı bulmak, yakalamaktır. Ancak günümüze kadar arayıcı ve bulucu olma özelliğiyle süregelen bu fonksiyon, çağdaş vergilendirme yapısının öncelikli olarak vergi idaresi ile vergi ödevlisi arasındaki işbirliği ve gönüllü uyumu nazara almasından dolayı önemini yitirmekte ve yerini önleyici fonksiyonlar almaktadır.

Araştırma, vergi denetiminin temel fonksiyonudur. Vergi idaresinin, vergi denetimleri yoluyla mükelleflerin bildirimlerinin doğruluğunu gereği gibi araştırıp vergi mevzuatına hataen veya kasten aykırı işlemleri tespit edip ortaya çıkaramaması vergi incelemesinin sonuçları olan yaptırımların uygulanamaması sonucunu doğurmaktadır.⁴¹

Ülkelerin uygulamış oldukları vergi politikalarının beklenen hedeflere ulaşabilmesi için mükelleflerin beyanlarının gerçek ve doğru olması tek başına yeterli görülmemektedir. Zira beyan edilen vergilerin eksiksiz ve zamanında ödenmesi de son derece büyük bir öneme sahiptir. Bu nedenle vergi denetiminin, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlama noktasında idari bir fonksiyonu bulunmaktadır.⁴²

1.4.2.2 Düzeltme Fonksiyonu

Günümüzde vergi denetiminin yapıcı ve eğitici özelliği de bulunmaktadır. Denetim elemanı, denetim faaliyeti sürecinde, çalışanları ve mükellefleri ihtiyaç duyduğu durumlarda uyarabilir, onlarla bilgi alışverişinde bulunabilir ve onlara yardımcı olabilir. Bu şekilde denetim, hem idare tarafından hem de mükellef tarafından yapılabilecek hataların düzeltilebilmesi yolunu açmaktadır. Vergi kayıp ve kaçağı gibi durumların önüne böylece geçileceği düşünülmektedir.⁴³ Bu bakımdan vergi denetiminin düzeltici işlevi, vergi denetimlerinin önemini giderek artırmaktadır.

1.4.2.3 Önleme Fonksiyonu

Mükelleflerce yapılmış olan hata ve hilelerin daha sonra denetim elemanlarınca ortaya çıkarılıp gerekli yaptırımların uygulanması yerine, yapılacak ya da yapılması

⁴¹Şeker, age. s. 38.

⁴² Sevil Şin, Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları, İstanbul Ticaret Odası, Yayın No 2005-17, İstanbul 2005, s. 87

⁴³ İbrahim Organ, Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması, Gazi Kitapevi, Ankara, Ocak 2008, s.44.

muhtemel hata ve hileleri kaynağında bitirmek suretiyle bunların yapılmasını önlemek, vergi denetiminin önleme fonksiyonu olarak adlandırılabilir.⁴⁴

Vergi denetimi sonucunda vergi yasaları gereğince ortaya çıkabilecek bir yaptırımın caydırıcı nitelikte olabilmesi, denetimin önleme fonksiyonunun faal olarak çalışması ile yakından ilgilidir. Mükelleflerin belirli aralıklarla denetim mekanizması içinde kontrol altında tutulması bu fonksiyonun caydırıcılığının var olabilmesi bakımından zorunluluk arz etmektedir.⁴⁵

Başka bir deyişle mükelleflerin incelenmesi ihtimali ve yapılacak olan inceleme sonunda mükellefe uygulanacak yaptırımların caydırıcılığı gibi sebeplerle mükellefin verginin tespitinde hatalı ve hileli yollara başvurmasını engellemeye yönelik bir fonksiyondur.⁴⁶ Bu da belli aralıklarla tekrar eden bir denetim faaliyetinin mükellefleri kontrol altında tutması ile gerçekleştirilebilir.

Vergi denetiminin önleme fonksiyonu diğer fonksiyonlarla karşılaştırıldığında daha etkili ve sonuç odaklı bir özelliğe sahip olduğu görülmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, mükellefleri her an suç işlemeye hazır bireyler olarak görmek yerine, mükelleflerle formal bir ilişki çerçevesinde görüş alışverişinde bulunmak ve onları vergilendirmeye ilişkin işlemlerinde daha özenli, titiz ve dikkatli davranmaları konusunda uyarmaktır. Böylece mükellefler aydınlatılarak iş ve işlemlerindeki hataların düzeltilmesi sağlanabilecektir.

1.4.2.4 Eğitim Fonksiyonu

Buraya kadar anlatılan vergi denetiminin, vergi kayıp ve kaçığını araştırmacı, bulucu, düzeltici ve önleyici işlevleri dışında, çalışanlar ve mükellefler bakımından eğitici işlevinden de söz edilebilir. Vergi denetim faaliyetinin aşamaları boyunca ihtiyaç duyulan konularda mükellefin aydınlatılması, hata ve eksiklikleri konusunda uyarıcı nitelikte bilgi verilmesi ve eleştirilmesi, mükellef üzerinde eğitici rol oynamaktadır. Vergi denetiminin bu fonksiyonu, diğer fonksiyonları ile beraber ortaya çıkararak onlarla

⁴⁴ Organ, a.g.e. s.44.

⁴⁵ Oğuztürk ve Ünal, a.g.e. s.214

⁴⁶ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Denetim İlke ve Esasları, 1. Cilt, s.101.

birlikte bütünü oluşturmakta ve vergi denetimi ile istenilen amaçların gerçekleşmesine katkıda bulunmaktadır.⁴⁷

1.4.3 Vergi Denetiminin Özellikleri

Bu bölümde vergi denetiminin; Tarafsız Olma, Hukuki Olma, Yaptırım Gücüne Sahip Olma, Dış Denetim Olma ve Hesap Denetimi Olma özelliklerinden bahsedilecektir. Vergi denetiminin bahsi geçenler dışında daha birçok özelliği bulunmaktadır. Ancak konumuzla ilişkisi olması bakımında yalnızca bu özellikler ele alınmıştır.

1.4.3.1 Tarafsız Olma

Vergi denetimleri esas itibariyle kamu çalışanı olarak görevlerini sürdüren denetim elemanları tarafından yapılmaktadır. Ancak denetimin kamu tarafından yapılması yalnızca devletin haklarının korunarak mükellef haklarının gözetilmemesi ve böylece hazineye gelir sağlanması anlamına gelmemektedir. Yapılan denetimler ile bir taraftan hazine aleyhine ortaya çıkan hatalar düzeltilirken diğer taraftan da verginin mükellefleri aleyhindeki hataların önüne geçilmesi imkanı doğmaktadır.

Sonuç olarak; hem vergi yasalarının hem de vergi denetiminin uygulanmasında gözetilmesi gereken temel kriter mevzuatın emrettiği hüküm olması hasebiyle kamu yararı ya da mükellef yararı göz önünde bulundurulmayacaktır. Bahsi geçen bu zorunluluk tarafsızlık ilkesinin hukuki temeline kaynağı olacaktır.

1.4.3.2 Hukuki Olma

Vergi hukuku, vergi ödevinin niteliğine, vergiyi doğuran veya ortadan kaldıran işlemlere ilişkin maddi ve şekli hukuk kurallarının bütünüdür. Vergi hukuku, kişilerle devlet arasında vergi ilişkisinden doğmaktadır. Devletin vergilendirme işlemlerini egemenlikten kaynaklanan otoritesini kullanarak yerine getirmesi vergi hukukunun kamu hukukunun bir dalı olduğunu ortaya çıkarmaktadır. Vergi denetimleri de kamu hukukunun bir alt birimi olan vergi kanunlarına dayanılarak gerçekleştirilmektedir. Devletin yasama yoluyla çıkarmış olduğu vergileri, kanunda belirtilen hali ile

⁴⁷Hesap Uzmanları Kurulu, Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu 50. Yıl Armağanı, Acar Matbaacılık A.Ş., İstanbul 1995, s.96.

uygulaması, toplum üzerinde devletin gücü, otoritesi ve saygınlığı bakımından son derece önemlidir. Bu sebeple devletin, hiçbir neden olmasa bile yaptırım gücünü kullanarak vergiler üzerinde hiçbir kuşkuya yol açmayacak şekilde denetim uygulamasını yapma zorunluluğu bulunmaktadır.⁴⁸

Bu nedenle yetkisini kanunlardan alan ve yine kanunlarda belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilen, doğurduğu sonuçlar bakımından mali ve cezai yaptırımlar söz konusu olan vergi denetimlerinin bir özelliğinin de hukukilik olduğu söylenebilir.⁴⁹

1.4.3.3 Yaptırım Gücüne Sahip Olma

Vergi denetiminin en önemli hususlarından biri de yaptırım gücünü elinde bulundurmasıdır. Bu özellik başka bir deyişle vergi denetiminin hukuki olması tarafını da ortaya koymaktadır. Nitekim gerçekleştirilen denetim faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçığı, cezası ile birlikte tahsil edilmektedir.⁵⁰ Bu da vergi denetiminin yaptırımcı bir niteliğe sahip olduğunu göstermektedir.

1.4.3.4 Dış Denetim Olma

Vergi denetimleri esas itibarıyla kamu görevlilerince yerine getirilse de belli şartlarda bağımsız denetçiler tarafından da yapılabilmektedir. Buradan hareketle, denetimden anlaşılması gereken, denetimin vergiye tabi olan mükellef ile vergiyi tahsil eden idarenin dışındaki kişi veya kişilerce yapılması gerektiğidir.

Vergi denetim elemanları tarafından yürütülen vergi denetimleri, denetçilerin kamuya mensup olmaları sebebiyle bağımsız olmadıkları düşünülmeyle beraber, denetime tabi tutulanlar açısından bir dış denetim niteliğindedir.

1.4.3.5 Hesap Denetimi Olma

İşletmelerin ekonomik faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin hukuki mevzuat veya genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri gibi önceden saptanmış

⁴⁸Organ, a.g.e. s.45

⁴⁹M. Bülent Aydın, Türkiye'deki Kayıt Dışı Ekonomide Vergi Denetiminin Önemi, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, İstanbul 2006, s.62.

⁵⁰Tekin ve Çelikkaya, s.51.

ölçütlere uygunluğunu saptamak ve rapor haline dönüştürmek amacıyla bu ekonomik işlemlere ve olaylara ilişkin bilgilerin incelenmesi ve raporlanması işlemi hesap denetimi olarak adlandırılmaktadır.

Bu yönüyle işletmenin üretimini gerçekleştirdiği mal veya hizmetin üretim ve kalite standartlarına uygunluğu bu denetim açısından bir öneme sahip bulunmamaktadır. Vergi denetimindeki en önemli kriter; ekonomik faaliyetler sonucunda elde edilen gelirin, finansal tablolara aktarılması işlemi yürütülürken bu işlemin mevzuata uygun olup olmadığının denetlenmesi olacaktır. Bu da mükellef nezdinde yapılacak denetimin yalnızca defter, belge ve kayıtlara yönelik olması gerektiğini ortaya koymaktadır. Dolayısıyla mükelleflerin iş alanlarına göre ürettiği mal veya hizmetin standartlarına uygunluğu yönündeki denetim vergi denetimi konusuna girmeyecek başka denetim alanlarını ilgilendirecektir.

1.5 Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetimi

1.5.1 Avrupa Birliği'nde Vergi Denetimi

Avrupa Birliği, birliğin çıkarlarını koruyabilmek adına gerekli konularda önlemler alıp sistemler geliştirmektedir. Bunlardan birisi de vergilendirme hususudur. Üye ülkelerde ortaya çıkacak vergi kayıpları birliği de yakından ilgilendirmektedir. Bu konudaki bir olumsuzluk hem üye ülkenin hem de birliğin ekonomik ve sosyal çıkarlarına uygun olmayacaktır. Bu düşünceden hareketle birliğe özel vergi denetim sistemi ortaya konulmuştur. Avrupa Konseyi'nin aldığı 2185/96 sayılı 11 Kasım 1996 tarihli karara göre birliğin ekonomik çıkarlarına zarar veren aksaklık ve kayıpların belirlenmesi amacıyla işyerlerinde yapılacak denetim ve kontrol çalışmaları komisyonun sorumluluğu altında olacak ve komisyon tarafından görevlendirilecek yetkili denetim elemanlarınca gerçekleştirilecektir. Üye ülkelerin ceza usul kanunlarına aykırı olmamak şartıyla, komisyonun denetim elemanlarınca yapılacak denetim faaliyetleri sırasında ihtiyaç duyulacak tüm bilgi ve belgelere, faaliyetin yürütüldüğü devletin kontrol görevlileri ile aynı şartlar altında erişme ve kullanma hakkı bulunacaktır. Yapılan denetimler sonucunda tespit edilen aksaklıklar en uygun sürede komisyon tarafından ilgili ülkeye bildirilecektir. Denetim için görevlendirilen

elemanlarca düzenlenen raporlar, üye ülkelerin adli veya idari makamları tarafından “uygun kanıt” olarak kabul edilecektir.⁵¹

AB Konseyince görevlendirilecek denetim elemanlarının üye ülkelerde yapacağı denetimlerle ilgili görevler konseyin 25 Mayıs 1999 tarihinde aldığı CE 1073/1999 ve 1074/1999 numaralı kararlarıyla OLAF’a (Avrupa Kaçakçılıkla Mücadele Ofisi) bırakılmıştır. Söz konusu kararlara göre OLAF da kontrol altında olacak ve bu bir gözetim kurulu tarafından gerçekleştirilecektir. Kurul, üye devletlerde üst düzey kamu çalışanı olarak önemli kaçakçılık ve yolsuzluk incelemeleri ile ilgili görevlerde bulunmuş bağımsız çalışmak üzere seçilen kişilerden oluşacaktır. Söz konusu uygulama üye ülke denetim birimlerine takviye niteliğinde bir görev üstlenmektedir.⁵²

1.5.2 Almanya’da Vergi Denetimi

Alman vergi sisteminin en belirgin özelliği federal bir yapıya sahip olmasıdır. Almanya’da vergi kanunları tekdüze gibi görünüyorsa da, kanunların nasıl uygulanması gerektiği, vergilerin nasıl idare edileceği ve vergi gelirlerinin dağıtımının ne şekilde olacağı konusunda bazı özel durumlar da bulunmaktadır.⁵³

Alman meclisinde vergi kanunları ile ilgili kanun teklifleri, parlamentoda yer alan siyasi partilerce verilmekte olup kanunlaşması için Federal Parlamentoda kabul edilmesi gerekmektedir. Çıkarılan kanunlar kapsamında toplanan vergi gelirleri federal ve eyalet hükümetleri arasında paylaşılmaktadır. Vergi gelirlerinin ekseriyeti ise federal vergilerden meydana gelmektedir.⁵⁴

Almanya’nın vergi denetim politikası Genel Vergileme Kanunu’nun (Abgabenordnung) eşitlik, yasallık ve iyi yönetim esaslarıyla şekillenmektedir. Anayasa’da Mali Rejim başlığı altında bütçe, vergi, borçlanma ve kamu idaresine ilişkin hususlar ayrıntılı biçimde düzenlenirken vergi idaresi ve Sayıştay’ın görevlerine de yer verilmektedir.

⁵¹Zuhal Ergen ve Leman Kılınçkaya, Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi, Sosyo Ekonomi Dergisi, 2014-1, s.293

⁵²Ergen, Kılınçkaya, a.g.m. s.293

⁵³Alberta Radler, Highlights of German Taxation, s. 1. <http://www.taxation.de/highlights.pdf>, (Eylül 2016)

⁵⁴Lübeck Business Development Corporation, The German Tax System, Establishing A Business in Lübeck, June 2005, s.4.

Vergi denetimi; vergi incelemesi, vergi kontrolü ve vergi idaresinin denetlenmesi işi olarak üç başlık altında toplanmakta, verginin incelenmesi ve kontrolü vergi dairesinde yetkili inceleme elemanlarına bırakılmakta iken, vergi idaresinin denetlenmesi ise Sayıştay tarafından gerçekleştirilmektedir.

Sayıştay denetimi eyalet sayıştayları ile mensuplarının yargıç bağımsızlığı hakkını ellerinde buldukları Federal Sayıştay tarafından yapılmakta, eyalet sayıştayları ile Federal Sayıştay uyum içerisinde planlı bir denetim faaliyeti sürdürmektedir.

Vergi denetimini yapan en temel kuruluş bünyesinde çok sayıda denetçi barındıran vergi dairesidir. Asıl incelemeler burada yapılmakla birlikte mükellef beyanlarını kabul eden elemanların da sınırlı olarak hata ve noksanları düzeltme gibi yetkileri bulunmaktadır. Bunun yanı sıra Yüksek Maliye Dairesine bağlı olarak çalışan denetim elemanlarının ise bahsi geçen diğer inceleme elemanlarına göre daha geniş ve kapsamlı yetkileri bulunmaktadır. Öte yandan, eyaletlerin denetimle görevli elemanları dışında Federal Maliye Bakanlığı'nın da söz konusu incelemeleri yürütmek üzere yetkilendirdiği inceleme elemanları ile denetimin yapısı tamamlanmaktadır.⁵⁵

Almanya'nın mali yapısı etkin ve verimli bir denetim sistemine sahiptir. Denetim elemanlarının belirli sektörlerde uzmanlaşmış olması, vergi kaçakçılığı gibi suçlarda yüksek oranlı bir vergi denetiminin bulunmasının yanında mükelleflerin vergi ahlakına ve bilincine sahip olma hususundaki duyarlılıkları sayesinde önemli ölçülerde başarı kaydedilmiştir.⁵⁶

1.5.3 Fransa'da Vergi Denetimi

Fransa'da vergilendirme işlemlerini yürüten kurum, Vergiler Genel İdaresi'dir (Direction Generale des Impots). Vergi gelirlerini maksimum düzeye çıkarmayı

⁵⁵İsmail Can, Almanya'da Devletin Yapısı Ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri, Maliye Dergisi, Sayı 145, Ocak-Nisan 2004, s.29

⁵⁶Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilâfları, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2010. s.774.

amaçlayan Vergiler Genel İdaresi, Maliye ve Ekonomi Bakanlıklarına bağlı bir kuruluştur.⁵⁷

Fransa Vergiler Genel İdaresinde yönetim ve denetim işlevleri birbirinden ayrı yürütülmekte olup⁵⁸ büyük şirketlerle ilgili denetim işlevini Ulusal ve Uluslararası Denetimler İdaresi (DVNI, Direction des Verifications Nationales et Internationales) yüklenmiş, yönetim işlevini ise Büyük İşletmeler Müdürlüğü (DGE, Direction des Grandes Entreprises) yüklenmiş durumdadır. Denetime tabi tutulacak mükelleflerin belirlenmesi ve denetim amaçlarının ortaya konulmasında DGE ve DVNI'nin bilgi paylaşımı ve uygulama aşamalarında gösterdikleri sıkı işbirliği önemli bir sorumluluğun yerine getirilmesine büyük önem arz etmektedir.⁵⁹

Vergi denetim birimlerinin görev ve yetki alanları coğrafi bölümlenme, ciro tutarı, vergi matrahı, şirket topluluğu bünyesinde bulunma, yurt dışı kazancı ve faaliyet gösterilen sektör gibi ölçütlerle sınırlandırılabilir.

Vergi denetiminin iki şekilde uygulandığı bu AB üyesi ülkede, yalnızca mükellef bildirimleri üzerinden yapılan ön denetimde mükellefin iş yerine gidilmeden, belge ve defterleri incelenmeden sadece beyanname üzerinde denetim gerçekleştirilmekte ve işin başından itibaren kontrol mekanizması oluşturularak önlemler alınıp hata ve eksikliklerin giderilmesi amaçlanmaktadır.⁶⁰

İşyerinde yapılan denetim ise ikinci uygulama biçimi olarak karşımıza çıkmaktadır. Dış denetim olarak da adlandırılan bu sistemde, mükelleflerin bildirimlerinden, defter ve belgelerine hatta diğer dış kaynaklara varıncaya kadar kapsamlı bir faaliyet sürdürülmektedir.⁶¹ Bu kapsamda dış denetim, vergi incelemeleri, fatura, defter ve kayıtlar ile yerinde denetim, ev araması, belgelere el konulması ve sermaye karşılaştırması gibi hususları içerebilmektedir.^{62,63}

⁵⁷Organ, s.73.

⁵⁸Aydın, s.73.

⁵⁹Erhan Coşkun, Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası ile Seçilmiş Avrupa Birliği Ülkeleri'nde Vergi Denetimi Politikası ve Süreci, Gelir İdaresi Başkanlığı, Yayımlanmamış Yeterlik Etüdü

⁶⁰Yrd. Doç. Dr. Hakan Ay ve Tunç Baran, Türkiye ve AB'de Vergi Denetimi, Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 2008, s.226

⁶¹Ay, Baran. a.g.e. s.226

⁶²Organ, a.g.e.

⁶³Coşkun, a.g.e.

1.6 Finansal Raporlama Kavramı

Şirket stratejilerinin geliştirilmesinde ve organizasyonel hedefleri tutturabilme başarısının değerlendirilmesinde performans göstergeleri etkin bir rol oynamaktadır. Finansal tablolar işletmelerin ekonomik durumu ile faaliyetlerinin değerlendirilmesinde kullanılan başlıca bilgi kaynağı olarak ifade edilmektedir.⁶⁴

İşletme içinde finansal raporlama işlemini gerçekleştirmeye yönelik kullanılan sistem muhasebe bilgi sistemidir. Bu sistem genel anlamda idarenin işletme varlıkları üzerindeki yönetimi, işletmenin faaliyetlerinin kontrolü, işletmenin vizyonuna göre gelecekte yapılması gerekli eylemlerin planlanması gibi konularda ihtiyaç duyulan bilgileri elde etmeye yönelik bir bilgi sistemidir.

Muhasebe bilgi sisteminin kullanılması işletmenin büyüklük ya da küçüklüğü ile ilgili olmayıp, esas olarak bütün işletmeler için geçerli olabilmektedir. Ancak bu sistemde kullanılacak olan bilgi işlem cihaz, yazılım ve altyapıları ile bunların yanında bilgi kullanma teknikleri işletmelerin durumlarına göre farklılık arz edecektir. Muhasebe bilgi sisteminde donanımlar değişebilir ancak sistemi ayakta tutan yapı aynı kalacaktır.⁶⁵

Muhasebe bilgi sistemi dahilinde elde edilen verilerin işlenmesi sonucunda bu veriler anlamlı ve yararlı bilgiler haline dönüştürülecektir. Bilgiler ise rapor şeklinde ilgililere ulaştırılacaktır. Nitekim muhasebe bilgi sistemi, işletmelerin mevcutları ve kaynaklarında değişim meydana getirecek ekonomik nitelikte ve para ile ölçülebilen faaliyetlere ilişkin bilgileri genel kabul görmüş standart ve ilkeler ışığında kaydetmek, sınıflara ayırmak, özet haline getirmek, çözümlenmek ve yorumlamak suretiyle ilgili kişilere veya kuruluşlara rapor halinde sunmak biçimindeki görevini yerine getirmiş olmaktadır.⁶⁶

Finansal tablolarının doğru ve güvenilir bilgileri içeriyor olması gerekmektedir. Bunun olabilmesi için tabloları meydana getiren kalemlerin de doğru, güvenilir ve tam olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Muhasebeleştirilmenin doğru ve güvenilir

⁶⁴Ayşegül Güngör, Futbol Endüstrisinde Sportif Başarı İle Finansal Performans Arasındaki İlişkinin Analizi Ve Türkiye Uygulaması, Doktora Tezi, 2014, s.116

⁶⁵Fevzi Sürmeli, Melih Erdoğan vd, Muhasebe Bilgi Sistemi, TC Anadolu Üniversitesi Yayını No:1644, s.57

⁶⁶Sürmeli, Erdoğan vd, a.g.e. s.57

olmasından maksat finansal tablolarda yer alan kalemlerin gerçekleşme, diğer bir ifade ile tahakkuk zamanlarının gerçeğe uygun bir biçimde belirlenmesidir. Tahakkuk ise ilgili işlem için uygun hesabın seçilmesi, parasal tutar olarak ifade edilebilmesi ve bu tutarın kar veya zarar tablolarına dahil edilmesini anlamına gelmektedir.

Finansal tabloların, ihtiyaçların tespitine ve amaçlara yönelik olarak kullanılabilmesi için hazırlanan bu bilgilerin doğru olarak analizi ve yorumlanması gerekmektedir. Verilecek kararların doğru ve yerinde olmasına muhasebe bilgi sisteminin ürettiği bilgilerin doğru olarak analiz edilmesi ve yorumlanması imkan sağlayacaktır. Bu nedenle bilgilerin analizi ve yorumlanması aşaması raporlamanın en önemli aşamalarından biridir. Bu aşama özellikle işletmelerin faaliyetlerinin karmaşık hale geldiği günümüz ekonomilerinde daha da büyük bir önem taşımaktadır. Faaliyetlerin karmaşıklaşması muhasebe bilgi sisteminin de aynı ölçüde karmaşık hale gelmesine neden olmaktadır. Ortaya çıkan bu durumun doğal sonucu ise karmaşık haldeki bilgilerin analiz ve yorumlanmasının geleneksel yöntemlere göre daha fazla uzmanlık bilgisi gerektirdiği yaklaşımıdır.⁶⁷

Muhasebe bilgi sisteminde finansal tablolar şeklinde hazırlanan ve ilgili kişilere raporlanan faaliyetlere ilişkin mali bilgiler temel olarak iki grupta sınıflandırılabilir. Bunlardan biri, işletmenin belirli bir andaki durumunun ne olduğunu gösteren finansal durum bilgileri iken diğeri, işletmenin belirli bir dönem aralığındaki finansal performansının ne olduğunu gösteren finansal performans bilgisidir.

Finansal durum ve finansal performans bilgileri raporlama sürecinin temelini oluşturmaktadır. Buna göre işletmelerin belirli bir andaki finansal durumunu gösteren bilgiler finansal durum tablosu ya da bilanço adı verilen tablo ile sunulurken, belirli bir dönemdeki finansal performans ise gelir veya kar-zarar tablosu adı verilen tablo ile raporlanmaktadır. Bahsi geçen bu tablolara temel finansal tablolar da denilmektedir.

İşletmeler, yukarıda söz edilenlerin yanı sıra finansal durumdaki değişimleri de raporlayabilmektedirler. Bu değişimler ise birden çok tablo yoluyla gözlemlenebilmektedir. Söz gelimi, finansal durumdaki değişim nakit akışları yönünden takip edilecek olursa tablonun ismi nakit akış tablosu, özkaynaklar yönünden takip

⁶⁷Orhan Çelik, Muhasebe ve Finansal Raporlama, SPL Lisanslama Sınavları Çalışma Kitapları, Mart 2015, s.5

edilecek olursa tablonun ismi özkaynak değişim tablosu olacaktır. Finansal durumda meydana gelen değişimlerin izlendiği mali tablolar, temel finansal tablolarda kullanılan bilgileri içermesi ve bu tabloları tamamlayıcı nitelikte olmaları sebebiyle yardımcı finansal tablolar adı ile de anılmaktadırlar.⁶⁸

Finansal tablolar 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde şu şekilde sıralanmıştır;

- 1) Bilanço
- 2) Gelir Tablosu
- 3) Satışların Maliyeti Tablosu
- 4) Fon Akım Tablosu
- 5) Nakit Akım Tablosu Kar Dağıtım Tablosu
- 6) Öz Kaynaklar Değişim Tablosu

Yukarıda sıralanan tabloların hepsi birbirinden farklı bilgileri ihtiva etmektedir. Finansal tabloların hiç birinden bir tek amaca hizmet etmesini veya alınacak hususi bir karar için gerekli olan bilgilerinin tümünü içermesini beklemek doğru olmayacaktır. Finansal tablolar belirli bir grubun ihtiyaçlarına yönelik değil tüm kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik hizmet etmeyi amaçlamaktadır. Bu nedenle finansal tablolar genel amaçlı olarak nitelendirilmektedirler.⁶⁹

Klasik muhasebe yaklaşımına göre mali tablolar işletmelerin finansal raporlama sürecinin en önemli ürünüdür. Ancak işletmelerin yayınladıkları bilgileri sadece finansal tablolar ile sınırlandırmak doğru olmayacaktır. Bu bilgileri tamamlar nitelikteki ek bilgiler ve tablolar da finansal tablolarla beraber hazırlanmakta ve raporlanmaktadır. Bu nedenle finansal tablolar kavramı çağdaş yaklaşımda yerini finansal raporlama kavramına bırakmıştır.⁷⁰

⁶⁸Çelik, a.g.e. s.6

⁶⁹Lanny G. Chasteen, Richard E. Flaherty, Melvin C.O'connor, Intermediate Accounting, IrwinMcGraw-Hill. 1998, ss.5-6

⁷⁰Çelik, a.g.e. s.7

1.7 Finansal Raporlamanın Amacı

Finansal tabloların hazırlanmasındaki amaç, ilgili kişi veya kuruluşlara işletme faaliyetleri ile ilgili olarak güncel, doğru, sınıflandırılmış ve karşılaştırılabilir özellikteki bilgileri sağlamaya yöneliktir. Başka bir ifade ile işletme ya da işletmeyle ilgili olan üçüncü kişilere işletme ve işletmenin faaliyetleri hakkında değerlendirme yapıp karar alabilmelerini sağlayacak bilgilerin sunulması işlemidir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere finansal tablolardan yarar sağlayacak kişi veya kuruluşların iki grupta ele alınması mümkündür. Bunlardan ilki, işletme iken ikincisi de işletme dışındaki ilgili kişi ve kurumlardır.

İşletmelerle ilgili görüş ve kanaatlerin oluşturulmasıyla ilgili olarak, gerek taraflardan biri olan işletme, gerekse üçüncü kişilerin finansal raporlamanın sağladığı bilgileri yapılacak işlemlere dayanak aldıkları görülmektedir. Bu taraflar arasında, işletmelerin sahipleri, yöneticileri, çalışanları, mal sağlayıcıları, işletme ile borç ilişkisi bulunanlar, kredi verenler, potansiyel yatırımcılar, müşteriler, finansal analiz uzmanları, danışmanlar, brokerler, sigortacılar, hukukçular, ekonomi uzmanları, vergi uzmanları, kanun koyucular, kamu, sendikalar, ticari birlikler, araştırmacılar ve öğrenciler yer alabilmektedir.⁷¹

İşletmeye kaynak sağlama kararlarının verilmesinde yatırımcılara ve işletme ile borç ilişkisi bulunan diğer taraflara faydalı olacak, ihtiyaçlarını karşılayacak nitelikte finansal bilgiyi sağlamak genel amaçlı finansal raporlamanın en önemli gayesidir.⁷² Bu bilgileri kullanacak olan taraflara finansal tablo kullanıcıları denilmektedir.

Finansal raporların sunulduğu kullanıcılardan bir taraf da aynı zamanda işletmenin paydaşlarıdır. İşletmenin paydaşları olmaları, işletme ile ilgili menfaat ilişkisi içinde olmalarının doğal bir sonucudur.

Genel amaçlı finansal raporlar dışında işin gereği olarak işletmeler, özel amaçlı finansal tablolar da hazırlayabilmektedirler. Bu tablolar genellikle işletmelerin bünyesinde bulunan kullanıcıların bilgi ihtiyaçları için hazırlanmış olduklarından, finansal raporlama düzenlemeleri kapsamında yer almamaktadır. Bu nedenle finansal

⁷¹Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises <http://www.fasb.org/>, a.g.web.

⁷²Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ Eki, 27.01.2011 tarihli Resmi Gazete

tablolar kavramından, aksi belirtilmedikçe, genel amaçlı finansal tabloların anlaşılması doğru bir yaklaşımdır ifade edecektir.⁷³

Finansal tabloları kullananlar daha önce de belirtildiği üzere, yöneticiler ve çalışanlar, borç verenler, yatırımcılar, satıcılar ve diğer mal sağlayıcıları, müşteriler, hükümetler gibi geniş kapsamda bir kitleyi ifade etmektedir. Bunlardan her biri finansal raporları kendi bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için kullanmaktadırlar. Finansal tablolar ise genel amaçlı olduklarından, sunulan bilgi, sistemde yer alan farklı ihtiyaçlara sahip olan farklı kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılayabilecek nitelikte olması gerekmektedir. Ancak genel amaçlı finansal raporların ihtiyaç duyulan bütün bilgileri sağlamasının beklenmesi de yanlış olacaktır. Söz konusu kullanıcıların diğer kaynaklardan da bilgi edinerek karar vermesi akıllıca bir hareket olacaktır. Finansal raporlamaya yönelik kurallar ve düzenlemeler de bu gerekliliği göz önünde bulundurma amacını taşımaktadır.⁷⁴

1.8 Finansal Raporlamanın Niteliksel Özellikleri

Finansal bilginin faydalı olması, taraflara sunduğu bilginin ihtiyaca uygunluğu ve açıklanması hedeflenen hususun gerçekte örtüşmesi ile doğru orantılıdır. Söz konusu bilgi bunun yanında karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, anlaşılabilir olur ve zamanında paydaşlarına sunulursa faydası da artmış olacaktır.⁷⁵

a. İhtiyaca Uygunluk

Kullanıcılar tarafından verilecek kararların yönünü belirlemede etkin rol oynayabilen bilgiye ihtiyaca uygun finansal bilgi denilmektedir. İhtiyaca uygun finansal bilgi, bazı tarafların bilgiyi kullanmayı tercih etmemeleri veya bilgiye farklı kaynaklardan ulaşmaları durumunda bile verilecek kararları etkileme gücüne sahip olabilecektir.

Finansal bilgi, bilgiyi sunan şirketlerle ilgili olarak tahminlerde bulunabilme, mevcut bilgiyi teyit edebilme özelliğini ayrı ayrı veya her iki özelliği birden taşıyorsa, verilen kararları etkileme gücüne sahiptir denilebilir.⁷⁶

⁷³Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ Eki, 27.01.2011 tarihli Resmi Gazete

⁷⁴Orhan Çelik, a.g.e. s.8

⁷⁵Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ Eki, 27.01.2011 tarihli Resmi Gazete

⁷⁶Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ Eki, 27.01.2011 tarihli Resmi Gazete

b. Gerçeğe Uygunluk

Ekonomik gelişmelerin kelime ve sayılar yardımıyla ifade edildiği finansal raporlarda bilginin taraflar açısından işe yarar olabilmesi için yalnızca ilgili olayların aktarılması yeterli olmayacaktır. Kullanıcılara aktarılması istenen ekonomik olayların gerçeğe uygun bir şekilde sunulması gerekmektedir.

Finansal tablonun gerçeğe uygunluğu ile ilgili olarak üç özellik sayılabilmektedir. Buna göre finansal tablonun tam olması, tarafsız olması ve hatasız olması beklenmektedir.

Ekonomik olayların kullanıcılar tarafından anlaşılabilmesi için açıklamalar ve tanımlamalarla birlikte gerekli tüm bilgileri içeren bir sunuma ihtiyaç duyulacaktır.

Bunun yanı sıra finansal tabloda yer alan bilgilerin ön yargı ile seçilmemiş olması gerekmektedir. Finansal tablonun, finansal bilginin kullanıcıları tarafından olumlu ya da olumsuz olarak değerlendirilmesi hususunda yönlendirici, belli bilgileri ağırlıklı içeren, belirli bilgilere vurgulu ya da vurgu yapılmamış veya diğer başka yönlerde manipüle edilmiş olması tarafsız olması özelliğine gölge düşürecektir.

Öte yandan, finansal bilginin gerçeğe uygun şekilde sunulması her zaman doğru bilgiye sahip olduğu anlamına gelmeyebilir. Finansal bilginin hatasız olması; ekonomik gelişmelerin yorumlanmasındaki hata veya ihmallerin en aza indirilmesi ve bilginin ortaya konulması sürecinin hatasız seçim ve uygulamalar ile geçirilmiş olmasına denilmektedir.

Bu nedenle tam bir kusursuzluk hali nadir gerçekleşebilecek bir durum olmakla birlikte sunulan bilginin bahsi geçen özellikleri mümkün olabilecek en üst seviyede taşınması hedeflenmektedir.⁷⁷

c. Karşılaştırılabilirlik

Finansal rapor kullanıcıları yatırım yapma, elden çıkarma gibi konularda tercihte bulunulması gereken kararlar alacakları durumlarda finansal bilgiye ihtiyaç duyabilmektedir. Bu bağlamda finansal bilginin, bilgiyi sunan işletmeye ilişkin bilgiler

⁷⁷Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ Eki, 27.01.2011 tarihli Resmi Gazete

ile diğler işletmelere ait benzer raporlar veya aynı işletmenin başka dönemlere ait benzer bilgileri ile karşılaştırılabilir olması beklenmektedir.

Karşılaştırılabilirlik, kullanıcıların maddeler arasında bulunan benzerlikleri ve farklılıkları belirleyebilmesine ve anlayabilmesine olanak sağlayan niteliksel bir özelliktir. Bir ekonomik olayın çeşitli yöntemlerle gerçeğe uygun olarak raporlanması da mümkün olabilmektedir. Ancak aynı ekonomik olayın farklı muhasebe yöntemleri ile sunulması karşılaştırılabilirliği azaltabilecektir.⁷⁸

d. Zamanında Sunum

Bilgi eskidikçe bilgiden faydalanma da olumsuz yönde etkilenebilecektir. Bu nedenle bilginin, kullanıcıları tarafından kararlarına etki edebileceği zamanda mevcut olması beklenmektedir. Ancak bunun istisnası olarak bazı bilgiler, bazı kullanıcıların eğilimleri belirleme ve değerlendirme yönündeki ihtiyaçları nedeniyle raporlama döneminden hayli zaman geçmiş olsa da kullanışlılığını devam ettirebilmektedir.⁷⁹

e. Anlaşılabilirlik

Bilginin anlaşılır olması açıklığı, doğru tanımlanması ve sunulması ile yakından ilişkili denilebilmektedir. Bazı ekonomik gelişmelerin doğası gereği karmaşık ve zorlu yapısı raporlamanın sıhhatini de etkileyebilmektedir. Bu tür gelişmelerle ilgili bilgileri raporun ihtiva etmemesi sunumu ve anlaşılabilirliği kolaylaştırabilecektir. Ancak bu defa söz konusu raporlar bilgi eksikliği yönüyle gerçeği yansıtmayacak ve yanıltıcı olabilecektir. Bu nedenle kullanıcıların işletme faaliyetleri ile ekonomik faaliyetler hakkında makul seviyede bilgi sahibi olması beklenmektedir.⁸⁰

⁷⁸Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ Eki, 27.01.2011 tarihli Resmi Gazete

⁷⁹Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ Eki, 27.01.2011 tarihli Resmi Gazete

⁸⁰Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ Eki, 27.01.2011 tarihli Resmi Gazete

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE DE VERGİ DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ VE

FİNANSAL RAPORLAMANIN VERGİ DENETİMİ

ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

2.1 Türkiye’de Vergi Denetimi

Kamu harcamalarının finansmanının sağlanması için devletin siyasi gücünden aldığı yetkiyle kişilerin gelir ve malları üzerinden pay alınmasına vergileme denilmektedir. Vergileme faaliyeti nedeniyle devletle kişiler arasında hukuki ilişkiler ortaya çıkmaktadır.⁸¹

Ülkede yürürlükte olan kanunlar çok iyi olsa ve en iyi şekilde idari düzen sağlanmış olsa dahi bir denetim sisteminin olmaması zaman içinde yapının bozulmasına neden olabilecektir. Bu da denetimin, mekanizmanın kurgulandığı gibi çalışmasını garanti altına alan ve zaman içinde bozularak eskimesini engelleyen bir işlevi içinde barındırdığını göstermektedir.

Bu nedenle Türkiye’de de 04.01.1961 tarihinde kabul edilip 10.01.1961 tarih 10703 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu denetim ve çeşitlerini aşağıdaki gibi hüküm altına almaktadır.

2.1.1 Yoklama

Vergi denetim türlerinden biri olan yoklama, fiilî durumun tespitine ilişkin olarak kullanılan bir yöntemdir. Aşağıda detaylı olarak ele alınacak olan yoklama vergi dairesinin görevleri arasında yer almaktadır.

2.1.1.1 Yoklamanın Amacı ve Kapsamı

Vergi idaresinin yetkili elemanları tarafından vergi yükümlülerinin ve yükümlülükle ilgili olayların ve konuların araştırılması ve tespit edilmesi faaliyetine yoklama denilmektedir. Başka bir deyişle yoklama, vergi mükellefleri ile birlikte

⁸¹Can, a.g.m. s.32.

mükellefiyet doğurabilecek maddi hadiseleri de kapsamına alan bir denetim biçimidir.⁸² Devletin en büyük gelir kaynağı olan vergilerin eksiksiz şekilde toplanabilmesi için mükellef ve mükellefiyetle ilgili durumların doğru saptanması gerekmektedir. Vergi yükümlülerinin halen işlerini sürdürüp sürdürmedikleri, ne işle meşgul oldukları, çalışan sayılarının ne olduğu, ürettikleri veya sundukları mal ve hizmetlerin tespiti gibi konular vergilemede büyük bir öneme sahiptir. Nitekim kanunun lafzında da bu durum açıkça belirtilerek yoklamanın amacının mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddî olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek şeklinde açıklanmaktadır.⁸³ Yoklamada yapılan tespitlere istinaden mükellef hakkında bilgi sahibi olunmaktadır.

Yoklamanın asıl amacı vergiyi doğuran olaylarla ilgili birçok durumun tespitine yönelik olduğundan mükelleflerin sadece işe başlama, işi bırakma ve iş değişikliği gibi hususlarının tespiti ile sınırlandırmak doğru bir yaklaşım olmayacaktır.⁸⁴ Yoklama henüz mükellefiyetleri bulunmayanların ve vergilendirilmeyen gelir kaynaklarının ortaya çıkarılarak kayıt altına alınmasına ve böylece vergi gelirlerinin artırılmasına yardımcı olacaktır. Aynı zamanda vergi kaçırانların tespit edilerek vergilendirilmesini sağlama ve kaynakların kayıt dışında kalmasını önleme gibi işlevleri sayesinde sosyal adaletin ve ticari rekabetin sağlanmasına da hizmet edeceği düşünülmektedir.⁸⁵

Yoklamaya yetkili memurlar, ayrıca vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak:

- a) Maliye Bakanlığınca belirlenmiş usuller dahilinde özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hasılatı tespit etmek,
- b) Ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hasılatı tespit etmek,
- c) Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin

⁸² Aziz Taşdelen, Vergi Hukuku Kurallarının Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesindeki Rolü, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Türkiye'de Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Önlenmesi Yolları, Antalya, 2004, s.495.

⁸³ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Madde 127

⁸⁴ Cumhur İnan Bilen, Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama Müessesesi, Vergi Dünyası Dergisi, İstanbul, Şubat 2009, Sayı: 330, s. 115

⁸⁵ Ergen ve Kılınçkaya, a.g.m. s.284

usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek, kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,

- d) Nakil vasıtalarını, Maliye Bakanlığının belirleyeceği özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek,
- e) Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak, (Beklemeye ve muhafazaya alınan malların bozulmaya ve çürümeye maruz mallar olması halinde derhal, diğer mallar ise üç ay sonra Maliye Bakanlığının belli edeceği esaslar dahilinde tasfiye olunur.) yetkisine haizdirler.⁸⁶

Yasalarda yoklama yapılmasının gerekçesi olarak mükellefin ekonomik faaliyetleri bakımından herhangi bir kısıtlamaya gidilmemiştir. Yoklama mükellefiyetin açılması, kapanması, işçilere yönelik tespitler, düzeltme, takdir gibi sonuçlar doğurabilmektedir. Bahsedilen hususlar gibi mükellefin hukuki durumunda değişikliğe yol açacak olan işlemlerin esas verisini yoklamalar oluşturmaktadır.⁸⁷

2.1.1.2 Yoklama Yöntemleri ve Yoklama Yapmaya Yetkili Olanlar

Mükellefin fiili durumunun tespiti amacıyla yoklamanın habersiz olarak yapılması gerektiğinden gizlilik esastır. Nitekim kanun koyucu; yoklamaya yetkililer tarafından yoklama işlemi yapılırken ilgili kimseye haber verilmez ve her zaman yapılabilir⁸⁸ ifadesi ile faaliyetin esasını ortaya koymaktadır. Ayrıca kanun metninden anlaşıldığı üzere yoklamanın bir vakti de bulunmamaktadır. VUK'un 130. maddesinde; gece faaliyette bulunan yerlerdeki yoklama işleminin gece de gerçekleştirilebileceği

⁸⁶213 Sayılı Vergi Usul Kanunu madde 127.

⁸⁷Tekin ve Çelikkaya, a.g.e. s.152.

⁸⁸213 Sayılı Vergi Usul Kanunu madde 130

belirtildiğinden mesai saati bitiminden sonra da yoklama yapılabileceği anlaşılmaktadır.⁸⁹

Yoklamaların mükelleflerin işletme bütünlüğü açısından da kapsamı oldukça geniştir. Mükellefin iş merkezi, şubeleri, imalathaneleri, depo vb. tüm işletme bölümlerinin tamamında yoklama yapılabileceği gibi bunların bir bölümüne yönelik yoklama de yapılabilmektedir.

Vergi denetimi yoklama ile başlamaktadır. Yoklamaya yetkili memurlarca yapılan yoklama neticesinde, tespit edilen hususlara ilişkin olarak yoklama fişi düzenlenmektedir. Bu fişler yoklama yerinde iki nüsha tanzim olunarak tarihlenir, bulunursa nezdinde yoklama yapılan veya yetkili adamına imza ettirilir; bunlar bulunmaz veya imzadan çekinirlerse keyfiyet fişe yazılır ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar ve ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır.⁹⁰

Yoklama fişlerinin birinci nüshası yoklaması yapılan şahıs veya yetkili adamına bırakılır. Bunlar bulunmazsa bilinen adresine yedi gün içinde posta ile gönderilir. Yoklama fişlerinin ikinci nüshaları ilgili vergi dairesine gönderilir.⁹¹

Öte yandan 6637 sayılı kanunun 6'ncı maddesiyle eklenen; 07.04.2015 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren madde ile mükellefler nezdinde elektronik ortamda yoklama fişi düzenlenmesi imkanı getirilmiştir. Buna göre; Yoklama neticeleri, yoklama yerinde bu Kanunun 131 inci maddesinde yer alan yoklama fişi ile aynı mahiyette olan, elektronik ortamda tanzim olunan "yoklama fişi" ile de kayıt altına alınabilir. Bu fiş, nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisi tarafından elektronik imza araçlarıyla imzalanır. Yoklama fişinin elektronik imza araçlarıyla imzalanmaması durumunda yoklama fişini temsil eden ve yoklama fiş muhteviyatının değiştirilemeyeceğini güvence altına alan benzersiz bir kodun üzerine yazıldığı bir form imzalanır.⁹² hükmü getirilmiştir.

⁸⁹İlhami Söyler; Türk Vergi Hukukunda Yoklama, Ankara: Maliye Gümrük Bakanlığı APK Yayını, 1987, s.32

⁹⁰213 Sayılı Vergi Usul Kanunu madde 131

⁹¹213 Sayılı Vergi Usul Kanunu madde 132

⁹²213 Sayılı Vergi Usul Kanunu madde 132/A (6637 sayılı kanunun 6 ncı maddesiyle eklenen madde yürürlük; 07.04.2015)

Vergi Usul Kanunu'nda yoklamayı yapmakla kimlerin yetkili olduğu açıkça belirtilmiştir. Buna göre kanunun 123. maddesine göre Türkiye'de yoklama;

- 1) Vergi dairesi müdürleri,
- 2) Yoklama memurları,
- 3) Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler,
- 4) Vergi incelemesine yetkili olanlar,
- 5) Gelir uzmanları⁹³ tarafından yapılmaktadır.⁹⁴

Yoklama belirli bir zamanda mükellefin fiili durumunda tespitte bulunduğu, bu tespitlerin mükellefin hukuki durumunda değişikliklere neden olabileceği gerçeğinden hareketle yoklamaya yetkili olanların tarafsız ve gerçeğe uygun durumu anlatan tespitler yapmaları büyük önem arz etmektedir.⁹⁵

Bahsi geçen amaçlarla yapılacak olan yoklama, vergi idaresince mükellef hakkında yapılacak işlemlerin altyapısını oluşturacak, yapılacak iş ve işlemlere dayanak teşkil edecektir.

Yoklama neticesinde mükelleflerin vergi yasalarında öngördüğü defter ve belgeleri düzenleyip düzenlemediği ve yasaya uygun olarak şekil şartlarını sağlayıp sağlamadığı kontrolü yapılmaktadır. Yoklamadaki amaç vergi kaybının kontrolünden ziyade usul yönünden yasalara uygunluğunun araştırılmasıdır. Yasaların öngördüğü belgelerin şekil yönünden yanlış düzenlenmesi veya hiç düzenlenmemesi halinde yoklama neticesine istinaden mükelleflere usulsüzlük, özel usulsüzlük veya vergi zıyaı cezası uygulanabilmektedir.⁹⁶

2.1.2 Vergi İncelemesi

Vergi incelemesinde ödenmesi gereken vergilerin doğru olup olmadığı araştırılmakta, hata ve eksiklikler tespit edilmekte ve adaletli vergilendirmeyi sağlamak amacı güdülmektedir. Vergi incelemelerinde mükelleflerin vergiye konu faaliyetleriyle ilgili işlemleri tamamlayıp, elde ettikleri geliri beyan etmeleri sonrasında beyan edilen

⁹³5345 sayılı kanun ile 2005 yılında eklenmiştir.

⁹⁴213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 128

⁹⁵Ergen ve Kılınçkaya, a.g.m. s.284,285

⁹⁶Ahmet Somuncu, Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakóltesi Dergisi, Sayı: 43, 2014, s.147

vergilerin defter, vesika ve hesaplarla uygunluk içinde olup olmadığının kontrol edilip araştırılarak ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun sağlanması amaçlanmaktadır.⁹⁷

2.1.2.1 Vergi İncelemesinin Amacı

Şüphesiz ki denetim kavramı içerisinde en önemli yeri vergi incelemesi işgal etmektedir. Vergi incelemesinin yalnızca vergi kayıp ve kaçığının tespitine yönelik bir araştırma faaliyeti olarak değerlendirilmesi kavramın açıklanması bakımından eksik olacağı düşünülmektedir. İncelemede, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılarak tespit edilmesi yanında, vergi yükümlüsü ve sorumlularının doğru vergi ödemelerinin sağlanması da amaçlanmaktadır. Vergi incelemesi yapmaya yetkili denetim elemanları, incelemeye konu vergiye ilişkin gerçek matrahı; defter, belge ve kayıtları inceleyerek tespit edebilmeleri yanında, fiilî durumları araştırmak suretiyle de sağlayabilmektedirler.⁹⁸

Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.

İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil edilebilir.⁹⁹ Buna göre denetçi işletmenin stoklarının var olup olmadığı, muhasebe kayıtlarının doğruluğu ile değerlemenin uygun yapılıp yapılmadığı ve satışları ile maliyetleri arasında tutar açısından uygunluk bulunup bulunmadığına yönelik tespitleri yapmak üzere araştırma yapabilmektedir.¹⁰⁰

İnceleme elemanlarının denetimlerde kullandığı bir diğer teknik ise özellikle üretim şirketlerine uygulanan randıman analizi yöntemidir. Bu teknikte imalata konu belli miktardaki hammaddeden, kullanılan üretim tekniğine göre belli miktarda ürün elde edilebileceği gerçeğinden hareketle işletmenin verimliliği ortaya konulmaktadır. Bu nedenle ortaya çıkan katma değeri, mali ve fiziki olarak değerlendirip gerçekte

⁹⁷Ahmet Yener, Finansal Tablolar Yoluyla Vergi Denetimi, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2009, s.22

⁹⁸Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, Yedinci Baskı, Ankara:2014, Yetkin Yayınları, s.313

⁹⁹213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, madde 134.

¹⁰⁰ Tuğçe Uzun Kocamış, Üretim Yapan İşletmelerde Randıman Analizi Yoluyla Denetim, Uluslararası İşletme ve Yönetim Dergisi, 2015, ss.205-206

olması gereken ile mevcut fiili durum arasında sebep-sonuç ilişkisi kurmaya çalışan bir vergi denetim tekniği olarak benimsenmektedir.¹⁰¹

Vergi incelemesinin en baştaki amacı ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmaktır.¹⁰² Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, sadece devletin lehine olan durumların araştırılması demek değildir. Devletin ekonomik çıkarına aykırı bir husus olsa da mükelleflerin lehine olan hususların değerlendirmesi suretiyle ödenmesi gerekli vergilerin doğruluğunu adalet ilkesine bağlı kalarak araştırmak zarureti bulunmaktadır.¹⁰³ Bunun sonucu olarak vergi incelemesi; eğitici, öğretici, önleyici ve yapıcı bir görünüm almaktadır.¹⁰⁴

Öte yandan vergi incelemesinin kanun koyucunun tanımladığı esas amacından başka, inceleme sonucunda cezalı tarhiyat yapılması ve mükelleflerin incelenme olasılığının yüksekliği yönleri ile onları gönüllü olarak doğru beyan ve bilgi vermeye yönlendirerek vergi kaybını önlemeye çalışmak gibi bir amacı da bulunmaktadır.¹⁰⁵

Vergi incelemesi, yalnızca kendilerine kanun ile yetki verilmiş kişilerce yerine getirilebilecek bir denetim faaliyetidir. Vergi incelemesi, idare hukuku bakımından bir idari işlem olmasının yanında, verginin tarh edilmesi gibi asıl işlem değil, tarhı hazırlayıcı bir işlem olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu manada vergi incelemesi başka bir idari işlemin gerçekleştirilebilmesi bakımından, araştırma soruşturma faaliyetinin adına denilmektedir.¹⁰⁶ Vergi incelemesi 5 yıllık tarh zamanaşımı süresi içinde, önceden mükellefe haber verilmeksizin her zaman yapılabilir.

Vergi incelemelerinde araştırma ve önleme olmak üzere iki geleneksel fonksiyonun mevcut olduğu söylenebilir. Geleneksel fonksiyonlarının yanı sıra yeni bir yaklaşıma göre; mükellefler incelemeye tabi tutuldukları süre içerisinde bir eğitim sürecine de girmektedirler. Bu da vergi incelemesinin düzeltici fonksiyonu olarak adlandırılmaktadır. İncelemede ortaya çıkan kanunların bilinmemesinden, anlaşılmasından veya yanlış anlaşılmasından kaynaklı hatalar konusunda ilgilileri

¹⁰¹ Uzun Kocamış, a.g.m. ss.207-208

¹⁰² Abdurrahman Akdoğan, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, 2008, s.100.

¹⁰³ Şeker, s.36

¹⁰⁴ Akdoğan, a.g.e. s.100

¹⁰⁵ Vergi Denetmenleri Derneği, Kamu Giderlerinin Finansmanı Kayıtdışı Ekonomi Ve Vergi Denetimi, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi 14, Ankara, Mart 2007, s.15.

¹⁰⁶ Akın Gencer Şentürk, Hukukçu Gözüyle Vergi Uygulamaları, Etki Yayınları, İzmir, Şubat 2010, s.120.

bilgilendiren tarafı ile mükellefleri eğiterek vergi bilincinin geliştirilmesi, vergi kaçırmaı önleyici tarafı ile de vergi adaletini güçlendirerek vergide eşitlik ilkesinin geliştirilmesi hedeflenmektedir.¹⁰⁷

2.1.2.2 İncelemeye Tabi Olanlar ile İncelemeye Yetkili Olanlar

Vergi incelemesi, VUK'da ve diğer kanunlarda defter ve belge tutması, defter ve belgeleri koruması ve istenildiğinde ibraz etmesi zorunlu olan yükümlüleri kapsamaktadır.¹⁰⁸ Nitekim VUK'un 137. maddesinde; Bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzelkişiler vergi incelemelerine tabidirler, denilmektedir.

İnceleme yapmaya yetkili kılınmış kişiler ise VUK'un 135. maddesinde sayılmaktadır. Buna göre vergi incelemeleri maliye müfettişleri, maliye müfettiş yardımcıları, hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, gelir idaresi başkanına bağlı olarak görev yapan gelirler kontrolörleri, stajyer gelirler kontrolörleri ile ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri ve vergi denetmen yardımcıları ile vergi dairesi müdürleri tarafından gerçekleştirilmektedir.¹⁰⁹

10 Temmuz 2011 tarihinde Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe giren 646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname emriyle Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur.

VDK'nın kurulmasından önce vergi denetiminde çok bağlı ve karmaşık bir yapının hakim olduğu görülmektedir. Buna göre Maliye Bakanlığı bünyesinde Maliye Teftiş Kurulu ve Hesap Uzmanları Kurulu bulunurken, Gelir İdaresi Başkanlığı'nda merkezi denetim birimi olmak üzere Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve taşra denetim birimi olmak üzere Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları yer almaktadır. Maliye Bakanlığının artan iş yükü ve yaygınlaşan fonksiyonları nedeniyle tek çatı altında toplanması zorunluluğu ortaya çıkmıştır.

¹⁰⁷Vergi Denetmenleri Derneği, a.g.m. s.15-16

¹⁰⁸Taşdelen, a.g.m. s.495

¹⁰⁹213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Madde 135

646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile yapılan düzenlemede, Vergi Denetim Kuruluna verilen görevlerin yürütülmesi hususunda, Bakan onayı ile doğrudan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na bağlı olan:

- 1) Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,
- 2) Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,
- 3) Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı,
- 4) Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı

adı ile dört grup başkanlığı kurulması öngörülmüştür.

VDK bu dört grup başkanlığında görev yapan vergi müfettişleri vasıtasıyla çağdaş denetim yöntemlerini kullanmak suretiyle risk odaklı vergi incelemeleri yapmayı hedeflemektedir. Kayıt dışı ekonomiyi ve neden olduğu vergi kayıp ve kaçaklarını minimum seviyeye indirmek, vergiye gönüllü uyum ile vergi bilincini artırmak da hedefleri arasında bulunmaktadır. Vergi idaresinin etkinliği ve hukuka uygun çalışmasının sağlanması amacıyla teftiş ve soruşturma işlemlerini gerçekleştirmek, maliye politikalarının hazırlanmasına ilişkin düzenlemelere fayda sağlamayı amaçlamaktadır.¹¹⁰ VDK, sayılan bu misyonlarla görevini sürdürmek üzere faaliyete geçmiştir.¹¹¹

2.1.2.3 İncelemenin Yeri, Zamanı ve Esasları

Vergi incelemesinde adres, denetime tabi mükellefin iş yeri adresidir. İş yerinin inceleme yapmaya elverişli olmaması, işin terk edilmesi veya ölüm gibi haller nedeniyle incelemenin iş yerinde yapılması imkanı bulunmuyorsa denetim vergi dairesinde yapılabilmektedir. Bunun yanı sıra mükellef ve vergi sorumlularının da incelemenin vergi dairesinde yapılmasını isteme hakları bulunmaktadır.¹¹² İncelemenin belirtildiği üzere vergi dairesinde yapılması durumunda inceleme elemanınca, mükellefe içinde

¹¹⁰<http://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Sayfalar/Misyon-Vizyon>, Ocak:2017

¹¹¹ Ergen ve Kılınçkaya, a.g.m. s.285-286

¹¹²Funda Başaran Yavaşlar, Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi, Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi, Sempozyum Kitabı, 26-27 Nisan 2010, İstanbul: İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi, ss.394-425.

tarikh ve saat bilgisi de bulunan bir davet mektubu gönderilmektedir. Vergi incelemesi, uygulamada genellikle dairede yapılmaktadır.

Vergi incelemesinin esas olarak iş yerinde yapılması incelemeyi yapacak memurun işin yapıldığı yeri görerek, işin türünü anlaması, işyeri büyüklüğü ile kapasitesini karşılaştırarak ekonomik faaliyetleri iş başında bizzat tespit etmesi hedeflenmektedir.¹¹³ Bütün bu konuların göz önünde bulundurulabilmesi için incelemelerin vergi doğuran olayın merkezi olan işyerinde yapılması öngörülmüştür. Ancak vergi incelemelerinin işin gerçek mahiyeti ile fiili kapasite gibi açılardan değil yalnızca defter, belge ve kayıtlara göre yapılması durumunda söz konusu tespitlere pek ihtiyaç duyulmamaktadır.

İncelemenin mükellefin işyerinde yapılması imkanının bulunmadığı hallerde işletmenin dışında bir ofisin inceleme yapmak üzere inceleme elemanına bırakılması gerekmektedir. Ancak mükellef bu şartlarda bir yer tahsisatı da yapamıyorsa inceleme dairede yapılacaktır. Bahsi geçen yerlerin dışında inceleme yapılması uygun bulunmamaktadır.¹¹⁴

İncelemenin dairede yapılması durumunda, mükelleften defter ve belgelerini kendisine verilen süre içerisinde ibraz etmesi beklenmektedir. Süresi içinde mazeretsiz olarak teslim edilmeyen defter ve belgeler ibraz edilmemiş sayılmaktadır. İbraz yükümlülüğü ise inceleme ile ilgili defter belgelerin ibrazının talep edildiği yazının mükellefe tebliği tarihinden itibaren başlamaktadır.

Vergi incelemesi, aslında zamanı mükellefe haber verilmeksizin yapılması gereken bir faaliyettir. Nitekim VUK'da da; vergi incelemesinin ne zaman yapılacağıнын evvelden haber verilmesi mecburi değildir. İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir,¹¹⁵ denilmektedir. Söz konusu maddeden de anlaşılacağı üzere inceleme, 5 yıllık tarh zamanaşımı süresi göz önünde bulundurulmak kaydıyla ve mükellefe haber verilmeksizin her zaman yapılabilir.

¹¹³ Kerim Bilici, Defter Belge İbrazi Kapsamında Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yerin Tayini, Vergi Sorunları Dergisi, İstanbul, Sayı:191, 2004, s.89

¹¹⁴ Adil Nas, Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Ankara, Cilt:61, 2012, s.1337-1368

¹¹⁵ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu madde 138

Vergi alacağıının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından itibaren beş yıl içinde tarh edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrayacaktır. Bu nedenle bahsi geçen 5 yıllık zamanaşımı süresi içinde vergi incelemesi yapılabilmektedir. Ancak mevzuatta bu süreyi durduran durumlar da hükmolunmuştur. Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması, zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkur komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Ancak işlemeyen süre her hal ve takdirde bir yıldan fazla olamaz.¹¹⁶

Tarh zamanaşımının mücbir sebep halinde de işlemeyen süreler kadar uzadığı VUK'un 15. maddesinde ifade edilmektedir. Bunlar gibi bazı özel durumlarda süreler durmakta ve kanun koyucunun belirlediği şartlar dahilinde kaldığı yerden yeniden işlemeye başlamaktadır. Bahsi geçen süreler içinde de mükellef hakkında vergi incelemesi yapılabilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda incelemenin usulü ile uyulması gereken esasları da belirtilmektedir. Nitekim mükellef inceleme yapma üzere gelen inceleme elemanının kimliğini görme hakkına sahiptir. Usul kanununun Hüviyetin İbrazı başlıklı maddesinde vergi incelemesi yapanlar yanlarında memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı resmi bir vesika bulundurlar ve gittikleri yerde işe başlamadan evvel bu vesikayı ilgililere gösterirler, denilmektedir.¹¹⁷ Bu hakla birlikte mükellefler ve idare dolandırıcılık gibi durumlarla karşı karşıya kalmamış olacak ve idareye duyulan güven zedelenmeyecektir.

Öte yandan yapılacak olan incelemenin konusunun mükelleflerce bilinmesi de gerekmektedir. Buna göre vergi incelemesi yapan elemanların incelemeye tabi olan mükellefe, işe başlamadan önce incelemenin konusunu açıklama mecburiyetleri bulunmaktadır. Mükelleflerin tedirgin olmaması ve endişeye düşmemeleri açısından gerekli olan bu önemli hak VUK'un 140. maddesinde zikrolunmaktadır.¹¹⁸

Bilindiği üzere yoklama mükellefe haber verilmeksizin her zaman yapılabilmektedir. Ancak incelemede istisnai durumlar ve incelemeye maruz olan

¹¹⁶ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu madde 114

¹¹⁷ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu madde 136

¹¹⁸ Ergen, Kılınçkaya, a.g.m. s.288

mükellefin kabul etmesi haricinde çalışma saatleri dışında yapılamamaktadır. Başlanılmış olan incelemeye devam etme izni de mükellefin muvafakatine bağlanmaktadır. Ancak incelemede tutanak tutulması ve inceleme ile ilgili güvenlik önlemlerinin alınması gerektiği durumlarda bu hüküm askıya kalkmaktadır. VUK yine de bu gibi tedbirlerin, incelemelerin yapıldığı yerdeki faaliyeti sekteye uğratmayacak şekilde yapılması zorunlu tutmaktadır.¹¹⁹

Vergi incelemesine başlanıldığı inceleme elemanınca bir tutanağa bağlanmaktadır. Söz konusu tutanağın bir nüshası inceleme elemanının bağlı bulunduğu birime ve ilgili vergi dairesine gönderilmekte, bir örneği de nezdinde inceleme yapılan mükellefe bırakılmaktadır. Yine inceleme bittiğinde de, bunun yapıldığına dair bir belge düzenlenmektedir. Uygulamada inceleme sonucuna göre bir rapor yazılmaktadır. Söz konusu raporda vergi tarhiyatına ve/veya ceza kesilmesine karar verilmiş ise ihbarnamenin eki olarak tebliğ edilmektedir. Ancak düzenlenen raporlarda vergi tarhiyatı veya ceza uygulanması istenen herhangi bir durumun olmaması halinde inceleme yapıldığına dair mükellefe belge verilmediği için tutanağın verilmesi zorunlu görülmektedir.¹²⁰

Ayrıca mükellefin inceleme sırasında tutulacak tutanaklardan da bir nüsha alma hakkı bulunmaktadır. İnceleme esnasında lüzum görülen hallerde düzenlenen tutanaklardan bir nüshanın mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılmasının mecburi olduğu¹²¹ VUK'da ifade edilmekte olup itiraz ve ihtilaf durumlarında aldığı nüsha mükellefin dayanağı olacaktır.

Mükellefler söz konusu tutanakları ihtirazı kayıtla imzalayabilecekleri gibi imzadan imtina etme hakları da bulunmaktadır. Ancak tutanakların imzalanmamasının yaptırımları da düzenlenmiştir. Buna göre, ilgililerin tutanakları imzalamamaları durumunda defter veya belgeler mükellefin rızasına bakılmaksızın alınacak ve inceleme neticesi kesinleşinceye kadar mükellefe verilmeyecek, vergi idaresinde muhafaza edilecektir.¹²²

¹¹⁹ Ergen, Kılınçkaya, a.g.m. s.288-289

¹²⁰ Ergen, Kılınçkaya, a.g.m. s.289

¹²¹ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu madde 141

¹²² Ergen, Kılınçkaya, a.g.m. s.289

Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 12. maddesine istinaden mükelleflere ait defter ve belgeler düzenlenecek tutanakla teslim alınmaktadır. Çünkü diğer kanunlarda defter ve belgelerin saklanması ve ibrazı ile ilgili mükellefe sorumluluklar yüklemektedir. Örneğin defter ve belgelerini muhafaza ve gerektiğinde ibraz etmekle sorumlu mükellefin sorumluluğunu yerine getirmemesi durumunda 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 102. maddesine göre idari para cezası uygulanmaktadır. Defter ve belgelerin önemi bu kadar açıkken bunların tutanakla alınması bir zorunluluk haline gelmektedir. Böylece diğer kurumların yapacakları işlemlere ilişkin olarak mükellefin defter ve belgelerine ihtiyaç duyarak mükelleften talep etmeleri halinde mükellef defter belgelerini inceleme elemana verdiğini kanıtlayabilecektir.¹²³

Bilindiği üzere vergi incelemesi sonunda inceleme sırasında tespit edilen hususlarla ilgili rapor düzenleneceği daha önce ifade edilmiştir. VUK'un 140. maddesine göre söz konusu raporların vergi kanunları ile ilgili olarak çıkarılmış kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı olamayacağı tabidir.

2.1.2.4 İncelemenin Türleri

2.1.2.4.1 Tam İnceleme

Mükellefin bütün iş ve işlemleri ile ilgili olarak matrahta yer alacak tüm öğelerin yükümlüsü olduğu vergiler karşısındaki durumunu, saptamaya yönelik olarak yapılan bir veya birden fazla vergilendirme dönemini ilgilendiren inceleme biçimine tam inceleme adı verilmektedir.¹²⁴

Bununla birlikte VUK'un 140. Maddesinde değişiklik yapan 6009 sayılı yasanın gerekçesinde ise tam inceleme incelemeye tabi olanlar nezdinde ödenmesi gereken verginin doğruluğunun araştırılması amacıyla gelir veya kurumlar vergisi açısından bir takvim yılını veya hesap dönemini bütünüyle kapsayan inceleme olarak tanımlanmaktadır.¹²⁵ Örneğin, hem ticari hem de zirai kazanç nedeniyle mükellefiyeti

¹²³ Ergen, Kılınçkaya, a.g.m. s.289

¹²⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi, Yayın No:50, Ankara, Kasım 2007, s.9

¹²⁵ 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun gerekçesi

bulunan bir mükellefin bir vergilendirme döneminde ticari ve zirai faaliyetlerinin tamamını kapsayacak şekilde yapılan inceleme tam vergi incelemesi yapıldığını göstermektedir.¹²⁶ Ancak yasa koyucunun incelemeyi gelir ve kurumlar vergisi açısından tanımlaması nedeniyle gelir veya kurumlar vergisi mükellefinin vergilendirme dönemleri itibarıyla KDV ve ÖTV gibi beyanlarının incelenmesinin hangi kapsamda değerlendirileceği açık değildir.

Ayrıca inceleme elemanlarının iş yoğunluğu dikkate alınması durumunda, bir vergi mükellefinin tam incelemeye alınarak raporun yazılması inceleme elemanı açısından da pek kolay olmadığı gibi uzun bir işlem niteliğindedir. Bu kapsamda tam inceleme yapan bir inceleme elemanına yasa koyucu incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren bir yıllık bir süre öngörmektedir. Verilen süre içerisinde incelemenin bitirilememesi durumunda inceleme elemanına ek süre talebinde bulunma hakkı da verilmiştir. İnceleme elemanının bağlı olduğu birimlerce değerlendirilen talep sonucunda altı ayı geçmemek şartı ile ek süre verilebilmektedir.¹²⁷

2.1.2.4.2 Kısa İnceleme

Verginin matrahını oluşturan unsurlardan sadece bir veya bir kaç üzerinde yapılan incelemeye kısa inceleme adı verilmektedir.¹²⁸ Dar anlamda yapılan bir tam inceleme durumu da denilebilir. İncelemenin konusu, tek bir verginin belli bir matrah bölümü, bir olayın bir kısmı veya bir durumun sadece bir ayrıntısı olabilmektedir. Örneğin; ticari ve zirai kazancı nedeniyle mükellefiyeti bulunan bir gelir vergisi yükümlüsünün bir vergilendirme döneminde sadece zirai faaliyetinin yada sadece ticari faaliyetinin incelenmesi ve buna ilişkin rapor düzenlenmesi halinde yapılan inceleme olarak görülmektedir.

2.1.2.4.3 Sınırlı İnceleme

Sınırlı inceleme, denetime tabi olan mükelleflerin belirli bir zamandaki kayıt ve işlemlerinin belirli bir veya birkaç konuyla sınırlı kalmak üzere incelenmesidir. Burada

¹²⁶ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Denetim İlke ve Esasları, 1. Cilt, s.49.

¹²⁷ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu madde 140

¹²⁸ Şeker, s.123

da amaç ödenmesi gerekli vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.

Kanun koyucu tam incelemenin tanımını yapmış olsa da diğer incelemelerle ilgili konuları açık bırakmıştır. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik'te ise tam inceleme dışında kalan vergi incelemeleri sınırlı inceleme olarak adlandırılmaktadır.

Literatürde ise sınırlı inceleme, mükellefin belirli bir vergilendirme döneminde yalnızca bir vergi faaliyetine ilişkin, verginin matrahını belirleyen unsurların belli bir kısmına yönelik olarak yapılan inceleme olarak tanımlanmaktadır.¹²⁹

2.1.3 Arama

Kural olarak inceleme mükellefin defter, belge ve kayıtlarının mükelleften istenerek alınması sonrasında yapılmaktadır. Ancak, ihbar, şikayet ya da başka bir inceleme neticesinde, mükellefin vergi kaçırdığı yönünde tespitler bulunması, bunların istenilmesi durumunda ibraz edilmeyeceği veya ortadan kaldırılacağı ihtimalleri üzerine mükellefin rızası ve isteğine bakılmaksızın, mükellef ya da kaçakçılıkla ilgisi tespit edilen diğer kişilerin iş yerlerinde, evlerinde ya da üzerlerinde yapılan araştırma işlemine arama denilmektedir.¹³⁰

İhbar ve yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir.

Aramanın yapılabilmesi için:

- 1) Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi;
- 2) Sulh yargıcının istenilen yerde arama yapılmasına karar vermesi; şarttır.¹³¹

Arama hususu, yalnızca vergi hukuku ile alakalı bir durum değil, bunun yanında anayasa ile garanti altına alınmış birçok hak ve özgürlük ile de bağlantılı ve bu hak ve

¹²⁹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Denetim İlke ve Esasları, 1. Cilt, s.50.

¹³⁰ Mehmet Arslan, Vergi Hukuku, Alfa Yayınları, İstanbul, şubat 2000. s.190.

¹³¹ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu madde 142

özgürlüklerin özüne dokunan bir yapıdadır. Bu hak ve özgürlüklerin başında ise kişi dokunulmazlığı gelmekte ve maddi ve manevi varlığı koruma hakkı, konut dokunulmazlığı, özel hayatın gizliliği ve dokunulmazlığı gibi hak ve özgürlüklerle de yakından ilgisi bulunmaktadır. Bu hassasiyetten hareketle Vergi Usul Kanunu aramalı incelemenin defter ve belgelerin incelenmesi tarafına ağırlık vermekte buna ilişkin düzenlemeler yapılmaktadır. Arama konusundaki ayrıntılı düzenlemeler ise CMK'ya bırakılmıştır.¹³²

Arama, Sulh Ceza Mahkemesi yargıçlığından alınan arama kararı ile yapılabilmektedir. Söz konusu karar olmadıkça, mükellefin evinde, üzerinde veya kaçakçılıkla ilgisinin bulunduğu düşünülen kişi ve kurumlarda da arama yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Aramaya başlamadan önce sulh yargıcından alınmış olan izin mükellefe veya ilgililerine ibraz edilmesi gerekmektedir. Arama kararının mükellefe verilmesi mükellefin söz konusu işlem için yasal haklarını korumak adına yapacağı başvurular için gereklidir. Aramaya başlama tutanağında da bu hususa yer verilmelidir.¹³³

Arama kural olarak gece yapılamamaktadır. Gece ise, güneşin batmasından bir saat sonrası ile güneşin doğumundan bir saat öncesine kadar geçen zaman dilimini ifade etmektedir. Ancak gündüz başlamış olan aramaya gece de devam edilebilmektedir.¹³⁴

Arama, hızlıca yapılmalı ve her işten öncelikli olarak bitirilmelidir. Mükellefin de aramalı yapılan vergi incelemesinin bir an önce bitirilmesi hususunda talepte bulunma hakkı vardır. Çünkü aramalı vergi incelemesi gerçekten çok ağır hukuki bir eylem olup mükellefin faaliyetlerini sekteye uğratma riski bulunmaktadır. Bu eylemin ağırlığının bir an önce ortadan kalkmasını istemek de bu açıdan son derece doğal görülmektedir.¹³⁵ Bu hususu dikkate alan kanun koyucu arama sonunda ele geçirilen defter ve belgeler üzerinde yapılacak incelemenin üç ay içinde bitirilmesini

¹³² A. Bumin Doğrusöz, Aramalı Vergi İncelemesi, Yaklaşım Dergisi, Sayı 206, Şubat 2010, s. 31.

¹³³ Ahmet Erol, Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları II, Yaklaşım Dergisi, Sayı 208, Nisan 2010, s.31.

¹³⁴ Doğrusöz, s.32

¹³⁵ Erol, Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları II, ss.32-33.

emretmektedir. İncelemenin haklı sebeplerle tamamlanamaması durumunda sulh yargıcının süreyi uzatma hakkı bulunmaktadır.¹³⁶

Arama neticesinde bulunan defter ve vesikaların muhafaza altına alınması sebebiyle 219 uncu madde gereğince yapılamayan kayıtlar defterlerin geri verilmesinden sonra idare ile mükellef arasında kararlaştırılan münasip bir süre içinde ikmal edilir. Bu süre bir aydan az olamaz. Mükellef dilerse defterlerinin muhafaza altına alındığında işlemlerini yeniden tasdik ettireceği defterlere kayıt ve iadesi halinde iade edilen defterlere intikal ettirebilir.¹³⁷

Bu bakımdan aramada el konulan her türlü defter, belge ve kayıtların ayrıntılı olarak tutanaklara geçirilmesi hususunda dikkat edilmesi gerekmektedir. Bilgisayarların veri depolarının teknoloji ve hukukun kurallarına uygun olarak ve mükellefin teknik ekibinin de bulunduğu bir ortamda yedeklenmesi ve bu yedeklerin delil niteliğinin mahkeme aşamasında kabulü için güvenlik altına alınması gerekmektedir. Mükellefin yaşanan bu süreçlerde hukukun tüm unsurlarına uygun davranılmasını isteme hakkı bulunmaktadır. İnceleme elemanlarının da, mükellefin bu hakkına saygı göstererek yapılan işlemlerde göz önünde bulundurması beklenmektedir.¹³⁸

2.1.4 Bilgi Toplama

Vergilendirme süreci vergiyi doğuran olayla birlikte başlamakta ve dört t olarak adlandırılan tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarını tamamlayarak sona ermektedir. Vergi idaresi açısından vergi alacağının devletin hesaplarına etkin ve doğru bir şekilde aktarımının sağlanması açısından vergilendirme sürecinin başlangıç noktasını oluşturan vergiyi doğuran olayın tespitinin yanı sıra, söz konusu vergi alacağının hesaplanacağı matrahın da doğru ve eksiksiz olarak tespit edilebilmesi büyük önem arz etmektedir. Bu nedenle birçok vergi sisteminde bilgi toplama müessesinden faydalanılmaktadır.¹³⁹

¹³⁶ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Madde 145

¹³⁷ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Madde 146.

¹³⁸ Erol, Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları II, s.31-32.

¹³⁹ Organ, s.146.

Bilgi toplama, mükellef dışında kalan kişi veya kuruluşlardan vergi incelemelerinin gerçeğe uygun ve verimli olarak gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla gerekli bilgi ve belge yardımının alınması işlemidir.¹⁴⁰

Vergisel olayların kavranması ve sağlıklı bir vergi bilincinin oluşturulması bilgi toplamanın etkinliği ile sıkı sıkıya bağlı bulunmaktadır. Bilgi toplama sisteminin doğru ve verimli bir biçimde işlemesi özellikle vergi incelemesine tabi tutulacak mükelleflerin tespit edilip seçilmesinde de etkin rol oynayacaktır. Vergi incelemeleri, vergi kayıplarını en aza indirmek amacıyla yapılan bir faaliyet olması hasebiyle ek bir vergi geliri de sağlamaktadır. Bu yönden bakıldığında, bilgi toplamadaki temel amacının bu olduğu söylenebilir.¹⁴¹

Beyana dayalı vergileme biçiminde genel olarak bilgi toplamanın ikili bir fonksiyonu bulunmaktadır. Mükellefiyet ile ilgili olaylar hakkında, idarenin devamlı surette veya gerektiğinde bilgi alacağını bilen mükellef, verilen beyanların doğru ve eksiksiz olması konusunda daha titizlikle davranma zorunluluğunu hissedecektir. İdarenin faaliyeti bu yönü ile vergi alacağını güvence altına alma bakımında önleyici bir etki yapacaktır. Öte yandan, bilgi toplama sağlıklı ve doğru bildirimde bulunmayan mükelleflerin ziyaa uğrattıkları verginin araştırılması bakımından da tespit edici bir işleve sahip bulunmaktadır.¹⁴²¹⁴³

Diğer vergi denetim faaliyetleri arasında bilgi toplama faaliyetinin konumuna bakıldığında, bilgi toplamanın başlı başına bir vergi denetim faaliyetini teşkil etmekten ziyade diğer denetim müesseselerine yardımcı, onları tamamlayıcı nitelikte bir işleve sahip olduğu görülmektedir. Nitekim bilgi talebinin mükellef ve sorumlularla, işlem yapmak suretiyle ilişki kuranlara yöneltilebilmesi, vergi denetiminin uygulama alanını önemli ölçüde genişletmektedir.¹⁴⁴

Bilgi toplama müessesesi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Bilgi Verme" başlıklı 148. maddesi ile izleyen maddelerinde düzenlenmektedir. Kanun koyucunun bu

¹⁴⁰ Erdoğan Arslan, İdarenin Bilgi Toplama Görevi, Artık Mükelleflerin Sürekli Bildirim Ödevi Haline Dönüşmüştür, Vergi Dünyası, Sayı 354, Şubat 2011, s.4.

¹⁴¹ Organ, s.146.

¹⁴² Abdullah Kiraz, Vergi İnceleme Elemanlarınca Mükelleflere Bilgi İstem Yazısının Tebliğ Edilmiş Olması Mükellef Nezdinde Vergi İncelemesinin Başlamış Olduğunu Gösterir Mi, Yaklaşım Dergisi, Sayı 153, Eylül 2005.

¹⁴³ Arslan, a.g.m. s.4.

¹⁴⁴ Organ, s.146.

başlık altında emrettiği hükümlerle, her çeşit belge ve bilginin teminini kanuni dayanaklara bağlamış olması, hem vergi alacağının korunması hem de adaletli vergilemenin gerçekleşmesine fayda sağlanması amacıyla zorunlu görülmektedir.¹⁴⁵

Vergi Usul Kanununun Bilgi Verme başlıklı maddesinde; Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Bilgiler yazı veya sözle istenilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez. Memleket dışı imtiyazlarından faydalanan yabancı Devlet memurları bilgi verme mecburiyetine tabi olamazlar,¹⁴⁶ denilmektedir.

Ayrıca, sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları, yabancı memleketlerdeki Türk Konsoloslukları, mahalle ve köy muhtarları, banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler, her ay muttali oldukları ölüm vakaları ile intikalleri ertesini ayın 15 inci günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar.¹⁴⁷ Anılan hüküm, sayılan kişi ve kuruluşlara sorumluluk yüklediğinden bahsi geçen hususlarla ilgili bilgi talep edilmesine gerek bulunmamaktadır.

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, kendilerinde bilgi istenen gerçek ve tüzel kişiler, asıl olarak bilgi vermekten kaçınamazlar. Bu hükmün istisnası ise aynı kanunun 151. maddesinde düzenlenmektedir. Buna göre bazı durumlarda bilgi toplama işlemine belli ölçülerde kısıtlama getirilmektedir. Bunlar;

- 1) Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhaberele hakkında tutmaya mecbur olduğu mahrem bilgiler,
- 2) Hekimler, diş hekimleri, dişçiler, ebeler ve sağlık memurlarının hastalarının hastalıklarının nev'ine müteallik bilgiler,
- 3) Avukatların ve dava vekillerinin kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususlar,

¹⁴⁵ Organ, a.g.e. s.147

¹⁴⁶ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Madde 148.

¹⁴⁷ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Madde 150.

- 4) Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun 88 inci maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmayan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi,¹⁴⁸

olarak sayılmaktadır. Ancak bu kısıtlama, vergi ve mükellefiyetle doğrudan ilgisi bulunan durumları kapsamamaktadır.¹⁴⁹

2.1.5 Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi

Yaygın ve yoğun vergi denetimi sisteminde, birkaç farklı faaliyet yönteminin varlığı görülmektedir. Bu faaliyetlerin bir bölümü dışarıda, sokakta mal satın alan tüketicilerle, bir bölümü şehirlerin giriş ve çıkışlarında sürücülerle, otobüs terminallerinde yolcularla veya kargo şirketlerinin depolarında çalışanlarla görüşülerek yapılmaktadır. Bu denetimin yöntemi ise çoğunlukla belge düzenine yönelik olmaktadır.¹⁵⁰

Bu faaliyetlerin diğer bir bölümü ise, iş yerlerinde günlük hasılatın tespit edilmesine ve vergi levhasının bulundurulması zorunlu yerlerde bulunup bulunmadığına¹⁵¹ yönelik olabilmektedir. Ayrıca ticari faaliyetlerin günlük kaydedilmesi gerekli defterlere kaydedilip kaydedilmediği ve faturasız mal bulunup bulunmadığına ilişkin denetimlerin yanında kanunlarda tutulması zorunlu kılınmış defterler dışındaki defter ve belgelerin kullanılıp kullanılmadığına ilişkin tespitler de yapılabilmektedir. Bunların yanı sıra vergi incelemesine yetkili bulunanların başkanlığı altında fiili envanter denetimleri de yapılabilmektedir.¹⁵²

Sayılan bu denetim faaliyetleri kapsamında üzerinde çokça durulan ve tartışma konusu da olan durumlardan birisi de “kanuni defter ve belgeler dışında vergi kaçırıldığına emare teşkil eden defter ve belgeleri almak” şeklindeki yasal düzenlemedir.¹⁵³

¹⁴⁸ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu madde 151

¹⁴⁹ Kiraz, a.g.e.

¹⁵⁰ Veysi Seviğ, Paket Fiş Denetimi, Referans Gazetesi, 14.04.2007, s. 5.

¹⁵¹ 408 No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin 2.3 maddesiyle “vergi levhası asma zorunluluğu kaldırılmıştır.”

¹⁵² Somuncu, a.g.m. s.153

¹⁵³ Somuncu, a.g.m. s.155-156

Anayasanın ve ceza hukukunun prensipleriyle bağdaşmadığı ileri sürülen¹⁵⁴ bu yetki 3239 sayılı Kanunla verilmektedir. Bu yetki ile ilgili olarak, 168 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde; “Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanıldığının veya kanunî defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter belgeler ile diğer delillerin tespiti halinde, bunlar alınacak, defter ve belgelerin alındığını belirtir en az dört örnek teferruatlı tutanak tanzim edilmesi yanında, alınan defter ve belgelerin uygun bir yerine ilgililerin imzalarının alınması yoluna gidilecektir.” şeklinde hükme yer verilmektedir.

Buna göre; vergi kaybının bulunduğu işaret eden ve tutulması zorunlu kanuni defter ve vesikalardan başka defter ve belgelerin kullanıldığının tespit edilmesi durumunda, bunlara ilişkin olarak dört nüsha halinde tutanak düzenlenerek ilgili evraka el konulmaktadır. El konulan bu tür defter ve belgeler, vergi dairesi tarafından değerlendirmeye alındıktan sonra, vergi incelemesini gerektiren hususların varlığı halinde ilgili birimlere intikal ettirilmektedir. Vergi incelemesinin gerekli olmadığı hallerde ise vergi dairesince yapılacak re’sen takdir veya tarh işlemlerinde done olarak kullanılmaktadır.¹⁵⁵

2.2 Türkiye’de Vergi Denetimi Sisteminin Örgütsel Yapısı

Türkiye’de vergi denetimi 2005 yılında yapılan değişiklikle farklı bir yapıya geçmektedir. 16.05.2005 tarih 25817 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile teşkilatın görevlerinde değişikliğe gidilmiştir. Bu tarihe kadar yalnızca Maliye Bakanlığı tarafından yerine getirilen vergi denetimi faaliyeti bu tarihten sonra Maliye Bakanlığı’nın bağlı kuruluşu olan Gelir İdaresi Başkanlığı’nın da katılımıyla devam etmesi öngörülmektedir.

2011 yılında ise vergi denetiminin yapılanmasına ilişkin çıkarılan düzenleme ile denetim birimlerinin birleştirilmesi uygun görülmüştür. 10.07.2011 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve Vergi

¹⁵⁴ Bekir Baykara, Yoklama Esnasında El Defteri Alma Yetkisine İlişkin Düzenlemenin Anayasa Karşısındaki Durumu, Vergi Dünyası Dergisi, 2005, s.424

¹⁵⁵Söylar, a.g.e. s.44-45

Denetmenleri Büro Başkanlıkları birleştirilerek Maliye Bakanlığına ve doğrudan Bakana bağlı olarak çalışan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur.

Aşağıda öncelikle Maliye Bakanlığı'nın, daha sonra Gelir İdaresi Başkanlığının ve en son da Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının görev, sorumluluk ve teşkilat yapıları hakkında bilgi verilmektedir.

2.2.1 Maliye Bakanlığı

14.12.1983 tarihinde Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe giren 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Maliye Bakanlığının Teşkilat yapısı ve görevleri belirlenmektedir. Söz konusu KHK ile maliye politikalarının hazırlanmasında fayda sağlamak, maliye politikasının uygulanması, takibi ve denetlenmesi konularında faaliyet göstermek amacıyla Maliye Bakanlığının kurulduğu belirtilmekte, teşkilat yapısı, görev ve sorumluluklarına ilişkin esaslar düzenlenmektedir. Bakanlığın görevleri ise 178 sayılı KHK'nin 2. maddesinde şu şekilde sıralanmaktadır:

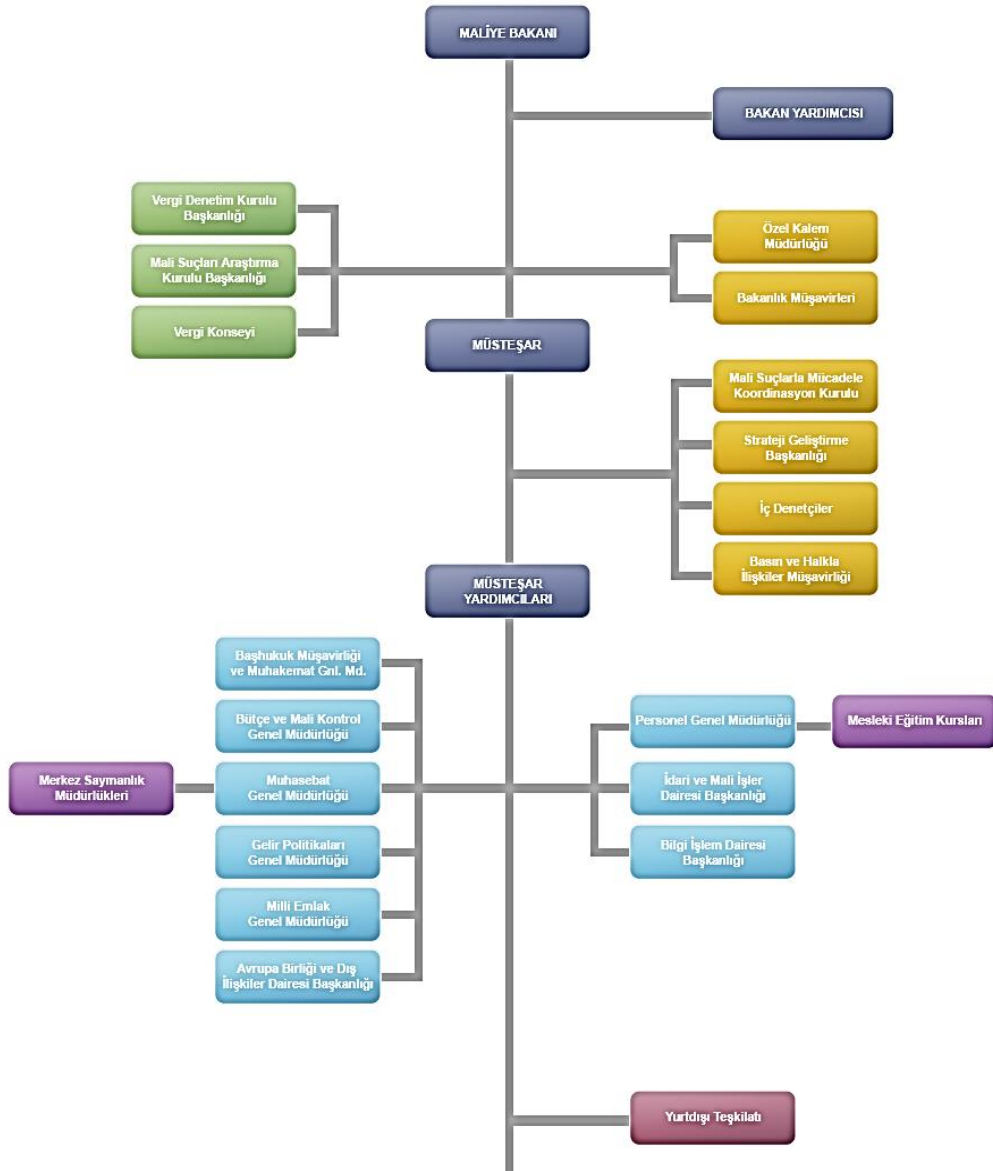
- a) Maliye politikasının hazırlanmasına yardımcı olmak, maliye politikasını uygulamak,
- b) Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ve özel bütçeli idarelerin hukuk danışmanlığını ve muhakemat hizmetlerini talepleri halinde yerine getirmek,
- c) Harcama politikalarının geliştirilmesi ve uygulanması ile Devlet bütçesinin hazırlanması, uygulanması, uygulamanın takibi ve yönlendirilmesine ilişkin hizmetleri yürütmek,
- d) Devlet hesaplarını tutmak, saymanlık hizmetlerini yapmak,
- e) Gelir politikasını geliştirmek, (...)¹⁵⁶
- f) Devlete ait malları yönetmek, kamu malları ile kamu kurum ve kuruluşlarının taşınmaz malları konusundaki yönetim esaslarını belirlemek ve bunlara ilişkin diğer işlemleri yapmak,
- g) Her türlü gelir gider işlemlerine ait kanun tasarılarını ve diğer mevzuatı hazırlamak veya hazırlanmasına katılmak,

¹⁵⁶ "uygulamak ve devlet gelirlerini tahsil etmek", ibaresi, 05.05.2005 tarihli ve 5345 sayılı Kanununun 35. maddesiyle kaldırılmıştır.

- h) Milletlerarası kuruluşların Bakanlık hizmetlerine ilişkin çalışmalarını takip etmek, bu konulardaki Bakanlık görüşünü hazırlamak, yurtdişi ve yurtiçi faaliyetleri yürütmek,
- i) Bakanlığın ilgili kuruluşlarının işletme ve yatırım programlarını inceleyerek onaylamak ve yıllık programlara göre faaliyetlerini takip etmek ve denetlemek,
- j) eşitli kanunlarla Maliye Bakanlığına verilen görevleri yapmak,
- k) Yukarıdaki görevlerin uygulanmasını takip etmek, değerlendirmek, incelemek, teftiş etmek ve denetlemek,
- l) Suç gelirlerinin aklanmasının nlenmesine ilişkin usul ve esasları belirlemek,
- m) Vergi incelemesi ve denetimine ilişkin temel politika ve stratejileri belirlemek ve uygulanmasını sağlamaktır.¹⁵⁷

¹⁵⁷07.07.2011 tarih ve 646 sayılı KHK'nin linci maddesi ile eklenmiştir.

Şekil 1’de Maliye Bakanlığı’nın merkezi örgütlenme yapısı gösterilmektedir.



Şekil 1 Maliye Bakanlığı Merkezi Teşkilat Yapısı

Kaynak: <http://www.maliye.gov.tr/SiteAssets/Resimler/organizasyonSemasi.png>, (03.01.2017)

KHK’de söz konusu birimler merkez teşkilatı içerisinde; ana hizmet birimleri, danışma ve denetim birimleri ve yardımcı birimler şeklinde sınıflandırılmaktadır.

Tablo 1 Maliye Bakanlığı Merkez Teşkilatı Birimleri

Ana Hizmet Birimleri	Danışma ve Denetim Birimleri	Yardımcı Birimler
1.Başhukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü	1.Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı	1.Personel Genel Müdürlüğü
2.Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü	2. Bakanlık Müşavirleri	2.İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığı
3.Muhasebat Genel Müdürlüğü	3. Basın ve Halkla İlişkiler Müşavirliği	3.Bilgi İşlem Daire Başkanlığı
4.Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü		4.Özel Kalem Müdürlüğü
5.Milli Emlak Genel Müdürlüğü		
6.Avrupa Topluluğu ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı		
7.Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı		

Kaynak: 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK.

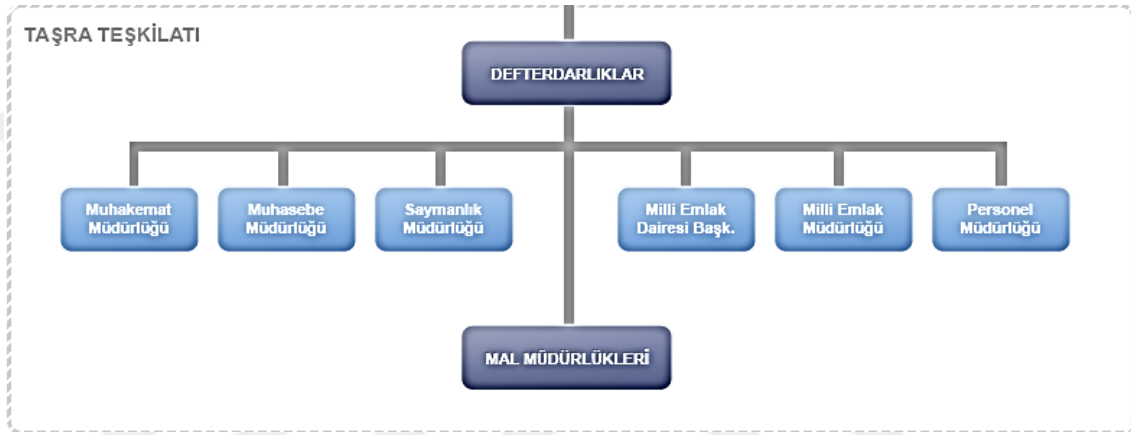
KHK'nın 34. maddesinde ise bakanlığın taşra teşkilatına değinilmekte ve "Bakanlık taşra teşkilatı, defterdarlıklardan oluşur." denilmektedir. Anılan maddede Ek (3) sayılı cetvelde belirtilen bölgelerde Gelirler Bölge Müdürlüklerinin kurulabileceği de belirtilmektedir. Ne var ki, söz konusu madde 5345 sayılı GİB kuruluş yasasının 35. maddesi ile yürürlükten kaldırılarak ve bu teşkilatlanma Gelir İdaresi Başkanlığına bırakılmıştır. Öte yandan Maliye Bakanlığı'nın ana hizmet birimlerinden biri olan Gelirler Genel Müdürlüğü de sözü edilen GİB'in kuruluş kanunu ile kaldırılmış ve yerine Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur. 178 Sayılı Kararnamenin 35. Maddesinde de Gelir İdaresi Başkanlığı bağlı kuruluşlar içinde sayılmaktadır.

Maliye Bakanlığı'nın taşra teşkilatında, defterdar bulunduğu ilde Maliye Bakanlığının en büyük memuru, il ve bağlı ilçeler teşkilatının da amiri konumunda olup, iş ve işlemlerin kanun hükümlerine göre yürütülmesi, denetlenmesi, merkez ve taşradan sorulan soruların cevaplandırılması, kanuna aykırı hareketi görülenler hakkında takibatta bulunulması, atamaları ile ait merkez ve bağlı ilçeler maliye memurlarının

sicillerinin tutturulması ile görevli ve sorumlu bulunmaktadır. İl ve ilçe birimlerini defterdar adına kontrol etmek üzere defterdar emrine denetmenler verilebilmektedir.¹⁵⁸

Defterdarlık birimleri, defterdarın yönetimi altında (...) ¹⁵⁹, muhasebat, milli emlak ve muhakemat birimleri ile personel müdürlüğünden oluşur. ¹⁶⁰Bu değişiklikle de gelir birimleri defterdarlıktan alınarak yeni kurulan Gelir İdaresi Başkanlığının bünyesinde oluşturulması hedeflenmiştir.

Şekil 2’de Maliye Bakanlığı’nın taşra örgütlenmesi gösterilmektedir.



Şekil 2 Maliye Bakanlığı Taşra Teşkilatı

Kaynak: <http://www.maliye.gov.tr/SiteAssets/Resimler/organizasyonSemasi.png>, (Ocak 2017)

5345 Sayılı kanun ile yapılan değişiklikle defterdarlık birimleri devletin giderleri ile mallarını gözeten bir birim haline gelmektedir. Gelir tarafı ise tamamen Gelir İdaresi Başkanlığına bağlanmıştır.

2.2.2 Gelir İdaresi Başkanlığı

Gelirin idare edilmesi ile ilgili sorunların çözümü amacıyla gerçekleştirilen yeniden yapılandırma faaliyetleri 1950’li yıllara kadar uzanmaktadır. 1951 yılında Maliye Bakanlığına sunulmak üzere hazırlanmış olan “Maliye Bakanlığı Kuruluş ve Çalışmaları Hakkındaki Rapor” söz konusu çalışmaların ilkinin oluşturmaktadır. 1960’lara gelindiğinde ülkenin finansman kaynağı sorunuyla beraber gelir idaresinde

¹⁵⁸ 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, Ek Madde 11.

¹⁵⁹ 05.05.2005 tarihli ve 5345 sayılı Kanununun 35 inci maddesiyle bu fıkrada yer alan “gelir” ibaresi yürürlükten kaldırılmıştır.

¹⁶⁰ 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, Ek Madde 12.

yeniden yapılanma fikri bir kez daha ele alınmış ve Amerika'dan Türkiye'ye davet edilen Frank White tarafından 2 Aralık 1963 tarihinde gelir idaresinin yeniden yapılandırılmasına ilişkin "Türkiye'de Vergi İdaresi" isimli rapor hazırlanmıştır. "White Raporu" da denilen söz konusu rapor neticesinde dönemin Maliye Bakanının da onayının alınması ile bakanlık bünyesinde Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yeniden Düzenleme Komisyonu hayat bulmuştur. Bu konu ile ilgili olarak başka yabancı uzmanlardan da görüşler alınmış olup yapılan bazı çalışmalar aşağıda sıralanmaktadır:

- 1) James W. Martin ve Frank C.E Cush (1951),
- 2) B. Frank White (1963),
- 3) Daniel L. Tucker (1970),
- 4) LeifMuten (1972),
- 5) SocorroVelazquez, Jr. (IRS-1999)

Bakanlığın gelir idaresinin yeniden yapılandırılması ile ilgili olarak 1960'lı yıllarda yaptığı çalışma önem arz etmektedir. Buna göre bakanlık bünyesinde kurulan Vergi Reform Komisyonu'nun 1964 yılında hazırladığı "Gelir İdaresi Başkanlığı" yasa taslağı tasarısı ciddi bir çalışmanın ürünüdür. 1971 yılında yapılan bir diğer çalışmada ise gelir idaresinin "Gelirler Genel Sekreterliği" şeklinde örgütlenmesi öngörülmüş ve söz konusu tasarı 26.01.1972 tarihinde meclise sunulmuş, ancak yasalasmamıştır. 1980'lerde hazırlanan diğer bir raporda ise gelir idaresinin yeniden yapılandırılmasının önemi vurgulanmış ancak o yıllarda da beklenen yapılandırma hayat bulamamıştır. Bu tarihten sonra da yeniden yapılandırmaya ilişkin çeşitli çalışmalar yapılmış olsa da hepsi aynı makus talihi yaşamak zorunda kalmıştır.

Gelir idaresinin yeniden yapılandırılmasına ilişkin olarak daha sonraki yıllarda da tartışmalar devam etmiş, idarenin sorunlarını ile ve bunlara çözüm önerileri sunan raporlar hazırlana gelmiştir. Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nin öncülüğünde 1992 tarihinde hazırlanan Vergi Uzlaşma Taslağı da gelir idaresinin sorunlarını ortaya koyan bir diğer çalışma olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu çalışma vergilemedeki adalet ve etkinliğin oluşturulması için birçok sivil toplum örgütünün vergi konusundaki görüşleri alınarak hazırlanmıştır. Yine adı geçen çalışmada vergi idaresinin etkinliğinin sağlanamadığı ve vergi idaresinin örgütlenme yapısı ile görevlerinin fazlalığı nedeniyle

vergilerin etkin bir şekilde toplanılması ve denetiminin yapılması bakımından zafiyete düştüğü ifade edilmiştir.

Yapılan tüm bu çalışmalarda ortak olarak kurumların üst yapılarının genel çerçevesi vurgulanmış ve kurulan birimin ile Maliye Bakanlığının merkezi yapı içerisindeki konumlandırması üzerinde durulmuştur. Yine bu çalışmalarda, mali yönetim ile maliye politikalarını hazırlayan birimlerin birbiriyle uyum içinde ve etkin bir biçimde çalışmalarının gerekliliği ifade edilmiş olup vergi politikalarının mali politikalarından bağımsız olarak hazırlanıp yürütülemeyeceği hususlarına değinilmektedir.¹⁶¹

2000'li yılların başında ise bugüne kadar yapılan tüm araştırmalar ve hazırlanan raporlar ışığında harekete geçilmiştir. Böylece 16.05.2005 tarihli 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun çıkarılarak yürürlüğe girmiştir.¹⁶²

5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 1. maddesine göre kanunun amacı; gelir politikasını adalet ve tarafsızlık içinde uygulamak; vergi ve diğer gelirleri en az maliyetle toplamak; mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak; mükellef 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 Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığının kurulmasına, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin esasları düzenlemektir.¹⁶³

Başkanlığının görevleri ise kanunun 4. maddesinde şu şekilde sıralanmaktadır:

- a) Bakanlıkça belirlenen Devlet gelirleri politikasını uygulamak.
- b) Mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmak ve hizmetlerini yerine getirmek.
- c) Mükellef haklarının korunması ve mükellef ile Başkanlık ilişkilerinin karşılıklı güven esasına dayanması konusunda gerekli tedbirleri almak.

¹⁶¹Osman Arnoğlu, Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Dünyası, 2005, s. 69

¹⁶²Ersan Öz, Birol Karakurt, Türk Gelir İdaresinde Yeniden Yapılanma ve Geline Nokta, Finans Politik & Ekonomik Yorumlar, 2007, s.82-83.

¹⁶³ Adı geçen kanun 16.05.2005 tarihli ve 25817 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

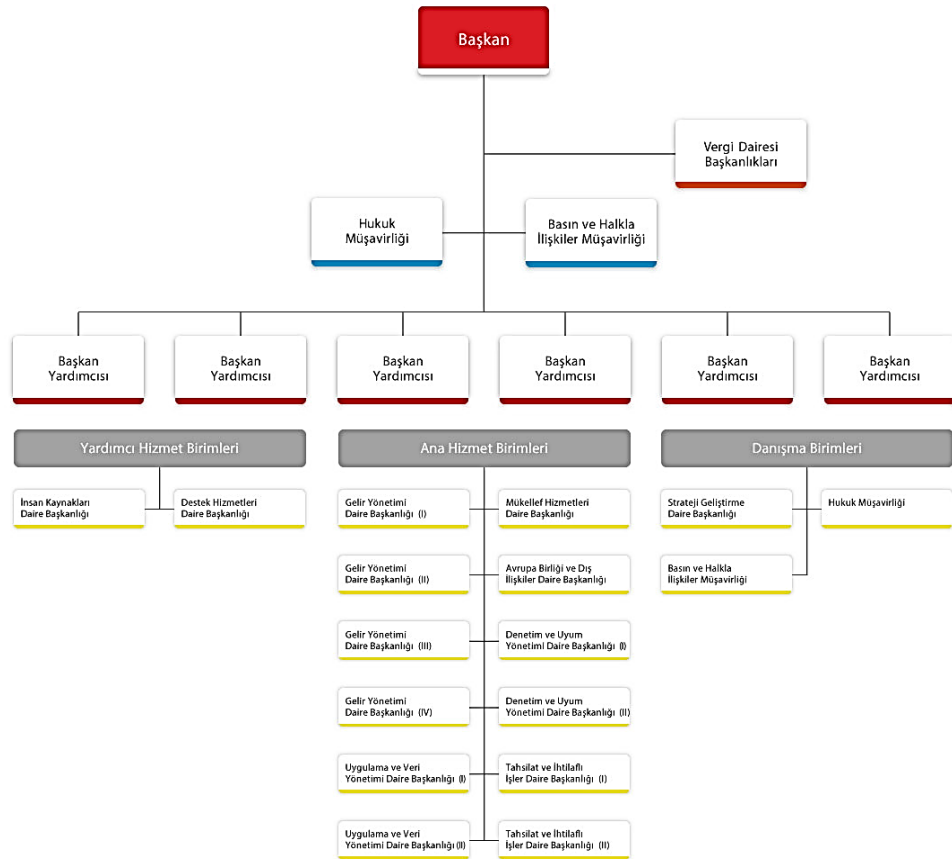
- d) Mükellefleri vergi mevzuatından doğan hakları ve ödevleri konusunda bilgilendirmek.
- e) Devlet gelirleri politikasıyla ilgili kanun ve kararname çalışmalarına katılmak.
- f) Devlet alacaklarının tahsilini sağlamak ve bu konuda gerekli tedbirleri almak.
- g) İşlem ve eylemlerinden dolayı idarî yargı mercilerinde yaratılan ihtilaflarla ilgili olarak bu merciler nezdinde talep ve savunmalarda bulunmak, gerektiğinde itiraz, temyiz ve tashihi karar yoluna gitmek; temyiz yoluna gidilip gidilmeyeceği hususunda taşra teşkilâtına muvafakat vermek; şikâyet başvurularını karara bağlamak; uygulamada ortaya çıkan ihtilafların en aza indirilmesine ve uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik tedbirleri almak.¹⁶⁴
- h) Vergilendirmeye ilgili bilgileri toplamak ve bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek.
- i) Vergi kanunlarında veya diğer mali kanunlarda yer alan her türlü istisna, muafık ve indirimlerin maliyetlerini ölçmek, ekonomik ve sosyal etkilerini analiz etmek.
- j) Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak.¹⁶⁵
- k) Mahallî idare gelirleri politikası ile Devlet gelirleri politikasının uygulanmasında uyumu sağlayıcı tedbirler almak.
- l) Gelirleri etkileyen her türlü kanun tasarı ve tekliflerini, vergi tekniği ve uygulamaları açısından inceleyerek görüş bildirmek.
- m) Gelir mevzuatının uygulanmasına ilişkin olarak diğer kurum ve kuruluşlarla işbirliği yapmak, bu amaçla veri alışverişini gerçekleştirmek.
- n) Görev alanına giren konularda, uluslararası gelişmeleri izlemek ve Avrupa Birliği, uluslararası kuruluşlar ve diğer devletlerle işbirliği yapmak.
- o) Terkini gereken vergiler ile tahsili zamanaşımına uğrayan Hazine alacaklarının kanunlar gereğince terkin edilmesiyle ilgili işlemlerin yerine getirilmesini sağlamak.
- p) Nitelikli insan kaynağının kazandırılması, yetkinliklerin geliştirilmesi, kariyer planlarının yapılması ve performanslarının ölçülmesini sağlamak.

¹⁶⁴ Maddede yer alan “Uygulamada ortaya çıkan ihtilafların en aza indirilmesine ve uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik tedbirler almak” ifadesi 5615 sayılı Kanunun 18 inci maddesiyle değişerek 04.04.2007 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

¹⁶⁵ Maddede yer alan “Bakanlıkça belirlenen temel politikalar ve stratejiler doğrultusunda vergi inceleme ve denetimlerini gerçekleştirmek, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi konusunda gerekli tedbirleri almak” ifadesi 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 9 uncu maddesiyle değişerek 10.07.2011 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

- r) Kamu Görevlileri Etik Kurulunun belirlediği ilkeler çerçevesinde kurumsal etik kurallar düzenleyerek personele ve mükelleflere duyurmak.
- s) Faaliyet sonuçlarını, düzenli aralıklarla kamuoyuna duyurmak ve yıllık faaliyet raporunu izleyen yıl kamuoyuna açıklamak.
- t) Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak.

Gelir İdaresi Başkanlığının teşkilat yapısı Şekil 3'te gösterilmektedir.



Şekil 3 Gelir İdaresi Başkanlığı Teşkilat Yapısı

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/default_images/teskilat_yapisi1.jpg, (03.01.2017)

Başkanlığın taşra teşkilatı ise kuruluş kanununun 23. maddesinde belirtilmektedir. Anılan maddeye göre taşra teşkilatı, doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde vergi dairesi müdürlüklerinden oluşmaktadır.

Vergi dairesi başkanlıklarının kurulacağı yerler ve sayıları ile bunlara ilişkin değişiklikler Bakanlar Kurulunca belirlenmektedir. Buna göre başkanlığın taşra teşkilatı 29 ilde faaliyet gösteren 30 vergi dairesi başkanlığı ile 52 il defterdarlığına bağlı gelir birimlerinden oluşmakta ve bu birimler 400 adet binada hizmet vermektedir.¹⁶⁶

Vergi dairesi başkanlığının amacı, yetki alanı içinde ekonomik faaliyetleri ve gelişmeleri yakından takip etmek, sektör ve mükellef gruplarının ihtiyaçlarına uygun hizmetleri en iyi şekilde sunmak ve yetkinlikleri geliştirmek suretiyle vergi yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlamaktır.¹⁶⁷

Vergi dairesi başkanlıkları bünyesinde; mükellef hizmetleri, vergilendirme, denetim, tahsilat ve hukuk işleri, muhasebe, insan kaynakları, destek hizmetleri ve benzeri fonksiyonlar için grup müdürlükleri ve bunlara bağlı müdürlükler ile yetki alanlarında ekonomik analizler yapmak ve mükellef hizmetlerini en yakın yerden sunmak üzere şubeler kurulur. Merkez ile taşra birimleri arasındaki fonksiyonel ilişkiler doğrudan sağlanır. Bunların organizasyon yapıları, görevleri, yetki ve sorumlulukları, merkez teşkilatıyla ilişkileri ile çalışma usul ve esasları yönetmelikle düzenlenir.¹⁶⁸

Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığının 2016 yılında 577'si (%1,4) merkezde, 40.659'u (%98,6) ise taşra teşkilatında olmak üzere toplam 41.236 dolu kadrosu bulunmaktadır.

Tablo 2 Merkez ve Taşra Teşkilatı Çalışan Sayıları

	2012	2013	2014	2015	2016
Merkez	688	748	765	721	577
Taşra	39.556	40.060	39.967	41.405	40.659
Toplam	40.244	40.808	40.732	42.126	41.236

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2016 yılı faaliyet raporu, s.25

¹⁶⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı 2016 Yılı Faaliyet Raporu, s.16

¹⁶⁷ 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, madde 24.

¹⁶⁸ 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, madde 24.

Tablo 3 Merkez ve Taşra Teşkilatı Kadrolarında Görev Yapan Personelin Unvanlar İtibariyle Dağılımı*

Merkez Teşkilatı		Taşra Teşkilatı	
Gelir İdaresi Başkanı	1	Vergi Dairesi Başkanı	19
Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı	6	Gelir İdaresi Grup Müdürü	60
Gelir İdaresi Daire Başkanı	10	Vergi Dairesi Müdürü	485
Gelir İdaresi Grup Başkanı	28	Müdür	37
Basın ve Halkla İlişkiler Müşaviri	1	Vergi Dairesi Müdür Yardımcısı	967
1. Hukuk Müşaviri	1	Avukat	194
Başkanlık Müşaviri	2	Müdür Yardımcısı	45
Hukuk Müşaviri	4	Vergi İstihbarat Uzmanı	4
Müdür	10	Gelir Uzmanı	17.341
Devlet Gelir Uzmanı	102	Araştırmacı	22
Mali Hizmetler Uzmanı	8	Gelir Uzman Yardımcısı	7002
Devlet Gelir Uzman Yardımcısı	51	Şef	517
Mali Hizmetler Uzman Yardımcısı	10	Memur ve Diğer Personel	13.966
Şef	9		
Memur ve Diğer Personel	334		
MERKEZ TOPLAMI	577	TAŞRA TOPLAMI	40.659

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2016 Faaliyet Raporu, s.25

*Bu bölümlerde yer alan veriler 31.12.2016 tarihi itibarıyla olup, vekalet ve geçici görevlendirmeler dikkate alınmamıştır.

2.2.3 Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı

10.07.2011 tarihli Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe giren 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'ye göre Maliye Bakanlığı bünyesinde yer alan Maliye Teftiş Kurulu ve Hesap Uzmanları Kurulu ile Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde bulunan Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları tek çatı altında toplanmıştır. Oluşturulan bu çatı Maliye Bakanlığına ve doğrudan Bakanla bağlı olarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı adı altında faaliyete geçmiştir.

Bahsi geçen kararname ile 10.07.2011 tarihi itibarıyla Başmüfettiş, Başuzman ve Başkontrolör kadrolarında görev yapanlar Vergi Başmüfettişliği, Müfettiş, Uzman ve Kontrolör ile Denetmen kadrolarında bulunanlar Vergi Müfettişliği, Müfettiş Yardımcısı, Uzman Yardımcısı, Stajyer Kontrolör ve Denetmen Yardımcısı kadrolarında bulunanlar da Vergi Müfettiş Yardımcılığına atanmıştır.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı etkin bir şekilde vergi denetimi yaparak, kayıt dışı ekonomi ve yolsuzlukla mücadele etmeyi hedeflemektedir.

VDK çağdaş denetim yöntemlerini kullanmak suretiyle risk odaklı vergi incelemeleri yapmayı hedeflemektedir. Kayıt dışı ekonomiyi ve neden olduğu vergi kayıp ve kaçaklarını minimum seviyeye indirmek, vergiye gönüllü uyum ile vergi bilincini artırmak da hedefleri arasında bulunmaktadır. Vergi idaresinin etkinliği ve hukuka uygun çalışmasının sağlanması amacıyla teftiş ve soruşturma işlemlerini gerçekleştirmek, maliye politikalarının hazırlanmasına ilişkin düzenlemelere fayda sağlamayı amaçlamaktadır.¹⁶⁹

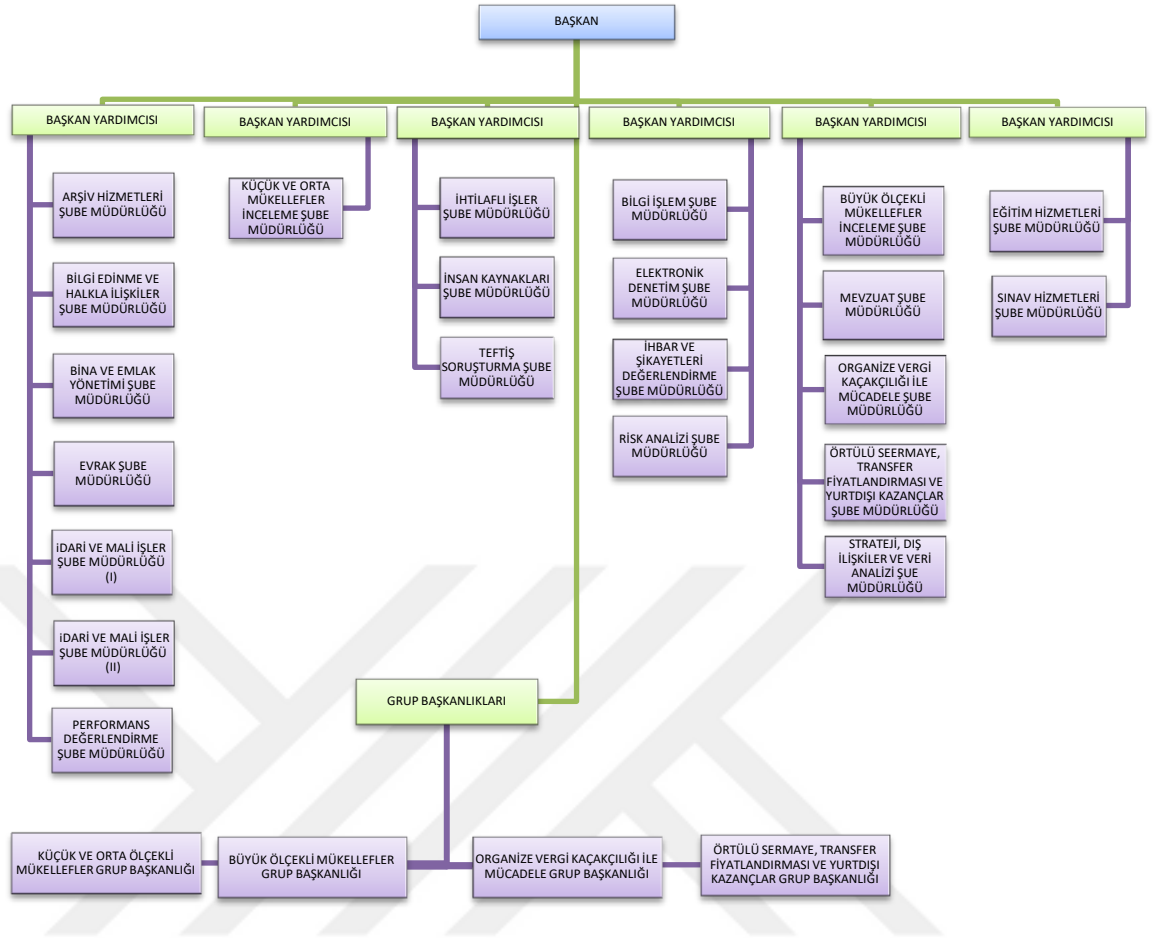
Vergi Denetim Kurulu, kanunların kendisine vermiş olduğu inceleme görevini yerine getirirken, devletin ve mükellefin haklarını birlikte azami derecede gözetmeyi, kaynaklardan verimli bir biçimde yararlanmayı ve teknolojik gelişmelerden olabildiğince faydalanmayı hedeflemektedir. Kurula verilen görevler yerine getirilirken sektörlere göre uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması amacıyla Bakanlık Makamının onayıyla doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere kurulan ve ihtiyaca yönelik olarak yıllar içinde sayıları artırılan Grup Başkanlıkları aşağıda sayılmaktadır;

- 29 İlde (İstanbul'da 6, Ankara'da 4 olmak üzere) toplam 37 adet Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları (A Grubu),
- İstanbul, Ankara ve İzmir illerinde olmak üzere toplam 3 adet Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları (B Grubu),
- İstanbul ve Ankara illerinde olmak üzere toplam 2 adet Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıkları (C Grubu),
- İstanbul, Ankara ve İzmir illerinde olmak üzere toplam 3 adet Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlıkları (Ç Grubu), bulunmaktadır.¹⁷⁰

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın organizasyon yapısı Şekil 4'te gösterilmektedir.

¹⁶⁹ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2016 Faaliyet Raporu, s.2

¹⁷⁰ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2016 Faaliyet Raporu, s.3



Şekil 4 Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Organizasyon Yapısı

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2016 Yılı Faaliyet Raporu, s.9

178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin, 646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararnameyle değişik, 20. maddesine göre Kurulun görev ve yetkileri aşağıdaki şekilde belirlenmektedir:

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak.
- Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak VDK Risk Analiz Sistemi (VDK-RAS) üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek.
- Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikâyetleri değerlendirmek.

- d) Vergi incelemelerinde Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) ile gerekli eşgüdümü ve işbirliğini sağlamak.
- e) İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak.
- f) 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.
- g) Vergi Müfettişlerinin mesleki yeterlik ve yetkinliklerinin sağlanması ve artırılması için gerekli çalışmaları yapmak, bu amaca katkı sağlamak üzere kalite güvence sistemini geliştirerek uygulamak.
- h) Performans değerlendirme sistemi oluşturmak ve Vergi Müfettişlerinin performansını bu sisteme göre değerlendirmek.
- i) Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak.
- j) Vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak.
- k) Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturmaları yapmak.
- l) Bakan tarafından verilen benzeri görevleri yapmak.

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanabilmesi için en önemli faktörlerden birisinin de personel yapısı olduğu düşünülmektedir. 31.12.2016 itibariyle Kurulun kadro durumu aşağıdaki şekildedir.

Tablo 4 Vergi Denetim Kurulu Kadro Durumu

Unvan	Toplam	Dolu	Boş
Başkan	1	1	-
Başkan Yardımcısı	6	-	6
Vergi Başmüfettişi	1.889	239	1.650
Vergi Müfettişi	6.244	3.018	3.226
Vergi Müfettiş Yardımcısı	6.105	5.244	861
TOPLAM	14.245	8.502	5.743

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2016 Yılı Faaliyet Raporu, s.10

2.3 Vergi Denetiminde Etkinlik

Vergi denetiminin günümüzdeki en önemli problemlerinden biri de vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasına ilişkin sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Diğer çağdaş kurumlarda olduğu gibi vergi idaresindeki başarı ölçütü de etkinlik ve verimlilik kavramlarının nasıl uygulandığıdır. Bu nedenle etkinlik ve verimlilik vergi denetiminde önemli bir konuma gelmektedir.

Etkinlik kavramı olarak bir amacın gerçekleştirilebilme seviyesi olarak tanımlanmaktadır. Bir başka deyişle örgütün başarı ve başarıma seviyesini, amaçlarına erişme derecesini ifade etmektedir. Vergi denetiminde etkinlik ise mükelleflerin vergi kanunlarında belirtilen hükümlere uygun olarak davranmalarını sağlamak amacıyla yapılan denetimlerin kendilerinden beklenen işlevleri yerine getirebilme seviyesi olarak tanımlanabilmektedir. Bu koşullar altında etkinliğin gerçekleştirilebilmesi için birçok faktör bulunabilir. Bunlar arasında, denetim örgütlerinin işlevleri, vergi yasaları, denetleme teknikleri ve denetim sistemi, denetim personelinin niteliksel ve niceliksel durumu ile mükelleflerin denetime karşı olan yaklaşımı gibi nedenler sayılmaktadır.¹⁷¹

Vergi denetim faaliyeti günümüzde mükelleflerin yaptıkları bildirim ve beyanlar üzerinden ödenecek verginin kendilerince tespiti ve idarece denetlenmesi yoluyla sürdürülmektedir. Beyan usulü olarak da adlandırılan bu sistemde vergi bilincinin yerleşmemiş olması durumunda verginin konusuna giren bazı gelirlerin beyan dışı bırakılmak suretiyle kaçırılması riski bulunmaktadır. Beyan dışı kalan gelirler, vergi idaresinin ve verginin amaçlarına ulaşılabilmesindeki etkinliğini ve maliye politikasını olumsuz etkilemekte, dolayısıyla etkili bir vergi denetimi mekanizması kurulmasına olan gereksinim ortaya çıkmaktadır.¹⁷²

Vergi denetimi, vergi sistemlerinin işlerliğini garanti altına alan ve zaman içinde bozulmasına ve eskimesine engel olan bir işleve sahiptir. Denetimde sağlanan etkinlik vergi idaresinin başarısına katkıda bulunurken, yasaların öngördüğü yaptırımların uygulanmasına da ortam hazırlamaktadır. Mükelleflerin denetime maruz kalma oranı ve sıklığı vergi denetimlerinin etkinliğinin ölçülmesinde kullanılan belirleyici unsurlardan

¹⁷¹ Figen Altuğ, Mali Denetim, Ezgi Kitabevi, Bursa 2000, s. 18.

¹⁷² Acar, Merter, a.g.m. s.6

olmasına rağmen, optimal denetim stratejisi oluşturularak vergi denetimlerinin etkin, koordineli, planlı-programlı ve doğru bir şekilde yapılması bu kıstaslardan daha önemli görülmektedir.¹⁷³

2.4 Vergi Denetiminde Etkinliğin Önemi Ve Etkinliği Etkileyen Faktörler

2.4.1 Etkin Vergi Denetiminin Önemi

Beyan esasının ağırlıklı olarak geçerli olduğu bir vergileme sisteminde kayıtdışı ekonomi ile mücadele ve kayıt altına alma da en önemli araçlardan birisi de etkin bir vergi denetim sistemidir.

Vergi denetimi, cari dönemde beyanname verilmeden önce vergiyi doğuran işlemlerin yapıldığı anda olabileceği gibi, beyanname verildikten sonra geçmişe dönük olarak da yapılabilmektedir. Denetimin sistem üzerinde oluşturduğu etkiye, önleyici veya caydırıcı etki denilebilir. Daha önce de belirtildiği üzere, denetimin eğitime, vergide bilincin sağlanması, vergilemede eşitlik ve adalet ilkelerinin gerçekleştirilmesi gibi birçok amacı bulunmaktadır.¹⁷⁴

Yükümlülerin vergi kanunlarına uyumu ve yasalarda belirtilen hükümlere uygun hareket etme eğilimlerini artması ve vergi politikalarının başarısı hususunda etkin bir vergi denetimi büyük önem arz etmektedir.¹⁷⁵

Yapılan araştırmalara göre ülkemizdeki mükelleflerin ortalama yüzde 2'sinin denetime tabi tutulduğu görülmektedir.¹⁷⁶ Vergi idaresinde denetim elemanın eksikliği ise etkin bir vergi denetiminin yapılması imkânını ortadan kaldırmaktadır.

Etkin bir vergi denetiminin sağlanmasında denetim elemanlarının nitelik ve nicelik yönünden geliştirilmesinin yanı sıra sektör ve iş kolları itibariyle uzmanlaşmalarına katkı sağlanması da önem arz etmektedir. Uygulamada vergi incelemeye yetkili kılınanlar, sektör ve iş kolları bakımından uzmanlaşmadıkları için farklı işlem ve faaliyetlerin incelemesinde büyük güçlüklerle karşılaşmakta ve etkili bir

¹⁷³ Adnan Gerçek, Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye'de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılanması, Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, Yayın No: 13, Ankara 2002, s.45

¹⁷⁴ Şinasi Aydemir, Kayıtdışı Ekonomi Üzerine (II), Vergi Dünyası, Sayı 162, Şubat 1995, s.42

¹⁷⁵ Selçuk Tekin, Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Denetimi, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 181, Ankara 2003, s.70

¹⁷⁶ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2016 Faaliyet Raporu, s.45

denetim imkanı bulamamaktadırlar.¹⁷⁷ Günümüz ekonomik şartları da göz önünde bulundurulduğunda sektörel anlamda bir vergi inceleme faaliyetinin gerçekleştirilmesi hem inceleme elemanlarının zaman kaybını önleyecek hem de sağlıklı ve etkin bir vergi incelemesine imkan sağlayacaktır.

Sektörel anlamda etkin bir vergi incelemesinin yapılabilmesi Tek Düzen Muhasebe Sisteminin öngörmüş olduğu finansal tablolardan nasıl yararlanılması gerektiği bilgisinin bilinmesinden geçmektedir. Bu kapsamda muhasebecilik ve mali müşavirlik hizmetlerinin vergi sisteminin rasyonel yapısının işleminde büyük bir önemi bulunmaktadır. Muhasebenin bilgi verme fonksiyonunun yerine getirilmesinde yetkin, yasalara ve uygulamalara vakıf muhasebeci ve mali müşavirlerin varlığı vergi kayıp ve kaçığının önlenmesinde büyük katkı sağlamaktadır. Bu kişilerce hazırlanılarak beyan edilen finansal tablolardan doğru yararlanma seviyesinin yüksekliği vergi idaresine zaman kaybı ve işgücü yönünden avantaj sağlayacaktır.

2.4.2 Vergi Denetiminin Etkinliğini Etkileyen Faktörler

2.4.2.1 Vergi Sistemindeki Karmaşıklık ve Denetimin Usulü

Türk vergi kanunlarının yeterli düzeyde açık ve anlaşılır olmaması, vergi kanunlarının çok sık şekilde değişmesi, vergi sisteminin karmaşıklığı, günümüz ekonomik ve sosyal şartlarına uyum sağlayamaması gibi çeşitli sorunlar vergi denetiminin etkinliğini en çok etkileyen nedenlerin başında gelmektedir. Ortaya çıkan bu karışıklığın en büyük nedeni ise; ülkemizdeki vergi reformu girişimleri ve sıklıkla başvurulmuş aflar olarak görülmektedir.¹⁷⁸

Vergi mevzuatında bulunan çeşitli belirsizlik ve boşluklar, vergi kanunlarının sürekli değişmesi, sistemin karmaşık yapısı dolayısıyla farklı yorumlara yol açmaktadır. Bu da vergi denetiminden arzu edilen sonucun elde edilmesine engel olmaktadır.¹⁷⁹

Vergi mevzuatında yapılan değişiklikler nedeniyle konunun uzmanlarının bile mevzuata bakmadan yorum yapamadığı bir sistem oluşmaktadır. Bu nedenle çok sık

¹⁷⁷ Tekin, a.g.m. s.72

¹⁷⁸ Fatih Savaşan ve Ferah Çoban, Vergi Barışından Faydalanan Mükelleflere İlişkin Ampirik Bulgular, Vergi Dünyası, Yıl:26, Sayı 306, Şubat, 2007, s. 148.

¹⁷⁹ Ergen, Kılınçkaya, a.g.m. s.299

değişen mevzuat yalnızca mükellefleri değil, denetim birimlerini de etkilemekte ve işleri zorlaştırmaktadır. Böylelikle akıllar kolayca karışmaktadır.¹⁸⁰

Vergi denetimi ülkemizde, denetimin önleme fonksiyonunun kullanılmasından çok, hata ve hileler yapıldıktan sonra gerçekleştirilen kontrol faaliyetleri olarak algılanmaktadır. Bu da vergi denetimini yalnızca hata raporu şekline dönüştürmektedir. Denetim elemanlarının yetersizliği ve/veya iş yoğunluğu sebebiyle cari dönem denetimi yapılamadığı için denetimler kayıt yapıldıktan sonra yapılabilen ve mükellefler için zaman geçmiş olduğundan çoğu zaman çeşitli yaptırımlara maruz kalınmaktadır. Bunun sonucunda denetimlerin bilerek ve isteyerek sonradan yapıldığı ve hataları önleme veya yol gösterme niyeti olmadan asıl amacın ceza kesmek olduğu algısı mükellefler nezdinde güçlenmektedir.¹⁸¹

Öte yandan vergi denetim birimlerindeki iş yoğunluğunun da bir sonucu olarak yalnızca hatalı işlem yapan yükümlüler incelenmekte, denetim elemanları ellerindeki işleri bir an önce bitirmeyi hedeflemekte ve dolayısıyla sıkıntılı veya riskli görülen iş alanlarına tedbir amaçlı yapılacak denetimler çok az sayıda kalmaktadır. Denetimler genel itibariyle ihbara istinaden ya da vergi kaçırıldığına dair herhangi bir bulgu elde edilen mükellefler nezdinde yapılmaktadır. Bu durumun sonucu olarak vatandaşlar doğru ve eksiksiz vergi bildiriminde bulunmak yerine, yakalanmamak için tedbirler alma yönünde davranış sergilemektedirler. İncelemeye tabi olan mükelleflerin tek suçu ise yakalanmış olmaları gibi bir düşünce ortaya çıkmaktadır.¹⁸²

Vergi incelemesine tabi tutulacak mükelleflerin incelemesinin öncelik sırasına dair VUK'da her hangi bir düzenlemenin yapılmamış olması da başka bir sorun olarak ortaya çıkmakta bu durum da vergi incelemelerinin verimini düşürmektedir.

2.4.2.2 Denetimin Örgüt Yapısı

Maliye Bakanlığında artan işlev ve yaygınlaşan işlemleri nedeniyle var olan denetim birimlerinin artırılması birçok olumsuzluğu da beraberinde getirmiştir.

¹⁸⁰ Acar, Merter, a.g.m. s.8

¹⁸¹ Ergen, Kılınçkaya, a.g.m. s.299

¹⁸² Ergen, Kılınçkaya, a.g.m. s.297

Bunların başında, mükerrer denetim, kaynak israfı, zaman kaybı, denetim kargaşası ve denetim birimleri arasındaki koordinasyonsuzluk gibi sorunlar göze çarpmaktaydı.¹⁸³

Vergi denetiminin etkinliğini denetim planlamasının eksik yapılması, hedeflerin belirlenmemesi, işbirliğinin olmaması ve görev dağılımının zayıf olması olumsuz yönde etkilemekteydi. Tek elden planlanarak yürürlüğe konulmayan denetim, merkez ve taşra teşkilatlarına bağlı olarak çalışan birimlerin birbirinden habersiz biçimde örgütlenmesiyle faaliyetlerin koordineli bir şekilde yürütülmesi imkanı da ortadan kalkmaktaydı. Dolayısıyla bazı alanlar denetim dışında kalırken bazı alanlar ise farklı birimlerce mükerrer olarak ayrı ayrı denetime tabi tutulmakta idi.¹⁸⁴

Bütün bu sebepleri engellemesi, denetim sisteminin geliştirilebilmesi amacıyla 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile yapılan düzenleme neticesinde Bakan onayı ile doğrudan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na bağlı olmak üzere;

- a) Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,
- b) Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,
- c) Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı,
- d) Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı

şeklinde dört grup başkanlığı kurulması öngörüldüğü daha önce de belirtilmiştir. Ancak yapılan bu değişikliğin isim ve unvanlar üzerinde yapılan bir düzenlemeden ileri gidemediği, aynı unvanlı aynı bakana bağlı müfettişlerin aynı vergi kanununun uygulanması sırasında ölçek sınırlamasına tabi tutuldukları düşünülmektedir. Nitekim söz konusu KHK ile Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıklarında hangi denetim elemanlarının diğer grup başkanlıklarında hangi denetim elemanlarının görev alacakları ayrıntılı bir biçimde düzenlenmektedir. Buna göre, mükelleflerin hangi grupta bulunan elemanlarca inceleneceği mükelleflerin ölçek büyüklüğüne göre belirlenmektedir. Bu nedenle aynı kanunların uygulanması ile vazifeli inceleme

¹⁸³ Acar, Merter, a.g.m. s.8

¹⁸⁴ Acar, Merter, a.g.m. s.6

elemanları mükelleflerin ölçek büyüklüklerine göre farklı gruplar altında toplanmaktadır.¹⁸⁵

Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı haricindeki vergi müfettişleri Ankara, İstanbul ve İzmir olmak üzere üç şehirde görev yapmaktadır. Bunun bir sonucu olarak diğer illerde bulunan büyük ölçekteki mükellefler yerinde denetlenememektedir. Söz konusu mükellefler turne faaliyeti ile yukarıda sayılan b, c, ç gruplarında yer alan vergi müfettişleri tarafından denetime tabi tutulmaktadır. Bunun zaman kaybı ve kaynak israfına yol açtığı düşünülmektedir.¹⁸⁶Örneğin Mersin ilinde Maliye Bakanına bağlı olarak görev yapan aynı unvanlı vergi müfettişleri bulunurken, söz konusu mükellefler nezdinde inceleme yapılması için Ankara'dan inceleme elemanı görevlendirilmektedir. Bu durum kamu kaynaklarının müfettişe verilecek yolluk, harcırah gibi masraflar nedeniyle israfına yol açmakta olduğu gibi zaman kaybını da beraberinde getirmektedir.

Ayrıca ülkemizde 29 ilde örgütlenmiş olan Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı'nda görev yapan vergi müfettişleri, rotasyon müessesesine tabi tutulurken bunların dışında üç grup başkanlığında çalışan vergi müfettişleri için bu uygulamanın olmaması devletin merkezde yer alan vergi müfettişlerine daha fazla güvendiğini, buna karşın Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı'nda çalışan vergi müfettişlerinin ise yerelleşebileceğine inandığı gibi bir düşünce ortaya çıkmakta ve uygulamadaki bu adaletsizlik Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı'nda çalışan vergi müfettişlerinin motivasyonunu olumsuz olarak etkilemektedir.¹⁸⁷

2.4.2.3 Denetimin Eleman Sayısı

3568 sayılı Kanun, incelemeye yetkili olanlardan meslekte 10 yılını tamamlayanlara Yeminli Mali Müşavirlik sınavına girerek YMM olabilme imkânı tanınmaktadır. Bunun yanı sıra kamuda vergi incelemesi yapan personelin özel sektörde de rahatlıkla iş bulabilmektedir. Ayrıca yapılan işin önemi ve riski göz önüne

¹⁸⁵ Ahmet Ozansoy, Vergi Denetim Kurulu Eksik Kuruldu, Yaklaşım Dergisi, 2011, Sayı: 224, s.3

¹⁸⁶ Adnan Gerçek, Vergi Denetim Birimlerinin Birleştirilmesi Ve Sonuçları, 2011, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 224. s.3

¹⁸⁷ Atilla Ahmet UĞUR, Vergi Denetimi Etkinliğinde, Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği, Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama, <http://malibesempozyumu2016.mersin.edu.tr/t08.docx>, (Mart:2017)

alındığında müfettişlerin özlük haklarındaki yetersizlik özel sektöre geçişlere neden olabilmekte, bu da müfettiş sayısında bir azalma meydana getirerek vergi denetiminde görevli personelin yetersiz kalması sorununu doğurmaktadır.

Son yıllarda kamuya alınan vergi müfettiş yardımcısı sayısında artış gözlemlenmekte, ancak bir vergi müfettişinin yetişerek arzu edilen seviyeye gelmesi uzun zaman aldığından sıkıntılar hala devam etmektedir. Tablo 5’te 31.12.2016 tarihi itibarıyla Maliye Bakanlığı’nda görevli vergi başmüfettiş, müfettiş ve yardımcılarının kadro dağılımı yer almaktadır. Tablodan da görüleceği üzere vergi müfettişi kadrosundaki doluluk %59¹⁸⁸ oranından olup henüz yeterli sayıya ulaşıldığı söylenememektedir.

Tablo 5 Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın Kadro Doluluk Durumu

Unvan	Toplam	Dolu	Boş	Doluluk Oranı
Vergi Başmüfettişi	1.889	239	1.650	% 12,65
Vergi Müfettişi	6.244	3.018	3.226	%48,33
Vergi Müfettiş Yardımcısı	6.105	5.244	861	%85,89
TOPLAM	14.238	8.501	5.737	%59,70

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2016 Faaliyet Raporu, s.10

2.4.2.4 Vergi Bilincinin Oluşmaması

Türkiye’de mükelleflerin çoğunun çeşitli sebeplerle vergi bilincine sahip olmadıkları görülmektedir. Mükelleflere vergi bilinci algısı yerleştirilmeden onların vergisini gönüllü olarak ödemelerini beklemek ve sağlayabilmek çok mümkün görünmemektedir. Arzu edilen vergi bilincinin mükellefler nezdinde oluşabilmesi için, mükelleflerin ödedikleri vergi ile aldıkları hizmet arasında bir bağ olduğuna inanmaları gerekmektedir. Sosyal bir hukuk devletinin sunmakla görevli olduğu; güvenlik, adalet, sağlık ve alt yapı hizmetlerinin finansmanının, ancak mükelleflerinden ödeme güçleri

¹⁸⁸ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2016 Yılı Faaliyet Raporu, s.10

nispetinde vergi almak suretiyle gerçekleştiğinin çeşitli yollarla vergi mükelleflerine öğretilmesi gerekmektedir.¹⁸⁹

Öte yandan vergi idaresi ile mükellef arasındaki ilişkilerin iyileştirilebilmesi açısından yasaların adil, şeffaf ve güvenilir olması, mükelleflerin vergi işlemleri ile ilgili şikayet prosedürleri ve telafi sistemlerinin var olması, mükelleflerin talep ve başvurularının zamanında ve doğru olarak alınması ve mükellefiyete ilişkin yasal hak ve yükümlülükler konusuna erişim konusunda tüm mükelleflere kolay, anlaşılır ve güvenilir bilgi sunulması büyük önem arz etmektedir.¹⁹⁰Tüm bunların sağlanmadığı durumda mükellefler ödedikleri vergilerin gerekli yerlere harcanmadığı algısı ile doğru beyan ve ödemedi kaçınmaktadırlar. Bu nedenle, mükelleflerin devlete olan güveninin sarsılmamasının çok önemli olduğu görülmektedir.

Bunun yanı sıra sık sık başvuru alan ve periyodik hale gelen vergi aflarının varlığı bazı mükellefleri vergilerini ödememeye yöneltmektedir. Aslında vergi aflarındaki amaç; vergi bilincini yerleştirerek vatandaşları düzenli olarak vergilerini ödemeye teşvik etmek iken, günümüzde çıkarılan aflar tam tersi yönde etkiye yol açarak vergiye uyumu engelleyen tehlikeli bir unsur haline gelmektedir.¹⁹¹Ülkemizde vergi bilincinin oluşmaması nedeniyle yapılan denetimler uzun zaman almakta ve buna bağlı olarak maliyeti de artmaktadır. Bu nedenle vergi denetiminin etkinliği ve verimliliği de azalmaktadır.

2.4.2.5 Belge Düzeni

İdeal bir vergi sisteminde en önemli unsurlardan biri de, sağlıklı bir belge düzeninin yerleşmiş olmasıdır. Belge düzeninin sağlıklı olması sonucunda, defter, kayıt ve belgelerin sağlıklı olması ve buna bağlı olarak da mükellef beyan ve bildirimlerinin doğru olması hedeflenmektedir. Vergi incelemeleri çoğunlukla mükelleflerin defter ve kayıtları ile bunların asıl kaynak ve dayanağı olan belgeler üzerinden yapılması nedeniyle incelemenin sıhhati açısından sağlıklı bir belge düzenine sahip olunması çok büyük bir önem taşımaktadır. Belge düzeninden anlaşılması gereken ise vergileme ile

¹⁸⁹Fevzi Devrim ve Timur Turgay, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde İdare-Mükellef Etkileşimi ve Bağlı Bileşenlerinin Rolü, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya, 2004,s.761

¹⁹⁰ Devrim ve Turgay, a.g.m. s.761

¹⁹¹ Fatih Saraçoğlu, Vergi Afları, Vergiye Uyum ve Türkiye Uygulamaları, Finans-Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi, Sayı:483, Haziran, 2004, s.7.

ilgili defter ve kayıtlarının dayanağı olma konumunda bulunan belgelerin, ilgili mevzuatın şekil şartlarını taşıyan gerçek belgeler olması hususudur.¹⁹²

Diğer taraftan ülkemizdeki kayıt dışı ekonomini seviyesindeki yükseklik nedeniyle belge düzeni sorunu da ortaya çıkmaktadır. İncelemenin kayıtlı işlemler üzerinden yapılması, elektronik defter kullanımı ve belge düzenlemesine tam manasıyla geçilememesi ve düzenlenecek belgelerin fazlalığı mükellefleri belge düzenleme konusunda tembel davranmaya iten nedenlerdendir. Ayrıca mükelleflerin vergilendirme kapsamında yaptıkları iş ile işin kiminle yapıldığına göre farklı belge düzenlemesi gerektiği hususu da uygulamada sıkıntılara yol açabilmektedir.¹⁹³

2.5 Finansal Bilgilerin Denetlenmesi Yönüyle Sağlanan Katma Değer

2.5.1 Değer Kavramı ve Yönetimi

Kalite ve maliyetin bir işlevi olarak, değer ifade edilmektedir. İşletmelerde rekabette üstünlüğü sağlayabilmek adına yürütülen çalışmalarda müşterilerin önem verdiği özellikler üzerinde durulması değer bir başka tanımını oluşturmaktadır. Tasarruf sağlamak, işletme karlarını artırmak vb. amaçlarla kamu ve özel kesim değer yönetimi kavramını kullanmaktadır.¹⁹⁴

Değer yönetimi ise bir takım çalışması gerektirmektedir. Oluşturulacak ekipte, mühendis, denetçi, pazarlamacı ve muhasebeci gibi birçok iş grubundan çalışanlar yer alabilir.¹⁹⁵

Fonksiyonel maliyet analizini bir araç olarak kullanan değer yönetimi elde edilecek üründen maksimum fayda ile yararlanmayı düşünürken minimum maliyeti hedeflemektedir.¹⁹⁶ Buna göre işlemlerde kullanılacak bir unsur gerekli değil ise ancak

¹⁹² Erkan Gümüş, Defter, Kayıt ve Belgeler Çerçevesinde Yapılan Vergi Denetiminde Karşılaşılan Sorunlar, Eakademi Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi, Sayı:45, Kasım 2005.

¹⁹³ Ergen, Kılınçkaya, a.g.m. s.300

¹⁹⁴ Yaşar Kabataş, Zekeriya Demir, Nizamülmülk Güneş, Denetimin Katma Değer Yaratması ve İlgili Taraflar, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/11/TR/Dr.%20Nizam%C3%BCIm%C3%BCIk%20G%C3%9CNE%C5%9E.docx>, (Aralık 2016)

¹⁹⁵ Kabataş, Demir, Güneş, a.g.m. (Aralık 2016)

¹⁹⁶ Kabataş, Demir, Güneş, a.g.m. (Aralık 2016)

maliyeti arttıracığından uygun görülmemektedir. Bundan dolayı süreç içinde elemeye tabi olmaktadır.¹⁹⁷

2.5.2 Denetim ile Değer Arasındaki İlişki

Değer ancak nihai müşteri tarafından tanımlanabilecek bir kavramdır. Çünkü değer tanımının bir anlam taşıması için, müşterinin duyduğu ihtiyacın, belirli bir dönemde ve belirli bir fiyattaki bir mal veya hizmet türünden ifadesi gereklidir.¹⁹⁸

Açık ve kesin olarak değeri ifade edilen denetim faaliyetinden arzu edilen neticenin alınabilmesi mümkündür. Değer kavramının denetim açısından bir anlam taşıması için ise, denetim faaliyetinden beklentilerin, bir başka deyişle denetim neticesinin, belirli bir maliyetle belirli bir zamanda alınan çıktı türünden ifade edilmesi gerekmektedir.

Denetimin sağladığı katma değeri iş dünyasındaki gelişmelerin dışında değerlendirmek mümkün görülmemektedir. Son yıllarda yaşanan hızlı teknolojik gelişmeler ve bu gelişmelerin tetiklediği rekabet artışının uluslararası boyuta taşınması sonucunda işletmelerin finansal durumuna ilişkin güvenilir bilginin önemi daha da arttırmaktadır. Finansal bilginin yatırımcılara doğru ve güvenilir şekilde aktarılması ise işletmelerin denetime tabi tutulması ile sağlanmaktadır.¹⁹⁹

Öte yandan bilindiği üzere denetim amacı bakımından üçe ayrılmaktadır. Buna göre faaliyet denetimi, uygunluk denetimi ve finansal tabloların denetimi türlerinin denetime ve işletmeye değer katacağı düşünülmektedir. 2008 yılında KPMG şirketi tarafından yapılan bir araştırma sonucunda; 200 orta ve küçük ölçekli işletmenin % 56'sının denetimin alışlagelmiş bir işten öteye gidemeyecek bir faaliyet olarak görmekte ve bir yararının bulunmadığı düşüncesinde birleşmektedir. İşletmelerin % 60'ından fazlası ise, karar alma sürecindeki işletme yöneticilerine bu süreçte denetimin bir etkisi ve katkısının bulunmadığını düşünmektedir. Böylelikle yapılan denetim

¹⁹⁷ Süleyman Yükçü, Maliyet Düşürmede Sistemik Yaklaşımlar, Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl 1, Sayı 2, Ekim-2000, s.32.

¹⁹⁸ James P. Womack; Daniel T.Jones, (çev.: Oygur Yamak), Yalın Düşünce, Optimist Yayınları, 2007, s.12

¹⁹⁹ İsmail Ünal ve İpek Arkaya, Denetim Görüşünün Ötesi: Denetlenmiş Finansal Bilgilerin Sağladığı Katma Değer, Denetimin Değeri KPMG Türkiye Dergisi, Ocak 2016, s.11

faaliyetinin nezdinde yapılan şirkete bir fayda sağlaması gerektiği fikri ortaya çıkmaktadır. Bu yapıya ise değer temelli denetim adı verilmektedir.²⁰⁰

Diğer taraftan söz konusu denetim türleri yapıları itibariyle birbirinden ayrılmaktadır. Buna göre faaliyet denetiminin konusunu verimlilik ve etkinlik kavramları oluştururken, uygunluk denetiminde işletmelerin ticari faaliyetlerine yönelik iş ve işlemleri ile sonucunda ortaya çıkan finansal raporlamanın mevzuat hükümlerine uygunluğu ele alınmaktadır. Finansal tabloların denetimi ise faaliyet neticesindeki verilerin tablolara doğru aktarılıp aktarılmadığı hususuna dikkat etmektedir. Ayrıca finansal tabloların denetimi geçmişte yapılan işlemlerle ilgili veriler üzerinden gerçekleştirilmekte ve denetim sonucunda düzenlenen raporlar tablo kullanıcılarına ulaştırılmaktadır. Ancak faaliyet denetimi bunun aksine gelecekte arzu edilen ticari faaliyet başarısına odaklanmakta ve yönetim için hazırlanan raporları içermektedir.²⁰¹

Sonuç olarak denetimin zamanında sunulan, taraflar için ihtiyaçlarına yönelik olarak hazırlanmış, en kaliteli ve aynı zamanda en düşük maliyetli, kabul edilebilir nitelikteki bulguların değer kattığı ifade edilebilmektedir.

2.5.3 Denetimin Değer Katması

Denetim; mali tabloların, genel muhasebe ilke ve şartlarına ve mevzuata aykırı olmaması ile içerdiği verilerin doğru ve güvenilir olup olmadığının, denetim elemanlarınca denetimin temel esaslarına uygun olarak, defter ve vesikalar üzerinden incelenerek elde edilen sonuçların rapora haline getirilmesi sürecine denilmektedir.²⁰²

Denetimdeki temel amaç, finansal tabloların gerçeğe uygunluğunun ortaya konulması denilebilir. Bir başka deyişle hata ve aksaklıkların bulunarak finansal tabloların ve gerçeğe bağdaşır bir duruma getirilmesi olarak ifade edilebilir. Uygun bir maliyet ve tam zamanında yerine getirilen bu amaçla denetime değer katılmış olacaktır.

²⁰⁰Alan W. Anderson, Katma Değerli Denetim, Denetimde Yaratılan Katma Değer ve İlgili Taraflar, İç Denetmenler Enstitüsü, www.theiia.org, 2012, s. 4.

²⁰¹Alvin A. Arens, James K. Loebbecke, Auditing – An Integrated Approach, Seventh Edition, Prentice-Hall International, Inc., New Jersey, 1997, s.791.

²⁰²Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, T.C. Resmi Gazete 22570, Seri:X, No:16, 4 Mart 1996, Md.2

Yoksa katlanılan maliyetin engellenmesi muhtemel hatadan yüksek olması durumunda denetime katılacak bir değerden bahsedilme imkanı kalmayacaktır.²⁰³

Finansal tablolardaki hata riskinin etkin ve verimli çalışan bir iç kontrol sistemi ile asgari seviyeye indirileceği düşünülmektedir. Denetimde riskin az olması, denetim faaliyeti sırasında gerekli olacak iş ve işlemlerin sayı ve kapsamının azalması yönünde katkı sağlamaktadır. Bu nedenle iç denetim faaliyetinin etkinliği ile denetim riski arasında ters orantı bulunmaktadır. Etkinliğin artması güveni artıracak riski azaltacak yönde etkiye sahiptir. Böylece katma değer ortaya çıkacaktır.²⁰⁴

Denetimde tanımlanan değer sürekli olması büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle sürecin değeri sürekli kılacak şekilde devam etmesi gerekmektedir. Böylelikle denetimden sağlanan değer taraflarca kabul edilerek yararı anlaşılmış olacaktır.²⁰⁵

2.6 Vergi Denetiminde Finansal Raporlamanın Önemi

Vergi denetiminde etkinliğin sağlanması bakımından özellikle temel finansal tabloların tahlil edilmesi ile işletmelerin performanslarının ölçülmesi yanında verimlilik ve karlılık seviyelerinin kontrolü de son derece önemlidir. Tablolar yolu ile işletmelerin daha önceki ve şundaki performansları karşılaştırılarak değerlendirme yapılabileceği gibi, aynı sektörde faaliyet gösteren diğer firmalara kıyasla performansı ölçülerek sektör ortalamasına göre konumunun tespiti de yapılabilecektir. Böylece işletmelerdeki vergi kayıp ve kaçığının azaltılması düşünülmektedir.

Öte yandan söz konusu tablolar, firmaların satış oranları ve kar artışları ile kar marjlarının seviyesi, borç durumları, varlık ve kaynak kullanımındaki etkinlik, likidite ve özsermaye durumu ve satışların/kârın kanuni defterlere yansıtılıp yansıtılmadığı konularında ipuçları vermesi yanında vergi incelemesi sırasında da üzerinde durulması gereken noktalara ışık tutabilecektir.

²⁰³ Kabataş, Demir, Güneş, a.g.m. (Ocak 2017)

²⁰⁴ Ahmet Başpınar, Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, Maliye Dergisi, Ocak-Nisan 2005, Sayı: 148, s.56.

²⁰⁵ Kabataş, Demir, Güneş, a.g.m.

Bu nedenle temel finansal tabloların tanımları ve önemleri üzerinde ayrı ayrı durularak etkin bir vergi incelemesinde bu tabloların taşıdığı önemin anlaşılmasının sağlanması düşünülmektedir. Aşağıda bilanço ve gelir tablosu üzerinde durulmaktadır.

2.6.1 Bilanço

Latin dilinin bilanx sözcüğüne dayanan bilanço, iki taraflı anlamında kullanılan bi sözcüğü ile terazi kefesi manasına gelen lanx sözcüğünün birleşmesinden oluşmaktadır.²⁰⁶ Bilanço, bir işletmenin belirli bir tarihteki aktif (varlıklar) ve pasif (Borçlar + Özkaynaklar) durumunu gösteren tablo olarak tanımlanmaktadır. Bilanço bir işletmenin belirli bir anda çekilen fotoğrafını ifade etmektedir. Bu nedenle finansal durum tablosu olarak da isimlendirilmektedir. Bilanço sözcüğüne göre daha anlamlı bulunan bu ifadenin kullanımı da Anglosakson literatürde hızla yayılmaktadır.²⁰⁷

VUK'da da bilançonun tanımı yapılmaktadır. Buna göre; Bilanço, envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerler itibari ile tertiplenmiş hulasasıdır²⁰⁸, şeklinde ifadesini bulmaktadır. Ayrıca, bilanço biri aktif diğeri pasif olmak üzere iki ayrı tablodan müteşekkildir. Bunlardan aktif tablosunda varlıklar, alacaklar ve varsa zarar, pasif tablosunda ise borçlar yer almaktadır. Aktif tablosunun toplamı ile borçlar arasındaki fark ise girişimcinin işletmeye bıraktığı varlığı (öz sermayeyi) teşkil etmektedir.

2.6.1.1 Bilançonun Biçimsel Yapısı

Bilançoda dönen varlıklar ve duran varlıklar olmak üzere iki grup varlık tasniflenmektedir. İşletmenin bir yılda veya normal faaliyet dönemi içinde paraya çevirip kullanabileceği varlıklar dönen varlıklar başlığı altında toplanmaktadır. Duran varlıklar ise, işletmenin yararları bir yıldan fazla sürecek veya bir yıl içinde elden çıkarılması tahmin edilmeyen varlıklarını ifade etmektedir.

Bilançonun diğer kanadında ise kaynaklar yer almaktadır. Bu ise kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklarla öz kaynaklardan oluşmaktadır. Kısa vadeli yabancı

²⁰⁶Ahmet Hayri Durmuş, Mehmet Emin Arat, Mali Tablolar Tahlili, Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, İstanbul, 2000, s. 6

²⁰⁷Nalan Akdoğan, Nejat Tenker, Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, Gazi Kitabevi, Ankara, 2010, 13. Baskı, s. 3-4.

²⁰⁸ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, madde 192.

kaynaklar kavramı bir yıl içinde ödenmesi gereken borçları ifade etmekte olup ödemesi bir yıldan daha uzun süreli olan borçlar uzun vadeli yabancı kaynaklar olarak adlandırılmaktadır. Müteşebbislerin veya şirket ortakları işletmenin tüzel kişiliğine bıraktıkları kaynaklara ise özkaynaklar denilmektedir. Öte yandan bilançoda karşılıklı hesaplar arasında mahsup yapılması imkanı bulunmamaktadır.

2.6.1.2 Bilanço Şekilleri

Bilançolar hesap tipi ve rapor tipi olmak üzere iki şekilde hazırlanarak sunulabilmektedir. Hesap tipi bilançolarda; aktif hesaplar tablonun solunda, pasif hesaplar ise sağında yer almaktadır. Bu şekilde işletmenin mevcutları ile bu mevcutların sağlayıcısı olan kaynaklar birbirleri ile kolayca karşılaştırılabilmektedir.

Rapor tipi bilançolarda ise aktif tablosu ile pasif tablosu alt alta konumlandırılmaktadır. Rapor tipi bilançolar birçok döneme ait hesap ve tutarları bir arada gösterebilme özelliğine sahip olduğundan dönemler itibariyle karşılaştırma yapma imkânı sağlamaktadır.

Bir diğer ayırım ise bilançonun hazırlanma amacına yönelik olarak yapılan ayırımdır. Buna göre, Ticari Bilanço, ticari kurallar gereğince yapılan işlemler sonucunda ortaya çıkan değerler üzerinden hazırlanan bilançolara denilmektedir. Mali Bilanço kavramı ise vergi mevzuatı çerçevesinde düzenlenen bilançolar için kullanılmaktadır.²⁰⁹

1 Seri Numaralı MSUGT'de vergi kanunlarına göre yapılması gerekli hesaplama ve düzenlemelerin yapılması mükellefin sorumluluğuna bırakılmış olsa da düzenlenmesi zorunlu kılınmış bilançonun ticari bilanço olduğu aynı tebliğde ifade edilmektedir.²¹⁰

2.6.1.3 Vergi Denetiminde Bilanço

Bilindiği üzere bir işletmenin belirli bir tarihteki finansal durumunu yansıtan tabloya bilanço denilmektedir. VUK'da da bilançonun işletmenin varlıklarının iki ayrı

²⁰⁹Murat Yıldız, Adnan Güran, Yafes Pehlivan, Dönem Sonu Mali Tablolar, Vergi Sorunları Dergisi, Aralık 2001, s. 270.

²¹⁰ Yıldız, Güran, Pehlivan, s. 270.

tabloda karşılıklı olarak değerler itibari ile yer alacağı belirtilmektedir. Ayrıca yine aynı kanunda kimlerin hangi defterleri tutacağı ve hesapların hangi ölçülere göre değerlendirileceği ifade edilmektedir. Bu nedenle bir uygunluk denetimi olan vergi denetiminin işletmelerin bahsi geçen hükümlere usul bakımından da uygun olup olmadığı denetlenmektedir.

Diğer taraftan usule uygunluğun yanı sıra söz konusu defter ve belgelerin içerdiği bilgilerin de doğruluğu önem arz etmektedir. Nitekim VUK'da defter tutmaktaki maksat;

- 1) Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tesbit etmek;
- 2) Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tesbit etmek;
- 3) Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;
- 4) Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;
- 5) (Değişik: 30/12/1980 - 2365/23 md.) Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek.²¹¹

olarak açıklanmaktadır. Bu nedenle yapılan denetimlerde bilançonun bazı kalemleri üzerinde durularak tespitler yapılmaya çalışılmaktadır.

Bilançonun aktif tarafında yer alan 100 Kasa Hesabı MSUGT'de işletmenin elinde bulundurduğu ulusal ve yabancı paraların Türk Lirası karşılıklarının izlendiği bir hesap olarak tanımlanmaktadır.

Kasa denetiminde, öncelikle kasa sayılmakta ve fiili sonuç muhasebe kayıtları ile karşılaştırılarak doğruluğu teyit edilmektedir. Fiili kasa mevcudu ile kaydi mevcudun farklı olması durumunda farkın sebebi araştırılmaktadır. Eğer nedeni bulunur ise ilgili hesaplara düzeltme kayıtları yapılarak hata giderilmektedir. Ancak nedenleri bulunamaz ise; GVK' da menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında, gider fazlalığından doğanlar hariç olmak üzere, sermayede ortaya çıkan eksilmeler zarar addolunamayacağından²¹² kasa noksanlarının gider yazılamayacağı, yazılsa bile kanunen kabul edilmeyen gider

²¹¹ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu madde 171.

²¹² 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu madde 88

yazılabileceği hükmü yer aldığından bu hususa dikkat edilmesi gerekmektedir. Bu da verginin matrahında bir değişime yol açabileceğinden son derece önemlidir.²¹³

Kasa hesabının fazla vermesi ve kasa hesabının yüksek tutarda borç bakiye vermesi, dikkat edilmesi gereken diğer bir konudur. Kayıt hatası veya tahsil edilen bir alacağın kayıtlara alınmaması kasa fazlalığına neden olabilir. Öte yandan sebebi bulunamayan bir kasa fazlalığı işletmenin bazı işlemlerini belge kullanmaksızın yaptığının bir göstergesi de olabilmektedir.

Bilanço gününde kasada bulunan para miktarının yüksek olması diğer bir deyişle kasa hesabının yüksek tutarda borç bakiyesi vermesi kayıtlarda yer alan bu paranın gerçekte var olmaması gibi uygulamada sıklıkla karşılaşılan bir durumun göstergesi olabilmektedir. Söz konusu fazlalığın gerçekte mevcut olmaması paranın ortaklar tarafından çekilmiş olabileceği hususuna bir işaret olabilir. Bu da örtülü kazanç dağıtımını konusunu gündeme getirerek şirkete cezalı tarhiyat uygulaması yolunu açabilmektedir.

Bilançoların denetiminde amortisman hesabı da mevzuatta belirtilen usul ve esaslar yönünden incelenebilmektedir. Örneğin, şirketin aktifine kayıtlı taşıtlar üzerinden amortisman ayrılabilir. Ancak işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılmaktadır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilmektedir.²¹⁴ Binek otomobillere ilişkin tam yıllık amortisman ayrılarak gider yazılması durumunda vergi ziyaına sebebiyet vermekten dolayı mükellef hakkında tarhiyat yapılabilmektedir.

Diğer taraftan KDVK'de; faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi indirim konusu yapılamaz,²¹⁵ denilmektedir. Yapılan denetim sırasında sözü edilen katma değer vergisinin de indirime konu edilip edilmediği hususu da dikkate alınmaktadır.

²¹³ Şeref Demir, Kasa Hesabı ve Vergisel Denetimi, Yaklaşım Dergisi, Kasım 2001

²¹⁴ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu madde 320

²¹⁵ 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu madde 30

2.6.2 Gelir Tablosu

İşletmenin belirli bir hesap döneminde elde etmiş olduğu bütün gelirleri ile aynı dönemde söz konusu kazancın elde edilmesi sırasında katlanılan maliyet ve zorunlu giderleri ile sonuç olarak işletmenin sahip olduğu ilgili dönem kârını ya da uğradığı zararını birlikte gösteren finansal rapora, gelir tablosu denilmektedir.²¹⁶

Gelir tablosunun, işletmelerin ilgili dönemde yürüttüğü faaliyetler ile bunlardan elde edilebilecek kazanç gücüne ilişkin bilgileri içerdiği söylenebilir. Bu nedenle işletmelerin belli bir dönemdeki faaliyetlerinin bir bütün olarak finansal anlamda başarı derecesini ölçmeye yönelik özet bir rapor niteliğindedir.²¹⁷

1 Seri Nolu MSUGT'de de gelir tablosu; İşletmenin belirli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı tüm maliyet ve giderler ve bunların sonucunda işletmenin dönem net karını veya dönem net zararını kapsar, şeklinde tanımlanmaktadır.

2.6.2.1 Gelir Tablosunun Biçimsel Yapısı

Gelir tablosunda işletmenin esas faaliyetlerinden sağladığı gelir ile süreklilik arz eden diğer faaliyetlerinden sağladığı gelir ayrı gösterildiği gibi süreklilik arz etmeyen olağan dışı gelirleri de ayrı olarak gösterilmektedir. Bilanço da olduğu gibi gelir tablosu hesapları arasında da mahsup yapma olasılığı bulunmamaktadır.

2.6.2.2 Gelir Tablosu Şekilleri

Gelir tabloları da bilançolarda olduğu gibi hesap tipi veya rapor tipi şekillerinde düzenlenebilmektedir. Hesap tipi şeklinde hazırlanan gelir tablolarına kar- zarar tablosu da denilmektedir. Kar – zarar tablolarında gelir tablonun sağında, giderler ise solunda yer almaktadır. Bu nedenle işletme karının elde edildiği kaynaklar açıkça görülememektedir. Ancak doğrudan dönem net kar veya zararı görülebilmektedir.

²¹⁶TÜRMOB, Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı, TÜRMOB Yayınları, Yayın No: 40, Ankara, 1998, s.24.

²¹⁷Mustafa Doğan ve Emrah Ertugay, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Göre Kapsamlı Gelir Tablosu ve Örnek Uygulama, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Cilt 3, Sayı 3, 2010, s.120.

Rapor tipi gelir tablolarında ise, gelir ve gider unsurları işletme karının nereden kaynaklandığını gösterecek şekilde gruplandırılarak verilmektedir. Bu tip gelir tabloları brüt satış karı veya zararı, faaliyet karı veya zararı, olağan kar veya zarar ve net kar veya zarar bölümlerinden oluşmaktadır.

1 Sıra No'lu MSUGT'de işletmelerin hazırladıkları gelir tablolarının bir örnek olması ve karşılaştırılmalarında kolaylık sağlanması ve anlam birliğinin oluşturulması amacıyla söz konusu tebliğ ekinde yer alan formlardaki biçimde düzenlemeleri gerektiği belirtilmektedir. Bu nedenle kapalı bir biçimde gelir tablolarının rapor tipi şeklinde düzenlenmesi istenmektedir.

2.6.2.3 Vergi Denetiminde Gelir Tablosu

Gelir tablosunun en önemli kalemlerinden biri satışlar, asıl ifadesi ile brüt satışlar hesabıdır. Satış kavramı işletmenin faaliyet konusunda yaptığı ticari nitelikteki satışlarını ifade etmektedir.

Mükelleflerin vergi matrahlarının tespitinde en önemli nokta brüt satışların bulunmasıdır. İlgili dönemde düzenlenen faturaların toplamı ve KDV beyannamelerinin matrahları ile gelir tablosunda yer alan brüt satışlar kaleminin toplamının uyumlu olması gerektiğinden matrahın tespiti bakımından en başta gelmektedir.

Brüt satışlar irdelenirken, belgesiz satış yapıp yapılmadığının tespiti büyük önem arz etmektedir. Burada, sunulan hizmet veya satılan mal adına fatura ve benzeri vesikalar eksik düzenlenmekte veya hiç düzenlenmemekte ve dolayısıyla sözü edilen satışlar muhasebe kayıtlarına aktarılmamaktadır. Dolayısıyla işletme hasılatı söz konusu satışlar kadar noksan beyan edilerek dönem sonu kazancının eksik hesaplanmasına neden olmakta ve vergi matrahını aşındırmaktadır. Bunun yanı sıra uygulamada muhteviyatı itibarıyla sahte veya yanıltıcı belge kullanımına da rastlanılmaktadır. Burada mükellefler satılan mal veya hizmeti belgeler üzerinde değerinden daha düşük gösterebilmekte veya mevcut olmayan bir malı satıyormuş gibi belge düzenleyebilmektedir.

Verginin matrahının tespitinde gelir tablosunun diğerk bir kalemi ise net satışlardır. Brüt satışlardan net satışlara ulaşılması sırasında denetim elemanları satış indirimleri ve satışların maliyetine dikkat etmektedirler.

Satış indirimlerindeki en önemli husus iskontonun transfer fiyatlandırması yoluyla kazancın örtülü olarak dağıtılıp dağıtılmadığının değerlendirilmesidir. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılmasına ilişkin hüküm KVK'da yer almaktadır. Buna göre kurumların ortakları ve yasada sözü edilen diğerk kişilerle olan ekonomik ilişkilerinin incelenerek kurum içinde oluşması gereken kazancın örtülü bir şekilde söz konusu kişilere intikal ettirilip ettirilmediği hususunun tespiti büyük önem arz etmektedir.

İkinci husus olarak; satışların maliyeti incelenmektedir. Bu konuda öncelikli olarak söz konusu maliyetlerin VUK'da yer alan hükümlere uygun olarak yapılıp yapılmadığının tespiti gerekmektedir. Ayrıca, maliyet tespitinde uygulanan yöntemlerin mevzuatta belirtilen gerekleri yerine getirip getirmediğinin kontrolü de gerekmektedir. Günümüzde satış konusu malın maliyetini arttıran ve dolayısıyla dönem sonu kazancını azaltan nitelikte hesap hataları olduğu gibi bu hususun kasten yapıldıği durumlara da rastlanmaktadır.

2.6.3 Finansal Tabloların Analiz Edilmesi ve Analiz Yöntemleri

Finansal analiz, finansal tablo kullanıcılarının amaç ve ihtiyaçlarına yönelik bir ya da birden fazla dönemi içeren tablolarda yer alan kalemlerin, hem kendi içindeki hem de bütünle olan ilişkilerinin çeşitli tekniklerden yararlanmak suretiyle incelenmesi ve işletmenin şartları da göz önünde bulundurularak yorumlanıp, değerlendirilmesi işlemlerine denilmektedir.²¹⁸

Finansal analiz, temel ve ek finansal tabloların tümünün analizini kapsayan geniş tanımı ve sadece temel mali tablolar olarak da isimlendirilen, bilanço ve gelir tablosunun analizini ifade eden dar tanımıyla literatürde yer almaktadır.²¹⁹

²¹⁸Akdoğan, Tenker, a.g.e. s. 515

²¹⁹Mehmet Emin Arat; Finansal Analiz Aracı Olarak Oranlar, Marmara Üniversitesi Nihat Sayar Eğitim Vakfı Yayınları 531/764, 1. Baskı, İstanbul, 2005 s.75

Finansal analizde, Tutarları Karşılaştırma Yöntemi ile Analiz, Dikey Yüzde Yöntemiyle Analiz, Eğilim Yüzdeleri Analizi ve Oranlar Analizi olmak üzere 4 adet temel analiz yöntemi bulunmaktadır.

2.6.3.1 Tutarları Karşılaştırma Yöntemi

Arka arkaya gelen iki döneme ilişkin olarak hazırlanan finansal tablolarda bulunan aynı türden tutarlar arasında, ilk döneme göre oluşan farkın tespit edilmesine tutarları karşılaştırma yöntemi ile analiz denilmektedir.²²⁰

Karşılaştırmalı analiz yöntemi bir işletmenin birbirini takip eden dönemlere ait ve aynı süreyi içini alan bilanço ve gelir tablosunun kendi aralarında zaman içerisinde karşılaştırılmasına imkan tanıyan bir analiz tekniği olarak karşımıza çıkmaktadır. Karşılaştırma neticesinde, finansal durum ve faaliyet verilerindeki değişimler ve bu değişimlerin neden ve sonuçları ortaya konulmaktadır. Böylece değişimler hesaplanmakta ve yorumlanarak neden-sonuç ilişkilerine bağlı gelişmeler tahmin edilmektedir.²²¹

Bu analiz yönteminde farklı tarihlerde düzenlenmiş olan finansal tablolarda yer alan aynı tür kalemlerdeki değişiklikler incelenmekte ve bu değişiklikler değerlendirilmektedir. Söz konusu yöntem ile belli bir tarihte hazırlanmış finansal tablolarda bulunan hesaplar arasındaki ilişkinin analiz edilmesi mevzu bahis değildir. Buradaki analizle aynı tür hesapların zaman içindeki artış veya azalış yönü incelenmektedir. Bu nedenle tutarları karşılaştırma analizi, dinamik bir analiz türü olarak adlandırılmaktadır.²²²

2.6.3.2 Dikey Yüzde Yöntemi

Bir bütünün 100 kabul edilerek, o bütün içindeki bölüm ya da dilimlerin yüzde payının hesaplanmasına dikey yüzde yöntemi ile analiz denilmektedir.²²³

²²⁰ Arat, a.g.e. s.80

²²¹ Adem Çabuk, A. Banu Başar, Şerafettin Sevim, vd, Mali Analiz, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No:3013, Eskişehir, 2013, s.39

²²² Akdoğan, Tenker, a.g.e. s.519

²²³ Arat, a.g.e. s.83

Dikey yüzde analiz tekniğinde tablolarda yer alan her kalem, ya aynı tabloda yer alan belli bir kaleme veya toplama oranlanmak suretiyle bulunan yüzdelere göre ifade edilmektedir. Bu analiz, yüzde tekniği ya da ortak paydaya indirgenmiş tablolar olarak da anılmaktadır.²²⁴

Dikey yüzde yöntemi aracılığıyla her hesap kaleminin bulunduğu ana hesap grubu ve bu grubun mali tablo toplamı içerisindeki yüzdesel payı hesap edilmektedir. Bilançonun analizinde, aktifte yer alan her kalemin hem ait olduğu grup hem de aktif toplamı içerisindeki payı; gelir tablosunun analizinde ise her kalem tutarının hem net satış tutarı hem de bulunduğu grup içerisindeki payı yüzde biçiminde ifade edilmektedir.²²⁵ Dolayısıyla dikey yüzde yöntemi ile bilançolarda analiz; bilanço kalemleri tutarları, her kalemin kendi grup toplamı içindeki payı ve yine her kalemin aktif veya pasif toplamına oranı olmak üzere üç sütun yardımıyla yapılmaktadır. Gelir tablolarında ise; kalem tutarları sadece net satışlarla kıyaslanmakta, kendi grupları içindeki payları ise ayrı tablolar halinde düzenlenmektedir.

Bu yöntem, tek bir döneme ilişkin mali tabloların tahlilinde kullanıldığından statik nitelikte bir analiz türüdür. Ancak dikey yüzde yöntemine göre düzenlenmiş birden fazla döneme ait verileri içeren finansal tabloların karşılaştırılması suretiyle bu analiz tekniğine dinamik bir nitelik kazandırmak da mümkündür.²²⁶

2.6.3.3 Eğilim Yüzdeleri Yöntemi

Finansal tablolarda yer alan verilerde yıllar itibariyle meydana gelen değişimleri ortaya koymaktadır. Bu yöntem, trend yüzdeleri yöntemi, endeks yöntemi adları da verilmektedir.²²⁷

Trend; bir kalemdaki uzun bir zaman içinde ortaya çıkan genel davranış biçimine denilmektedir. Bu davranışın artış ya da azalış şeklinde olması belirli bir eğilimde olmasını göstermektedir.²²⁸

²²⁴ Çabuk, Başar, Sevim, vd, a.g.e. s.21

²²⁵ Arat, a.g.e. s.83

²²⁶ Çabuk, Başar, Sevim, vd., a.g.e. s.21

²²⁷ Arat, a.g.e. s.86

²²⁸ Çabuk, Başar, Sevim, vd, a.g.e. s.48

Eğilim yüzdeleri yönteminde ilk olarak temel olarak alınacak dönem belirlenmekte ve bu dönemin tutarları 100 kabul edilmektedir. Bu şekilde temel dönemi izleyen yıllardaki tutarların temel yıla göre ne ölçüde değişim gösterdiği yüzde olarak hesaplanmaktadır.²²⁹

Eğilim yüzdeleri analizinde, mali tablolarda yer alan verilerin dönemler içindeki artış veya azalış yönleri tespit edilmekte ve bu değişikliklerin temel yıl karşısındaki oransal önemleri ortaya konulmaktadır. Böylece işletmenin gelişme yönü analiz edilmektedir. Eğilim yüzdeleri, işletmenin dönemler itibariyle gelişme yönünü ortaya koyan bir yöntem olarak anılmaktadır.²³⁰

Bu analiz yönteminde, işletmelerin uzun dönemli geçmişinin analiz edilmesi söz konusudur. Bu şekilde finansal durum ve faaliyet sonuçları açısından önemli olan kalemlerdeki değişim trendinin görülmesine olanak sağlanmaktadır.²³¹

2.6.3.4 Oranlar Yöntemi

Bilançonun aktif ve pasif tarafı ile gelir tablosu kalemleri arasındaki bağlantıları kesir veya yüzde olarak açıklamaktadır.²³²

Finansal tablolarda yer alan kalemlerin anlamlı bir sonuca ulaşabilecek şekilde tutarların birbiriyle oranlanması ile yapılan bir finansal analiz yöntemidir. Oranlar, işletmenin; nakit akışı durumu, mali durumu, karlılığı ve faaliyetlerindeki etkinliği hakkında tespitlerde bulunma amacı ile hesaplanmaktadır.²³³

Oran analizinin anlam ifade etmesi için, analiz yapanın yorumlama konusundaki maharetine ve uzmanlığına; yani çıkan sonuçlarla işletme ve finansal tablolar arasında anlamlı ilişkiler kurulmasına bağlıdır. Çünkü ancak bu şekilde elde edilen verilerin işaret ettiği sorunlar ya da mevcut durum göstergeleri ortaya çıkarılabilmektedir.²³⁴

²²⁹ Arat, a.g.e. s.86

²³⁰ Akdoğan, Tenker, a.g.e. s.520

²³¹ Çabuk, Başar, Sevim, vd, a.g.e. s.48

²³² Arat, a.g.e. s.89

²³³ Güven Sayılğan, Soru ve Yanıtlarıyla İşletme Finansmanı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2013, s.180

²³⁴ Arat, a.g.e. s.90

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ABC LİMİTED ŞİRKETİ NEZDİNDE YAPILAN VERGİ İNCELEMESİ UYGULAMASI

3.1 İncelemeye Başlarken

XYZ Vergi Dairesi'nin 1111111111 vergi kimlik numaralı mükellefi ABC Limited Şirketi adresinde, motorlu kara taşıtlarının parçalarının toptan ticareti (Dorse, damper, akü dahil motosiklet parça ve aksesuarları hariç) ticareti faaliyetleri ile tarihinden itibaren iştilal etmektedir.

T.C. Maliye Bakanlığı'nın 01.01.0001 tarih ve 001 sayılı inceleme yazısı ve eklerinde belirtilen hususlarla ilgili olarak mükellef kurumun 2014 hesap dönemi defter ve belgelerinin sınırlı incelenmesi neticesinde istenilmiştir.

Yapılan inceleme sonucunda 2014 yılına ilişkin olarak Kurumlar Vergisi yönünden tespit edilen hususlar ve yapılan değerlendirmeler raporun ilerleyen bölümlerinde açıklanmıştır.

3.2 Usul İncelemeleri

Mükellef kurumun 2014 hesap dönemi defter ve belgelerinin incelenmesi neticesinde, envanter defterinde miktar ve birim fiyata ilişkin verilerin yer almadığı tespit edilmiştir.

Bu durum, mükellef kurumun defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması nedeniyle ihticaca salih olmadığını göstermektedir. Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması fiili 213 sayılı VUK'un 352/I-3. maddesinde birinci derece usulsüzlük nedeni olarak sayılmıştır. Diğer taraftan söz konusu fiil aynı kanunun 30/4. maddesinde re' sen takdir nedeni olarak hüküm altına alındığından, mükellef kurum adına birinci derece iki kat usulsüzlük cezası kesilmesi, ancak ceza

uygulamasında aynı kanunun 336. maddesinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

3.3 Hesap İncelemeleri

3.3.1 Kurumlar Vergisi Beyanı

Mükellef kurumun 2014 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyanname özeti aşağıdaki gibidir.

Kurumlar Vergisi Beyanı	2014
Ticari Bilânço Karı	973.462,07
KKEG	80.534,26
İndirime Esas Tutar	1.053.996,33
Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-c)	48.673,10
Kurumlar Vergisi Matrahı	1.005.323,23
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	201.064,65
Mahsup Edilecek Geçici Vergi Toplamı	201.064,65
Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi	0,00

Beyanname ekinde verilen gelir tablosu özet bilgileri aşağıda olduğu gibidir.

Gelir Tablosu Özeti	2014
A. Brüt Satışlar	13.150.792,61
1. Yurtiçi Satışlar	13.080.778,29
3. Diğer Gelirler	70.014,32
C.Net Satışlar	13.150.792,61
D. Satışların Maliyeti (-)	11.303.252,11
2. Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	11.303.252,11
Brüt Satış Karı veya Zararı	1.847.540,50
E. Faaliyet Giderleri (-)	788.057,92
2. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	48.948,74
3. Genel Yönetim Giderleri (-)	739.109,18
Faaliyet Karı veya Zararı	1.059.482,58
H. Finansman Giderleri (-)	5.486,25
1. Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	5.486,25
Olağan Kar veya Zarar	1.053.996,33
J. Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	80.534,26
3. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	80.534,26
Dönem Karı veya Zararı	973.462,07
Dönem Karı, Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük	201.064,65
Dönem Net Karı veya Zararı	772.397,42

3.3.2 Geçici Kurumlar Vergisi Beyanı

Mükellef kuruma ait 01.01.2014-31.12.2014 hesap dönemi geçici kurumlar vergisi beyanname özetleri aşağıdaki gibidir.

Dönemi 2014	Ocak-Mart	Ocak-Haziran	Ocak-Eylül	Ocak-Aralık
Ticari Kazanç	110.704,75	483.617,66	734.708,69	973.462,07
Geçici Vergi Matrahı	110.728,45	483.676,73	734.773,50	1.005.323,23
Hesaplanan Geçici Vergi	22.145,69	96.735,35	146.954,70	201.064,65
Önc. Dön. Hes. Geç. Vergi	0,00	22.145,69	96.735,35	146.954,70
Ödenecek Geçici Vergi	22.145,69	74.589,66	50.219,35	54.109,95

3.3.3 Katma Değer Vergisi Beyanı

Mükellef kurumun 01.01.2014 - 31.12.2014 dönemlerine ait KDV beyannamelerinin dökümü aşağıda gösterilmiştir.

Dönemi	Matrah	Hesaplanan KDV	Önceki Dön. Devr. İnd. KDV	Bu Dön. Ait İnd. KDV	İndirimler Toplamı	Ödenmesi Gereken KDV	Sonraki Dön. Devreden KDV
OCAK	765.373,09	137.767,16	0,00	206.950,74	206.950,74	0,00	69.183,58
ŞUBAT	907.586,74	163.365,61	69.183,58	250.944,34	320.127,92	0,00	156.762,31
MART	1.147.165,40	206.489,77	156.762,31	134.688,61	291.450,92	0,00	84.961,15
NİSAN	1.415.465,58	254.783,80	84.961,15	291.542,86	376.504,01	0,00	121.720,21
MAYIS	1.225.335,67	220.560,42	121.720,21	143.070,98	264.791,19	0,00	44.230,77
HAZİRAN	1.127.562,81	202.517,79	44.230,77	112.438,55	156.669,32	45.848,47	0,00
TEMMUZ	617.436,23	111.138,52	0,00	132.438,27	132.438,27	0,00	21.299,75
AĞUSTOS	682.968,76	122.934,38	21.299,75	192.614,08	213.913,83	0,00	90.979,45
EYLÜL	1.456.380,11	262.148,42	90.979,45	176.501,85	267.481,30	0,00	5.332,88
EKİM	961.113,06	173.000,35	5.332,88	274.490,06	279.822,94	0,00	106.822,59
KASIM	1.392.908,05	250.723,45	106.822,59	128.667,30	235.489,89	15.233,56	0,00
ARALIK	1.427.347,98	256.922,64	0,00	208.601,48	208.601,48	48.321,16	0,00

3.4 Eleştirilen Hususlar

3.4.1 Tespit Edilen Hususlar

Aşağıda açıklandığı üzere; mükellef kurumun amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin amortisman uygulamasını yanlış yapmak suretiyle vergi zıyanına sebebiyet verdiği tespit edilmiştir.

Bu durum 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30/4. maddesi gereğince resen takdir nedenidir. Dolayısıyla, yükümlü kurumun 2014 yılı Kurumlar Vergisi matrahının aşağıda yer alan tespitler doğrultusunda re' sen takdir edilmesi gerekmektedir.

Mükellef kurumun 2014 yılında almış olduğu taşıtlar ve bu taşıtlar üzerinden ayrılan amortismanlar ekteki listede mevcuttur.

Mükellef kurum yetkilisine tabloda yer alan 18.08.2014 tarihinde alınan 2014 Model Renault Clio HB 1,5 DCİ aracın binek otomobil olmasına karşılık 2014 yılına isabet eden amortismanın tamamının 770 Genel Yönetim Giderleri hesabına atılarak giderleştirildiği hatırlatılarak, konu hakkında izahat istenilmiş olup, yetkili cevaben; *“Bu konuda herhangi bir kastımız söz konusu değildir. Araç ticari olarak düşünülmüş ve amortismanlar ayrılırken sehven bu şekilde hesaplanmıştır.”* demiştir.

Vergi Usul Kanununun 320. Maddesinde *“Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.”* hükmü yer almaktadır. Bu hüküm gereğince mükellef kurum 18.08.2014 tarihinde almış olduğu binek araca ilişkin 2014 yılında aktife alındığı tarihten dönem sonuna kadar olan 5 aylık süreye isabet eden amortismanı indirim konusu yapabilecektir. 2014 yılında azalan bakiyeler yöntemine göre aktife kayıtlı değeri üzerinden amortisman ayrılması gereken tutar $37.621,44 * 0,4 = 15.048,57$ -TL, $15.048,57 / 12 * 5 = 6.270,24$ TL'dir. Mükellef kurum ise ilgili yılda 15.048,58 TL tutarında amortisman ayırmak suretiyle $15.048,58 - 6.270,24 = 8.778,34$ TL vergi zıyanına sebebiyet vermiştir.

34XX0001 plakalı araca ait amortismanına ilişkin ise “Firma olarak mevzuat hükümlerine riayet etmeye çalışmaktayız. Ancak oldukça yoğun çalışan bir firmayız. Yapmış olduğumuz bu kayıtlarla ilgili bir kasıt söz konusu olamaz. Bu durum iş yoğunluğu ve personelimizin dikkatsizliğinden kaynaklanmış olabilir. Bu konuda herhangi bir kastımız söz konusu değildir. Amortismanlar ayrılırken yanlışlıkla bu şekilde hesaplanmıştır.” şeklinde beyan ve ifade bulunmuştur.

Mükellef kurum tarafından 16.07.2013 tarihinde alınan 34XX0002 plakalı Audi Q7 marka araç ile ilgili olarak ise; 2013 yılında azalan bakiyeler yöntemine göre aktife kayıtlı değeri üzerinden amortisman ayrılması gereken tutar $119.250,00 \times 0,40 = 47.700,00$ -TL, $47.700 \div 12 \times 6 = 23.850,00$ -TL, 2014 yılında ise amortisman uygulayacağı tutar $119.250,00 - 23.850,00 = 95.400,00$ TL olmaktadır. Bu tutar üzerinden 2014 yılında ayrılacak amortisman tutarı ise $95.400,00 \times 0,40 = 38.160,00$ TL bulunmaktadır. Mükellef kurum ise ilgili yılda 47.700,00 TL tutarında amortisman ayırmak suretiyle $47.700,00 - 38.160,00 = 9.540,00$ TL vergi ziyasına sebebiyet vermiştir.

254 Taşıtlar Hesabı	Aktife Kayıt Tarihi	Bitiş Yılı	Bilanço Değeri	Amortisman Oranı	Ayrılan Dönem Amortismanı	Ayrılması Gereken Amortisman	Fark
AUDI Q7	16.07.2013	2017	159.000,00	0,20*2	47.700,00	38.160,00	9.540,00
2014 MODEL RENAULT CLIO HB 1,5 DCİ	18.08.2014	2018	37.621,44	0,20*2	15.048,58	6.270,24	8.778,34
Toplam					62.748,58	44.430,24	18.318,34

Yukarıdaki tabloda mükellef kurumun ilgili araçlara ilişkin amortisman ayırmak suretiyle gider hesaplarına yansıttığı tutar ile ayırması gereken amortisman tutarlarına ve 770 Genel Yönetim Giderleri hesabından düşülmesi gereken tutarlara yer verilmiştir. Mükellef kurum tabloda yer alan dönem amortismanlarını 770 Genel Yönetim Giderleri hesabına kaydetmek suretiyle giderleştirmiştir.

3.4.2 İlgili Mevzuat

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesine göre, *vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin 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 bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.*

Vergiyi doğuran olay kavramı, Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre; *“Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder.”* Başka bir deyişle, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesine bağlı olarak idarenin de vergi alacağı doğmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun “Amortisman Mevzuu” başlıklı 313. maddesi aşağıdaki gibidir.

“İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.

İlgili mevzuat gereğince sözleşme süresinden sonra bedelsiz olarak devlete veya devletçe tensip olunan bir teşekküle veya belediyeye intikali öngörülen amortisman tabi iktisadi kıymetlerden (sözleşme süresinde yenilenmesi gerekenler hariç), sermayenin veya özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortisman tabi tutulanlar, genel hükümler uyarınca ayrıca amortisman tabi tutulamazlar.

(2365 sayılı Kanunun 54'üncü maddesiyle eklenen fıkra) (4369 sayılı Kanunun 19 uncu maddesiyle değişik 414'üncü madde hükmüyle belirlenen tutar, Yürürlük: 29.7.1998) Değeri 50.000.000.- lirayı (432 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2014'den itibaren 800,00-TL) aşmayan peştamallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 50.000.000.-lirayı (432 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2014'den itibaren 800-TL) aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortisman tabi tutulmayarak

doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır.

Amortisman Uygulama Süresi Süre Bakımından Madde 320’de yer alan düzenleme aşağıdaki gibidir.

“Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür.

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.

Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabilir.

Amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz.”

Vergi Usul Kanunu’nun “Vergi Ziyayı” başlıklı 341. maddesi aşağıdaki gibidir:

“Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.

Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir.

Yukarıdaki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez.”

Aynı Kanunun “Vergi Ziyayı Cezası” başlıklı 344/1. maddesinin hükmü şu şekildedir.

“(5728 sayılı Kanununun 275 inci maddesiyle birleştirilen fıkralar) 341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyana sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir.”

3.4.3 Tespit Edilen Hususların İlgili Mevzuat Çerçevesinde Değerlendirilmesi

Raporun 3.4.1 bölümünde açıklandığı üzere alınan binek araçlara ilişkin amortisman uygulamasının yanlış uygulanması sebebiyle toplamda faaliyet giderlerinden (9.540,00 + 8.778,34=) 18.318,34 -TL'nin reddi gerekmektedir.

3.4.4 Yapılacak İşlemler

Yukarıda yapılan açıklamalar ışığında mükellef kurum hakkında Kurumlar Vergisi yönünden yapılacak işlemlere aşağıda değinilmiştir.

Mükellef kurumun yukarıda tespit edilen hususlar dikkate alınarak 2014 yılı Gelir Tablosu tarafımızca yeniden oluşturulmuştur.

Gelir Tablosu Özeti	2014	Reddi Gereken	Yeniden Düzenlenen
A. Brüt Satışlar	13.150.792,61		13.150.792,61
1. Yurtiçi Satışlar	13.080.778,29		13.080.778,29
3. Diğer Gelirler	70.014,32		70.014,32
C.Net Satışlar	13.150.792,61		13.150.792,61
D. Satışların Maliyeti (-)	11.303.252,11		11.303.252,11
2. Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	11.303.252,11		11.303.252,11
Brüt Satış Karı veya Zararı	1.847.540,50		1.847.540,50
E. Faaliyet Giderleri (-)	788.057,92	18.318,34	769.739,58
2. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	48.948,74		48.948,74
3. Genel Yönetim Giderleri (-)	739.109,18	18.318,34	720.790,84
Faaliyet Karı veya Zararı	1.059.482,58		1.059.482,58
H. Finansman Giderleri (-)	5.486,25		5.486,25
1. Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	5.486,25		5.486,25
Olağan Kar veya Zarar	1.053.996,33		1.080.980,92
J. Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	80.534,26		80.534,26
3. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	80.534,26		80.534,26
Dönem Karı veya Zararı	973.462,07		994.960,41

Yukarıda yer alan veriler doğrultusunda, mükellef kurumun 2014 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyanname özeti, aşağıdaki şekilde yeniden oluşturulmuştur.

Beyan Edilen Kurumlar Vergisi Matrahı	1.005.323,23
Bulunan Matrah Farkı	18.318,34
Matrah Toplamı	1.023.641,57
Beyan Edilen Kurumlar Vergisi	201.064,65
Re' sen Takdir Edilen Kurumlar Vergisi	204.728,31
Re' sen Tarhı Gereken Kurumlar Vergisi Farkı	3.663,66

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere mükellef kurum, 2014 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinde dönem matrahını 1.005.323,23-TL olarak beyan etmiştir. Ancak mükellef kurumun beyan etmesi gereken kurumlar vergisi matrahı 1.023.641,57-TL'dir. Bu nedenle mükellef kurum adına 2014 hesap dönemine ilişkin olarak 18.318,34-TL matrah farkı hesaplanmıştır. Hesaplanan bu tutar mükellef kurumun 2014 hesap dönemi kurumlar vergisi matrah farkı olarak 213 Sayılı VUK'un 30/4. ve 6. maddeleri gereğince re' sen takdir edilmiştir.

Re' sen takdir ve tespit edilen bu matrah farkı üzerinden hesaplanan 4.299,66-TL tutarındaki kurumlar vergisi farkının 213 Sayılı VUK'un 30/4'üncü ve 6'ncı maddesi uyarınca mükellef kurum adına resen tarh edilmesi, ayrıca tarh edilecek kurumlar vergisine anılan Kanun'un 341'inci ve 344'üncü maddeleri uyarınca bir kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir.

3.4.5 Mükellefin Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi

Mükellef kurum yetkilisi, *“İnceleme sonucunda şirket adına tarh olunacak vergiler ve kesilecek cezalar için, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun EK-11. maddesi hükmü gereğince tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunduğunu”* beyan ve ifade etmiştir.

Sonuç olarak, mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma talebinin dikkate alınması gerekmektedir.

3.5 Tespit Edilen Diğer Hususlar

3.5.1 Bilanço Usulünde Tutulacak Defterler ve Defter Tasdiki

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 220-225. maddelerinde tasdike tabi defterlerin neler olduğuna, defterlerin tasdik zamanına, tasdiklerin yenilenmesine, tasdik makamına, tasdik şerhine ve tasdik şekline ilişkin hükümler mevcuttur.

Mükellef Kurumun 2014 yılına ilişkin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca tutulması gereken kanuni defterlerinin (Yevmiye Defteri, Defter-i Kebir ve Envanter Defteri) kanunda belirtilen esaslara uygun bir şekilde zamanında tasdik ettirildiği ve diğer usul şartlarına uygun olduğu tespit edilmiştir.

3.5.2 Kayıt Nizamı

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 215-219. maddelerinde kayıt nizamı hükümlerine yer verilmiş; mezkûr kanuna göre tutulacak defterlerin Türkçe tutulması ve Türk parası kullanılması, defterlerin mürekkeple yazılacağı, yanlış kayıtların düzeltilme usulü, kayıtlarda boş satır bırakılmayacağı ve sayfaların yok edilemeyeceği ve kayıt zamanına ilişkin hükümler mevcuttur.

Mükellef Kurumun 213 sayılı VUK uyarınca yasal defterlerine yapılmış olan muhasebe kayıtlarının, VUK 215-219 maddelerinde belirtilen esaslara uygun şekilde tutulduğu görülmüştür.

3.5.3 Tutanakta Yer Verilen Tespit Edilen Diğer Hususlar

- Mükellef kurumun 2014 yılına ait yasal defter ve belgeleri üzerinde yapılan incelemede "264 Özel Maliyetler Hs." 2014 yılı içerisinde herhangi bir kayıt yapılmadığı tespit edilmiştir.
- Mükellef kurumun "100-Kasa Hesabı" nın borç kalanının 2014 yılı bilançosunda 42.992,61-TL olduğu tespit edilmiştir.
- Mükellef kurumun 2014 yılına ait yasal defter, belgeleri üzerinde yapılan incelemede yabancı paralı işlemlerinin olmadığı tespit edilmiştir.
- Mükellef kurumun 31.12.2014 bilanço gününde senetli alacak ve borçları için Reeskont ayırmadığı, senetsiz alacak ve borçlarını Mukayyet Değer ile değerlediği tespit edilmiştir.
- Mükellef kurumun 2014 hesap dönemi defterleri üzerinde yapılan incelemede; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 322 ve 324. maddeleri kapsamında Değersiz veya Vazgeçilen Alacağı bulunmadığı, "654-Karşılık Giderleri Hesabı" ve "549-Özel Fonlar Hesabı" nın kullanılmadığı tespit edilmiştir.
- Mükellef kurumun 2014 hesap dönemi defterleri üzerinde yapılan incelemede; "131-Ortaklardan Alacaklar Hs." ve "231-Ortaklardan Alacaklar Hesabı" nın kullanılmadığı tespit edilmiştir.
- Mükellef kurumun 2014 hesap dönemi defterleri, 2013 ve 2014 yılları dönem sonu bilançosu kontrol edilmiş "500 Sermaye Hesabı" bakiyesinin değişmediği tespit edilmiştir.

- Mükellef kurumun yasal defter ve belgeleri üzerinde yapılan incelemede 2014 yılı içerisinde Kar dağıtımının ve Zarar Mahsubunun bulunmadığı tespit edilmiştir.
- Mükellef kurumun vermiş olduğu 2014 yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesinde 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-c maddesi kapsamında 48.673,10-TL indirim bulunduğ u tespit edilmiştir. Defter ve belgeler üzerinde yapılan incelemede mükellef kurumun Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-c maddesi kapsamında 48.673,10-TL indirim hakkının olduğu tespit edilmiştir.

Bağışlara ilişkin belgelerin tetkikinde; QWE Vakfına (Bahse konu Vakfa Bakanlar Kurulunca 01.01.0001 tarih ve 0001/0000 sayılı karar ile Vergi muafiyeti tanındığı ve bu Vakfın Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinde yayınlanan Bakanlar Kurulu Kararıyla Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflar listesinde yer aldığı tespit edilmiştir.) 21.12.2014 tarih 2014-C-T-2345 seri nolu makbuz ile 440,00-TL ve 24.07.2014 tarih 2014-A-T-16737 seri nolu makbuz ile 80.000,00-TL olmak üzere toplam 80,440,00-TL nakdi bağışta bulunulduğu tespit edilmiştir. Bu tutarın tamamı (80.440,00-TL) Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak beyan edildiği, daha sonrada 2014 Kurumlar Vergisi Beyannamesinde indirim konu edebileceği tutarın tamamını (48.673,10-TL) indirim konu ettiği tespit edilmiştir.

- Mükellef kurumun 2014 hesap döneminde 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesi kapsamında istisna kazancı bulunmamaktadır.
- Mükellef kurumun 2014 yılı içerisinde elden çıkarılan maddi ve maddi olmayan duran varlıklarının olmadığı tespit edilmiştir.

3.6 Bulgular

XYZ Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün 1111111111 vergi kimlik numaralı mükellefi ABC Limited Şirketi'nin 2014 vergilendirme dönemine ilişkin hesaplarının, kurumlar vergisi yönünden sınırlı incelenmesi sonucunda;

- 1) Raporun 3.2 bölümünde açıklandığı üzere; mükellef kurum adına 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 352/I-3. maddesi gereğince birinci derece usulsüzlük cezasının kesilmesi, söz konusu fiil aynı Kanunun 30/4. maddesi gereğince re'

sen takdiri de gerektirdiğinden usulsüzlük cezasının iki kat olarak hesaplanması gerektiği için (110,00*2) **220,00-TL** usulsüzlük cezası kesilmesi,

- 2) Raporun 3.4.4 bölümünde açıklandığı üzere, 2014 hesap dönemine ilişkin olarak mükellef kurum adına, 213 Sayılı VUK'un 30/4. ve 6. maddesi uyarınca **18.318,34-TL** matrah farkı re' sen takdir edilmiş olup, tespit edilen bu matrah farkı üzerinden hesaplanan **3.663,66-TL** tutarındaki kurumlar vergisi farkının 213 Sayılı VUK'un 30/4. ve 6. maddesi uyarınca mükellef kurum adına resen tarh edilmesi,
- 3) Mükellef kurum adına VUK'un 30/4. ve 6. maddesi uyarınca re' sen tarh olunacak kurumlar vergisi üzerinden VUK 341 ve 344 madde hükümleri uyarınca **3.663,66-TL** tutarında 1 kat vergi ziyai cezası kesilmesi,
- 4) Mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma talebinin dikkate alınması,

Gerektiği kanaat ve sonucuna varılmıştır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Devletlerin en başta gelen gelir kaynakları vergilerdir. Vergiler, kamu harcamalarının finansman kaynağı olmasının yanında, ekonomik ve sosyal istikrarın sağlanmasında, yatırım ve istihdamın artırılması teşvik edilerek gelişme ve büyümenin gerçekleştirilmesinde doğrudan etkisi bulunan bir konumdadır.

Uygulanacak vergi politikalarında sağlanan başarı, kamunun gelirlerini artıracak ve devletin ekonomik varlığının sürdürülmesinin sağlanmasına hizmet edecektir. Öte yandan sağlıklı işleyen ve üretim odaklı kayıtlı bir piyasa ekonomisinin önünü de açmaktadır.

Verginin kamu harcamaları için değeri ortaya konulduğunda doğru ve tam bir vergi beyanı ile tahsilatının da önemi ortaya çıkmaktadır. Beyana dayalı vergilendirme sistemlerinde mükelleflerin çeşitli nedenlerle eksiksiz ve sağlıklı beyanda bulunmaması nedeniyle vergi denetimlerinin gerekliliği öne çıkmaktadır. Sağlıklı bir vergilendirme sistemi için ise denetimde etkinlik büyük önem arz etmektedir.

Vergi sisteminin ve vergi idaresinin etkinliği, verimli ve etkin bir şekilde çalışan denetim yapısının varlığına bağlıdır. Vergi denetiminin yapısı ve faaliyeti, vergi kanunları, denetim standartları, denetim elemanlarının nitelik ve niceliği, iş alanlarındaki uzmanlıkları ile finansal tabloların etkin denetimi vergi denetiminin etkinliğini belirleyen temel unsurlar olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi İdaresi ve vergi denetim elemanları etkinliği azami düzeye çıkarabilmek amacıyla modern inceleme tekniklerinden faydalanma zorunluluğu ile karşı karşıyadır. Ülkemizde vergi denetimine tabi bulunan mükelleflerin öncelik sıralamasının olmayışı da vergi denetiminin etkinliğini bozan nedenlerdendir. Denetimlerin verimli sektörlere kaydırılması vergi inceleme birimlerinin iş yükünü azaltacağı gibi vergi hâsılatına da olumlu katkı sağlayacaktır. Bu sorunun çözümü açısından sektörel risk analizlerinin yapılarak iş alanlarına göre uzmanlaşmaya gidilmesi gerekecektir.

Öte yandan verimli ve etkin bir vergi denetimi için gerçeğe uygun, şeffaf, karşılaştırılabilir finansal tabloların varlığının vergi denetiminde zaman ve maliyet

tasarrufu sağlayacağı düşünülmektedir. Denetimin temel kaynaklarından olan finansal tablolar bu nedenle doğru, anlaşılır, eksiksiz ve güvenilir olmalıdır. Buna yönelik olarak meslek odaları ile işbirliği içerisinde finansal tabloların gerçeğe uygun hazırlanması ve önemi ile ilgili eğitim çalışmaları yapılarak mükellefler nezdinde farkındalık oluşturulabilir. Böylece sağlıklı ve verimli bir vergi denetimine kapı açılması ve risklerin asgari seviyeye indirilmesi öngörülmektedir.

Diğer taraftan vergi denetim elemanları da kurum içi eğitimlerle finansal tablolara olan gereksinim hakkında bilgilendirilebilir. Vergi denetiminde finansal tablolardan azami derecede yararlanmak amacı ile çeşitli eğitimler düzenlenmesinin denetimin etkinliğine fayda sağlayacağı, böylece denetime değer katmada yardımcı olacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Kitap, Dergi ve Makale Kaynakları

- Acar, İbrahim Atilla ve Mehmet Emin Merter. «Türkiye'de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu.» *Maliye Dergisi* (2004): 20.
- Akdoğan, Abdurrahman. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2008.
- Akdoğan, Nalan ve Nejat Tenker. *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2010.
- Aksoy, Tamer. *Tüm Yönleriyle Denetim*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2006.
- Aktuğlu, M. Ali. *Denetleme ve Revizyon*. İzmir: Barış Yayınları, 1996.
- Alptürk, Ercan. *Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008.
- Altuğ, Figen. *Mali Denetim*. Bursa: Ezgi Kitabevi, 2000.
- Arat, Mehmet Emin. *Finansal Analiz Aracı Olarak Oranlar*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihat Sayar Eğitim Vakfı Yayınları 531/764 , 2005.
- Arens, Alvin A. ve James K. Loebbecke. *Auditing-An Integrated pproach*, . New Jersey: Prentice-Hall Internetal, 1997.
- Arioğlu, Osman. «Gelir İdaresi Başkanlığı.» *Vergi Dünyası* (2005).
- Arslan, Erdoğan. «İdarenin Bilgi Toplama Görevi, Artık Mükelleflerin Sürekli Bildirim Ödevi Haline Dönüşmüştür.» *Vergi Dünyası Dergisi* (2011).
- Arslan, Mehmet. *Vergi Hukuku*. İstanbul: Alfa Yayınları, 2000.
- Aslan, Abdullah. «Vergi Denetimi Sistemi ve Hesap Uzmanları Kurulu.» *Vergi Dünyası Dergisi* (2002): 4.

- Ataman, Ümit ve Rüstem Hacırüstemoğlu. *Yöneticiler İçin Muhasebe ve Finans Bilgileri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 1999.
- Atılğan, Hasan. *Verginin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri: Türkiye'deki Durumun Analizi*. Ankara: Maliye Bakanlığı, 2004.
- Ay, Hakan ve Tunç Baran. «Türkiye ve AB'de Vergi Denetimi.» *Vergi Sorunları Dergisi* (2008).
- Aydemir, Şinasi. «Kayıtdışı Ekonomi Üzerine II.» *Vergi Dünyası* (1995).
- Aydın, M. Bülent. *Türkiye'deki Kayıtdışı Ekonomide Vergi Denetiminin Önemi*. İstanbul: Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, 2006.
- Aydın, Şengül ve Kenan Lodos. «Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi Kontrol Memurluğu, Kamu Giderlerinin Finansmanı Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Denetimi.» *Vergi Denetmeleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi* (2007): 166.
- Başpınar, Ahmet. «Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış.» *Maliye Dergisi* (2005).
- Baykara, Bekir. «Yoklama Esnasında El Defteri Alma Yetkisine İlişkin Düzenlemenin Anayasa Karşısındaki Durumu.» *Vergi Dünyası Dergisi* (2005).
- Bilen, Cumhur İnan. «Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama Müessesesi.» *Vergi Dünyası Dergisi* (2009).
- Bilici, Kerim. «Defter Belge İbrazı Kapsamında Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yerin Tayini.» *Vergi Sorunları Dergisi* (2004).
- Bozkurt, Nejat. *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti., 1998.
- Can, İsmail. «Almanya'da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri.» *Maliye Dergisi* (2004).
- . «Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi.» *Maliye Dergisi* (1981): 53.

- Chasteen, Lanny G., Richard E. Flaherty ve Melvin C. O'connor. *Intermediate Accounting*. Irwin McGraw-Hill, 1998.
- Coşkun, Erhan. «Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası ile Seçilmiş Avrupa Birliği Ülkeleri'nde Vergi Denetimi Politikası ve Süreci.» *Gelir İdaresi Başkanlığı Yayınlanmamış Yeterlik Etüdü*.
- Çabuk, Adem, Şerafettin Sevim A. Banu Başar ve vd. *Mali Analiz*. Eskişehir: TC Anadolu Üniversitesi Yayını No:3013, 2013.
- Çaldağ, Yurdakul. *Denetim ve Raporlama*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2007.
- Çelik, Orhan. *Muhasebe ve Finansal Raporlama*. SPL Lisanslama Çalışma Kitapları, 2015.
- Dalak, Güldem. «Vergi Denetimi ve Muhasebe Uygulamaları.» *Vergi Sorunları Dergisi* (1999).
- Demir, Şeref. «Kasa Hesabı ve Vergisel Denetimi.» *Yaklaşım Dergisi* (2001).
- Devlet Planlama Teşkilatı. *Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyon Raporu*. Ankara, 2001.
- Devrim, Fevzi ve Timur Turgay. «Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde İdare-Mükellef Etkileşimi ve Bağlı Bileşenlerinin Rolü.» *19. Türkiye Maliye Sempozyumu*. Antalya, 2004.
- Doğan, Mustafa ve Emrah Ertugay. «Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Göre Kapsamlı Gelir Tablosu ve Örnek Uygulama.» *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi* (2010).
- Doğrusöz, A. Bumin. «Aramalı Vergi İncelemesi.» *Yaklaşım Dergisi* (2010).
- Duman, Ömer. *Muhasebe Denetimi ve Raporlama*. Ankara: Tesmer Yayınları, 2008.
- Durmuş, Ahmet Hayri ve Mehmet Emin Arat. *Mali Tablolar Tahlili*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, 2000.

- Erdoğan, Melih. *Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı*. Eskişehir: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.
- Ergen, Zuhul ve Leman Kılınçkaya. «Türkiye'de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi.» *Sosyo Ekonomi Dergisi* (2014).
- Erol, Ahmet. *Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları*. İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayınları, 2010.
- . «Vergi İncelemesinde Mükellef Hakları II.» *Yaklaşım Dergisi* (2010).
- Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı. *Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi* Kasım 2007.
- Gerçek, Adnan. *Çağdaş Eğilimler Çerçevesinde Türkiye'de Vergi İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılanması*. Ankara: Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, 2002.
- . «Vergi Denetim Birimlerinin Birleştirilmesi ve Sonuçları.» *Yaklaşım Dergisi* (2011).
- Gümüş, Erkan. «Defter, Kayıt ve Belgeler Çerçevesinde Yapılan Vergi Denetiminde Karşılaşılan Sorunlar.» *Eakademi Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi* (2005).
- Güngör, Ayşegül. «Futbol Endüstrisinde Sportif Başarı ile Finansal Performans Arasındaki İlişkinin Analizi.» *Yayımlanmış Doktora Tezi* 2014.
- Güredin, Ersin. *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. İstanbul: Arıkan Basım, 2007.
- Hesap Uzmanları Derneği. *Denetim İlke ve Esasları*. İstanbul, 2004.
- Hesap Uzmanları Kurulu. *Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu*. İstanbul: Acar Matbaacılık, 1995.
- Irmak, Nuh ve Yasin Bilen. «Türkiye'de Vergi Denetiminin Yeniden Yapılanması ve Bir Öneri, Kamu Giderlerinin Finansmanı Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Denetimi.» *Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi* (2007): 126.

- Karacan, Sami ve Rahmi Uygun. *Denetim ve Raporlama*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2012.
- Karakoç, Yusuf. *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2014.
- Kaval, Hasan. *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2005.
- Kepekçi, Celal. *Bağımsız Denetim*. İstanbul: Avcıol Basım Yayın, 2004.
- Kiraz, Abdullah. «Vergi İnceleme Elemanlarınca Mükelleflere Bilgi İstem Yazısının Tebliğ Edilmiş Olması Mükellef Nezdinde Vergi İncelemesinin Başlamış Olduğunu Gösterir mi.» *Yaklaşım Dergisi* (2005).
- Kızılot, Şükrü ve Zuhâl Kızılot. *Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2010.
- Lübeck Business Development Corporation. «The German Tax System.» *Establishing A Business in Lübeck* (2005).
- «Meydan Larousse Ansiklopedisi.» 2003.
- Nas, Adil. «Türk Vergi Hukunda Vergi İncelemesi.» *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* (2012).
- Oğuztürk, Bekir Sami ve Ertuğrul Kutay Ünal. «Türkiye'de Vergi Denetiminde Yeni Dönem.» *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi* (2015): 210.
- Organ, İbrahim. *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2008.
- Ozansoy, Ahmet. «Vergi Denetim Kurulu Eksik Kuruldu.» *Yaklaşım Dergisi* (2011).
- Öz, Ersan ve Birol Karakurt. «Türk Gelir İdaresinde Yeniden Yapılanma ve Geline Nokta.» *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar* (2007).
- Saraçoğlu, Fatih. «Vergi Afları, Vergiye Uyum ve Türkiye Uygulamaları.» *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi* (2004).
- Savaşan, Fatih ve Ferah Çoban. «Vergi Barışından Faydalanan Mükelleflere İlişkin Ampirik Bulgular.» *Vergi Dünyası Dergisi* (2007).

- Sayılğan, Güven. *Soru ve Yanıtlarıyla İşletme Finansmanı*. Ankara: Turhan Kitabevi, 2013.
- Seviğ, Veysi. «Paket Fiş Denetimi.» *Referans Gazetesi* 14 Nisan 2007.
- Somuncu, Ahmet. «Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi.» *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* (2014).
- Söyler, İlhami. *Türk Vergi Hukukunda Yoklama*. Ankara: Maliye Gümrük Bakanlığı APK Yayını, 1987.
- Sürmeli, Fevzi, et al. *Muhasebe Bilgi Sistemi*. TC Anadolu Üniversitesi Yayını, 2016.
- Şakrak, Münir. «Faaliyet Denetimi Yönetim Muhasebesi İlişkisi-Yalın Düşünce Yaklaşımı.» *Sakarya Üniversitesi Türkiye Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Sempozyumu*. Antalya, 2008.
- Şeker, H. Nezih. *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*. İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım, 1994.
- Şentürk, Akın Gencer. *Hukukçu Gözüyle Vergi Uygulamaları*. İzmir: Etki Yayınları, 2010.
- Şin, Sevil. *Avrupa Birliği ve Türkiye'de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları*. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayını, 2005.
- Taş, Fatma. «Vergi Mükelleflerinin Kayıt Düzenine İlişkin Ödevleri.» *Maliye Dergisi* (2007): 116-117.
- Taşdelen, Aziz. «Vergi Hukuku Kurallarının Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesindeki Rolü.» *Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesi Yolları*. Antalya: 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 2004.
- Tekin, Fazıl ve Ali Çetinkaya. *Vergi Denetimi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2005.
- Tekin, Selçuk. «Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Denetimi.» *Vergi Sorunları Dergisi* (2003).

- TÜRMOB. *Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı*. TÜRMOB Yayınları, 1998.
- Uzun Kocamış, Tuğçe. «Üretim Yapan İşletmelerde Randıman Analizi Yoluyla Denetim.» *Uluslararası İşletme ve Yönetim Dergisi* (2015).
- Ünal, İsmail ve İpek Arkaya. «Denetim Görüşünün Ötesi: Denetlenmiş Finansal Bilgilerin Sağladığı Katma Değer.» *Denetimin Değeri KPMG Türkiye Dergisi* (2016).
- Vergi Denetmenleri Derneği. «Kamu Giderlerinin Finansmanı Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Denetimi.» *Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi* (2007).
- Womack, James P., Daniel T. Jones ve Çev:Oygur Yamak. *Yalın Düşünce*. Optimist Yayınları, 2007.
- Yaraşlı, Genç Osman. *Türkiye'de Vergi Reformu*. Ankara: Maliye Bakanlığı Yayınları, 2005.
- Yavaşlar, Funda Başaran. «Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi.» *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı*. İstanbul: İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi, 2010.
- Yener, Ahmet. «Finansal Tablolar Yoluyla Vergi Denetimi.» *Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi* 2009.
- Yıldız, Murat, Adnan Güran ve Yafes Pehlivan. «Dönem Sonu Mali Tablolar.» *Vergi Sorunları Dergisi* .
- Yükçü, Süleyman. «Maliyet Düşürmede Sistemik Yaklaşımlar.» *Muhasebe Ve Denetim Bakış* (2000).

İnternet Kaynakları

(2016, Mart). Türk Dil Kurumu Web Sitesi: <http://www.tdk.gov.tr> adresinden alınmıştır.

(2017, Ocak). Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Web Sitesi: <http://www.vdk.gov.tr> adresinden alınmıştır.

(2017, Ocak). Gelir İdaresi Başkanlığı Web Sitesi: <http://www.gib.gov.tr> adresinden alınmıştır.

Anderson, Alan W. «Katma Değerli Denetim, Denetimde Yaratılan Katma Değer ve İlgili Taraflar.» 2012. *İç Denetmenler Enstitüsü*. <http://www.thiia.org>

Kabataş, Yaşar, Zekeriya Demir ve Nizamülmülk Güneş. «Denetimin Katma Değer Yaratması ve İlgili Taraflar.» Ocak 2017. <<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/11/TR/Dr.%20Nizam%C3%B4Clm%C3%BClk%20G%C3%9CNE%C5%9E.docx>>.

Maliye Bakanlığı Web Sitesi: <http://www.maliye.gov.tr> adresinden alınmıştır

«Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises.» tarih yok. <<http://www.fasb.org/>>.

Radler, Alberta. «Highlights of German Taxation.» Eylül 2016. <<http://www.taxation.de>>.

Sürmeli, F., Erdoğan, M., Erdoğan, N., Banar, K., & Sevim, A. (2016, Nisan). *Muhasebe Bilgi Sistemi*. TC Anadolu Üniversitesi Yayını. Muhasebe Bilgi Sistemi-Google Kitaplar. adresinden alınmıştır.

Uğur, Atilla Ahmet. «Vergi Denetimi Etkinliğinde, Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği, Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama.» Mart 2017. <<http://maliesempozyumu2016.mersin.edu.tr/t08.docx>>.

Faaliyet Raporları

Gelir İdaresi Başkanlığı 2016 Yılı Faaliyet Raporu.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2016 Faaliyet Raporu.

Mevzuat

178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.

408 Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun.

6009 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

646 Sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname.

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ.

ÖZGEÇMİŞ

Necip Mustafa TÜYSÜZ, 1988 yılında Ankara’da doğdu. İlköğretim ve liseyi Ankara’da bitirdikten sonra lisans eğitimine 2006 yılında Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü’nde başlamıştır. Buradan 2010 yılında mezun olmuştur. T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 2010 yılında açmış olduğu Gelir Uzman Yardımcılığı sınavında başarılı olup, 04.03.2011 tarihinde Gelir Uzman Yardımcısı olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nda göreve başlamıştır. 2014 yılında yapılan yeterlilik sınavındaki başarısı ile Gelir Uzmanlığı kadrosuna atanmıştır. Halen Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nda aynı göreve devam etmekte olan Necip Mustafa TÜYSÜZ evli ve bir kız çocuğu babasıdır.

