



**TÜRKİYE'DE VERGİ İNCELEMESİ: VERGİ MÜFETTİŞLERİ ÜZERİNE BİR  
ALAN ARAŞTIRMASI**

**Gökhan HOTAN**

**Yüksek Lisan Tezi**

**Danışman: Prof. Dr. Hakkı ODABAŞ**

**Uşak**

**Ağustos, 2019**

**TÜRKİYE’DE VERGİ İNCELEMESİ:VERGİ MÜFETTİŞLERİ ÜZERİNE BİR  
ALAN ARAŞTIRMASI**

**Gökhan HOTAN**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Maliye Anabilim Dalı**

**Danışman : Prof. Dr. Hakkı ODABAŞ**

**Uşak**

**Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**

**Ağustos, 2019**

**ÖZET****TÜRKİYE’DE VERGİ İNCELEMESİ: VERGİ MÜFETTİŞLERİ ÜZERİNE BİR  
ALAN ARAŞTIRMASI****Gökhan HOTAN****Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi****Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ağustos 2019****Danışman: Prof. Dr. Hakkı ODABAŞ**

Vergi, devletin kamu harcamalarını finanse edebilmek amacıyla toplumu meydana getiren gerçek kişi ve kurumlardan ödeme gücüne göre, karşılıksız ve zorunlu olarak aldığı ekonomik değerlerdir. Devletin en önemli gelir kaynağı olan vergiler, modern devletlerde olduğu gibi ülkemizde de beyan esasına dayalı olarak tespit edilmektedir. Bu nedenle mükellefler tarafından beyan edilen vergi matrahının mükelleflerin gerçek mali durumunu yansıtıp yansıtmadığı büyük önem taşımaktadır. Beyan edilen kazançların gerçeğe uygun olup olmadığı da ancak vergi denetimleri ile ortaya çıkmaktadır. Vergi denetimleri özellikle mükellefler üzerinde önleyici, düzeltici ve eğitici etkisiyle vergi kayıp ve kaçaklarını azaltan en önemli faktördür. Ayrıca vergi denetimi, mükelleflerin yasalara uygun şekilde davranmasını sağlayarak vergiye uyumun arttırılmasını da sağlamaktadır. Vergi denetimin türlerinden olan Vergi incelemesi ise ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacı ile yapılan denetim şeklini ifade etmektedir. 10.07.2011 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname ile vergi denetimi alanındaki çok başlılığa son verilerek vergi denetim birimleri tek çatı altında toplanmıştır. 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin yürürlüğe girdiği tarihte Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı dört farklı denetim birimi kaldırılarak Vergi Denetim Kurulu kurulmuştur. Bu düzenleme ile vergi denetimi yapma görevi vergi

müfettişlerine verilmiştir. “Türkiye’de Vergi İncelemesi: Vergi Müfettişleri Üzerine Bir Alan Çalışması” isimli çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde denetim kavramı, vergi ve vergilendirme kavramlarına kısaca değinilmiş sonrasında vergi denetimi ele alınmıştır. İkinci bölümde Türkiye’de vergi incelemeleri ve inceleme süreçleri ele alınmıştır. Üçüncü bölümde ise, vergi müfettişlerinin görüşleri anket vasıtası ile toplanmıştır. Vergi inceleme elemanlarının görüşlerine başvurma amacı ile geliştirilen 20 ifade yer almaktadır. Katılımcıların, yirmi ifadelerinin yanıtları 5’li Likter ölçeği ile toplanmıştır. Veri toplama aracı ile elde edilen verilerin istatistiksel analizleri SPSS 22.0 paket programı ile gerçekleştirilmiştir. Veri toplama aracının (araştırma ölçeğinin) güvenilirliği Cronbach’s Alpha katsayısı hesaplanarak ölçülmüştür. Araştırma ölçeğinin Cronbach’s Alpha değeri  $\alpha = 0,906$  olarak hesaplanmıştır. Anket kapsamında toplanan veriler ışığında çıkan sonuçlardan elde edilen analizlerle Türkiye’deki vergi incelemeleri değerlendirilmiş, vergi müfettişleri üzerine yapılan alan araştırması ile vergi inceleme elemanları görüşleri ışığında öneriler yapılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** *Vergi Denetimi, Vergi İncelemesi, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Vergi Müfettişi*

**ABSTRACT****TURKEY TAX REVIEW: TAX INSPECTORS ON A FIELD RESEARCH**

Gökhan HOTAN

Master of Science Thesis

Social Sciences Institutes Uşak University, August 2019

Advisor: Prof. Dr. Hakkı ODABAŞ

Tax is the economic value that the state receives unrequitedly and compulsorily according to its earnings from the real persons and institutions that make up the society in order to finance public expenditures. Taxes, which are the most important source of income of the state, are determined on the basis of declaration in our country as in modern states. For this reason, it is of great importance whether the tax base declared by the taxpayers reflects the real financial situation of the taxpayers. It is only through tax audits that the declared earnings are fair. Tax audits are the most important factor in reducing tax losses and evasion, especially with their preventive, corrective and educative effect on taxpayers. In addition, tax auditing ensures that taxpayers act in accordance with the law and increase tax compliance. Tax inspection, which is one of the types of tax audit, refers to the type of audit performed to investigate, determine and ensure the accuracy of the taxes to be paid. With the Decree Law Amending Certain Laws and Decree Laws for the Establishment of the Tax Inspection Board numbered 646 published in the Official Gazette dated 10.07.2011, the multi-headings in the field of tax auditing were terminated and the tax audit units were gathered under one roof. On the date of the enactment of the Decree Law No 646, four different audit units under the Ministry of Finance and the Revenue Administration were abolished and the Tax Audit Board was established. With this regulation, the duty of tax auditors is assigned to tax inspectors. "Tax Inspection in Turkey: A Case Study on Tax Inspectors" The study consists of three parts. In the first chapter, the concept of audit, tax and taxation concepts are briefly mentioned and then tax

audit is discussed. In the second part of the tax inspection and investigation processes in Turkey were discussed. In the third part, the opinions of the tax inspectors were collected through a questionnaire. There are 20 expressions developed in order to apply to the opinions of tax inspectors. The responses of the twenty expressions of the participants were collected with 5-point Likter scale. Statistical analysis of the data obtained with the data collection tool was performed with SPSS 22.0 package program. The reliability of the data collection tool (research scale) was measured by calculating the Cronbach's Alpha coefficient. The Cronbach's Alpha value of the research scale was calculated as  $\alpha = 0,906$ . The data collected in the survey in Turkey with analysis of the results obtained in the light of the assessed tax investigations, tax inspectors conducted field research on the opinions of those elements of the tax examination in the light of suggestions were made.

**Keywords:** *Tax Audit, Tax examination, Tax Inspection Board, Tax Inspector*



## UŞAK ÜNİVERSİTESİ

### JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Maliye Ana Bilim / Ana Sanat Dalı Yüksek Lisans Programı 164012025 No'lu öğrencisi Gökhan HOTAN'ın "Türkiye'de Vergi İncelemesi: Vergi Müfettişleri Üzerine Bir Alan Araştırması " adlı tezi 29/08/2019 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Uşak Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, Yüksek Lisans Tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir

Jüri	Adı Soyadı	İmza
Danışman	Prof. Dr. Hakkı ODABAŞ	
Üye	Prof. Dr. Kamil GÜNGÖR	
Üye	Dr. Öğr. Üyesi Mustafa TAYTAK	

**Enstitü Müdürü**

## ÖNSÖZ

Bu çalışmanın ortaya çıkmasında kuşkusuz en büyük katkı; çalışmanın her aşamasında sabır ve hoşgörüsünü hiç esirgemeyerek manevi desteğini üzerimden esirgemeyen saygıdeğer hocam Sayın Prof. Dr. Hakkı ODABAŞ'a aittir. Saygıdeğer hocama, gerek konunun belirlenmesi, gerekse de çalışma boyunca göstermiş olduğu teknik yardım ve manevi desteği için sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Çalışmanın sonuçlanması aşamasında her türlü desteğini esirgemeyen değerli hocam Sayın Dr. Öğr. Üyesi Mustafa TAYTAK'a teşekkür ederim.

Ayrıca tüm çalışmalarım boyunca her türlü yardımı esirgemeyen; sabır, sevgi ve hoşgörü ile bana destek olan kıymetli eşime teşekkürü bir borç bilirim.

Gökhan HOTAN



## ÖZGEÇMİŞ

### **Kişisel Bilgiler**

Adı Soyadı : Gökhan HOTAN  
Doğum Yeri ve Tarihi : İstanbul / Bakırköy - 1986  
Lisans Öğretimi : Afyonkocatepe Üniversitesi Uşak İİBF Maliye Bölümü  
Yüksek Lisans Öğretimi : Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Bildiği Yabancı Diller : İngilizce  
Bilimsel Faaliyetleri : Tekstil Sektöründe Vergi Sorunları Ve Çözüm Önerileri:  
Uşak İli Örneği

### **İş Deneyimi**

Çalıştığı Kurumlar : Hazine Ve Maliye Bakanlığı  
Projeler : -

### **İletişim**

e-posta adresi : g\_hotan@hotmail.com

## İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	I
ABSTRACT.....	V
ÖNSÖZ.....	VIII
ÖZGEÇMİŞ.....	IX
İÇİNDEKİLER.....	X
KISALTMALAR.....	XV
TABLO LİSTESİ.....	XVI
ŞEKİL LİSTESİ.....	XVII
GİRİŞ.....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### KAVRAMSAL OLARAK DENETİM VE VERGİ DENETİMİ

1.1. DENETİMİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ.....	5
1.2. DENETİMİN TANIMI VE TARİHSEL SÜREÇTE SATIR BAŞLARI.....	5
1.3. DENETİMİN TÜRLERİ.....	9
1.3.1. Konusuna ve Amacına Göre Denetim.....	9
1.3.2. Uygulama Zamanına Göre Denetim.....	11
1.3.3. Denetçi ile Örgüt Arasındaki İlişkiye Göre Denetim.....	12
1.3.4. Denetim Teknik ve Yöntemleri.....	14
1.2. VERGİ DENETİMİNİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ.....	17
1.2.1. Vergi Denetimi ile İlgili Vergisel Kavramlar.....	17
1.2.1.1. Vergi, Vergi Mükellefi, Vergi Sorumlusu.....	18
1.2.1.2. Vergiyi Doğuran Olay.....	20
1.2.1.3. Tarh, Tebliğ, Tahakkuk ve Tahsil.....	21
1.2.2. Vergi Denetimi Kavramı.....	23

1.2.3. Vergi Denetiminin Amaçları .....	24
1.2.4. Vergi Denetiminin Fonksiyonları .....	26
1.2.4.1. Araştırma Fonksiyonu .....	26
1.2.4.2. Önleme Fonksiyonu .....	27
1.2.4.4. Düzeltme Fonksiyonu .....	28
1.2.5. Vergi Denetim Türleri .....	28
1.2.5.1. Yoklama .....	29
1.2.5.2. Vergi İncelemesi .....	30
1.2.5.3. Arama.....	30
1.2.5.4. Bilgi Toplama .....	31
1.3. TÜRKİYE'DE VERGİ DENETİMİNİN TARİHSEL SÜRECİ .....	31
1.3.1. 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname Öncesi Vergi Denetimi Teşkilatlanması.....	33
1.3.1.1. Maliye Teftiş Kurulu ve Maliye Müfettişleri.....	34
1.3.1.2. Hesap Uzmanları Kurulu ve Hesap Uzmanları .....	36
1.3.1.3. Gelirler Kontrolörleri .....	37
1.3.1.4. Vergi Denetmenleri .....	38
1.3.2. 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve Etkileri .....	38
1.3.3. Vergi Denetim Kurulu, Organizasyon Yapısı ve Görevleri .....	40
1.3.3.1. Organizasyon Yapısı .....	40
1.3.3.2. Vergi Denetim Kurulu Amaçları ve Hedefleri .....	46
1.3.3.3. 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye Yönelik Değerlendirmeler.....	47
1.3.3.3.1. Olumlu Görüşler .....	48
1.3.3.3.2. Olumsuz Görüşler .....	49
1.4. VERGİ DENETİMİNDE AVRUPA BİRLİĞİ UYGULAMASI.....	50
1.5. SEÇİLMİŞ BAZI ÜLKELERDE VERGİ İNCELMESİ UYGULAMALARI.....	53
1.5.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Vergi İncelemesi.....	53
1.5.2. İngiltere'de Vergi İncelemesi .....	55

1.5.3. Almanya’da Vergi İncelemesi .....	57
--	----

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRKİYE’DE VERGİ İNCELEMESİ

2.1. VERGİ İNCELEMESİ .....	64
2.1.1. Vergi İncelemesi Tanımı.....	64
2.2. VERGİ İNCELEMESİNDE TARAFLAR.....	65
2.2.1. Vergi İncelemesine Tabi Olanlar .....	66
2.2.2. Vergi idaresi.....	68
2.3. VERGİ İNCELEMESİNİN AMACI .....	70
2.4. VERGİ İNCELEMESİNİN KAPSAMI .....	70
2.5. VERGİ İNCELEMESİNİN İŞLEVLERİ .....	71
2.5.1. Araştırma İşlevi.....	71
2.5.2. Önleyici İşlevi .....	71
2.5.3. Eğitici İşlevi .....	71
2.6. VERGİ İNCELEMESİ TÜRLERİ .....	72
2.6.1. İncelemenin kapsamı açısından .....	72
2.6.1.1. Tam Vergi İncelemesi .....	72
2.6.1.2. Kısa Vergi İncelemesi .....	73
2.6.1.3. Sınırlı Vergi İncelemeleri .....	73
2.6.2. İncelemenin Sürekliliği Açısından .....	73
2.6.3. İncelemenin Kaynağı Açısından .....	74
2.6.3.1. Olağan Vergi İncelemesi.....	74
2.6.3.1.1. Risk Analiz Merkezi İncelemeleri.....	74
2.6.3.2. Olağan Dışı Vergi İncelemesi .....	74
2.6.3.2.1. İhbarlı İncelemeler.....	75
2.6.3.3. Karşıt Vergi İncelemesi .....	75
2.6.4. Vergi İnceleme Yöntemi Açısından .....	76
2.6.4.1. Normal Vergi İncelemesi .....	77
2.6.4.2. Aramalı Vergi İncelemeleri.....	77

<b>2.7. VERGİ İNCELEMELERİNDE YER VE ZAMAN.....</b>	<b>80</b>
<b>2.8. VERGİ İNCELEME SÜRECİ .....</b>	<b>81</b>
2.8.1. Vergi İnceleme Görevinin Verilmesi .....	83
2.8.2. İşe Başlama ve İncelemeye Hazırlık .....	84
2.8.2.1. İnceleme Dosyası .....	84
2.8.3. İncelemeye Başlama ve İncelemeye Başlama Tutanağı.....	85
2.8.3.1. İncelemeye Başlama Tutanağının Muhteviyatı.....	86
2.8.4. Defter ve Belgelerin Alınması .....	86
2.8.5. İnceleme Tutanakları.....	87
2.8.5.1. İnceleme Tutanaklarında Yer Alacak Unsurlar .....	87
2.8.6. İncelemenin Tamamlanması .....	88
2.8.6.1. İnceleme Süresi.....	89
2.8.7. Vergi İnceleme Raporlarının Düzenlenmesi.....	89
2.8.7.1. İnceleme Sonucunda Düzenlenecek Raporlar .....	90
2.8.7.1.1. Vergi İnceleme Raporu.....	91
2.8.7.1.2. Görüş ve Öneri Raporu .....	91
2.8.7.1.3. Vergi Tekniği Raporu .....	92
2.8.7.1.4. Vergi Suçu Raporu.....	92
2.8.8. Raporların İlgili Rapor Değerlendirme Komisyonuna Gönderilmesi.....	92
2.8.9. Defter ve Belgelerin İadesi.....	93
<b>2.9. VERGİ İNCELEME SÜREÇLERİNDE HAK VE YÜKÜMLÜLÜKLER.....</b>	<b>93</b>
2.9.1. Gelir İdare Başkanlığının Yayınladığı Vergi İnceleme Sürecinde Mükellef Hakları.....	93
2.9.2. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Yayınladığı Vergi İnceleme Sürecinde Mükellef Hakları.....	94
2.9.3. Vergi İnceleme Sürecinde Mükellef Yükümlülükleri.....	97
2.9.3.1. İncelemenin Yapılacağı Yere İlişkin Yükümlülükler .....	97
2.9.3.2. Defter ve Belgelere İlişkin Yükümlükler .....	98

2.9.1.3. Beyan ve Ödemeye İlişkin Yükümlülükler .....	98
2.10. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE İNCELEMELERİN ETKİN VE VERİMLİLİĞİ İÇİN ALINAN ÖNLEMLER .....	99
2.11. VERGİ İNCELEME İSTATİSTİKLERİ.....	105
<b>ÜÇÜNCÜ BÖLÜM</b>	
<b>TÜRKİYE'DEKİ VERGİ İNCELEMESİ: VERGİ MÜFETTİŞLERİ ÜZERİNE BİR ALAN ARAŞTIRMASINA YÖNELİK BİR UYGULAMA</b>	
3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE KAPSAMI .....	109
3.2. VERİ TOPLAMA ARACI VE HEDEFLERİ .....	110
3.3. ANALİZ VE BULGULAR.....	111
3.3.1. Tanımlayıcı İstatistikler.....	111
3.3.2. Araştırma Sorularına İlişkin Analizler .....	115
SONUÇ.....	123
KAYNAKÇA .....	129
EKLER.....	138
EK-1: ANKET FORMU .....	138

**KISALTMALAR**

KHK	: Kanun Hükümünde Kararname
RDK	: Rapor Değerlendirme Komisyonu
VDKB	: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı
VUK	: Vergi Usul Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi Kanunu

## TABLO LİSTESİ

Tablo 1. Denetimin Unsurları .....	7
Tablo 2: Denetim Kavramının Tarihsel Süreçteki Satır Başları .....	8
Tablo 3: Bağlı Buldukları Gruplara Göre Vergi Müfettişlerinin Dağılımı.....	105
Tablo 4: İşletme Büyüklüklerine Göre Yapılan İnceleme Sayıları ve Oranları.....	59
Tablo 5: İncelemeler Sonucunda Bulunan Matrah Farkları.....	60
Tablo 6: Mükellef Başına İnceleme Sonuçları.....	61-107
Tablo 7: Türkiye Genelindeki Mükelleflerin İnceleme Oranları.....	61
Tablo 8: Mükellef Başına İnceleme Sonuçları.....	62
Tablo 9. Vergi İncelemelerin Türe Göre Dağılımı.....	105
Tablo 10. Tarhı İstenilen Vergi, Kesilmesi Önerilen Ceza.....	106
Tablo 11. RDK Değerlendirme Tarihine Göre İncelenen Mükellef Sayısı.....	106
Tablo 12:Türkiye Genelindeki Mükelleflerin İnceleme Oranları.....	107
Tablo 13. Cronbach's Alpha Katsayısı .....	110
Tablo 14. Anket Katılımcılarının Demografik Dağılımları .....	110
Tablo 15. Ücret Temelli Sorulara Yönelik Değerlendirmeler .....	114
Tablo 16. Mesleki Yeterlilik ve Başarı Algısı .....	115
Tablo 17. Mesleki Birlik Oluşturulmasına İlişkin Görüşler .....	116
Tablo 18. Vergi İncelemeleri ve Süre .....	117
Tablo 19. Vergi İncelemesi Amaçları, Kaçakçılık ve Performans Değerlendirme.....	118
Tablo 20. Tehdit ve Baskı Algısı .....	120
Tablo 21. Vergi Tarhiyatı, Tahsilatı ve Hasılatı .....	120



**ŞEKİL LİSTESİ**

Şekil 1: Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri .....	9
Şekil 2: Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri.....	11
Şekil 3: Denetçi ile Örgüt Arasındaki İlişkiye Göre Denetim .....	12
Şekil 4: Denetim Teknikleri .....	14
Şekil 5: Denetim Yöntemleri .....	16

## GİRİŞ

Beyan sistemine dayalı olan Türk Vergi Sistemi, gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV, ÖTV, veraset ve intikal vergisi kapsamındaki mükellefler tarafından doldurulan beyanlar üzerinden tarh olan vergiler kapsamında sürdürülen bir sistemdir. Türk Vergi Sistemi'nin dayanak olduğu beyan sistemi, verginin tarhında temel alınacak olan matrahın mükellef tarafından vergi dairelerine bildirilmesi ve bildiri yapılan bu matrah üzerinden verginin hesaplanması esasına dayanmaktadır. Diğer bir ifade ile vergi dairesi tarafından tahsil edilecek olan vergi, kanunlar kapsamında daha önce belirtilmiş olan oranlar üzerinden mükellef tarafından bildiri yapılan matrah üzerinden hesaplanmaktadır. Beyan sistemine dayalı olarak yürütülen vergi sistemlerine ilişkin en önemli noktalardan bir tanesi belge kavramıdır. Beyan sistemine ilişkin olarak belge kavramının bu denli önemli olmasının temel sebebi, mükelleflerce beyan edilen bilgilerin gerçeğe uygunluğunun kontrol edilebilmesinin ancak işlemler belgeye dayandırılabilirdiği sürece mümkün olmaktadır.

Bir vergi sisteminin beyana tabi olmasının ortaya çıkartmış olduğu bir takım sonuçlar olduğunun altını çizmek gerekmektedir. Beyana dayalı vergi sisteminde, mükelleflerin vergi ödemeden kaçınma yoluna gitmesi oldukça beklenen bir sonuçtur. Mükellefler, her ne kadar vergi bilinçleri gelişmiş de olsa, vergi ödemelerinin minimize etmek için yanıltıcı beyan vermeye yönelebilmektedirler. Mükelleflerin eksik, hatalı ya da hiç beyan vermemesi durumlarının, mükelleflere vergi ödememe yararı sağlamaktadır ancak, devlet gelir kaybına uğramaktadır. İşte bu noktada, hem vergi sisteminin sağlıklı işlemesi, hem de devletin olası gelir kayıplarının önüne geçebilmek adına vergi sisteminin belgeye dayandırılması son derece önemlidir.

Vergi sisteminin temelini belgeye dayandırılması, gelirin gerçekliği ve kamu alacağının güvence altına alınması ilkeleri ile sıkı sıkıya bağlıdır. Gelirin gerçek olması, vergilemenin bazı belirtilere göre değil, gerçekleştirilen gelir tutarı üzerinden yapılmasını ifade etmektedir. Yani gerçekleştirilen gelir tutarının sağlıklı belirlenebilmesi, dolayısı ile verginin doğru hesaplanabilmesi kayıt ve belgelerin doğru ve güvenilirliği ile doğrudan

bağlantılıdır. Dolayısı ile gelirin gerçek olmasını, kayıt ve belgelere dayandırılmış olması şeklinde ifade etmekte mümkündür. Vergi alacağının belgelere dayandırılması diğer bir açıdan kamu alacağının güvence altına alınabilmesi ile ilişkilidir. Çünkü mükellef bayanına göre vergilerin tahsil edildiği bir sistemde, mükelleflerin vergi borçlarından kurtulma yollarının mümkün olduğunca kapatılmasını ve ödenmeyen vergilerin mümkün olduğunca hızlı ve kolay bir şekilde tespit edilip, tahsilatının gerçekleştirilmesini düzgün işleyen bir belge sistemi zinciri sağlayabilecektir.

Belge sistemi zincirinin düzgün işlemesi de ancak etkin ve verimli denetim mekanizmalarının yürütülmesi ile gerçekleştirilebilecektir. Bu noktada, vergi otoritesi tarafından yürütülen denetimler son derece önemlidir. Bu denetimler, vergi sisteminin etkin ve sürdürülebilir olması ve ekonomik katma değerini devam ettirebilmesi açısından son derece kritik denetimlerdir. Bu kritik önemi ile paralel olarak yürütülen bu araştırmada, “Türkiye’de Vergi İncelmesi: Vergi Müfettişleri Üzerine Bir Alan Araştırması” yapılmıştır.

“Türkiye’de Vergi İncelemeleri: Vergi Müfettişleri Üzerine Bir Alan Araştırması” başlıklı bu çalışmada vergi müfettişlerine, “*Vergi müfettişleri özlük haklarını konusu tatmin olmakta mıdır? Vergi müfettişlerinin mesleki yeterlik başarı algısı ne yöndedir? Vergi denetim birimlerinin tek çatı altında birleşmesinin, incelemelerin etkinliğine ve verimliliğine katkıda bulunmuş mudur? Vergi incelemelerinin süreye bağlanması müfettişleri kısıtlamakta mıdır? Vergi İncelemesi Amaçları, Kaçakçılık ve Performans Değerlendirme görüşleri ne yöndedir? Vergi müfettişleri üzerinde Tehdit ve Baskı Algısı var mıdır? Vergi müfettişlerinin Vergi Tarhiyatı, Tahsilatı görüşleri ne yöndedir? Vergi incelemesi ile vergi hasılatı arasında doğru orantılı bir ilişki var mıdır?*” araştırma sorularının yanıtları aranmıştır. Sorular soruların yanıtlarını araştırmak amacıyla İstanbul, Ankara ve İzmir illerinde bulunan toplam 160 vergi müfettişine anket uygulanmıştır. Anket sonucunda elde edilen veriler SPSS 23.0 paket programı kullanılarak analiz edilmiştir. Bu analizlerle Vergi müfettişleri, aldıkları ücretten tatmin olmamaktadır. Müfettişlerin genel kabulü aldıkları ücretin yetersiz olduğu yönündedir. Bu yetersizlik tespiti ile paralel olarak da müfettişler, daha iyi ücrete sahip bir iş teklifi geldiğinde,

kurumdan ayrılma eğilimi taşımaktadır. Örneklemedeki vergi müfettişlerine “Mesleki Yeterlilik ve Başarı Algısı” ilgili Yaptığı işte kendini yeterli ve başarılı bulmaktadır. Vergi denetim birimlerinin tek çatı altında birleşmesi (vergi müfettişliği unvanı altında birleşmesi) vergi incelemelerinin etkinlik ve verimliliklerine yönelik olumlu katkı sağlaması beklenmektedir. Vergi müfettişlerinin bu konuda beklenti yönde bir görüşe sahip oldukları araştırma kapsamında varılan sonuçlardan bir tanesidir. Vergi incelemelerinde uyulacak esaslar hakkında yönetmeliğin 23. Maddesindeki inceleme süreleri müfettişlerce yeterli görülmüştür. Vergi müfettişleri, vergi incelemelerinin mükellefleri cezalandırma amacı ile yapılmadığını düşünmektedir. Araştırma kapsamında varılan bir diğer sonuç, vergi müfettişlerinin buldukları matrah farklarının nedenlerinin vergi kaçakçılığı eğilimi ile açıklamalarıdır. Vergi müfettişleri, Bugün geldiğimiz noktada ülkemizde yapılan vergi incelemelerinin performansı nitelik açısından yeterli düzeyde görmektedir. Araştırma kapsamında varılan bir diğer sonuç, vergi müfettişlerinin, inceleme sürecinde baskı ve tehdit unsurlarını hissettikleridir. Tarh ve tahsil arasındaki farklılık da vergi müfettişlerinin vergi inceleme süreçlerine olan inançlarını ortadan kaldırmaktadır. Ancak, vergi müfettişleri, kendileri tarafından bizzat yürütülen vergi inceleme süreçlerine ilişkin güvenlerini yitirmekle paralel olarak, vergi inceleme ve vergi hasılatı arasında bir ilişki kalmadığını savunmaktadır.

Bu çalışma üç bölümden meydana gelmektedir. Birinci bölümde denetim ile ilgili temel kavramlar üzerinde durularak denetiminin tanımı tarihsel süreci, Denetim teknik ve yöntemleri ele alınmıştır. Birinci bölümde ayrıca Vergi denetiminin kavramsal çerçevesi içerisinde vergi denetimine esas teşkil eden vergi, vergi doğuran olay gibi terimler değerlendirildikten sonra kavramsal olarak vergi denetimi amaçlar, fonksiyonlar ve türleri açısından ele alınmıştır. Aynı bölümde Türkiye’de vergi denetiminin tarihsel süreci, vergi denetiminde Avrupa Birliği uygulaması ve seçilmiş bazı ülkelerde vergi incelenmesi uygulamaları da ele alınmıştır.

İkinci bölümde, Türkiye’de vergi incelemesi irdelenmiş, Vergi incelemesi tanımı, vergi incelemesinde taraflar, vergi incelemesinin amacı, vergi incelemesinin kapsamı, vergi incelenmesinin işlevleri, vergi incelemesi türleri, vergi incelemelerinde yer ve zaman,

vergi inceleme süreci, vergi inceleme süreçlerinde hak ve yükümlülükler, Türk vergi sisteminde incelemelerin etkin ve verimliliği için aldığı önlemler ve vergi inceleme istatistikler ele alınmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise, bu araştırma kapsamında Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nda görev yapan vergi müfettişlerinin görüşleri anket vasıtası ile toplanmıştır. Vergi inceleme elemanlarının görüşlerine başvurma amacı ile geliştirilen 20 ifade yer almaktadır. Katılımcıların, yirmi ifadelerinin yanıtları 5'li Likter ölçeği ile toplanmıştır. Veri toplama aracı ile elde edilen verilerin istatistiksel analizleri SPSS 22.0 paket programı ile gerçekleştirilmiştir. Veri toplama aracının (araştırma ölçeğinin) güvenilirliği Cronbach's Alpha katsayısı hesaplanarak ölçülmüştür. Araştırma ölçeğinin Cronbach's Alpha değeri  $\alpha = 0,906$  olarak hesaplanmıştır. Anket kapsamında toplanan veriler ışığında çıkan sonuçlardan elde edilen analizler ve vergi inceleme elemanları görüşleri ışığında öneriler yapılmıştır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### KAVRAMSAL OLARAK DENETİM VE VERGİ DENETİMİ

#### 1.1. Denetimin Kavramsal Çerçevesi

Küreselleşme ile birlikte çok uluslu şirketlerin ticari hayattaki payının artması ve ticari anlamda ortadan kalkan sınırlar nedeni ile örgütlerin yerel coğrafyalarından hariç birçok diğer coğrafyada da faaliyet göstermesi nedeni ile denetim kavramının önemi her geçen gün artmaktadır. Farklı ülkelerde, farklı mevzuatlar kapsamında faaliyetlerini sürdüren örgütler, özellikle finansman kaynağı yaratma noktasında, iktisadi faaliyetlerinin sonuçları niteliğindeki finansal tablolarının denetimden geçmiş olmasına ihtiyaç duymaktadır. Çünkü gerek finansman sağlayanlar gerekse yatırımcılar açısından, finansal tabloların ve dolayısıyla da örgütün denetimden geçmiş olması önem arz etmektedir. Bunun yanı sıra ticari hayatta artan rekabet şartları ile paralel olarak örgütlerin sürdürülebilirliklerini korumaları noktasında tüm kaynaklarının maksimal verim ile kullanılması şart olmuştur. Bu şart doğrultusunda, hem kaynakların etkin kullanımı hem de örgüt süreçlerinin etkinliği noktasında süreç denetiminin önemi giderek artmıştır. Sonuç olarak denetim günümüz örgütleri açısından gerek kreditor ve yatırımcı ilişkileri, gerekse de sürdürülebilirlik ve faaliyet etkinliği açısından son derece önemli bir olgudur. Çalışmanın bu başlığında denetim kavramı; tanımı, amaçları, türleri ve yöntemleri kapsamında ele alınmıştır.

#### 1.2. Denetimin Tanımı ve Tarihsel Süreçte Satır Başları

Denetim, birçok disiplin tarafından sıklıkla kullanılan kavramlardan bir tanesidir. Denetim en temel anlamda, bir örgütün iktisadi faaliyetlerine yönelik olarak ortaya koyduğu iddiaların ve çıktılarının, önceden kabul görmüş standartlar, ölçütlere uyumunun belirlenmesi amacı ile belli prosedürler çerçevesinde verilerin toplanması, yorumlanması ve sonuçlarının açıklık ilkesi paralelinde raporlanması süreçlerinin tamamına verilen isimdir (Güçlü, 2008, s. 15). Bir diğer tanımlamaya göre ise denetim, iktisadi faaliyetler

ve bu faaliyetler kapsamında belirlenmiş amaç ve hedeflere yönelik ortaya konulan çıktıların, alanında uzman bireyler tarafından değerlendirilmesine yönelik tarafsız veri toplama ve raporlama sürecidir (Altuğ, 2000, s. 3).

Denetim kavramını sahip olduğu amaç ile paralel olarak yapan bir diğer tanımlama kapsamında denetim, finansal sonuçları ortaya koyan finansalların denetlenmesi, bu tabloların ayrılmaz bütünü olarak kabul edilen dipnotların denetlenmesi ve bu denetim süreçlerinde önceden belirlenen ölçüt ve standartlara uygunluğun ve uyumun belirlenmesine yönelik veri toplanması, analiz edilmesi ve bulgulara yönelik görüş açıklanması sürecidir (IAPC, 1994, s. 35).

Denetim kavramına ilişkin tanımlamalar incelendiğinde, kavrama ilişkin bazı unsurların ortak payda olarak tanımlarda yer aldığı görülmektedir. Denetimin unsurları / özellikleri olarak değerlendirilen bu ortak paydalar aşağıda sıralanmaktadır (Çetinoğlu & Kurnaz, 2010, s. 12);

- Denetimin esas konusu iktisadi çıktıya sahip olan her tip faaliyet, olay ve süreçlerdir,
- Denetim bir süreçtir. Bu süreçte, planlama, kanıt toplama (veri toplama), elde edilen verilerin / kanıtların değerlendirilmesi, yapılan değerlendirmeler kapsamındaki bulgular ile bir sonuca varılması ve bu sonuçların paydaşlara açık ve anlaşılır bir şekilde raporlanması adımları yer almaktadır,
- Denetim belirli bir sistematığe sahiptir ve bu sistematik yapıda sürekli olarak bilgi üretilir ve farklı aşamalarında karar verilir,
- Denetim süreçlerinde temel girdi, denetime tabi örgütün mevcut bilgi ve muhasebe sistemleridir,

- Denetim, önceden belirlenmiş kriterler ya da genel kabul görmüş standartlar kapsamında sürdürülen bir sistemattir,
- Denetim, önceden belirlenmiş kriterler ya da genel kabul görmüş standartlar ile denetimi gerçekleştirilen iktisadi çıktının arasında varsa farklılıkların, uyumsuzlukların ortaya çıkartılması ve raporlanması ile ilgilidir,
- Denetim süreçlerinde, sunum son derece önemli bir olgudur. Denetimin en temel çıktısı olan denetim raporu, denetim sürecinin son adımıdır ve tarafsız, bağımsız, açık ve anlaşılır bir şekilde sunulmak zorundadır.

Usul (2015) tarafından denetimin unsurları yedi temel başlık altında özetlenmektedir (Tablo 1).

**Tablo 1.** Denetimin Unsurları

Unsur	Açıklama
Süreç Olması	Denetim faaliyetleri, planlanması gereken adımlara sahip başlangıç ve sonucu olan sistematik adımlar içeren bir süreçtir
İktisadi Temelli İddiaları Kapsaması	Denetim süreçleri iktisadi sonuç doğuran olayları, olguları ve çıktıları kapsamaktadır
Önceden Saptanmış Ölçütler	Denetim süreçlerinin temeli, ortaya konulan iktisadi sonuçların önceden saptanmış ölçütler ve standartlar kapsamında değerlendirilmesidir
Alakalı Diğer Taraflar	Denetim süreçleri sonucunda ortaya çıkan bulgular üçüncü taraflar ile (kreditörler, paydaşlar vb.) raporlama yolu ile paylaşılmaktadır.
Uygunluk Düzeyi	Denetim, denetime esas konunun, olayın ya da olgunun önceden saptanmış ölçütler ya da genel kabul görmüş standartlara uygunluğunu değerlendirmektedir
Tarafsızlık	Denetim sürecinde kanıt toplama, kanıtları değerlendirme ve raporlama adımlarının tarafsızlık ilkesi gereği gerçekleştirilmesi gerekmektedir
Sonuçların Sunulması	Denetim süreçleri sonucunda elde edilen bulguların açık ve anlaşılır bir şekilde sunulması şarttır.

**Kaynak:** (Usul, 2015, s. 100-101)



Denetim kavramı esasen günümüzde son derece önemli bir kavram olarak değerlendirilse de tarihsel süreçte, bazı satır başları kapsamında günümüzdeki halini almış bir kavramdır. Özellikle yaşanan savaşlar ve savaşların etkisi ile ortaya çıkan kriz ekonomileri ve dönemlerinde, ekonomik anlamda hareketliliğin azalması ile paralel olarak dönemsel olarak sekteye uğrayan denetim ihtiyacı, endüstrileşmenin ve teknoloji ilerlemesinin sonucunda ivmelenerek gelişmiş bir kavramdır.

Denetime yönelik ihtiyacın artması, sanayi devrimi sonrası kitle üretim ve makineleşme ile birlikte ekonomik canlılığın ve anonim şirket niteliğinde şirketlerin ticari hayattaki yerinin artmasıdır.

Denetim kavramının tarihsel süreçte, dönemler itibariyle satır başlarını aşağıdaki tablo yardımı ile özetlemek mümkündür (Tablo 2).

**Tablo 2:** Denetim Kavramının Tarihsel Süreçteki Satır Başları

Dönem	Denetim Yaklaşımı	Denetimin Temel Amacı	Denetim Süreçlerinin Ürettiği Bilgiyi Kullanan Taraflar
Sanayi Devrimi Öncesi Dönem	Denetim süreçlerindeki incelemelerin %100 oranında yapılması esastır	Hata, hile ve yanlışların tespit edilmesi en temel amaçtır	Örgüt sahipleri
Sanayi Devriminden sonra 1900'lü Yıllara Kadar Olan Dönem	Denetim süreçlerindeki incelemelerin %100 oranında yapılması esastır	Hata, hile ve yanlışların tespit edilmesi en temel amaçtır	Örgüt sahipleri ve kredi sağlayanlar
1900 – 1930'lu yıllar	Denetim süreçlerindeki incelemelerin %100 oranında yapılması ancak gerekli durumlarda örnekleme yoluna gidilmesi esastır	İktisadi faaliyetlerin çıktısı niteliğindeki finansal tabloların uygunluğunun denetlenmesi en temel amaçtır	Örgüt sahipleri, kredi sağlayanlar ve kamu kesimi
1930'dan günümüze	Denetim süreçlerinde örnekleme yönteminin kullanılması ancak çok özellikli durumlarda tam inceleme yapılması esastır	İktisadi faaliyetlerin çıktısı niteliğindeki finansal tabloların doğruluğunun tarafsız, bağımsız bir şekilde belirlenmesi ve görüş açıklanması en temel amaçtır	Örgüt sahipleri, kredi sağlayanlar, kamu kesimi, yatırımcılar ve ilgili tüm diğer paydaş grupları

**Kaynak:** Güredin, 1994, s. 6

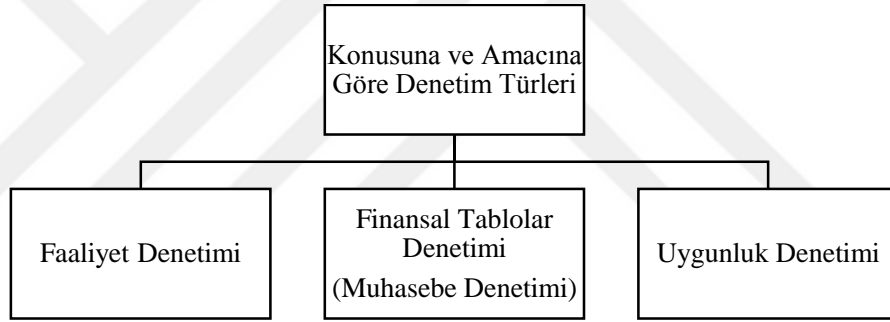
### 1.3. Denetimin Türleri

Denetim ile ilgili alan yazın kaynakları incelendiğinde, denetimin birçok farklı bakış açısı ile sınıflandırıldığı görülmektedir. Denetime ilişkin genel kabul görmüş sınıflandırmalar; konusuna ve amacına göre sınıflandırma, uygulama zamanına göre sınıflandırma ve denetçi-kurum arasındaki ilişkiye göre sınıflandırmadır.

#### 1.3.1. KONUSUNA VE AMACINA GÖRE DENETİM

Konusuna ve amacına göre denetim türleri aşağıda özetlenmektedir (Şekil 1)

Şekil 1: KONUSUNA VE AMACINA GÖRE DENETİM TÜRLERİ



**Kaynak:** Kaval, 2003'den uyarlanmıştır.

Konusuna ve amacına göre denetim sınıflandırmasında ilk denetim türü faaliyet denetimidir. Faaliyet denetimi en temel anlamda bir örgütün sürdürdüğü faaliyetlerin etkinliğinin ve verimliliğinin denetlenmesidir. Daha geniş bir tanımlama ile faaliyet denetimi, bir örgütün; kârlılık, etkin büyüme gibi olanaklarının ortaya çıkartılmasına yönelik ya da bu hedefler kapsamında belirlenen örgüt amaç ve hedeflerinin uygulanabilme ihtimalini ve başarılı olma ihtimalini değerlendiren, varsa bu süreçlerdeki olumsuzlukları tespit eden sistematik incelemelerdir (Kaval, 2003, s. 24).

Faaliyet denetimi, yönetim tarafından sürdürülen faaliyet, stratejik süreçler ile ilgili olmanın yanı sıra, daha geniş bir bakış açısı ile tüm örgüt faaliyetlerinin etkinlik ve verimlilik düzeyi ile ilgili de olabilmektedir. Faaliyet denetiminde en önemli olan nokta, örgütün faaliyetlerine ilişkin çıktıları ve örgüt faaliyetleri ile ilgili süreçleri denetlerken

örgütün üst yönetim düzeyleri tarafından belirlenmiş amaç ile hedefleri göz önünde tutmaktır.

Faaliyet denetiminin genel uygulamada, örgütün iç denetim departmanlarında görev alan iç denetçileri tarafından yürütüldüğü ve örgüt üst yönetim tarafından belirlenmiş prosedür ve politikalara örgüt süreçlerinin uyumluluğunun denetlenmesi şeklinde gerçekleştirildiği bilinmektedir (Çatıkkaş & Gürsu, 2011, s. 9).

Konusuna ve amacına göre denetimin bir diğer türü, finansal tablolar denetimi ya da bir diğer kabul görmüş ismi ile muhasebe denetimidir. Finansal tablolar denetimi en temel olarak örgütün iktisadi faaliyetlerinin çıktısı niteliğinde olan finansal tablolarının, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve / veya uluslararası finansal raporlama standartlarına uygunluğunun belirlenmesine yönelik yürütülen denetim süreçleridir (Kaval, 2003, s. 25). Finansal tablo denetiminin kendi sistematığına has özellikleri aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Bozkurt, 2012, s. 8);

- Finansal tablolar denetiminin en önemli katma değeri, örgütün finansal tablolarına güvenilirlik özelliğini kazandırmaktır,
- Finansal tablolar denetimindeki süreçlerde yer alan denetim ekibinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı son derece önemli bir ön şarttır,
- Finansal tablolara yönelik muhasebe bilgi, belge ve süreçlerinin incelenmesi ve olası hata / hilelerin ortaya çıkartılması finansal tablolar denetiminin en önemli özelliklerinden bir tanesidir,
- Finansal tablolar denetiminin sonunda, örgütün finansal tablolarına yönelik bir rapor düzenlemekte ve bu raporda finansal tabloların geçerliliğine, güvenilirliğine ve örgütün iktisadi faaliyetinin devamlılığına yönelik görüş bildirilmektedir.

Konusuna ve amaçlarına göre denetim sınıflandırmasının son türü uygunluk denetimidir. Uygunluk denetimi, örgüt tarafından yürütülen faaliyetlerin ve finansal işlemlerin, yürürlükteki mevzuat ve kanun hükümlerine uygunluğunun denetlenmesidir. Uygunluk denetimi, iç denetim ekipleri tarafından gerçekleştirilebildiği gibi, kamu denetçileri de örgütlere yönelik uygunluk denetim süreçlerini gerçekleştirebilirler (Güredin, 1994, s. 14).

### 1.3.2. Uygulama Zamanına Göre Denetim

Uygulama zamanına göre denetim türleri aşağıda özetlenmektedir (Şekil 2)

**Şekil 2: Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri**



**Kaynak:** Kaval, 2003'den uyarlanmıştır.

Sürekli denetim, örgüt faaliyetlerine ilişkin incelemenin yıl boyunca kesintiye uğramadan denetlenmesi şeklinde tanımlanabilir. Sürekli denetimin en belirgin özelliği tam denetim olarak adlandırılan denetimin gerçekleştirilmesidir. Diğer bir ifade ile, mali yıl sonlanmadan, denetim sözleşmesi yapılmaktadır ve dolayısı ile de denetim ekiplerinin yeterli ve etkin kanıt toplayabilmek ve standartların tamamına uygun denetim yapabilmek için yeterli süresi olmaktadır (Kaval, 2003, s. 27).

Uygulama zamanına göre denetimin bir diğer türü sınırlı denetimdir. Sınırlı denetim ya da uygulamada kullanılan adı ile ara dönem denetimi; aylık, geçici vergi dönemlerine isabet edecek şekilde üç aylık, ya da altı aylık dönemler halinde

gerçekleştirilmektedir. Sınırlı denetimi sürekli denetimden ayıran en belirgin özellik, sınırlı denetim süreçlerinde denetim ekiplerinin kanıt toplama ile ilgili sınırlı zamanının olması ve bir anlamda kanıt toplama açısından denetimin sınırlanmış olmasıdır.

Özel denetim olarak adlandırılan denetim türü, örgütlerin süregelen standart faaliyetlerinden ve süreçlerinden hariç olan özellikli işlemlerde; tasfiye, birleşme, devir, bölünme, kısmi bölünme, satın alma, ilk defa halka arz gibi- uygulanan denetim türüne verilen isimdir (Kaval, 2003, s. 27).

### 1.3.3. Denetçi ile Örgüt Arasındaki İlişkiye Göre Denetim

Denetçi ve denetlenen kurum arasındaki ilişkiye göre denetim türleri aşağıda özetlenmektedir (Şekil 3)

Şekil 3: Denetçi ile Örgüt Arasındaki İlişkiye Göre Denetim



**Kaynak:** Kaval, 2003'den uyarlanmıştır.

Denetçi ile örgüt arasındaki ilişkiye göre denetim sınıflandırması kapsamında ele alınacak ilk denetim türü iç denetimdir. İç denetim, örgütün sürdürmekte olduğu faaliyetlerin, süreçlerin ve uygulamaların, örgüt üst yönetim kademeleri tarafından önceden belirlenmiş politika, prosedür, plan ve stratejiler ile uygunluğunun ölçülmesine ve iç kontrol sisteminin etkinliğinin ve verimliliğinin belirlenmesine yönelik örgüt iç denetçileri tarafından yürütülen sistematik denetim süreçleridir (Kepekçi, 2004, s. 4).

İç denetimin en temel amacı, örgütün elindeki tüm kaynakları etkin ve verimli olarak kullanıp kullanmadığının denetlenmesidir. Bu amaç doğrultusunda, örgütün süreçleri, faaliyetleri ve prosedürleri, incelenmekte ve ortaya çıkan aksamalar, hata ya da hileler üst yönetime raporlanarak, örgüt kaynaklarının korunmasına yönelik katma değer yaratılmaktadır. İç denetim süreçleri, örgütün karar vericilerinin, doğru ve etkin kararlar vermesine ve örgüt içerisindeki aksaklıklara yönelik düzenleyici önlemler almasına yönelik veri sağlayan, örgütlerin sürdürülebilirliği ve kârlılığı açısından önem arz eden denetim türlerinden bir tanesidir.

Denetçi ile örgüt arasındaki ilişkiye göre denetim türlerinden bir diğeri kamu denetimi olarak adlandırılan denetim türüdür. Kamu denetimi, yetkisini ve gücünü kanunlardan alan bir denetim türü olarak değerlendirilmelidir. Kamu denetimi kapsamında; örgütlerin finansal tabloları denetlenebilmekte, faaliyet denetimi ya da uygunluk denetimi gerçekleştirilebilmektedir (Gürbüz, 1990, s. 17).

Kamu denetim süreçleri, kamu kurum ya da kuruluşlarına bağlı olarak çalışan ve bu kurum ya da kuruluşlar tarafından görevlendirilen denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir ve bu nedenle de kamu denetimi olarak adlandırılmaktadır (Durmuş & Taş, 2008, s. 11). Kamu denetimi, görevlendirilmesinin kamu tarafından yapıldığı bilgisi kapsamında değerlendirildiğinde, toplumun refahının ve güvenli ticari hayatın sürdürülebilmesine yönelik olarak sektör ve örgüt farkı gözetmeksizin gerçekleştirilen bir denetim olarak kabul edilmektedir.

Denetçi ve örgüt arasındaki ilişkiye göre denetim türleri kapsamında son olarak ele alınacak denetim türü bağımsız denetimdir. Bağımsız denetim, özellikle küreselleşmenin etkisi ile ticari sınırları ortadan kalkan ve rekabet ortamı artan günümüz ticari hayatında örgütlerin sıklıkla tercih ettikleri bir denetim türüdür. Bağımsız denetim, örgütlerin talebi tarafından gerçekleştirilen denetim türü olarak diğer denetim türlerinden ayrılmaktadır. Bağımsız denetim örgüt tarafından seçilen bir bağımsız denetim kuruluşu ile sözleşme imzalanması sureti ile gerçekleştirilmektedir. Bağımsız denetim sözleşmesi, bağımsız denetim süreçlerinin çerçevesi niteliğindedir ve bağımsız denetim süreçleri,

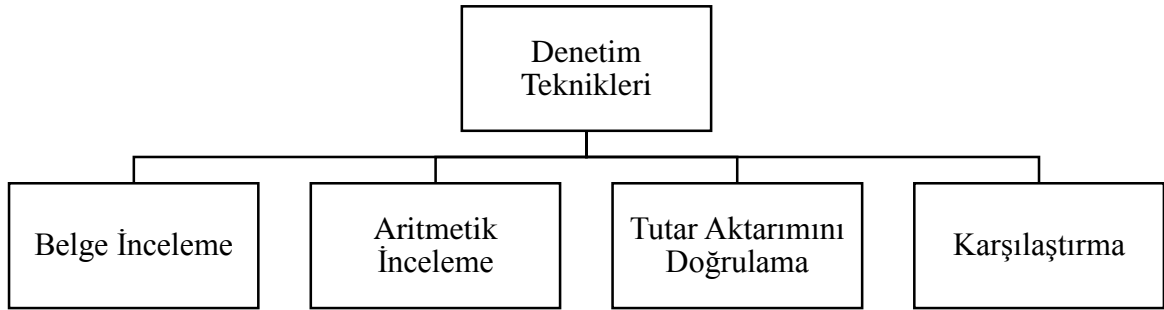
muhasebe meslek mensupları ve/veya bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir.

### 1.3.4. Denetim Teknik ve Yöntemleri

Denetim teknikleri, denetim süreçleri boyunca elde edilmesi beklenen yeterli ve nitelik arz eden kanıtların toplanması amacıyla hizmet etmektedir. Bu denetim tekniklerinin hangi şekilde uygulanacağı ise denetim yöntemleri olarak adlandırılmaktadır.

Denetim süreçlerinde mevcut denetim tekniklerinden bir tanesi uygulanabileceği gibi, birden çok denetim yönteminin aynı denetim sürecinde kullanılabilmesi de mümkündür (Selimoğlu Kardeş, vd., 2014, s. 145). Uygulamada sıklıkla kullanılan denetim teknikleri aşağıda sunulmaktadır (Şekil 4).

**Şekil 4:** Denetim Teknikleri



**Kaynak:** (Akbiyık, 2005, s. 3)

Belge inceleme tekniği, muhasebe kayıtlarına esas olan belgelerin incelenmesi ile ilgilidir. Bilindiği gibi, örgütlerin finansal tablolarına esas teşkil eden muhasebe kayıtlarında oluşacak hata ya da hileli kayıtlar, örgütlerin tüm finansal sonuçlarını direkt olarak etkilemektedir. Hatalı ya da hileli kayıtların temeli de belgelerin eksik, yanlış ya da bilinçli bir şekilde hileli olarak muhasebe sistemine kayıt edilmesine dayanmaktadır. Denetim süreçlerinde, finansal çıktılarının, kar / zarar düzeyinin doğru olup olmadığının değerlendirilmesi noktasında, muhasebe belgelerinin incelenmesi ve bu incelemeler

sonucunda elde edilen verilerin denetim raporlarına somut dayanak oluşturması süreçleri belge inceleme tekniğinin kapsamına girmektedir (Tekin & elikkaya, 2016, s. 36).

Belge incelemesi, direkt olarak belgelerin somut incelenmesine dayandığı için oldukça önemli ve güvenilir bir denetim tekniği olarak değerlendirilmektedir. Defter kayıtları ve finansal tabloların muhasebe belgeleri ile uygunluğunun gerek şekli gerekse maddi olarak değerlendirildiği belge incelemesi süreçlerinde, belgelerin gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığı, muhteviyat ve içerik itibariyle sahte olup olmadığı da değerlendirilmekte ve yanılıtıcı ya da usulüne uygun olmayan belgelerin tespit edilmesi hususları ortaya çıkarılmaktadır (Akbıyık, 2005, s. 73).

Denetim süreçlerinde uygulanan bir diğer denetim tekniği, aritmetik inceleme tekniğidir. Aritmetik inceleme yöntemi, olağan dışı nitelikteki hesap hareketlerinin ortaya çıkartılması ve finansal tablolarda oluşması muhtemel hile etkisinin belirlenmesi açısından önemli bir denetim tekniği olarak kabul edilmektedir. Denetim süreçlerinde muhasebe sistemlerindeki hileli işlemlerin ortaya çıkartılmasına yönelik önemli bir teknik olarak değerlendirilen aritmetik inceleme tekniği, özellikle düzenli denetim süreçlerinde, mevcut kayıtların süregelen hesaplamalar ile denetlenmesini ve bu vasıta ile hileli ve hatalı işlemlerin önüne geçilmesini sağlamaktadır.

Denetim tekniklerinden bir diğeri tutar aktarımını doğrulama tekniği olarak adlandırılmaktadır. Tutar aktarımını doğrulama tekniğinin temel hedefi, muhasebe kayıtlarının bağlı olduğu hesap kalemlerinde ortaya çıkan sonuçların hatalı olarak sunulduğu durumların ortaya çıkartılmasıdır. Işlem sonuçlarının hatalı yazılması ya da doğru hesaplama yapılırsa dahi kaydın hatalı işlenmesi gibi durumlarda hatanın ortaya çıkartılmasını sağlayan teknik, bilançonun sürekliliği anlamında ya da defterlere yapılan aktarımların doğrulanması anlamında da sıklıkla kullanılmaktadır (Tekin & elikkaya, 2016, s. 35).

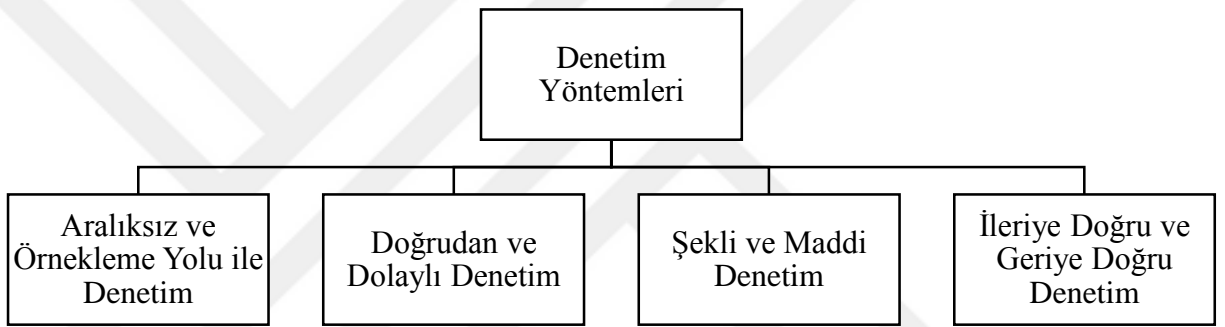
Denetim teknikleri içerisinde ele alınacak son denetim tekniği, karşılaştırma olarak adlandırılan tekniktir. Karşılaştırma tekniği, muhasebenin en temel özelliği olan



çift taraflı kayıt tutma ilkesini baz alan ve çift taraflı kayıtların miktarsal olarak eşitliğinin sağlanıp sağlanmadığının incelenmesine dayanan bir denetim tekniğidir ve bu teknikte denetçiler, elde ettikleri hesaplar kapsamında bir takım hesaplamalar yaparak sonuçları örgütlerin yıllık verileri ile karşılaştırmaktadır (Akbiyık, 2005, s. 77).

Bu noktaya kadar bahsedilen denetim tekniklerinin uygulanmasına yönelik olarak tespit edilebilecek yöntemler aşağıda özetlenmektedir (Şekil 5).

**Şekil 5:** Denetim Yöntemleri



**Kaynak:** Tekin & Çelikkaya, 2016 ve Akbiyık, 2005'den uyarlanmıştır.

Aralıksız denetim yöntemi, belirlenen zaman dilimine isabet eden tüm muhasebe kayıtlarının ve belgelerinin incelenmesine ilişkindir. Belirlenen zaman dilimi kapsamında, tüm kayıt ve belgelerin eksiksiz bir şekilde incelenmesini ön gören aralıksız denetim yöntemine süre, maliyet ve iş gücü kısıtı nedeni ile sıklıkla başvurulmamaktadır. Aralıksız denetime genellikle çok özellikli denetimlerde baş vurulmaktadır.

Süre, maliyet ve iş gücü açısından daha gerçekçi bir yöntem olan örnekleme yolu ile denetim, denetlenen tarih aralığına yönelik kayıt ve belgeleri, önceden belirlenmiş ölçütler çerçevesinde inceleyen ve örnekleme yolu ile denetim, günümüz küresel dünyasında kullanılan denetim yöntemlerinin temelini teşkil etmektedir.

Doğrudan denetim olarak adlandırılan denetim yöntemi, muhasebe hesapları kapsamında yer alan her bir işlemin tek tek incelenmesi anlamına gelmekte iken, dolaylı denetim, benzer hesaplar arasındaki toplam, varyans ve uygunluk karşılaştırması yaparak

denetim süreçlerini yürütmeyi öneren denetim yöntemidir. (Tekin & Çelikkaya, 2016, s. 37).

Şekli denetim, örgüt muhasebe sisteminin şekli şartlara uygun olup olmadığını, muhasebe kayıtlarına belgelerin tevsik edilip edilmediğini, muhasebe belgelerinin mevzuat kapsamındaki şekli şartlara uygun olup olmadığını denetlemeye yönelik olan denetim yöntemidir (Tekin& Çelikkaya, 2016, s.37).

Maddi denetim, muhasebe sistemindeki hesapların gerçeğe uygun olup olmadığını, kayıtların içerik olarak uygun hesaplarda yer alıp almadığının incelenmesine yönelik denetim yöntemidir (Tekin & Çelikkaya, 2016, s. 37).

İleriye doğru denetim olarak adlandırılan denetim yöntemi, muhasebe sistemine esas belgeler üzerinden başlayan ve sonrasında defter kayıtları ve finansal tablolara doğru devam ettirilen denetim yöntemidir. Diğer bir ifade ile ileriye doğru denetim kaynaktan (muhasebe belgeleri) başlar ve sonucun (finansal tabloların) denetlenmesi ile son bulur.

Geriye doğru denetim ise denetime tabi örgütün finansal tablolarından yola çıkan ve bu tablolarda yer alan kalemlerden hesaplara esas kayıtlara ve belgelere ulaşmayı amaçlayan denetim yöntemidir (Akbiyık, 2005, s. 78). Genel uygulamada, ileriye ve geriye doğru denetim yöntemlerinin bir arada kullanıldığı bilinmektedir.

## **1.2. VERGİ DENETİMİNİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ**

Vergi denetimi kavramına yönelik olarak öncelikle vergisel kavramlara değinilmiştir. Vergi denetimine esas teşkil eden vergi, vergi doğuran olay gibi terimler değerlendirildikten sonra kavramsal olarak vergi denetimi amaçlar, fonksiyonlar ve türleri açısından ele alınmıştır.

### **1.2.1. Vergi Denetimi ile İlgili Vergisel Kavramlar**

Vergi mevzuatı kapsamında ve denetim standartları çerçevesinde vergi denetimi ve vergi incelemesi konularına temel oluşturması amacı ile vergi, vergi mükellefi, vergi

sorumlusu, vergi doğuran olay, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil kavramları çalışmanın bu başlığı altında değerlendirilmiştir.

### **1.2.1.1. Vergi, Vergi Mükellefi, Vergi Sorumlusu**

Vergi, günümüzde sadece mali bir yönü olan bir araç olarak değerlendirilmekten çok, iktisadi ve sosyal hayatı düzenleyen, toplumsal refah düzeyinin kalkınması üzerinde etkisi olan bir araç olarak değerlendirilmektedir. Vergi, devlet otoritesi tarafından kullanılan bir araçtır ve devletin yönetim anlayışı kapsamında, devletin amaç ile hedefleri doğrultusunda, belirli fonksiyonların yerine getirilmesi amacı ile ekonomik, sosyal ve iktisadi olarak katma değer sağlamaya yönelik alınmaktadır.

Vergi, kamu hizmetlerinin karşılanması amacı ile kamu otoriteleri tarafından katılan giderlerin ve kamu borçlanması sonucunda ortaya çıkan kamusal yükümlülüklerin karşılanması amacıyla devlet tarafından sahip olunan egemenlik gücüne dayanılarak, karşılıksız olarak gerçek ve tüzel kişilerden alınan ödemelerdir (Nadaroğlu, 2000, s. 184). Bir diğer tanımlamaya göre ise vergi, devlet otoritesinin, iktisadi, mali ve sosyal amaç taşıyan kamu giderlerinin finansmanın sağlanması için gerçek ve tüzel kişilerden gelirlerine ve servetlerine göre oransal olarak, bir karşılık taşımaksızın, belirli bir kurallar sistematiğinde alınan ekonomik değerlerdir (Devrim, 2000, s. 190).

Vergi sorumlusu tanımı VUK sekizinci maddesi kapsamında tanımlanmıştır. Vergi sorumlusu, ortaya çıkan verginin ödenmesi bakımında alacaklı olan vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir (Vergi Usul Kanunu, Madde 8).

Vergi sorumlusu tanıma göre, mükellef olmak ile vergi sorumlusu olmak farklılık arz etmektedir. Vergi sorumlusu en temel anlamda vergi mükellefi adına vergi ödeme görevine haiz kişidir. Vergi sorumlusu bir anlamda aracılık faaliyeti gerçekleştirmektedir ve bu aracılık hizmeti de vergi stopajı ya da vergi tevkifatı olarak adlandırılmaktadır (Sağbaş, 2007, s. 51).

Kendinden hariç bir mükellefin vergi borcunu ödeme ödevi vergi sorumlusu olmanın en temel özelliğidir ve bu özellik vergi yükümlüsü ile vergi sorumlusunu birbirlerinden ayırmaktadır (Nas, 2010, s. 92).

Vergi sorumluluğu (Sarılı, 2004, s. 29);

1. Vergiyi doğuran olay ile başlar
2. Verginin ödenmesi ile sona erer
3. Vergi doğuran olay ile verginin ödenmesi eylemi arasındaki süreçte (vergilendirme süreci) sorumlu olan birey vergi sorumlusudur.

Mükellefler, vergi idaresine karşı vergi ödeme yükümlülüğüne sahiptir. Ancak, vergi daireleri binlerce mükellef ile direkt olarak temas etmek yerine, işinin ehli vergilendirme süreci hakkında bilgi sahibi bireyler ile muhatap olmak ve bu surette vergi toplamayı kolaylaştırmak amacı ile vergi sorumluluğu müessesini geliştirmiştir. Dolayısıyla vergi sorumluları vergi mükellefi olmamakla birlikte verginin ödenmesinden sorumlu tutulanlardır.

Vergi mükellefi olmak ve vergi sorumlusu olmak farklı kavramlardır. Örneğin, vergi borcunun doğması, vergi mükellefine doğan bir borçtur. Bu noktada, aynı borcun vergi sorumlusuna da doğduğu anlamı çıkartılmamaktadır. Vergi sorumlusunun bu noktadaki ödevi, mükellefin şahsına tarh edilen verginin vergi dairesine ödenmesidir. Diğer bir ifade ile vergi sorumlusu verginin doğması ve ödemesi arasında geçen sürede sorumludur. Bu noktada, ödemeye ilişkin sorumluluğun sadece vergi sorumlusuna ait bir ödev olmadığına altını çizmek gerekmektedir. Vergi mükellefi de vergi borcunun ödenmesine yönelik sorumluluk sahibidir. Ancak, vergi dairelerinin sorumlu ile muhatap olma isteği kapsamında vergi borcu vergi sorumlusundan tahsil edilmektedir.

Vergi sorumluluğu da tıpkı vergi mükellefiyeti gibi bir ödev niteliğindedir. Vergi sorumluluğu da vergi mükellefiyeti de kanuni temellere sahip kavramlardır ve devredilmesi mümkün değildir. Diğer bir ifade ile çalışanların ücret ödemelerini yapan şirketler, bordro düzenlediklerini çalışanların gelirine isabet eden oranlar kapsamında

gelir vergisi kesintisi yapmaktadır. Bu noktada kesilen gelir vergisini devlete ödeme sorumluluğu şirkettir. Bu noktada, vergi mükellefi çalışan iken vergiyi ödeme sorumluluğunu taşıyan vergi sorumlusu şirkettir.

### **1.2.1.2. Vergiyi Doğuran Olay**

Vergi doğuran olay kavramı, içerik ve kullanım açısından farklı yaklaşımlarla ele alınsa da Türk Vergi Hukuku kapsamında, genel kabul görmüş bir kavram olarak değerlendirilmelidir. Türk Vergi Hukuku kapsamındaki Kanunlarda “vergi doğuran olay” kavramı sıklıkla kullanılmaktadır. Örneklendirmek gerekirse, Vergi Usul Kanunu on dokuzuncu maddesi “vergi doğuran olay” başlığını taşımaktadır. VUK’un ilgili maddesi kapsamında vergi alacağı, vergi kanunları tarafından vergi ile ilişkilendirilen olayın gerçekleşmesi ya da hukuki açıdan tekemmülü ile doğmaktadır ve vergi alacağı mükellef açısından vergi borcunu teşkil etmektedir (VUK; 1961).

VUK’nun 3. Maddesinde “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.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.” Denilmektedir.

Türk Vergi Sistemindeki bir diğer önemli kanun olan Katma Değer Vergisi Kanunu’nun üçüncü bölümünün başlığı “vergiyi doğuran olay” olarak belirlenmiştir. Katma Değer Vergisi Kanununun üçüncü bölümünde yer alan onuncu madde kapsamında vergiyi doğuran olay aşağıdaki gibi hüküm altına alınmıştır (Katma Değer Vergisi Kanunu, 1984);

Vergiyi doğuran olay;

1. Malın teslim edilmesi ya da hizmetin ifa edilmesi durumunda, mal tesliminin ya da hizmet ifasının gerçekleşmesi durumunda,

2. Mal tesliminin ya da hizmet ifasının gerçekleşmesinde önce fatura ya da diğer benzeri vesaiklerin teslimi durumunda konu belgelerde yazılı olan miktarlar ile sınırlı olmak üzere belge düzenlenmesiyle,

3. Parçalı mal teslimlerde ya da hizmetin yapılması zorunlu olan ve bu zorunluluk üzerinde mutabık kalınan durumlarda, her bir parça malın teslimi ya da bir kısım hizmetin gerçekleşmesi durumlarında,

4. Komisyoncular aracılığı ile ya da konsinyasyon ile yapılan satış süreçlerinde malların alıcılara tesliminde,

5. Malın alıcı adına hareket edenlere ya da alıcıya gönderilmesi durumunda, mal nakliyesinin başlaması ya da malın sürücüye tevdi edilmesinde,

6. Su, elektrik, gaz, ısınma gibi enerji dağıtımına tabi işlemlerin kullanımlarında ya da dağıtımlarında bedel tahakkukunda,

7. Gümrük vergisi kanunu kapsamındaki ithalat işlemlerinde gümrük vergisi ödenmesine ilişkin mükellefiyetin doğması halinde, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesi tescilinde,

8. Türkiye’de vergi mukimi olmayanlar ile gerçekleştirilen transit ticaret işlemlerinde gümrük bölgesine girilmesi ya da çıkılmasında,

### **1.2.1.3. Tarh, Tebliğ, Tahakkuk ve Tahsil**

Verginin tarhı, vergi alacağı olarak adlandırılan alacağın, kanunlar tarafından belirlenen matrah ve nispetler kapsamında ilgili vergi dairesince hesaplanması ve konu alacağın miktar olarak tespit edilmesi ile ilgili idari işleme verilen isimdir. Verginin tarhı,

vergi alacağıın kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tesbit eden idari muameledir. (VUK 21. Madde) Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddeleri kapsamında açıklanan tarh, beyana dayalı, ikmalen, re'sen ve idarece olmak üzere dört türe sahiptir.

Vergi Usul Kanunu'nun ikinci kitabında tarh ve tahakkuk konuları ele alınmıştır. Bu kapsamda ikinci kitabın ilk bölümü beyannameye dayanan tarh, ikinci bölümü İkmalen, Re'sen ve İdarece tarh, üçüncü bölümü tahrir dayanan tarh konularını ele almaktadır.

Vergilendirme süreçleri kapsamında değerlendirildiğinde tarh ve tahakkuk aşamasında yer alan tebliğ kavramı, gerek tarh edilmiş bir verginin mükellefe bildirilmesi ve hukuki sonuç ortaya çıkartmasını, gerekse de tebliğ aşaması ile birlikte mükelleflere bir takım başvuru haklarına dair süreçlerin başlamasını sağlayan önem arz eden idari bir işlemdir.

Vergi Usul Kanunu 21. maddesi kapsamında tebliğ (Vergi Usul Kanunu, 1961);

*“vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden huşuların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna bildirilmesidir”*

Şeklinde tanımlanmaktadır. Tebliğ kavramı, vergi hukukun en önemli konularından bir tanesidir. Tebliğ, tahakkuk aşamasının başlamasına yol açmaktadır ve bir anlamda verginin tarhı ile verginin tahakkuku arasında köprü görevi görmektedir. Vergi borcu olarak nitelendirilen borcun ödenebilir hal alması ve belirli süreler kapsamında hesaplanmasında başlangıç noktası tebliğe bağlıdır ve bu kapsamda da Vergi Usul Kanunu kapsamında tebliğ kavramı detaylı bir şekilde ele alınmaktadır (Arslan & Biniş, 2016, s. 302).

Verginin tarh etmesi ve tebliğ edilmesinden sonraki aşama olan tahakkuk aşaması tebliğ ile başlar. Bir verginin ödenebilir bir aşamaya gelmesi tahakkuk aşamasıdır. VUK'un 22. Maddesinde; “Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin

ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir.” Denilmektedir. Tahakkuk aşamasına gelen bir verginin kanunlara uygun surette ödenmesi de tahsil olarak adlandırılmaktadır. VUK 23. Maddede verginintahsil şu şekilde tanımlanmıştır; Verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir.” Şeklinde belirtilmiştir.

### **1.2.2. Vergi Denetimi Kavramı**

Modern ve gelişmiş devlet statüsündeki sosyal devlet anlayışını benimsemiş devletler için, vatandaşlarının sosyal refah düzeylerini sürekli olarak arttırmak, gelir dağılımında adaleti sağlamak, kamu hizmetlerinden her kesimin minimum maliyet ile faydalanmasını sağlamak önemli amaçlardır. Bu amaçların gerçekleştirilebilmesi noktasında, kamu harcamalarına yönelik finansman süreçlerinin etkin yürütülmesi önemlidir. Diğer bir ifade ile devlet finansman kaynağı olan her bir kalemin tahsilatını doğru ve zamanında gerçekleştirmelidir ki sosyal devlet anlayışı kapsamında sürdürülebilir bir sosyal refah düzeyini sağlayabilsin. İşte bu noktada, devletlerin en büyük finansman kaynaklarından biri olan vergilerin doğru ve zamanında tahsil edilmesinin önemi ortaya çıkmaktadır. Vergilerin doğru ve zamanında tahsil edilmesinde, beyana dayalı vergi sistemine sahip olan ülkelerin bu beyanlardaki doğruluğu denetim altında tutması çok önemlidir. Bu aşamada da vergi denetimi kavramının önemi ve gerekliliği bir kere daha anlaşılmaktadır.

Vergi denetimi, en temel anlamda, devletin egemenlik gücü vasıtası ile kamu finansmanı sağlamak amacı ile vergi tahsil etmesi noktasında, tahsil ettiği verginin doğruluğunun kontrolünü sağlamaya yönelik yürütülen çabaların tamamı olarak değerlendirilmektedir (Hastürk, 2010, s. 11). Vergi denetim süreçleri hem vergi mükelleflerinin beyanlarının doğruluğunu kontrol etmekte hem de kayıt dışı ekonominin oluşmasını önlemeye yönelik mücadeleye destek vermektedir.

Vergi denetiminin hukuki alt yapısı incelendiğinde, iki ana başlığa sahip olduğu görülmektedir. Bunlardan ilki, maddi olay araştırması olarak da değerlendirilebilecek



“yoklama”, diğeri ise mükellef tarafından yapılan vergi beyanının doğruluğunun incelenmesi “inceleme” olarak sınıflandırılmaktadır (Merter, 2004, s. 4).

### **1.2.3. Vergi Denetiminin Amaçları**

Modern olarak tanımlanan vergi sistemleri beyan esaslıdır. Beyan usulüne göre mükelleflerin kanuni sorumluluklarını kendiliklerinden yerine getirdikleri bu tip vergi sistemlerinde temel varsayım, mükelleflerin mevzuat ve kanun hükümleri çerçevesinde yükümlülüklerini yerine getirdiğine yöneliktir. Bu varsayım ile uygulama süreçleri karşılaştırıldığında ise, mükelleflerin beyan süreçlerini her zaman tam anlamı ile mevzuat hükümleri çerçevesinde gerçekleştirmedikleri görülmektedir. Diğer bir ifade ile mükelleflerin farklı nedenler ile mevzuata dayalı yükümlülüklerini tam anlamı ile yapmadıkları görülmektedir. Mükelleflerin beyan esasına dayalı vergi sistemlerinde, yükümlülüklerini doğru ve olması gerektiği gibi gerçekleştirmemeleri, vergi sistemini derinden sarsmaktadır. Vergi sisteminin sürdürülebilirliğinin sağlanması noktasında, vergi denetimi üç temel amaç ile vergi sisteminde denetim mekanizması rolünü üstlenmektedir.

Vergi denetiminin en temel amacı mali temelli amacdır. Devlet tarafından arz edilmesi gereken hizmetlerin, ürünlerin ve finansmanın temel kaynağı vergilere dayanmaktadır. Bir anlamda vergiler devlet bütçelerinin önemli bir finansman kaynağıdır. Bu nedenle de vergilerin doğru ve zamanında tahsil edilmesi devlet bütçesinin sürdürülebilirliği açısından önemlidir. Vergilerin eksiksiz ve zamanında tahsil edilmesinin yanı sıra önemli olan bir diğer husus, doğru tutarda verginin tahsil edilmesidir. Mükellefler tarafından yapılan beyan esas alınarak tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerin doğru olup olmadığının kontrol edilmesi noktasında vergi denetiminin mali amacı ortaya çıkmaktadır. Vergi denetiminin mali amacı, vergi gelirlerinde kayıp, azalma ve kaçığın azaltılması ve muhtemel kayıp / kaçakların önlenmesidir (Organ, 2008, s. 39).

Vergi denetiminin bir diğer amacı ekonomik temellidir. Bilindiği gibi ülkelerin kayıt dışı ekonomi ile mücadeleleri oldukça zorlu bir süreçtir. Kayıt dışı ekonominin

önlenememesi ülke ekonomisinde enflasyonist etkilerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu olumsuzlukların önüne geçilmesi noktasında, vergi denetiminin önemli bir rolü bulunmaktadır. Temel olarak, üretim kesimi tarafından verilen vergilerin kamu kesiminin harcamalarını karşılayabilmesi beklenmektedir. Ancak vergilerin kamu harcamalarını karşılayamaması noktasında, devletin borçlanması ya da emisyon gerçekleştirmesi gerekmektedir ki bu iki opsiyonda ülke ekonomisi açısından son derece olumsuz etkilere sahip opsiyonlardır (Tekin & Çetinkaya, Vergi Denetimi, 2014, s. 48,49). Vergilerin doğru tutarda toplanması ve kayıt dışı ekonomi ile mücadele edilmesi noktasında, mükellefleri mevzuata uygun işlem yapmaya yönelten vergi denetim mekanizmalarının önemi büyüktür.

Vergi denetiminin bir diğer amacı sosyal refah temellidir. Devletlerin temel fonksiyonlarından bir tanesi, vatandaşlarının refah içerisinde yaşamalarını sürdürülebilir kılmak ve gelir dağılımında eşitliği sağlamaktır. Bu noktada, vergiler gelir dağılımındaki adaletin sağlanması noktasında önemli faktörlerdir. Vergilerin sosyal devlet anlayışına tam anlamı ile hizmet edebilmesi noktasında, vergi denetim süreçleri önemli rol üstlenmektedir. Bu rol, özellikle büyük vergi mükelleflerinin vergi kaçırma, eksik ya da az vergi beyan etme eylemlerinin ortaya çıkartılması ya da bu tip olumsuz eylemlerin giderilmesine, önlenmesine katkı sağlamaktır.

Vergi denetiminin bir diğer amacı hukuk temellidir. Vergi sistemlerinde, mevzuat ve kanun hükümleri çerçevesinde olmayan hiçbir vergi mükelleflerden tahsil edilememektedir. Ancak bu durumun tam tersi olarak; vergi mevzuatı ve kanunları kapsamındaki her vergi de devlet gücü ile mükelleflerden tahsil edilmek zorundadır. Bu noktada, mükelleflerin, vergi mevzuat ve kanun hükümlerine uygun davranıp davranmadığının denetlenmesi gerekmektedir. Bu denetleme de vergi denetimi mekanizması ile sağlanmaktadır. Vergi denetimi mekanizmaları ile mükelleflerin kanun hükümleri çerçevesinde davranması sağlanarak hukuk sisteminin sürdürülebilirliğine katkı sağlanmış olmaktadır (Akdoğan, 2014).

#### **1.2.4. Vergi Denetiminin Fonksiyonları**

Vergi denetiminde amaç ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, belirlenmesi ve sağlamasıdır. Vergi denetiminin, vergi mükelleflerinin vergiye sebep olan işlemlerinde, mükellefiyetle ilgili işlemlere ilişkin defter, kayıt ve belgelerin araştırılması ve incelenmesi sonucunda hata, hile ve noksanlıkların ortaya çıkarılması ve düzeltilmesini sağlamak ve bunların dışında vergi ödememeye veya eksik ödemeye yol açan unsurların oluşmasını engelleyici fonksiyonları da bulunmaktadır (Aslan, 2002, 2). Bu bilgilerden hareketle vergi denetiminin araştırma, önleme, düzeltme ve eğitim işlevlerinin bulunduğu söylenebilir. Ancak günümüz şartları vergi denetimine mükellefleri eğitme, yetiştirme, aydınlatma, vergi ahlakı ve bilincini yerleştirme gibi yeni fonksiyonlar da yüklemiştir (M. Koç, 2011, s.98).

##### **1.2.4.1. Araştırma Fonksiyonu**

Araştırma ve bulma fonksiyonu vergi denetiminin asli fonksiyonu olarak ifade edilmektedir. Araştırma ve bulma fonksiyonu beyanname veren mükelleflerin defter kayıt ve beyanlarındaki hata, hile gibi gerçek dışı durumların incelenip tespit edilerek revize edilmesi işlemine denilmektedir. Tespit edilen hatalara ilişkin çözüm önerilerinin getirilebilmesi için araştırma işlevi oldukça önemli bir role sahiptir. Yapılan denetim sonucunda hataların ortaya çıkarılması ve bunlardan dolayı oluşan kamu zararının tazmini ve telafisi için yapılan inceleme araştırma fonksiyonunun önemini ortaya koymaktadır (Gez, 2011, s.49).

Vergi denetiminin temel fonksiyonu olan araştırma bulma fonksiyonu mükelleflerle işbirliği anlayışına dayalı mükellef odaklı vergi politikaları nedeniyle önemini zaman içinde kaybetmiş olup bunun yerine önleme fonksiyonu daha ön plana çıkmaya başlamıştır (Tecim, 2008, s.64).

#### 1.2.4.2. Önleme Fonksiyonu

Vergi denetiminin önleyici fonksiyonu; mükelleflerin defter, kayıt ve belgelerinde oluşması muhtemel hata, hile veya vergi kanunları yönünden suç teşkil edebilecek fiillerin henüz ortaya çıkmadan mükellefler tarafından düzeltilmesi ve buna göre davranılmasını sağlamaktadır. Bu fonksiyon ile vergi incelemesi esnasında ortaya çıkabilecek muhtemel hatalar önceden düzeltilerek idare ve mükellefler açısından zaman ve kaynak tasarrufu sağlanmış olur (Yücelen, 2009, s. 13). Vergi denetiminin önleyici fonksiyonu, hata ve hileler meydana geldikten sonra cezalandırmak yerine, hata ve hilelerin yapılmasını önleyici etkiler yaratmayı amaçlamaktadır (Organ, 2008, s.44).

Kayıt dışı ekonomi ülkemizin başlıca sorunlarından biridir. Kayıt dışılık ülke vergi gelirleri üzerinde azalmaya sebep olduğu gibi sektörel bazda rakipleri lehine haksız rekabete neden olmaktadır. Örneğin Gelir Vergisi Kanunu 40. maddesinde mükelleflerin indirebildikleri giderler yer almakta ve 41. maddesinde ise indirim konusu yapamayacağı giderler sayılmaktadır. Firmalar normal şartlarda indirim konusu yapamayacağı giderleri muhasebe kayıtlarına giderleştirmekte veya indirim konusu yapabileceği giderleri muhasebe hilesi veya sahte belgelerle giderlerini/maliyetlerini arttırmaktadır (Şaşmaz M.Ü., Bayar Y., Öztürk Ö.F., Hotan G., 2018, s.85).

Vergi denetiminin arayıcı ve bulucu fonksiyonu zaman içinde değer kaybetmeye başlayınca vergi denetiminin önleyici fonksiyonu günümüzde daha fazla önem kazanmaya başlamıştır (Bakır, 2009, s.19). Önleyici fonksiyonun etkinliğinin sağlanabilmesi için mükelleflerin belirli zamanlarda düzenli bir şekilde denetime tabi tutulması gerekmektedir (Organ, 2008, s.44). Mükelleflerin düzenli bir şekilde denetime tabi tutulması sonucunda mükellefler üzerinde her an denetleneceği hissi yaratılarak vergi mükelleflerinin daha dikkatli olmaları sağlanmaktadır (Yeniçeri, 2014, s.19). Ayrıca vergi denetimlerinin sürekli yapılması ve neticesinde mükelleflerin kayıt ve beyanlarındaki eksikliklerin tespit edilerek gerekli uyarıların yapılması sonucu cezaların uygulanması önleme fonksiyonunu etkin hale getirecek ve yapılan hile ve hatalar engellenecektir (Gelen, 2015, s.11).

### **1.2.4.3. Eğitim Fonksiyonu**

Vergi denetiminin fonksiyonlarından bir diğeri de eğitim fonksiyonudur. Eğitim fonksiyonu ile denetim sırasında gereken hususlarda mükelleflerin aydınlatılması, eleştirilmesi, hata ve noksanlıkları konusunda mükelleflere uyarıcı nitelikte bilgi verilerek mükellef üzerinde eğitici rol oynamaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2011, s.157). Mükelleflerin vergiye uyumunu sağlamak açısından, mükelleflerin bilinçlendirilmesi ve eğitilmesi gerekmektedir (Arslan ve Biniş, 2014, s.385). Vergi denetimini yapan kişiler sadece vergi kaybının ortaya çıkmasını ve mükellefin ceza almasına neden olan kişiler değil, aynı zamanda aldığı eğitimler yoluyla mükellefi vergi konusunda aydınlatan ve bilinçlendiren kişi olmalıdır. Bu konu denetim elemanının eğitim ile ilgili sorunudur (Organ, 2008, s.44). Bundan dolayı vergi denetim elemanlarının mesleki sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için kendilerini sürekli geliştirmeleri gerekmektedir.

### **1.2.4.4. Düzeltme Fonksiyonu**

Vergi denetimleri sırasında mükellef ile irtibata geçen denetim elemanı ya da kamu görevlisi; mükellefi gereken durumlarda uyararak, bunlara bilgi verir ve yardımcı olur. Bu durumda denetim hem yönetim tarafından hem de mükellefler tarafından yapılan yanlışların düzeltilmesini sağlayarak vergi kayıplarının oluşmasını önlemektedir. Bu da vergi denetiminin yapıcı ve eğitici bir yönünün olduğunu ortaya koymaktadır (Can vd., 2014, s.444).

### **1.2.5. Vergi Denetim Türleri**

Vergi denetimi en önemli kamu finansman kaynaklarından bir tanesidir. Diğeri bir ifade ile vergi denetimi ile birlikte, kamu bütçesinin önemli bir kısmını oluşturan vergi gelirlerinin artırılması hedeflenmektedir. Eş zamanlı olarak bu denetimler kayıt dışı ekonominin önüne geçmek ve vergi kaçakçılığını ortadan kaldırmaya yönelik önlemleri sürdürülebilir kılmak amaçlıdır. Bu bağlamda, vergi denetimi çok geniş bir spektruma sahiptir. Diğeri bir ifade ile farklı amaç ve hedeflere sahip ve farklı sistematiğe çerçevesinde yürütülen vergi denetim türleri bulunmaktadır.

Yürütülen bu araştırmada, vergi denetim türleri Vergi Usul Kanunu'nda yer alan ve vergi idaresinin vergi denetim türleri olarak adlandırılan dört tür kapsamında ele alınacaktır. Bu türler; yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama olarak sıralanmaktadır.

### **1.2.5.1. Yoklama**

Yoklama kavramı VUK 7. kısım birinci bölüm kapsamında ele alınmaktadır. Yoklamanın amacı ve yetkisi 127. madde kapsamındadır. İlgili madde uyarınca yoklamanın amacı, vergi mükellefleri ile vergi mükellefiyeti ile alakalı olan olayların, konuların, kayıtların araştırılması ve tespit edilmesidir. Yoklama, Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından belirlenmiş esas ve usuller kapsamında günlük hasılatların tespit edilmesi, defterlerin iş yerinde olup olmadığının, tasdik usulüne uyulup uyulmadığının, faturasız mal bulunup bulunmadığının, levha asma zorunluluğunun yerine getirilip getirilmediğinin tespit edilmesi, yasal defterler ve belgeler haricinde kalan vergi kaybına ilişkin emare tespit edilen defterlerin belgelerin ve delillerin tespit edilmesi, amaçlanmaktadır (VUK, Madde 127). Yoklama süresince, yoklama görevinde bulunan görevli memurların görevlerinin gerçekleştirmeleri sürecindeki güvenliklerin sağlanmasına dair esaslar Cumhurbaşkanınca belirlenmektedir.

Türk Vergi Sistemi kapsamında yoklamaya yetkili olanlar; vergi dairelerinin müdürleri, yoklama memurları, yetki sahibi makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi inceleme yetkisine sahip olanlar ve gelir uzmanları şeklinde sıralanmıştır (VUK, Madde: 128).

VUK maddeleri kapsamında, yoklama her zaman yapılabilir bir eylemdir ve yoklamanın yapılma zamanı ilgili mükellefe haber verilmemektedir. Yoklama süreçlerinin sonucunda ortaya çıkan sonuçlar, tutanak mahiyetinde olan yoklama fişine işlenmektedir. Söz konusu yoklama fişlerinin ilk nüshaları yoklamanın tarafına bırakılmaktadır. Yoklamanın tarafı bulunamadığı durumlarda, bilenen adreslerine yedi gün içerisinde posta ile iletilmektedir.

Küreselleşme ile birlikte her alanda hâkim olan iletişim teknolojileri ve internet teknolojileri sayesinde, günümüz Türk vergi sisteminde elektronik yoklama adlı bir yoklama türü de bulunmakta ve uygulanmaktadır. Elektronik yoklama VUK'a 2015 yılında bir ek madde ile eklenmiştir. Bu madde kapsamında, yoklama yerinde yer alan yoklama fişi ve bu fiş ile aynı mahiyette olan ve elektronik olarak tanzim edilen yoklama fişi de kayıt altına alınmak için geçerlidir. Konu fiş, yoklama yapılan mükellef ya da yetkilisi tarafından ıslak imza ya da elektronik olarak imzalanabilmektedir. Yoklama fişi, elektronik imza ile imza altına alındığı takdirde, yoklama fişinin muhteviyatının değiştirilmeyeceğine ilişkin güvence veren bir form imzalanmaktadır (VUK 132/A)

#### **1.2.5.2. Vergi İncelemesi**

Vergi incelemesi ise ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacı ile yapılan denetim şeklini ifade etmektedir (VUK,m.134/1). Vergi incelemesi, bu çalışmanın ikinci bölümünün esas konusu olduğu için bu mükerrerlik yaratmamak için bu alt başlık altında detaylandırılmamıştır.

#### **1.2.5.3. Arama**

Vergi Usul Kanunu yedinci kısım üçüncü bölüm kapsamında arama hüküm altına alınmıştır. (VUK Madde 142). VUK Madde 142. madde kapsamında, ihbar ya da yürütülen incelemeler nedeni ile bir vergi mükellefinin vergi kaçırdığına ilişkin emareler bulunması durumunda, konu mükellef ve vergi kaçakçılığı ile ilgili olanlar hakkında arama yapılabilir.

Aramanın yapılabilmesi için VUK 142. madde kapsamında, vergi inceleme yetkisi olanların ihtiyaç görmesi ve gerekçelerini içeren yazı ile yetkili Sulh Yargıcından bunu talep etmesi gerekmektedir. Sulh yargıcının gerekçeli yazı ile gelen arama talebine karar vermesi şarttır.

Arama sürecinde bulunan ve incelenmesinde fayda olduğu düşünülen defter ve belgeler, VUK madde 143 kapsamında hüküm altına alındığı gibi bir tutanak ile tespit

olunur. Arama yapıldığı sırada zaman yetersizliği ve sair sebeplerle ile konu tutanağın taraflar arasında tazmin edilmesi imkân dâhilinde olmaz ise, defter ve vesikalar kayba sebebiyet vermeyecek şekilde daireye nakil edilmektedir (VUK, Madde: 143).

#### **1.2.5.4. Bilgi Toplama**

Bilgi toplama, VUK yedinci kısım dördüncü bölümde hüküm altına alınmıştır. Bilgi toplamanın temel amacı, vergi matrahları ile ödemesi gerçekleştirilecek vergilerin doğru yansıtılıp yansıtılmadığının tespit edilmesidir. Bilgi toplama, vergi idarelerinin denetimine katkı sağlamak amacı ile mükelleflerin kanunlara ve mevzuat hükümlerine uygun bir şekilde vergisel süreçlerini sürdürüp sürdürmediğine ilişkin tespitler yapmak ile ilgilidir. Bilgi toplama süreçleri etkin ve verimli vergi denetim süreçleri için önemli bir girdi mekanizmasıdır. Bu nedenle de modern vergi sistemlerinde ve Türk Vergi Sisteminde de bilgi edinme, elde edilen bilgilerin etkin kullanılması ve bu süreçlerde gelişen bilgi / internet teknolojilerinden faydalanılmasına yönelik çabaların arttığı görülmektedir (Akdoğan A. , 2014, s. 116).

### **1.3. TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİNİN TARİHSEL SÜRECİ**

Vergi denetimi, kamu otoritesinin hukuksal boyutunun ortaya konuluş şekillerinden bir tanesidir. Hukuk sistemine sahip ve gerçek anlamda kanunlar çerçevesinde yönetilen ülkelerde, kanunların uygulanmasının ya da uygulanamamasının ülkenin vatandaşları tarafından bilinmesi önemli bir husustur. Çünkü hukuk sistemine ve adalete güven duyan vatandaşların devlete ve kamu otoritelerine olan inançları ve buna paralel olarak da destekleri artmaktadır. Bir hukuk devletinde, kanunların uygulanmaması ya da uygulandığının vatandaşlar tarafından görünür olmaması, devletin ve kamu otoritesinin ciddiyetinin sorgulanmasına yol açmaktadır. Bu çerçevede, hukuk sistemi sağlam ve kanunları tam anlamı ile sürdürülebilir bir şekilde uygulanan ülkelerde vergiye ilişkin denetim süreçlerinin de kanunlar ve mevzuat çerçevesinde her vatandaşa / mükellefe eşit bir şekilde uygulanması şarttır. Bu şartın sağlanmadığı durumlarda,



devletin en önemli gelirlerinden biri olan vergilerin toplanmasında önemli sorunlar ortaya çıkmakta ve kayıt dışılığa yol açılmaktadır.

Vergi denetim süreçleri, belirli kurallar kapsamında konulan vergilere yönelik mükellefler tarafından gerçekleştirilen işlemlerin, belirlenen matrahların ve yapılan ödemelerin doğruluğunun mevzuat kapsamında değerlendirilmesidir. Bu kapsamda, Türkiye’de yürütülen vergi denetim süreçlerinin yasal dayanaklarının çerçevesinin çizilmesi, vergi denetim süreçlerinin tarihsel süreçteki satır başlarının değerlendirilmesine katkı sağlayacaktır.

Vergi ve vergi denetimi ile ilgili olarak yasal dayanaklar değerlendirilirken öncelikle Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın ele alınması gerekmektedir. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın 73. maddesi kapsamında; vergilerin kanunlar vasıtası ile konulacağı, değiştirilebileceği ya da kaldırılabilmesi hüküm altına alınmıştır (Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 1982).

Türkiye’de vergi denetiminin yasal çerçevesine ilişkin olarak anayasal olarak çizilen sınırlar kapsamında, farklı konuları çerçeveleyen vergi kanunları yürürlükte. Farklı vergi kanunlarının her birinin farklı unsurlardan vergi aldığı bilinmektedir. Örnelemek gerekir ise, gelir unsurunu vergilemeye yönelik olarak; vergi oranlarının, istisnalarının, sınırların vb. konulara yönelik usul ve esaslar 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu kapsamında düzenlenmektedir. Vergi denetiminin hukuki kaynağı ise; vergi kanunlarının uygulanmasına ilişkin kılavuz niteliğini taşıyan 213 Sayılı VUK’dur. Vergi denetim ve incelemelerine yönelik olarak vergi müfettişlerinin yetkilendirildiği güncel mevzuat kapsamında, vergi müfettişleri haricinde, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, bankacılık işlemleriyle sınırlı kalacak şekilde vergiye yönelik kayıtları inceleme hakkına sahiptir (Bankacılık Kanunu, 2005).

Türkiye’de Vergi Denetimini yasal dayanakları ve tarihsel süreçteki satır başları kapsamında değerlendirme noktasında, 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname vergi denetimine yönelik örgütlenmede bir dönüm noktası olarak kabul edilmektedir. 646 Sayılı

Kanun Hükümünde Kararname ile vergi denetim örgütlenmesindeki çok başlılık ortadan kaldırılmış ve inceleme, teftiş gibi süreçlerdeki farklılaşmalar sonlandırılmaya çalışılmıştır. Bu önemi çerçevesinde, bu tez çalışmasında, Türkiye’de vergi denetimi 646 Sayılı Kanun Hükümünde Kararname öncesi ve sonrası olarak iki temel dönem kapsamında değerlendirilmektedir.

### **1.3.1. 646 Sayılı Kanun Hükümünde Kararname Öncesi Vergi Denetimi Teşkilatlanması**

Türkiye Cumhuriyeti’nin ilk dönemlerinde vergi sistemi ve vergi denetimi süreçlerine yönelik eksiklikler göze çarpmaktadır. Cumhuriyet’in ilk yıllarında Osmanlı İmparatorluğu döneminden kalma “temettü vergisi” olarak adlandırılan kanun kapsamında vergi sistemi temellendirilmektedir. Ancak, söz konusu kanun, varsayımlara dayalı olan ve gerçek anlamda verginin denetlenmesine yönelik usul ve esasları belirlemeyen bir kanun olarak değerlendirilmektedir (Hesap Uzmanları Kurulu, 2005). Bu kanunun yetersizliğine yönelik değerlendirmeler kapsamında, Cumhuriyet döneminde vergi sisteminin etkin bir şekilde kurulması ve vergi denetim mekanizmasının tam anlamı ile sürdürülmesine yönelik adımlar atılmıştır. Bu adımlardan ilki, aşarın kaldırılmasıdır. Ancak bu noktada, devlet otoritesi, aşarın kaldırılması ile ortaya çıkacak olan gelir kaybını ortadan kaldırmak amacı ile 1926 yılında 755 sayılı “Kazanç Vergisi Kanunu”nu yayımlamıştır. Konu kanununun yayımlanması ve aşarın kaldırılması, Cumhuriyet döneminde, vergi sistemine yönelik atılan en önemli adımlardan biri olarak kabul edilmektedir.

“Kazanç Vergisi Kanunu” ile birlikte, vergiye yönelik beyanların incelenmesine ilişkin görevlendirme tahakkuk teftiş memuru olarak adlandırılan memurlara verilmiştir. Bu memurlar, Türkiye’deki ilk vergi denetim görevini gerçekleştiren meslek grubu olarak kabul edilmektedir ve fakat sayıca oldukça az olan bu memurların beklenen başarıyı sergileyememesi üzerine bu kadrolar kaldırılmıştır (Tuncer, 2001, s. 5).

Vergi denetimine olan ihtiyaç kapsamında devlet otoritesi farklı uygulamalar ve örgütlenmeler denemiştir. Bir dönem serbest muhasebecilerden vergi inceleme süreçlerinde faydalanılmıştır ancak bu uygulama 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ve 2430 Sayılı Muamele Vergisi Kanununun kabulü ile son bulmuştur (Hesap Uzmanları Kurulu, 2005).

Tarihsel süreçte; 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin yürürlüğe girmesinden önceki dönemde (2011 yılından önceki dönemde); Türkiye'de vergi denetiminden sorumlu farklı birimler ve unvanlar bulunmaktaydı. Maliye Bakanlığı bünyesinde olan Hesap Uzmanları Kurulu, Maliye Teftiş Kurulu ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bünyesindeki Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri vergi denetim ve inceleme süreçlerini yürütmekle yükümlü olan birim ve ünvanlardı.

#### **1.3.1.1. Maliye Teftiş Kurulu ve Maliye Müfettişleri**

Türkiye Cumhuriyet tarihinde, kronolojik olarak değerlendirildiğinde en eski teftiş kurulu özelliğine Maliye Teftiş Kurulu sahiptir. Maliye Bakanlığı'nın bünyesinde yer alan en eski denetleme birimi Maliye Teftiş Kurulu'dur ve bu Kurul, devletin mali işlemlerinin teftiş edilmesi amacı ile kurulmuştur. Maliye teftiş kuruluna yönelik 1964 yılında yayımlanan yönetmelik kapsamında, kurulun amacı, merkezi yönetim bütçeleri içerisinde yer alan kurumların ve mahalli idarelerin, KİT'lerin denetlenmesidir. Bu denetlenme yetkisinden hariç olarak kurulun vergi incelemesi yapma yetkisi de bulunmaktadır. Her ne kadar vergi inceleme yetkisi olsa dahi, diğer kurumlar ve unvanlar ile karşılaştırılınca maliye teftiş kurulunun vergi inceleme yetkisini en az kullanan kurul olduğu görülmektedir.

Maliye Teftiş Kurulu ve bu kurulda denetleme, teftiş, soruşturma ve inceleme yetkisi ile çalışan maliye müfettişlerinin tüm yetkileri 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kaldırılmış ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname'de değişiklik yapılmak sureti ile Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde görevlendirmeleri yeniden belirlenmiştir.

7 Ağustos 2019 tarih ve 30855 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnemesi, Bazı Cumhurbaşkanlığı kararnemelerinde değışiklik yapılması hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnemesi 227/B maddesinde;

“(1) Teftiş Başkanlığı Bakanın emri ve onayı ile Bakan adına aşağıdaki görev ve yetkileri kullanır:

a) Bakanlık merkez, taşra ve yurtdışı teşkilatları ile bağı, ilgili ve ilişkili kuruluşların her türlü faaliyet işlemleriyle ilgili olarak inceleme, denetim ve soruşturma işlemlerini yürütmek ve bu işlerle ilgili gerekli önlenmleri almak veya aldirmek,

b) İlgili mevzuatın Bakanlığa tanıdığı inceleme, denetim ve soruşturma yetkisini Bakanlığın diğer hizmet biriminin görev alanına girmediği durumlarda kullanmak,

c) İç denetim birimi ve Bakanlığın diğer birimleri tarafından Teftiş Başkanlığına bildirilen konularda gerekli inceleme, denetim ve soruşturma faaliyetlerini yürütmek,

ç) Bakan tarafından verilen diğer görevleri yapmak.

(2) Başkanlıkta 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnemenin ek 24. Maddesi uyarınca hazine ve maliye müfettişi ve hazine ve maliye müfettiş yardımcısı istihdam edebilir.

(3) Teftiş Başkanlığının çalışma usul ve esasları, hazine ve maliye başmüfettişleri, müfettişleri ve müfettiş yardımcılarının görev, yetki ve sorumlulukları ile diğer hususlar Bakanlıkça çıkartılan yönetmelikle belirlenir.”

7 Ağustos 2019 tarih ve 30855 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnemesi, Bazı Cumhurbaşkanlığı kararnemelerinde değışiklik yapılması hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnemesi Geçici 1. maddesinde; “Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihte Hazine ve Maliye Bakanlığında vergi başmüfettişi, vergi müfettişi ve yeterlik sınavında başarı göstermiş olmak kaydıyla vergi müfettiş yardımcısı kadrolarında bulunanlardan uygun görülenler bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren üç ay içerisinde durumlarına

uygun hazine ve maliye başmüfettişi, hazine ve maliye müfettişi ya da hazine ve maliye müfettiş yardımcısı kadrolarına doğrudan Hazine ve Maliye Bakanınca doğrudan atabilirler. Bu şekilde atanacak olanların sayısı hazine ve maliye müfettişi kadro sayısının yüzde ellisini geçemez. Bunların önceki kadrolarda geçirdikleri süreler atandıkları kadroda geçmiş sayılır.” Şekinde belirtilmiştir.

Yukarıda geçen Cumhurbaşkanlığı Kararnemesi ilgili maddelerinde bahsedildiği üzere Hazine ve Maliye Bakanlığı Teftiş Başkanlığı kurulmuştur. 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kaldırılmış olan Maliye Teftiş Kurulu 7 Ağustos 2019 tarih ve 30855 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnemesi ile yeniden kurulmuştur. Yeni kurulan Teftiş Başkanlığı görevleri arasında vergi incelemesi yer almamaktadır. 227/B maddesi 1-b fıkrasında; “İlgili mevzuatın Bakanlığa tanıdığı inceleme, denetim ve soruşturma yetkisini Bakanlığın diğer hizmet biriminin görev alanına girmediği durumlarda kullanmak,” olarak tanımlanan fıkra hükmü gereğince Bakanlığın diğer hizmet biriminin görev alanına girmediği durumlarda inceleme, denetim ve soruşturma yetkisini kullanabilecektir. Vergi inceleme görev alanı Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulunda olduğundan bahisle Vergi incelemesi yapma yetkisi kurulan Teftiş Başkanlığı görevleri arasına girmemektedir.

### **1.3.1.2. Hesap Uzmanları Kurulu ve Hesap Uzmanları**

646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnameden önceki dönemlerde, Hesap Uzmanları Kurulu, T.C. Maliye Bakanlığı bünyesinde en etkin ve önemli denetim birimlerinden biri olarak kabul edilmekteydi. Hesap Uzmanları Kurulu, diğer denetim birimlerinden farklılaşan, kendine has özellikleri ve kriterleri olan önemli bir denetim birimi olarak 2011 yılına kadar aktif olarak faaliyetlerine devam etmiştir (Vural, 2008).

Türk vergi sisteminde gerek denetim süreçleri açısından gerekse de vergi mevzuatı açısından Hesap Uzmanları Kurulu'nun önemli bir yeri vardır. Cumhuriyetin ilanına müteakip olarak vergi sistemindeki iyileştirme çabalarında, temettü vergisinin kaldırılması ve kazanç vergisinin getirilmesi ile paralel olarak, defter tutma, bilanço

düzenleme ve beyanname verme vergi mükellefleri için zorunlu düzenlemeler olmuştur. Bu düzenlemelere yönelik sistematığın etkin bir şekilde işlemesine yönelik olarak, vergi mükellefi sayısındaki artıştan da kaynaklı olarak 1940 yılında “Hesap Mütahhasıs Muavinliği” unvanı vergi sistemindeki yerini almıştır. Buna müteakip, 1943 yılında, vergi denetim süreçleri, devlet otoritesi tarafından yeniden ele alınmıştır ve 1945 yılında, dayanağı 4709 Sayılı kanun olan Hesap Uzmanları Kurulu kurulmuştur.

Hesap Uzmanları Kurulu bünyesinde görevli hesap uzmanları; vergi incelemesi gerçekleştirme, denetime ilişkin sonuçları gözlemek, vergi politikalarının oluşumuna katkı sağlamak, vergi mevzuatına yönelik çalışmalara katılmak, vergiye yönelik araştırmalar yapmak görevleri ile görevlendirilmiştir (Aslan, 1999, s. 5).

Hesap uzmanları tarafından yürütülen vergi denetim ve inceleme süreçlerine yönelik faaliyet sonuçları incelendiğinde, hesap uzmanlarının rapor sayılarının ve incelemeye aldıkları matrahların, maliye müfettişleri ile kıyaslandığında son derece yüksek sayı ve tutarlarda olduğu görülmektedir. Bu noktada, maliye müfettişlerinin diğer denetim unvanlarına göre görece daha az vergi inceleme süreçlerinde rol aldığı ortaya konulmaktadır.

### **1.3.1.3. Gelirler Kontrolörleri**

2011 yılına kadar, gelirler kontrolörleri, T.C. Maliye Bakanlığının bağlı kuruluşu Gelir İdaresi Başkanlığı’nda merkezi denetim görevlisi olarak faaliyetlerini sürdürmekte idiler. Gelirler kontrolörlerinin temel görevleri, vergi incelemesi yapmaktır. Bunun yanı sıra, teftiş, soruşturma, kara para aklama süreçlerinin araştırılması da gelirler kontrolörlerinin görevleri arasında idi (Acar & Merter, 2005, s. 25).

Küresel bazda, vergi sistemlerindeki gelişmeler ile paralel olarak 1970’li yıllardan itibaren, modern vergi sistemlerinin yayılması ile birlikte beyan esasına dayalı modern vergi sistemi Türkiye’de de kabul görmüştür. Bu gelişmeler ile paralel olarak dolaylı vergiler, dolaysız vergiler ortaya çıkmış ve bu vergilerin daha geniş bir mükellef grubunu kapsamaması kaçınılmaz olmuştur. Geniş kapsamlı bir mükellef havuzunun oluşması da

vergi denetim hizmetlerine olan ihtiyacı arttırmıştır ve bu ihtiyaç ile paralel olarak gelirler kontrolörlüğü hem niceliksel hem de niteliksel olarak önemli gelişmeler sergilemiştir (Altuntaş, 2008). Bu gelişmeler ile paralel olarak gelirler kontrolörlerinin yetkileri genişletilmiştir. Ancak yine de gelirler kontrolörleri, denetim ve inceleme faaliyetlerini sürdürdükleri 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname öncesi dönemde, maliye müfettişlerinden daha dar vergi denetmenlerinden daha geniş yetki alanına sahip olarak işlemlerini yürütmüştür.

#### **1.3.1.4. Vergi Denetmenleri**

Vergi denetmenleri, Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı olarak görev yapan yerel denetim elemanı olarak adlandırılan denetim elemanları idi. Vergi denetmenleri 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname'den önce vergi dairesi başkanlıklarına bağlı bir şekilde il ve ilçelerde denetim süreçlerini yürütmekte idi. Vergi denetmenleri, taşra alanlarında Gelir İdaresi Başkanlığı'nın en önemli denetim mekanizması aktörleri olarak kabul edilmekte idi (Öner, 2005, s. 55).

Vergi denetmenlerinin, merkezi denetim birimi olarak kabul edilen maliye müfettişlerinden, hesap uzmanlarından ve gelirler kontrolörlerinden en temel farkı taşra denetim elemanı olmaları idi.

#### **1.3.2. 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve Etkileri**

Vergi denetiminde yaşanan sorunlar yeni bir vergi denetim sistemi kurulmasının gerekli olduğunu ortaya çıkarmıştır. Bu nedenle, 646 sayılı KHK ile getirilen yeni sistem, birçok çevre tarafından yararlı bulunmaktadır. Değişiklikle, özellikle vergi denetiminde olan çok başlılık sorununun, vergi denetiminde yetkili kurullarının özel yapılarından duyulan rahatsızlığın ve özellikle birbirinden farklı kurumlara bağlı olan birimlerin aynı denetim işlevini yerine getirmesinden kaynaklanan sorunların, 646 KHK ile getirilen sistemle çözüleceği beklentisi bulunduğu ifade edilebilir. (Zafer Tüfekçi, Isparta, 2016)

Küreselleşme, teknolojik gelişmeler, paranın likiditesinin artması, ticari ve siyasi hayatta yaşanan gelişmeler, devletlerin yönetsel süreçlerinde değişikliklere neden olmuştur. Yapısal değişimlerin başında, devletlerin vergi sistemlerine yönelik değişimler gelmektedir. Küreselleşme ve çok uluslu şirketlerin küresel piyasalardaki sermaye hareketleri ve vergi sistemine etki eden faaliyetleri ile paralel olarak vergi sistematığı stratejik olarak yenilenmiştir. Şeffaflık, katılımcılık, kamu yönetim süreçlerinde yönetim, vatandaş memnuniyeti gibi bir takım temel prensipler doğrultusunda vergi sistematığında de köklü değişiklikler yapılmıştır.

Köklü değişimlerin başında, yönetim kavramı ile paralel olarak vergi incelemelerinde ve vergi denetiminde etkileşim kavramı yer almaktadır. Yeminli Mali Müşavirlik, Vergi Müşavirliği, Vergi İnceleme Danışmanlığı, Vergi Davalarına Yönelik Müşavirlik gibi yeni kavramlar, vergi sistemindeki yerini almış ve vergi mükellefleri ile devlet arasındaki iletişim köprüleri sağlamış, hukuki etkileşim oranı yükselmiştir (Küçük, 2011, s. 52).

Türkiye’de vergi sisteminin örgütlenmesine yönelik köklü değişiklik 2011 yılında 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile gerçekleşmiştir. Bu kararname ile amaçlanan, vergi denetim süreçlerindeki etkinliğin ve verimliliğin artması için, birçok farklı denetim birimi ve kurulu tarafından yürütülen vergi denetim süreçlerinin tek bir çatı altında toplanması ve vergi denetiminde çok başlılığın ortadan kaldırılmasıdır.

646 sayılı KHK ile yapılan değişikliği olumlu bulan yazarların en önemli gerekçesi 4 denetim biriminin kaldırılarak tek bir denetim birimi kurularak vergi denetimindeki çok başlılığın kaldırılmış olmasıdır. Vergi denetimi alanındaki çok başlılığın kaldırılması uzun süredir ülkemiz gündemindeydi. Örneğin, 2005, 2008 yıllarında bu konuda adım atılmaya çalışılmış ama bir türlü gerçekleştirilememiştir. Bu nedenle 646 sayılı KHK ile bunun başarılması çok önemli bir gelişme olarak görülmüştür (Aydoğmuş, M., 2011, s.105).

Denetim birimlerinde geçmişteki bulunan dağınıklık, vergi denetiminin, etkin ve verimli bir şekilde yapılmasını engellemiştir. Ayrıca, gelir idaresinin denetim



fonksiyonunu çağdaş ülkelerden oldukça uzaktadır. Bu dağılık yapılanma, özellikle taşradaki denetim birimlerini siyaset içi ve siyaset dışı bazı müdahalelere karşı zayıf ve dirençsiz bırakmış, görevlerini objektif bir şekilde sürdürme imkânını azaltmıştır (Gerçek, A., 2011, s.33)

646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile vergi denetim süreçlerinin tek bir çatı altında yürütülmesi “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı”nın kurulması ile gerçekleştirilmiştir. Vergi denetim birimleri doğrudan Bakan’a bağlı olarak çalışan Başkanlık bünyesinde toplanmış ve vergi denetim birimlerinin teşkilatlanmasında önemli bir reforma imza atılmıştır (Tuncer, Kamu Kuruluşlarında Yeniden Yapılandırma, 2011, s. 11).

Vergi denetim birimlerinin “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı” adı altında birleştirilmesi, bir yönüyle vergi reformu niteliğindedir. Günümüze kadar, ayrı ayrı görev yapan dört denetim biriminin tek çatı altında toplanabilmesi bile tek başına büyük bir reform olarak görülmektedir. Vergi denetim birimlerinin birleştirilmesi, birimler arasındaki denetim, rekabet ve yetki çatışmalarını ortadan kaldırarak eş güdüm ve uyumun olumlu sonuçlarını ortaya çıkaracaktır (Gerçek, A.,2011, s.34).

### **1.3.3. Vergi Denetim Kurulu, Organizasyon Yapısı ve Görevleri**

#### **1.3.3.1. Organizasyon Yapısı**

9 Temmuz 2018 tarihli ve 30473 sayılı mükerrer Resmi Gazete’de yayınlanan 703 sayılı KHK ile 13.12.1983 tarihli ve 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK yürürlükten kaldırılmış olup 10 Temmuz 2018 tarihli Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında 1 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı kurulmuştur.

İlgili Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Bakanlığın görev ve yetkileri düzenlenmiş merkez, taşra ve yurtdışı teşkilatları oluşturulmuştur.

Başkanlık, Hazine ve Maliye Bakanlığı merkez teşkilatında doğrudan Hazine ve Maliye Bakanına bağlı olarak faaliyet göstermektedir.

Başkanlık, faaliyetlerini merkezde Başkan, Başkana bağlı 6 Başkan Yardımcısı ve Başkan ile Başkan Yardımcılarına bağlı 15 Şube Müdürlüğü, Ankara Eğitim Merkezi Küçük ve Orta Ölçekli Grup Başkanlığına bağlı 2 Şube Müdürlüğü olmak üzere toplam 17 Şube Müdürlüğü vasıtasıyla yürütmektedir. Diğer taraftan, Başkanlığa verilen görevlerin yerine getirilmesinde uzmanlaşma ve iş bölümünün sağlanması ile iş gücünün verimli kullanılması amacıyla Bakan onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere 29 ilde toplam 45 Grup Başkanlığı oluşturulmuş ve her Grup Başkanlığına bir Başkan ve yeterli sayıda Başkan Yardımcısı görevlendirmesi yapılmıştır. Bu kapsamda hali hazırda 40 Grup Başkanı, 5 Grup Başkanı Vekili ve 153 Grup Başkan Yardımcısı görev yapmaktadır.

Başkanlığa bağlı 29 ilde faaliyet gösteren grup başkanlıkları bulunmaktadır. Bakanlık Makamının 26/06/2019 tarih ve 448 sayılı Olurları ile 20 ilde faaliyet gösteren Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları kapatılmıştır. Ayrıca Ankarda bulunan Eğitim Grup Başkanlığı kapatılmıştır. Toplamda Bakanlık Makamının 26/06/2019 tarih ve 448 sayılı Olurları ile 21 Grup Başkanlığı kapatılmıştır.

Kapatılan Grup Başkanlıkları; Eğitim Grup Başkanlığı, Aydın, Balıkesir, Denizli, Diyarbakır, Edirne, Erzurum, Eskişehir, Hatay, Kahramanmaraş, Kayseri, Malatya, Manisa, Mersin, Muğla, Sakarya, Samsun, Şanlıurfa, Tekirdağ, Trabzon ve Zonguldak Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıklarıdır.

Açık Kalan Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları 9 ilde örgütlenmiş olup, bunlar İstanbul, Ankara, İzmir, Bursa, Kocaeli, Adana, Konya, Antalya ve Gaziantep illeridir.

Vergi denetim kurulu başkanlığının görev ve stratejileri; ilgili yönetmelik (Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, 2011) kapsamında aşağıdaki gibidir;

- VUK ve diğer gelir ile ilgili kanunlar çerçevesinde vergi inceleme süreçlerini yürütmek,
- Risk analiz sistemi kapsamında mükelleflerin yürüttükleri faaliyetleri grupları ve sektörleri kapsamında analiz etmek, karşılaştırmak ve riskli alanların tespitini yapmak
- İhbar ve şikayetleri (vergi ile ilgili) değerlendirmek,
- GİB ile vergi inceleme süreçlerine ilişkin işbirliğini sağlamak,
- Vergi inceleme sonuçlarını değerlendirmek ve bu vergi inceleme sonuçları kapsamında istatistiki bilgiler oluşturmak,
- Raporlama standartları (vergi incelemesi, vergi denetimi ile ilgili) belirlemek,
- Vergi müfettişlerinin mesleki anlamda yeterliliklerinin ve yetkinliklerinin sağlanması ve sürdürülebilir olarak artırılması için gerekli düzenlemeleri yapmak, teknikler geliştirmek ve etik kuralları belirlemek,
- Kalite güvence sistemi kurmak ve bu vasıta ile vergi inceleme ve denetimlerinde standartlaşmayı sürdürülebilir kılmaktır.

**Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında çıkarılan 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı karanemesi ile Vergi Denetim Kurulunun Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesindeki yeri ve görevleri tanımlanmıştır.**

1 sayılı Cumhurbaşkanlığı karanemesi 228. Maddesinde ; “(1) Vergi Denetim Kurulu, doğrudan bakana bağlı olarak Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Müfettişleri (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcıları)’nden oluşur.

2) Kurula verilen görevlerin yerine getirilmesinde, uzmanlaşma ve iş bölümünün sağlanması amacıyla uygun görülen yerlerde bakanlık onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere aşağıdaki grup başkanlıkları kurulabilir.

a) Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,

b) Büyük Mükellefler Grup Başkanlığı,

c) Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı,

ç) Örtülü Sermaye, Trasfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı,

d) Katma Değer Vergisi İade Grup Başkanlığı,

3) İkinci fıkrada belirtilen grup başkanlıkları, uygun görülen yerlerde ihtiyaca göre birden fazla yerde kurulabilir.

4) Kurulun görev ve yetkileri şunlardır.

a) 04/01/1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak,

b) Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanları tespit etmek,

c) Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikayetleri değerlendirmek,

ç) Vergi incelemelerinde Gelir İdaresi Başkanlığı ile gerekli eşgüdümü ve işbirliğini sağlamak,

d) İnceleme ve denetim sonuçlarını izlemek, değerlendirmek ve istatistikler oluşturmak,

e) Vergi İnceleme 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,

f) Performans değerlendirme sistemi oluşturmak ve Vergi Müfettişlerinin performansını bu sisteme göre değerlendirmek,

g) Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak,

ğ) Vergi mevzuatı ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmak,

h) Bakan tarafından verilen teftiş, inceleme, denetim ve soruşturmalar yapmak,

ı) Bakan tarafından verilen diğer görevleri yapmak,

5) Vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılacak tam ve sınırlı vergi incelemelerinin kapsamı, vergi incelemesine tabi tutulma bakımından birinci sınıf tüccarların yıllık iş hacimleri, aktif ve öz sermaye büyüklükleri esas alarak gruplara ayrılması ve yapılacak bu gruplamaya bağlı olarak vergi incelemesine alınma bakımından asgari süreler getirmesi ile bu hususlara dair diğer usul ve esaslar yönetmelikle belirlenir.” Şekinde belirtilmiştir.

**703 sayılı KHK’ ile 375 sayılı KHK’ ya Eklenen “Vergi Müfettişi İstihdamı” başlıklı EK Madde 32:**

### **Vergi Müfettişi İstihdamı**

**“Ek Madde 32-** Vergi Müfettişleri, en az dört yıllık yükseköğretim veren hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakülteleri ile yönetmelikle belirlenen yükseköğretim kuramlarından veya bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulunca kabul edilmiş yükseköğretim kuramlarından mezun olup, sınavın yapıldığı tarih itibarıyla

otuz beş yaşını doldurmamış olan ve yapılacak özel yarışma sınavını kazananlar arasından, Bakan onayı ile mesleğe Vergi Müfettiş Yardımcısı olarak atanır.

Vergi Müfettiş Yardımcılığına atananlardan giriş sınavındaki başarı sırasına göre en başarılı yüzde beşi Büyük Ölçekli Mükellefler, Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele ve Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar grup başkanlıklarında görevlendirilir. Giriş sınavında ilk yüzde beşe giremeyenler Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler ve Katma Değer Vergisi İade İncelemeleri grup başkanlıklarında görevlendirilir.

Vergi Müfettiş Yardımcıları, fiilen üç yıl çalışmak ve yardımcılık döneminde performans değerlendirmesine göre başarılı olmak şartıyla yapılacak yeterlik sınavına girmeye hak kazanırlar. Yeterlik sınavında her bir grup başkanlığı itibarıyla yer alacak sınav konuları ile ortak sınav konuları ve sınava ilişkin diğer usul ve esaslar yönetmelikle düzenlenir. Yapılacak yeterlik sınavında başarılı sayılabilmek için giriş sınavında alınan puanın yüzde otuz ile yeterlik sınavında alınan puanın yüzde yetmişinin toplamının yüz puan üzerinden en az altmışbeş puan olması şarttır. Yeterlik sınavında başarılı olanlar Vergi Müfettişi olarak atanırlar. Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler ve Katma Değer Vergisi İade İncelemeleri grup başkanlıklarında görev yapmakta iken Vergi Müfettişi olarak atananlardan yeterlik sınavındaki başarı sırasına göre en başarılı yüzde beşi, Büyük Ölçekli Mükellefler, Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele ve Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar grup başkanlıklarında görevlendirilir. Yeterlik sınavına girmeye hak kazanamayanlar ile yeterlik sınavında başarılı olamayanlar ise Bakanlığında derecelerine uygun memur kadrolarına atanırlar.

Yardımcılık dönemi dahil Vergi Müfettişi olarak en az on yıl çalışan, yeterlik sonrası dönemde en az üç yıl performans değerlendirmesine tabi tutulan ve yapılan performans değerlendirmelerinde başarılı olanlar, Vergi Başmüfettişi kadrolarına atanırlar. Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler ve Katma Değer Vergisi iade incelemeleri grup başkanlıklarında görev yapıp, bir takvim yılı içinde Vergi Başmüfettişi olarak atananlardan giriş sınavında alınan puanın yüzde onu, yeterlik sınavında alınan puanın

yüzde yirmisi ve performans değerlendirmesine göre alınan puanın yüzde yetmişi esas alınarak yapılacak sıralamaya göre en başarılı yüzde beşi, izleyen yıl içinde Büyük Ölçekli Mükellefler, Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele ve Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar grup başkanlıklarında görevlendirilir.

Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler ve Katma Değer Vergisi iade incelemeleri grup başkanlıklarında görev yapan Vergi Müfettişleri bu grup başkanlıkları arasında görev yerleri bakımından yer değiştirmeye tabidir. Büyük Ölçekli Mükellefler, Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele ve Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar grup başkanlıklarında görev yapan Vergi Müfettişleri ise bu grup başkanlıkları arasında yer değiştirmeye tabidir.

Performans değerlendirme sistemi, Vergi Müfettişlerinin mesleki yeterlik ve yetkinliklerinin objektif, nesnel ve mukayeseli bir şekilde değerlendirilmesi için görev yaptıkları süre içindeki sınavlarda elde ettikleri başarı derecesi, grup başkanlarının Vergi Müfettişlerinin iş performansına ilişkin değerlendirmeleri, düzenledikleri vergi inceleme raporları hakkında rapor değerlendirme komisyonları tarafından yapılan değerlendirmeler, düzenledikleri diğer inceleme, araştırma, görüş, denetim ve soruşturma raporları hakkında yapılan değerlendirmeler, lisansüstü eğitim düzeyleri ve benzeri kriterler esas alınarak oluşturulur. Vergi Müfettişlerinin performans değerlendirmesi takvim yılı itibarıyla yapılır.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının görev, yetki ve sorumlulukları, grup başkanlıklarının görev alanları, performans değerlendirme sisteminin oluşturulması ve yönetimi ile Vergi Müfettişlerinin görev, yetki ve sorumlulukları, mesleğe alınmaları, yetiştirilmeleri, yeterlikleri, yükselmeleri, grup başkanlıklarında görevlendirilmeleri ve yer değiştirmelerine ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle belirlenir.”

### **1.3.3.2. Vergi Denetim Kurulu Amaçları ve Hedefleri**

VDKB'nin temel amacı ve vazifesi; VUK ve diğer vergi kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak, kayıt dışı ekonomi ve yolsuzlukla mücadele etmek ile idarenin

etkin ve hukuka uygun işleyişinin sağlanmasına yönelik teftiş ve soruşturma faaliyetlerini yürütmektir. Bu çerçevede; vergi denetim süreçlerinde objektifliğin sağlanması ve risk analizi ile paralel olarak makroekonomik hedefler ile uyumlu sistematik süreçlerin sürdürülebilir kılınması VDKB'nin amaçlarından bir tanesidir. Ayrıca, vergi denetim süreçlerindeki verimlilik ve etkililik olgularının sağlanması ve sürdürülebilmesi de amaç-hedefler arasında sayılmaktadır.

VDKB merkezinde bir başkan ve altı başkan yardımcısı vardır. Ayrıca on yedi tane şube müdürlüğü bulunmaktadır.

VDKB'ye bağlı olarak görev yapan vergi müfettişlerinin 31.12.2018 tarihi ile bağlı buldukları dört grup kapsamındaki bilgileri aşağıdaki gibidir (VDK Faaliyet Programı);

**Tablo 3:** Bağılı Buldukları Gruplara Göre Vergi Müfettişlerinin Dağılımı

Unvanı	A Grubu	B Grubu	C Grubu	Ç Grubu	Toplam
Vergi Başmüfettişi	-	167	17	35	219
Vergi müfettişleri	2.608	154	27	33	2.822
Vergi müfettiş yardımcıları	4.927	281	6	7	5.221
-Yetkili Vergi Müfettiş Yardımcısı	4.505	272	6	7	4.790
-Yetkisiz Vergi Müfettiş Yardımcısı	422	9	-	-	431
Toplam	7.535	602	50	75	8.262

### 1.3.3.3. 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye Yönelik Değerlendirmeler

646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, Türkiye'deki vergi denetim ve inceleme süreçlerinin teşkilatlanmasının yapısal olarak değişmesinde ve çok başlı olarak yürütülen denetime ilişkin süreçlerin tek bir otorite özelinde sürdürülmesine yönelik önemli reformlar içermektedir. Ve fakat her reformist harekete olduğu gibi, 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile hüküm altına alınan uygulama, süreç, yöntem usul ve esaslara yönelik olumlu ve olumsuz değerlendirmeler bulunmaktadır.



### 1.3.3.3.1. Olumlu Görüşler

646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile birlikte gelen örgütlenme değişikliğine yönelik olumlu görüşler ve değerlendirmelerin başında, vergi denetim ve inceleme süreçlerindeki çok başlılığın ve sistematik atılığın ortadan kaldırılması gelmektedir. Bilindiği gibi, Türk Vergi Sistemi'ne yönelik modernleşme çalışmaları uzun dönemler üzerinde durulan bir konu olarak kamuoyunu meşgul etmiştir. Bu noktada, yalnızca sistematik bir modernizasyon tartışılmış ve fakat getirilen yeniliklerin ne şekilde uygulanacağı, yeniliklere uyum sağlayabilecek teşkilat yapısının olup olmadığı soruları hep es geçilmiştir. 2004 yılına ilişkin Avrupa Birliği Komisyonu tarafından Türkiye vergi sistemine yönelik yayımlanan raporda, vergi idaresinin modernizasyon ihtiyacından bahsedilmiştir (Kılıç, 2011, s. 367). Bu çerçevede değerlendirildiğinde, 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile vergi sistemindeki modernizasyonun uygulanabilmesine olanak sağlayan bir teşkilatlanmanın kurulduğu olumlu görüşe sahip araştırmacılar tarafından savunulmaktadır.

646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname'de yer alan düzenlemelere ilişkin olumlu bir diğer değerlendirme, bu düzenlemeler ile vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçmeye yönelik mücadelenin olumlu katkı alacağı yönündedir. Vergi denetimi ile görevli birimlerin direkt olarak Bakan'a bağlı olarak teşkilatlanmasını vergi denetim süreçlerindeki bağımsızlığın artacağı şeklinde yorumlayan kesim oldukça fazladır (Rakıcı, 2011, s. 353).

646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan Vergi Denetim Kurulu vasıtasıyla maliye bürokrasisinde son derece hâkim olan kast yapısının ortadan kaldırılması da olumlu değerlendirmelerden bir tanesidir. Ayrıca, yeni yapılanma ile vergi denetimleri tek elden yürütülebilme olanağına kavuşmuştur. Bu olanak ile paralel olarak da istatistiksel olarak daha iyi analizler yapılması ve performans değerlendirme sistemlerinden daha etkin sonuçlar alınması diğer olumlu değerlendirmelerdendir.

Yeni teşkilatlanma ile birlikte Vergi Denetim Kurulu bünyesinde ayrı başkanlıkların kurulması ile birlikte hem bireysel uzmanlaşmanın önü açılmakta hem de denetim süreçlerindeki koordinasyon noksanlığının önüne geçilmesi beklenmektedir.

### **1.3.3.3.2. Olumsuz Görüşler**

646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname kapsamındaki teşkilatlanmaya ve getirilen yeniliklere, hükümlere yönelik olumsuz görüşler de mevcuttur. 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye getirilen temel eleştirilerden bir tanesi, Kararname ile birlikte kurulan Vergi Denetim Kurulu'nun vergi denetim sistemindeki çok başlılığı ortadan kaldırması görüşüne yöneliktir. Eleştiriler, farklı inceleme süreçleri gerçekleştiren maliye müfettişlerinin, hesap uzmanlarının, gelirler kontrolörlerinin ve vergi denetmenlerinin aynı işi yaptığına yönelik değerlendirmelere ve bu kapsamda da çok başlılık olduğuna ilişkin yaklaşıma yöneliktir.

Vergi sistemleri ve teşkilatlanmaları oturmuş, sürdürülebilirliği kanıtlanmış gelişmiş ülkelerdeki denetim süreçleri incelendiğinde, örgütlenmenin temelinde taşra-yerel-bölge ve merkezi yapılanmalar olduğu görülmektedir. Bu kapsamda, 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile vergi denetim süreçlerinin tek bir yapıda birleştirilmesi ve taşra-yerel-merkezi ayrımının yapılmadan son derece sade olması da eleştirilerden bir tanesidir. Değerlendirmeler, teşkilat yapısının kademelendirilmesinin daha doğru olacağına yöneliktir (Can & Kapusuzoğlu, 2011, s. 17).

Vergi Denetim Kurulu'nun direkt olarak Bakan'a bağlı çalışıyor olmasına yönelik olumlu eleştiriler olduğu gibi, bu bağlılığın vergi denetim süreçlerine siyasi müdahalenin önünü açtığı ve vergi denetim süreçlerinin bağımsızlık ve tarafsızlığının etkilendiğine yönelik eleştiriler de bulunmaktadır.

646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile birlikte gerçekleştirilen yeni teşkilatlanma, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın vergi inceleme yetkisini elinden almıştır. Bu yetkinin alınması, 2011 yılından önce T.C. Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı vasıtası ile iki yönlü denetim yetkisi ile sürdürülen denetim süreçlerinin tek denetim

yetkili bir kuruma bırakılmasına neden olmuştur. Bunun yanı sıra, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın denetim yetkisinin elinden alınması, Başkanlığın mükellefler nezdindeki yaptırım gücünü azalttığı da yeni teşkilatlanmaya getirilen önemli eleştirilerden bir tanesidir.

#### **1.4. VERGİ DENETİMİNDE AVRUPA BİRLİĞİ UYGULAMASI**

Daha öncede belirtilmiş olduğu gibi vergi, kamu hizmetlerinin sürdürülebilir kılınması noktasında finansman ihtiyacının büyük bir kısmını karşılayan önemli bir gelirdir. Birden çok ülkenin ortak bir ekonomik amaç ile kurduğu Avrupa Birliği'nde de her bir üye devletin ayrı bir hukuki yapısı ve sistemi olmasına rağmen, vergi bakımından Avrupa Birliğinin vergi yaratma ve salma yetkisi olduğu bilinmektedir.

Avrupa Birliği'nin gelirlerinin en önemli kısmını GSMH üzerinden alınmakta olan paylar oluşturmaktadır. Bu sebeple Avrupa Birliği için vergi kaçakçılığı mevzusu önemli bir yere sahiptir. Vergi kaçağı sorunu ekonomik ve parasal birlik modelinin işleyişine zarar vereceğinden dolayı AB, vergi denetiminde çeşitli düzenlemeler yapma yoluna gitmiştir (Erçoban, 2013, s.124).

Avrupa Konseyi'nin 2185/96 sayılı ve 11 Kasım 1996 tarihli kararı, kaçakçılık ve yolsuzluklara karşı Avrupa Topluluklarının ekonomik çıkarlarını korumaya yönelik olarak Komisyon tarafından iş yerinde yapılan denetim ve kontrolleri kapsamaktadır (Aydın, 2006, s.1). Bu karara göre Komisyon tarafından işyerlerinde yapılacak olan denetimler ve diğer kontrol işlemleri Komisyon'un sorumluluğunda ve Komisyon tarafından görevlendirilecek olan yetkili memurlarca gerçekleştirilecektir. Komisyon tarafından denetimler sonucunda belirlenecek olan düzensizlikler en uygun zamanda ilgili devlete bildirilecek ve bu komisyonun görevlendirdiği denetim elemanları tarafından rapor düzenlenecektir. Denetim elemanları tarafından düzenlenen raporlar üye olan devletlerin adli ya da idari mekanizmaları karşısında delil olarak kabul edilmektedir (Ergen ve Kılıçkaya, 2014, s.293).

11 Kasım 1996 tarihli karardan sonra AB Parlamentosu ve AB Konseyi tarafından çıkarılan 25 Mayıs 1999 tarihli 2 ortak karar bulunmaktadır. Sırasıyla CE 1073/1999 ve 1074/1999 numaralarını taşıyan bu kararlarda, “Avrupa Kaçakçılıkla Mücadele Ofisi”nin (OLAF: Office Europeen de Lutte Antifraude) yaptığı araştırmaları konu edinmişler ve yolsuzluk ve diğer bütün yasadışı faaliyetlerin birliğin mali çıkarlarına ters düştüğü hususunu vurgulamışlardır (Erçoban, 2013, s.124,125). Yine bu kararlar ile 11 Kasım 1996 tarihli ve 2185/96 sayılı tüzükle komisyona verilen iş yeri denetim ve kontrol yetkisi (dış inceleme) OLAF’a devredilmiştir (Organ, 2008, s.63). OLAF’ın özgür hareket edebilmesi için başkanına, uygun gördüğü takdirde bir üye ülkede vergi incelemesi başlatma kararını alma yetkisi verilmiştir (Erçoban, 2013, s.125). Ayrıca OLAF’ın inceleme fonksiyonunu gerektiği gibi yerine getirip getirmediğini inceleyen bir denetim komitesi de bulunmaktadır. Denetim Komitesi; Avrupa Parlamentosu, AB Konseyi ve Avrupa Komisyonu tarafından atanan 5 bağımsız uzmandan oluşmaktadır. Denetim Komitesi üyeleri bağımsız olmalıdır ve görev süreleri 5 yıldır (L’Office Europeende Lutte Antifraude).

Avrupa Birliği’nde vergilendirmeye ilişkin yetkililer üye devletlerdir. Bu noktada, vergilendirmenin üye devletlerin kendi ulusal yetkileri sınırlarında kaldığı kabulü ile Avrupa Birliği açısından önemli olan, gelirleri oluşturan verilerin denetim süreçlerinin daha etkin ve verimli olması konusudur (Oral, 2005, s. 268). Bu noktada altını çizmek gereken nokta, Avrupa Birliği genel bütçesinin önemli bir kısmının üye devletlerin gayri safi milli hasıllarından alınan paylar olduğu noktasıdır. Bu kapsamda, Avrupa Birliği kendi bütçesinde ortaya çıkması muhtemel yolsuzluklar haricinde, üye ülkelerin ekonomilerindeki kayıt dışılığı ve dolayısıyla vergi kaçığını denetleme ve kontrol etme amacı taşımaktadır (Önal, 2011, s. 66). Bu amaç kapsamında Avrupa Birliği denetleme ve kontrole yönelik bazı düzenlemeler yapmıştır. Bu düzenlemeler kapsamında öncelikle 2988 / 95 numaralı tüzük ele alınacaktır. 1995 yılında yayımlanan tüzük kapsamında Avrupa Birliği’ne üye olan devletlerin ve Birliğin çıkarlarını koruyacak şekilde düzenlemeler içermektedir. Tüzük kapsamında, finansal çıkarların korunmasına yönelik

genel kurallar, idari önlemler ve idari cezalar, denetim ve kontroller başlıkları yer almaktadır.

2185/96 Sayılı tüzük 1996 yılında yayımlanmıştır. Bu tüzük kapsamında yer alan komisyon, idari kontrol ve denetimler yapmaya yetkilendirilmiştir. Ayrıca, usulsüzlüklerin ve yolsuzlukların ortaya çıkartılması ve önlenmesine yönelik olarak Birlik menfaatlerinin korunmasına yönelik eylemlerin gerçekleştirilmesi de yine bu komisyonun amaçları arasında sıralanmaktadır (Organ, 2008, s. 60). Konu tüzük kapsamında komisyon ciddi boyutta ve küresel düzeyde usulsüzlükleri tespit etmek için, birden çok üye devletin işletmelerinin ticari faaliyetlerinde birbirleri ile bağlantılı olan usulsüzlüklerin tespiti için ve herhangi bir üye devletin talebiyle yerinde kontrol ve denetim yapma yetkisine sahiptir. Komisyon bu yetkileri çerçevesinde yapacağı denetim ve kontrolleri aşağıdaki hususlar kapsamında gerçekleştirmektedir;

- Yasal defter ve belgeler
- Sözleşmeler
- Maaş makbuzları
- Banka hesap özetleri
- Bilgisayar verileri
- Bütçeler
- Muhasebe belgeleri

Komisyonun denetleme yetkisine sahip olduğu hususlar çerçevesinde, komisyonun vergi denetimine yetkili olduğu da görülmektedir.

## 1.5. SEÇİLMİŞ BAZI ÜLKELERDE VERGİ İNCELMESİ UYGULAMALARI

Ülkemizde gerçekleştirilen vergi incelemesinin sağlıklı bir şekilde değerlendirmesinin yapılabilmesi için yabancı ülkedeki uygulamaların da incelenmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda kaynak açısından kolay ulaşılabiliğe sahip olan ve vergi incelemesi alanında örnek oluşturabilecek uygulamaları bulunan Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere ve Almanya'da yürütülen vergi incelemesi sistemleri açıklanmaya çalışılacaktır.

### 1.5.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Vergi İncelemesi

Amerika Birleşik Devletleri'nin mali işleri ve vergisel işlemleriyle sorumlu olan idare, Amerikan Gelir İdaresi (IRS)'dir. IRS'de benimsenen en az maliyetle en fazla gelir toplama amacından vazgeçilerek verimli ve nitelikli çalışma yaklaşımı benimsemekte ve mükelleflerin hepsine iyi hizmet sunma, verimli ve nitelikli hizmet verme amaçlarının hedef edinildiği ifade edilmiştir (Gerçek, A. ,2002 Yayın No:13, 51-52). Bu hedefin gerçekleşmesinde; sorunlara mükellef açısından bakabilme, hesap verebilme, yöneticilerin performanslarının değerlendirilmesinde; mükellefe hizmet, çalışana hizmet ve verimlilik unsurlarının göz önüne alınması, çalışanlar arasında sürekli iletişim sağlanarak oluşabilecek sorunlar hakkında tam bilgi edinilmesi ve dürüstlük esas alınmıştır (MB, G.G.M. 2001, ABD iç gelir idaresi (IRS) incelemesi. s.14).

IRS, bir kişinin beyannamesinde beyan ettiği gelirin, indirimlerin, istisnaların, mahsupların ve diğer vergisel imkanların doğruluğunu araştırmak ve beyan edilen verginin gerçek vergi olup olmadığını tespit etmek için vergi incelemesine başvurmaktadır (Karyağdı, N. ,2006, S. 2006/371, s.47).

IRS'nin işlemlerinin gözetlenmesi amacı ile Ocak 1999 yılında Hazine Genel Vergi İdaresi Örgütü (TIGTA) kurulmuştur. TIGTA, ekonomiyi geliştirmek, gelir kanunlarının etkinliğini artırmak, IRS ile ilgili kuruluşların program ve operasyonlarına karşı hile yapılmasını önlemek şeklinde koruyucu bir görevle görevlendirilmiştir (Duran, M., 2004, s.32-33).

Amerika Birleşik Devletleri'nde incelemeler yüz yüze görüşmeler aracılığıyla, telefonla veya yazı ile gerçekleşmektedir (Öner, E. ,2005, S. 2005/366, s.234). Her bölge vergi denetçileri, uyum denetçileri ve gelir ajanlarına sahip olmaktadır (Karyağdı, N. 2006, s.49). Vergi incelemesine yetkili olan kişiler ve görevleri şu şekilde belirlenmektedir (Tekin, F., Çelikkaya, A. ,2011, s.181).

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

ABD'de inceleme yapılacak mükellefler bilgisayarda kurulmuş olan sistemlerle seçilmektedir. İnceleme elemanları defter ve kayıtlar üzerinde inceleme yapmakta, mükelleflerin beyan ettikleri matrahın ve ödedikleri verginin doğruluğunu araştırmaktadırlar. İnceleme yapılması için defter ve belgelerden yararlanılmadığı durumda istatistiksel veriler kullanılarak mükelleflerin beyan etmekten kaçındıkları vergi miktarı dolaylı metod adı verilen yöntemler kullanılarak bulunmaktadır (Yetkiner, E., 2001, s.86). Dolaylı (endirekt) metod; faaliyetlerden elde edilen geliri, net gelire dönüştürmek için gerekli ayarlamaların yapılması yöntemidir (accountingcoach, s.1). Doğrudan (direkt) metod belirli bir dönemdeki brüt nakit girişlerini, brüt nakit çıkışlarını, faiz ödemelerini, vergi ödemelerini gösterirken; dolaylı metod net kar ile faaliyet nakit akımı arasındaki ilişkileri ortaya koymaktadır (Kısakürek, M., Demir, M., 2006, s.203).

ABD’de incelemeye tabi olan mükelleflere de birtakım haklar verilmektedir. Bu haklar (IRS-Audits, s.1);

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

İnceleme türleri; indirilemeyecek kalemler programı, mektupla inceleme, dairede inceleme, işyerinde inceleme, araştırma incelemesi olarak beş kısma ayrılmaktadır (Tekin, F., Çelikkaya, A., 2011, s.182). İncelemenin bitirilmesi için herhangi bir süre bulunmamakta, süre incelemenin türüne, öğelerin karmaşıklığına bağlı olarak değişmektedir (IRS-Audits, s.1).

İnceleme sonuçlarına itirazın bulunmaması halinde mükellef form imzalayarak vergi borcu ve cezasını, mevcut çeşitli ödeme seçenekleri ile ödemektedir (IRS-Audits s.1). Ancak mükelleflerin, inceleme sonuçlarına itiraz hakkı da bulunmaktadır. Mükellefin inceleme sonuçlarına dava hakkı olduğu gibi temyiz ve arabuluculuk programlarını kullanma hakkı da söz konusu olmaktadır (IRS-Audits, s.1).

### **1.5.2. İngiltere’de Vergi İncelemesi**

İngiltere’de vergi idaresi ve tahsilinden sorumlu olarak görev yapan birim, İngiliz Gelir ve Gümrükler İdaresi olmaktadır (Organ, İ. , 2008, s.68). Gelir İdaresi, toplanması gereken vergilerin doğru zamanda ve doğru miktarda toplanılmasını amaç edinmektedir. İngiltere’de vergilerin doğru zamanda ve doğru miktarda toplandığının araştırılması vergi incelemesi ile mümkün olmakta, vergi incelemesi görevi ise “tax inspector” denilen vergi ajanları tarafından yapılmaktadır (<https://www.gov.uk/government/policies/reducing-tax-evasion-and-avoidance>).



İngiltere’de vergi ajanlarının üzerine düşen sorumluluklar bulunmaktadır. Vergi ajanlarının sorumlulukları (Tax Inspector: Job Description):

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

İdare tarafından vergi incelemesi için her yıl belirli beyannameler seçilmektedir. Mükellefler beyannamedeki kayıtların ve bunların ilişkili olduğu hesapların doğruluğundan sorumlu olmaktadır (Şin, S., 2005, s.153). İncelemenin başlaması mükellefe gönderilen mektupla olmakta, bu mektupta incelemenin hangi alanda yapılacağı belirtilmektedir (Şin, S., 2005, s.158.). Yapılan incelemeler beyannamede yer alan tüm öğelerin incelenmesini kapsayan tam inceleme ve beyannamedeki öğelerden bir veya birkaçının incelenmesini kapsayan yüzeysel inceleme olmak üzere iki şekilde yapılmaktadır (Uçkan, S., 2010 s.33). İnceleme süresinde ise herhangi bir sınırlama bulunmamakta, bazı incelemeler iki yıldan fazla sürebilmektedir (tax-investigations). İncelemelerin bu kadar uzun sürmesi mükellef ve devlet açısından olumsuz sonuçlar yaratmaktadır. Öyle ki, incelemelerin uzun sürmesi, idarenin alacağını tahsil etme süresi uzamakta iken mükellefin faaliyetlerinin de olumsuz etkilenmesine yol açabilmektedir. İncelemenin sona ermesi ile inceleme elemanı inceleme sonuçlarını bildiren, “sona erdirme bildirimini” olarak isimlendirilen bir rapor düzenlemektedir (Şin, S., 2005, s.156.). Bu raporla birlikte inceleme süreci tamamlanmış olmaktadır. Sona erdirme bildiriminde, mükellefin ödemesi gereken vergi ve ceza tutarı hakkındaki bilgilere yer verilmektedir (Şin, S., 2005, s.157).

Mükellefin sona erdirme bildirimini ile ilgili olarak itirazı bulunması halinde Adalet Bakanlığı tarafından yönetilmekte olan birinci derece mahkemelerde dava açma hakkı

bulunmaktadır (<http://www.hmrc.gov.uk/agents/compliance/appeals.html>). Birinci derece mahkemesi kararına karşı temyiz hakkı da söz konusudur (<http://www.hmrc.gov.uk/agents/compliance/appeals.html>).

### 1.5.3. Almanya’da Vergi İncelemesi

Almanya’nın mali işleri ve vergi politikasıyla sorumlu olan Bakanlık, Federal Maliye Bakanlığı (Bundesministerium der Finanzen) olmaktadır (Can, İ., 2004, s.62). Federal Maliye Bakanlığı’nın temel görevleri geleneksel bütçe ve vergi politikası olmakla birlikte, aynı zamanda ekonomik ve yapısal politikalar, gümrük, bilgi ve iletişim teknolojisi konularıyla da ilgilenmektedir (<https://www.bmf.gv.at/ministerium/aufgaben-organisation/aufgaben-organisation.html>).

Almanya’da teftiş nitelikli denetim Sayıştay tarafından, vergi incelemesi ise vergi dairesinde bulunan inceleme elemanlarınca gerçekleştirilmektedir (Can, İ., 2004, s.63). Eyaletlerin inceleme elemanlarının dışında Federal Maliye Bakanlığı’nın da eyaletler arası incelemeleri yürütmek üzere denetim elemanları mevcut olmaktadır (Can, İ., 1981, s.70-71).

Almanya’nın federal devlet yapısına uygun olarak federal ve eyalet maliye örgütleri üç kademededen oluşmaktadır. En üst mali merciler Maliye Bakanlıkları (federal ve eyaletler), orta kademedede Yüksek Maliye Müdürlükleri ve alt kademedede yerel mali merciler olarak vergi daireleri şeklinde yapılanma söz konusudur (Can, İ., 2004, s.1–60).

Etkin bir denetim örgütüne sahip Almanya’da vergi denetimleri esas olarak mahallelere kadar örgütlenmiş defterdarlıklar tarafından yürütüldüğünden hemen her mahallede bir vergi denetçisi bulunabilmektedir. Denetim personelinin sektörel veya vergi türüne göre uzmanlaştığı Almanya’da Mali Polis, Maliye Bakanlığı’na bağlı olarak faaliyet göstermektedir (Şaan, A., 2008).

Alman vergi yönetiminin bölgesel yapılanmış olması, örgütlenmede işlevsellik ve uzmanlık kriterlerinin ön planda tutulması denetimde etkinliği arttırmaktadır (Çamlıkaya, Ö., 2007).

Alman vergi sisteminde denetim faaliyetleri yoklama, işletme denetimi ve vergi takibatı olmak üzere üç yönteme dayanmakta olup yoklama, mükellefiyet ve mükellefiyet şekilleri ve bunlarla ilgili tespit ve kontrolleri kapsamakta, işletme denetimi tahakkuk eden verginin hesaplanmasına ilişkin işlemlerin incelenmesinin mükellef nezdinde yapılması, vergi takibatı servisi ise geniş yetkilerle donatılmış vergi takipçilerinden oluşmakta ve vergi kaçakçılığı ile ilgilenmektedir. Vergi inceleme elemanları, küçük ve orta büyüklükte işletmeleri inceleyen, büyük işletme ve holdinglerden sorumlu olanlar ve vergi soruşturma biriminde görevli olanlar olmak üzere sınıflandırılmıştır. Almanya'da vergi yönetiminde etkinliğin sağlanması mükelleflerin vergi duyarlılıklarını arttırarak vergi kayıp ve kaçaklarının azalmasını sağlamıştır. Alman denetim mekanizmasında denetimler için özel bilgisayar programları ile denetim için önem arz eden noktaların tespit edildiği ve denetimlerin bu doğrultuda yapıldığı, denetim sırasında incelenen mükellefe de bu bilgilerin verildiği ve böylece mükellefin de incelemeyi adım adım takip edebildiği görülmektedir (Merter, Mehmet Emin, 2004). Ayrıca Vergide Dürüstlük Yasası, vergi incelemesi yapanlara mükelleflerin banka hesaplarını (açıklamamak kaydıyla) inceleme yetkisi vermektedir (Şaan, Ayşe. , 2008).

Ticari ve zirai işletme işletenler, serbest meslek erbabı, ticari, zirai ve serbest meslek kazancı dışında bir yıl içinde 500.000 eurodan fazla safi gelir elde edenlerin vergi incelemesine tabi tutulması için hiçbir şart ve gerekçeye ihtiyaç bulunmamaktadır. Vergi kesmek zorunda olanlar, vergilendirme açısından önem taşıyıp durumlarının açıklanması (aydınlatılması) gerekenler ki incelenmelerinin vergi dairesinde yapılması uygun olmayanlar, Almanya ile anlaşması bulunmayan ülkelerde iş ilişkisi olması halinde birlikte etki ödevini yerine getirmeyenler için incelenebilmeleri aşağıdaki üç şartın aynı anda sağlanmasına bağlıdır:

- Her halükarda incelemeye tabi tutulacaklar kapsamında olmaması

- İncelemenin vergilendirme açısından önem taşıyan durumları açığa kavuşturacak veya aydınlatacak olması
- İncelemeye tabi konunun çeşit ve kapsam bakımından incelemenin vergi dairesinde yapılmasının amaca uygun olmaması

İşletmelerin büyük, orta, küçük ve en küçük işletmeler şeklinde Federal Maliye Bakanlığı ile her bir eyaletin en üst maliye idaresi tarafından 4 grupta sınıflandırıldığı Alman denetim sisteminde işletme sınıflandırmaları 3 yılda bir gözden geçirilmekte, büyük işletmelerin hiçbir özel gerekçeye ihtiyaç duyulmaksızın en az 6 en çok 12 aylık aralıklarla incelenmesi zorunludur. Özellikle büyük işletmelerin denetimine büyük önem verilen sistemde bu işletmelerin hiçbir vergilendirme döneminde denetimsiz kalmaması hedeflenmiştir. Diğer işletmeler için ise vergi incelemesinde özel bir zaman dilimi öngörülmemiştir ayrıca bu işletmelerin idarece kural olarak ancak 3 dönemi inceleme kapsamına alınabilir. 2015 verilerine göre işletme büyüklüğüne göre yapılan inceleme sayıları ve oranı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir (Değirmendereli, Ali. , 2014, Ss. 17–38).

**Tablo 4:** İşletme Büyüklüklerine Göre Yapılan İnceleme Sayıları ve Oranları

Büyüklik Sınıfı	Toplam İşletme Sayısı	İncelenen İşletme Sayısı	Toplam İçindeki Oranı
Büyük	196.402	41.886	21,30%
Orta	820.778	52.159	6,30%
Küçük	1.214.853	39.126	3,20%
En Küçük	5.688.385	58.616	1%
Toplam	7.920.418	191.787	2,40%

**Kaynak:** Bundesministerium der Finanzen, Datensammlung zur Steuerpolitik Ausgabe 2016/2017 s.82

Almanyada yapılan incelemeler sonucunda bulunan matrah farkları ise şu şekildedir:

**Tablo 5:** İncelemeler Sonucunda Bulunan Matrah Farkları

Büyüklik Sınıfı	Bulunan Matrah Farkı (Milyar Euro)	İncelenen İşletme Başına Düşen Matrah Farkı (Euro)
Büyük	12,9	307.666
Orta	1,2	23.623
Küçük	0,7	18.951
En Küçük	0,9	15.689
Toplam	15,7	365.929

**Kaynak:** Bundesministerium der Finanzen, Datensammlung zur Steuerpolitik Ausgabe 2016/2017 s.82

Almanya’da Bakanlığın yaptığı resmi yayından, 2015 yılında bütün Almanya çapında toplam 13.620 denetçinin vergi incelemesinde bulunduğunu, bu incelemeler sonucunda yaklaşık 16,8 milyar Euroluk (yukarıdaki tabloda yer alan matrah farkı toplamına, işletmeler dışında kalanların incelenmesi sonucu bulunan yaklaşık 1 milyar Euro eklenince) bir matrah farkı tespit ettiklerini, bunun da her denetçi başına yaklaşık 1.23 milyon Euro ettiğini görüyoruz (www.bundesfinanzministerium.de ).

İşletmelerin incelenme sıklığının büyüklükleri ile orantılı olması ve büyük işletmelerin sürekli denetime tabi tutulması eşitlik ilkesine aykırı olmak iddiasıyla eleştirilse de büyük işletmelerin denetimi ile en yüksek vergi geliri sağlanması (bulunan matrah farkı veya kaçağın önlenmesi ile) açısından düşünüldüğünde idarenin elindeki kıt kaynakların en verimli şekilde kullanıldığı dolayısıyla ekonomik hayatın pratik gerçeklerine de uygun olduğu kabul edilmektedir (Yılmaz, Y., 2019, s.23).

Türkiye’de yapılan vergi denetimlerine ve bulunan matrah farklarına ise aşağıdaki tablolarda yer verilmiştir.

**Tablo 6:** Mükellef Başına İnceleme Sonuçları

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

**Tablo 7:** Türkiye Genelindeki Mükelleflerin İnceleme Oranları

Yıllar	Mükellef Sayısı	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı
2014	2.472.658	55.284	2,24%
2015	2.527.084	58.676	2,32%
2016	2.541.016	49.817	1,96%
2017	2.636.370	44.182	1,68%
2018	2.727.208	44.376	1,63%

**Kaynak:** (VDK 2018 Faliyet Raporu)

Yukarıdaki tablodan görüleceği üzere Gelir Vergisi (GMSİ hariç) ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin, inceleme oranları 2014 yılından 2015 yılına gelindiğinde inceleme oranında kısmi bir artış olmasına rağmen, 2015 yılından sonra inceleme oranları her yıl düşmüştür. İnceleme oranlarındaki düşüşün 2016 yılında kanunlaşan 6736 sayılı matrah ve vergi artırımı kanunu ve 7143 sayılı kanun kapsamında matrah ve vergi artırımlarının etkisi olduğu düşünülebilir. İlgili kanunlar uyarınca matrah artırımında bulunan mükellefler matrah arttırdıkları vergi türlerinden vergi incelemesine tabi tutamayacakları ayrıca devam eden vergi incelemeleri ise şartları sağlamları ile sonlandırılacağı kanunla hüküm altına alınmıştır. Sonuç olarak 2015 yılında Gelir Vergisi (GMSİ hariç) ve

Kurumlar Vergisi mükelleflerinin 2,32% incelemeye tabi tutulurken iken 2018 yılına gelindiğinde incelemeye tabi tutulma oranı % 1,63 'e düşmüştür.

Almanya ve Türkiye inceleme oranları karşılaştırıldığında Almanya ile Türkiye mükelleflerin incelenme oranlarının toplamda birbirine yakın olduğu görülmekle birlikte Almanya da incelemelerin büyük ölçekli işletmeler üzerine yoğunlaştığı büyük ölçekli işletmelerin inceleme oranındaki yükseklikten (21,30%) görülecektir.

Aşağıdaki tabloda görüleceği üzere 2018 yılında mükellef başına tarhi istenilen vergi tutarı bir önceki yıla göre %48, kesilmesi önerilen ceza tutarı ise bir önceki yıla göre %38 artmıştır. (Yılmaz Y., 2019, s.24).

**Tablo 8:** Mükellef Başına İnceleme Sonuçları

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

**Kaynak:** (VDK 2018 Faliyet Raporu)

İncelenen mükelleflerin toplam içerisindeki oranları karşılaştırıldığında Almanya ile Türkiye vergi denetimi oranlarının birbirine yakın olduğu arada fazla bir fark bulunmadığı görülmektedir. (Yılmaz, Y., 2019, s.24).

Karar almada muhtemel seçenekler arasından en iyisini seçmeyi sağlayan davranışlar bütünü şeklinde tanımlanan risk yönetimi (analizi) ile belirlenen amaca ulaşmayı engelleyen riskleri ortadan kaldırmak ve yapılan faaliyetlere kalite güvencesi sağlamak amaçlanır. Riskin tespiti, analizi, ölçülmesi ve örneklendirilmesi, söz konusu

riske uygun müdahale yönteminin belirlenmesi ve sürecin değerlendirilmesi aşamalarından oluşan risk yönetiminin mükelleflere eşit davranma, mevcut kaynakların etkin kullanımını sağlama, mükelleflerin vergi uyumunu artırma ve uyumsuz mükelleflerin denetimine odaklanmayı sağlama gibi faydaları bulunmaktadır ( Erdin, Mustafa ve Nilüfer Kibar, 2008, s.68–77).

Alman vergi denetiminde söz konusu risk analizi uygulamaları 2005 yılından itibaren uygulanmaktadır ( Arslan, Mehmet ve Mine Biniş, 2014 Ss. 443–62). Kanun'a göre inceleme kararı verilirken ve inceleme yapılırken ölçülülük ilkesine uyulmalı ve incelenen mükellefe en az müdahale gerektirecek ve yük yükleyecek şekilde uygulanmalıdır (Değirmendereli, Ali. 2014, s.38). Almanya'da denetimler sonucunda vergi kaçakçılığının tespiti halinde çok ağır cezalar uygulanmaktadır (Yurteri, 2011:3).



## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRKİYE’DE VERGİ İNCELEMESİ

#### 2.1. VERGİ İNCELEMESİ

##### 2.1.1. Vergi İncelemesi Tanımı

Vergi incelemesi en temel anlamda üst seviyede gerçekleştirilen bir vergi denetim yöntemidir (Karaca & Demirgil, 2014, s. 370). Vergi incelemesi, vergi denetim türleri açısından en önemli ve kapsam açısından en geniş olanıdır. Bu nedenle de Türk vergi sisteminde vergi incelemesi ile vergi denetimi sıklıkla birbirlerinin yerine kullanılmaktadır. Fakat vergi incelemesi vergi denetiminin bir alt türüdür.

Vergi İncelemesi, vergi mükelleflerinin vergilerle ilgili bildirmeleri gereken beyanların ve hesapların, vergi mevzuatı ve vergi sistemi çerçevesinde doğruluğunun kontrol edilmesidir (Yumuşak, İbrahim 2004, s.44). Genel anlamda vergi incelemesi, mükellefin işlem ve hesaplarının, muhasebe ilkeleri ve vergi hukuku açısından, yetkili uzman kişilerce denetlenerek; hata, noksanlık ve hilelerin ortaya çıkartılması suretiyle ödenmesi gereken verginin doğruluğunu tespit edilmesine yönelik bir denetim türüdür (Şeker, Sakıp 1993, s.53).

İdarenin mükellefi denetleme yöntemlerinden vergi incelemesinin literatürde birden çok tanımına rastlamak mümkündür. Vergi Usul Kanunu’nun 134 ve izleyen maddelerinde vergi incelemesi düzenlenmiştir. VUK 134. Maddede vergi incelemesinden bahsedilirken; “*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. Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler Hazinece mükellefe ödenir.*” denilmektedir. Bu maddede tam bir açıklama yapılmamakla beraber vergi inceleme kavramının amacından bahsedilerek bir

tanımlama yoluna gidilmektedir. Vergi idaresi bazen mükellef beyanlarının ve bunların dayanağını oluşturan bilgi, belge, defter kayıtları ve envanterinin daha ayrıntılı ve kapsamlı bir şekilde araştırma ihtiyacı duyabilir. İşte bu amaçla gerçekleştirilen ayrıntılı araştırmaya vergi incelemesi denir. (D. Şenyüz, M. Yüce, A. Gerçek, 2013, s.148.).

İnceleme yapmaya yetkili olanlar tarafından, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılan faaliyet olarak tanımlanmıştır. (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 3. Madde)

Vergi incelemesiyle, defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli görüldüğü takdirde karşıt araştırma, inceleme ya da muhasebe dışı envanter işlemlerinden elde edilecek sonuçlara göre, mükellefin ödediği veya ödemesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılarak bunun sağlamak amacıyla gerekli tespitlerin yapılması amaçlanmaktadır.

Vergi incelemesi yalnızca defter ve belgelerin denetlendiği bir sistematik değildir. Vergi incelemesinde, VUK delil serbestisi hükümleri çerçevesinde her türlü delilden faydalanmak mümkündür (Organ, 2008, s. 126-127).

Vergi incelemeleri, başlangıç, sonuçlandırma, rapor ve inceleme tutanağı oluşturma gibi adımları olan sistematik bir süreçtir. Bu süreç temel olarak hukuki bir hazırlık sürecidir. Vergi incelemesi, ardından gerçekleştirilecek idari işlemlere hazırlık niteliğinde bir süreçtir, bir anlamda mükelleflere vergi tarhiyatının ve bu tarhiyatla hukuki sonucun doğmasını sağlamaya yönelik bir hazırlıktır (Yavaşlar, 2010).

Türk vergi mevzuatı kapsamında değerlendirildiğinde vergi incelemesine, VUK ya da diğer kanunlar kapsamında defter ve hesap tutmak, evrak ile ilgili vesikaları muhafaza ve ibraz etmek zorunluluğunda olan gerçek ve tüzel kişiler tabidir.

## **2.2. VERGİ İNCELEMESİNDE TARAFLAR**

Türk Vergi Hukuku'nda vergi incelemesinde, vergi incelemesine tabi olanlar ve vergi idaresi olmak üzere iki taraf bulunmaktadır. Vergi incelemesine tabi olan kişiler

mükellefler ve vergi sorumluları iken; vergi idaresi kısmı ise vergi incelemesi ile görevlendirilen kişilerden oluşmaktadır.

### **2.2.1. Vergi İncelemesine Tabi Olanlar**

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

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

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

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

Defter tutmak, belgeleri saklamak, istenildiğinde ibraz etmek mecburiyetinde olan mükelleflerin büyük bir kısmı; ticari kuruluşlar, tarımsal kuruluşlar ve serbest meslek erbaplarından oluşmaktadır (Akdoğan, A., 1979). Ticari, zirai, serbest meslek erbapları ve

kurumların diğer gelir unsuru elde eden mükelleflerden daha fazla olmaları, defter tutmalarından ve beyannamelerini kendileri hazırlamalarından kaynaklanmaktadır.

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

Birinci Grup: Bilançolarında yer alan rakamlardan net satışları ile aktif büyüklüğünün aritmetik ortalaması 50.000.000 TL'nin üzerinde olan şirketler veya öz sermaye büyüklüğü 15.000.000 TL'nin üzerinde olan şirketler ve bunlara ek olarak bu tutarlara bakılmaksızın bankalar, sigorta şirketleri, finansal kiralama şirketleri, faktoring ve finansman şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile bireysel emeklilik veya sermaye piyasası faaliyetlerinde bulunmak veya 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanununda yer alan faaliyet konularından en az birini yürütmek üzere kurulan kuruluşlar ve finansal holding şirketleri.

- İkinci grup; Yukarıda sayılanların dışında kalan mükellefleri kapsamaktadır.

Yukarıda yer alan tutarlar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle yeniden tespit edilir. Bu şekilde hesaplanan tutarların %5'ini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Bakanlık, bu şekilde tespit edilen tutarları %300'üne kadar artırmaya veya %50'sine kadar indirmeye yetkilidir (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m. 24/2).

Vergi incelemesinde, vergi incelemesine tabi olan kişilerin belirlenmesi ve incelenmesi açısından risk analizi yapılmaktadır. Yapılan risk analizi sonucunda riskli bulunan mükellefler ve şirketler için inceleme kararı alınmaktadır. Yalnızca risk analizi sonucunda riskli görülen mükellef veya vergi sorumluları incelenmemekte, incelemeye tabi olan kişilerin risk analizinde riskli bulunmaması durumunda da inceleme

yapılabilmektedir. Bu tür mükellefler hakkında ihbarda bulunulması veya haklarında şikayet olması inceleme yapılması için yeterli olmaktadır (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.4/2).

### **2.2.2. Vergi idaresi**

Vergi incelemesinde vergi incelemesine tabi olanlar incelemenin bir tarafını oluştururken, incelemenin diğer tarafında vergi idaresi bulunmaktadır. Vergi İdaresi toplumlarda önemli bir kuruluş olarak görev yapmakta ve ülkemizde kökeni Osmanlı İmparatorluğuna kadar dayanmaktadır. Osmanlı zamanında “Hattı Hümayun”, “Heyet-i Merkeziye”, “Heyet-i Mülhaka”, Osmanlıdan sonra ise “Varidat Umum Müdürlüğü”, “Vasitasız Vergiler ve Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri”, “Gelirler Genel Müdürlüğü” adı altında hizmet vermiştir (GİB, Tarihi Gelişim). 2000’li yılların başında ise gelir idaresinin yeniden yapılandırılmasına yönelik birçok çalışma yapılmış ve bu sürecin sonunda 2005 yılında gelir idaresinin yeniden yapılanması gerçekleşerek Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuştur (Gerçek, A., 2009).

Günümüzde vergi idaresi tarafından, vergi incelemesini yürüten kişiler Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına bağlı bulunan vergi inceleme elemanları olmaktadır. Vergi incelemesi; bilgi, deneyim, uzmanlık ve bağımsız/tarafsız davranmayı sağlayacak etik nitelikler gerektiren bir müessese olmaktadır (Erdem, T., 2011). Bu nedenle herkese vergi incelemesi yapma yetkisi verilmemekte ve inceleme yapacak olan kişiler gerekli bilgilerle donanmış, yetkin kişiler olmaktadır. Bu süreç içerisinde kendisine görev verilmiş olan kimseler, sürecin yürütülmesine “etki eden” konumunda bulunmaktadır (Başaran Yavaşlar, F., 2010, s. 88).

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

- Vergi müfettişleri
- Vergi müfettiş yardımcıları
- İlin en büyük mal memuru

- Vergi dairesi müdürleri olarak belirtilmektedir.

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

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olan vergi müfettişleri, incelenecek mükelleflerin; büyük, orta ve küçük ölçekli mükellef olmalarına göre görevlendirilmektedirler. Büyük ölçekli mükellefler; Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı, Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı, Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlıklarında görev yapan Vergi Müfettişleri tarafından incelenmekte iken (m.25/1); küçük ve orta ölçekli mükellefler Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıklarında görev yapan Vergi Müfettişleri tarafından incelenmektedirler (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.25/2). Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, bu sınıflandırmaya bağlı kalmak zorunda olmamakta, küçük ve orta ölçekli mükelleflerin incelenmesi görevini, büyük ölçekli mükellefleri incelemeye yetkili kılınmış Grup Başkanlıklarında görev yapan Vergi Müfettişlerine de verebilmektedir (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.25/2).

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

### **2.3. VERGİ İNCELEMESİNİN AMACI**

Vergi İncelemesi, amacı ve sınırları önceden belirlenmiş bir vergi hukuku müessesidir (Yumuşak, İbrahim, 2004 s. 44). VUK'un 134. Maddesinde “vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır”. Bu maddeden de anlaşılacağı üzere, vergi incelemesi sadece ödenecek verginin doğruluğunu tespit edilmesi değil, aynı zamanda verginin doğru ödenmesini sağlamaktır. Sağlamaktan kasıt, inceleme sonucunda tespit edilen hususların vergi dairesine intikal ettirilerek gerekli tarhiyat ve tahakkukun yaptırılmasıdır (Özyer,S. 219). Yapılan vergi incelemesinde mükelleflere vergi tarhiyatı yapılabileceği gibi, aksine mükelleflere vergi iadesi de yapılabilir.

Vergi incelemesinde ki temel amaç önleyici etki yaratıp kişilerin kanunlara uygun davranmasını sağlamaktır (Ulusoy, M.A, 2005, s.72). Fiiliyatta her ne kadar her mükellef için geçerli olmasa da, denetim riski mükelleflerin vergi sistemine uygun hareket etmelerini gönüllü sağlamak için bir etki oluşturur (Yumuşak, İbrahim, 2004, s.45).

Vergi inceleme elemanları, incelmeye tabi tuttuğu mükellef veya vergi sorumlusunun, vergiyi doğuran olay veya hukuki nedenlerle ilişkisi olan kişilerin de işlemlerini inceleyebilir (Demirci A. & Kartal Z., 1999, s.42). Bunların dışında vergi incelemeleri gelir idaresine vergi sisteminin nasıl çalıştığını, mükelleflerce yapılan hataların neler olduğuna dair ek bilgilerde sunmaktadır (Yumuşak, 2004. s.45).

### **2.4. VERGİ İNCELEMESİNİN KAPSAMI**

Vergi incelemesi konusunda önemli olan konuların başında vergi incelemesinin kapsamı girmektedir Kapsamın ne olacağının hukuki dayanakları VUK'un 1, 2 ve 137. Maddeleri meydana getirmektedir. VUK'un 1. Maddesinde “ Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar (Gümrük ve tekel idareleri tarafından alınan vergi ve resimler) dışında, genel bütçeye giren vergi resim ve harçlar hakkında uygulanır” hükmü konulmuştur. VUK'un 137. Maddesinde ise “Bu kanun veya diğer kanunlara göre defter

ve hesap tutmak, evrak ve vesikalarını muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemesine tabidir” hükmü yer almaktadır.

## **2.5. VERGİ İNCELMESİNİN İŞLEVLERİ**

### **2.5.1. Araştırma İşlevi**

VUK’un 124. Maddesinde de belirtildiği üzere, vergi incelemelerinde en önemli konular: vergi incelemesi ödenmesi gereken verginin doğruluğunun araştırılması ve vergi kaçakçılığının önlenmesidir. Vergi incelemesi sadece vergi kaybını tespit etmek değil, aynı zamanda mükelleflerin istemeyerek de olsa yapmış oldukları hataların düzeltilmesi konusunda da gereklidir. Vergi kaçırın veya yükümlüklerini yerine getirmeyenlere yaptırımların uygulanması için araştırmanın yapılması şarttır.

### **2.5.2. Önleyici İşlevi**

Vergi incelemesinin, hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında önce bunların oluşumunu önlemesi işlevine önleyici işlev denir. Mükelleflerin her an denetlenme korkusu, onun vergi kaçırma konusunda isteksiz olmasını sağlar. Bu duygunun sağlanması için belli aralıklarla mükellefin incelenmesi gerekir. Kuşkusuz denetlenme ne kadar sık yapılırsa, mükellefin vergi kaçırma korkusu da o derece artar.

### **2.5.3. Eğitici İşlevi**

Vergi incelemesinin araştırma ve önleme işlevinin dışında önemli bir işlevi de eğitici olmasıdır. Yapılan inceleme süresince gerek görüldüğü durumlarda mükelleflerin aydınlatılması, hata ve eksikler konusunda bilgilendirilmesi ve eleştirilmesi eğitici işlev görür (HUK 50. Yıl Armağanı, s 96). İyi bir inceleme elemanının, aynı zamanda öğretici olması gerekir, mükelleflere gerekli bilgiyi vererek, muhasebesinin daha düzenli olması sağlanmalıdır (Baykara, 2010, s14).



## **2.6. VERGİ İNCELEMESİ TÜRLERİ**

Vergi inceleme türlerine ilişkin alan yazındaki kaynaklar incelendiğinde sınıflandırmanın genel olarak üç temel başlıkta yapıldığı; kapsam açısından, süreklilik açısından ve kaynak açısından, görülmektedir (Güneş, Ş. 2011). Ancak, vergi inceleme süreçlerinin uygulamadaki türleri bu üç başlık altında sınıflandırılan vergi inceleme türlerinden daha detaylı bir şekilde yürütülmektedir. Bu kapsamda, öncelikle alan yazın kapsamındaki sınıflandırmalar değerlendirilecek, sonrasında ise, Türkiye’de vergi inceleme süreçlerine yönelik rapor ve İdare’nin faaliyet raporlarından derlenerek oluşturulan uygulamadaki vergi incelemeleri detaylandırılacaktır.

### **2.6.1. İncelemenin kapsamı açısından**

Kapsamına göre vergi inceleme türleri ikiye ayrılmaktadır; tam incelemeler ve sınırlı incelemeler.

#### **2.6.1.1. Tam Vergi İncelemesi**

Vergi mükelleflerinin bir ya da birden çok vergi türü için bir ya da birden çok vergilendirme dönemine ait olarak, her türlü işlemlerine yönelik incelenmesidir. Tam incelemelerde, vergi matrahını oluşturan tüm unsurlar inceleme kapsamındadır.

Tam vergi incelemesi; bir mükellef hakkında yapılan, bir veya birden fazla vergi türü itibariyle bir veya daha fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde incelenmesini ifade etmektedir (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, madde 3/h.).

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

### **2.6.1.2. Kısa Vergi İncelemesi**

Kısa vergi incelemesi, vergi beyannamelerinin yalnızca bazı matrah unsurlarının veya bir matrah unsurunun yalnızca belli kısımlarının inceleme kapsamına alındığı inceleme türü olarak adlandırılmaktadır (Toprak, M.B., 2011). Kısa inceleme kanunda tanımı yapılmamakla birlikte, sınırlı incelemeye benzemektedir (Baykara, B., 2010). Kısa vergi incelemesini sınırlı vergi incelemesinden ayıran yön matrah unsurunun yalnızca belli kısımlarını incelenmesidir.

### **2.6.1.3. Sınırlı Vergi İncelemeleri**

Sınırlı incelemeler; tam inceleme haricinde kalan, vergi matrahının tamamını kapsamayan, belirli bir konuya ilişkin incelemelerdir.

Tam vergi incelemesi dışında kalan inceleme türü sınırlı vergi incelemesi olmaktadır (Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 31.10.2011, S.28101, madde 3/ğ.). Sınırlı vergi incelemesi; vergi matrahını oluşturan unsurlardan biri veya birkaçına ilişkin olarak belirli konularda yapılan incelemeyi ifade etmektedir (Şeker, N., 1994).

Sınırlı inceleme türünde yalnızca matrah unsurlarından biri ve bu matrah unsuru üzerindeki bir konu incelemeye alınmaktadır. Bir mükellefin, KDV açısından yalnızca indirilecek KDV yönünden incelenmeye alınması sınırlı vergi incelemesinin konusunu oluşturmaktadır.

### **2.6.2. İncelemenin Sürekliliği Açısından**

Alan yazındaki araştırmalar kapsamında vergi incelemelerinin süreklilik açısından da kategorize edildiği bilinmektedir. Bu sınıflandırma kapsamında iki alt tür ortaya çıkmaktadır; sürekli incelemeler ve devresel (dönemsel) incelemeler. Sürekli incelemeler, bir baz yıl esas alınmak şartıyla defterlerin, kayıt ve belgelerin incelenmesidir. Devresel (dönemsel) incelemeler: Mükellefin defterlerinin, kayıt ve belgelerinin belirli bir dönemi muhteva edecek şekilde incelenmesidir (Akdoğan, 2014).

### **2.6.3. İncelemenin Kaynağı Açısından**

Vergi incelemeleri kaynak açısından sınıflandırıldığında; “olağan inceleme”, “olağandışı inceleme”, ve “karşıt inceleme” olarak üç başlık altında kategorize edilmektedir. Çalışmanın takip eden başlıklarında vergi inceleme türleri detaylandırılmaktadır.

#### **2.6.3.1. Olağan Vergi İncelemesi**

İdare her yıl kimlerin inceleme altına alınacağını risk analizi sonuçlarına göre belirlemektedir. Olağan vergi incelemesi de, herhangi bir ihbar olmaksızın bu risk analizi yöntemiyle belirlenen beyanname veya mükellefler üzerinde yapılan incelemeyi ifade etmektedir (Güneş, Ş., 2011, s.834).

##### **2.6.3.1.1. Risk Analiz Merkezi İncelemeleri**

Vergi Denetim Kurulu bünyesinde Risk Analiz Merkezi (RAM) yer almaktadır. RAM’da, finans kuruluşlarında, Sosyal Güvenlik Kurumu’ndan, Tapu İdaresi Başkanlıklarından, Gümrüklerden, elektronik beyanname sisteminden, mükellef ile ilgili diğer taraflardan toplanan veriler risk analizine tabi tutulmaktadır. Mükelleflerin risk analizine yönelik yapılan bu incelemelerde birtakım kriterler bulunmaktadır. Bu kriterlerde ortaya çıkan analizler farklılara yönelik incelemeler Risk Analiz Merkezi İncelemeleri olarak adlandırılmaktadır. Bir diğer ifade ile bu vergi otoritesi tarafından yapılan riske yönelik analizler kapsamında belirlenen sektörlerde ve konularda, vergi mükelleflerine yönelik yapılan vergi incelemelerine verilen isimdir.

#### **2.6.3.2. Olağan Dışı Vergi İncelemesi**

İdare bazı durumlarda belirlediği beyanname ve mükellefler dışında da inceleme yapmaktadır. Vergi kaçırıldığına dair ihbar, bilgi ve bulgu bulunan mükellefler, incelemesi yapılan mükellefler olarak belirlenmemiş olsalar dahi inceleme altına alınmaktadırlar. Bu şekilde daha önce belirlenmemiş ancak ihbar veya vergi kaçırıldığına

dair bir işaret olan mükelleflerin incelemeye alınması olağandışı incelemenin konusunu oluşturmaktadır (Güneş, Ş., 2011, .s.834).

### **2.6.3.2.1. İhbarlı İncelemeler**

Vergiye yönelik olarak gelen ihbarların değerlendirilmesi sonucunda gerçekleştirilen vergi incelemeleridir.

646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararnameyle kurulan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının görev ve yetkilerinden biride “Vergi yükümlülüklerine ilişkin ihbar ve şikayetleri değerlendirmek” dir.

Denetim gücünün daha verimli kullanılması, vergi incelemelerinde etkinliğin artırılması, idari makamların gereksiz yere meşgul edilmesinin önlenmesi ve uygulama birliğinin sağlanması amacıyla Başkanlıkça hazırlanan 16.02.2015 tarihli “İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonu Çalışma Esaslarına İlişkin Yönerge” uyarınca oluşturulan İİTDK’da 2018 yılında 7.022 ihbar, 45.805 inceleme talebine ilişkin evrak değerlendirilmiştir (VDK, 2018, Faliyet Raporu).

### **2.6.3.3. Karşıt Vergi İncelemesi**

Karşıt inceleme yapılan vergi incelemesine dair veri toplamak için incelenen mükellefle olan ilişkisi nedeniyle başka bir mükellef nezdinde yapılan incelemeyi ifade etmektedir (Güneş, Ş. 2011, s.834).

Karşıt İncelemeler; incelenen yükümlünün beyan, defter ve belgelerinin doğru olup olmadığını kontrol etmek amacıyla yapılan bir inceleme yöntemidir. “Vergi inceleme elemanları, karşıt inceleme yapmak suretiyle, geçmişteki olaylar ve işlemler hakkında sonradan topladıkları bilgileri genişletebilmekte, birtakım sonuçlara varabilmektedir.” (Şeker, N., 1994, s.312,313).

Hakkında vergi incelemesi yapılmakta olan mükellefle bağlantılı diğer mükelleflerinde incelemeye tabi tutulması karşıt vergi incelemesini oluşturmaktadır. Diğer bir ifadeyle, “mevcut bir vergi incelemesine veri toplamak üzere, incelenen mükellef ile ilişkisi nedeniyle başka bir mükellef nezdinde başlatılan inceleme karşıt incelemedir (H.U.D.Yayınları., “Denetim İlke ve Esasları”, s.134).

Karşıt İnceleme kavramı vergi idaresi tarafından “karşıt tespit” sayılmaktadır. Vergi incelemeleri sırasında ihtiyaç duyularak yapılan karşıt tespitlerle ödenecek verginin doğrunun tespitinin yanında, mükellefler tarafından yapılan vergi hataları da ortaya çıkartılmaktadır.

Karşıt Tespit; Risk analizi, ihbar, şikayet veya ilgili birimlerin (müfettiş, vergi daireleri, gümrük idaresi, yargı makamları, MASAK gibi) talep etmesi nedeniyle incelemeye alınan bir mükellefin vergisini doğru olarak hesaplayıp hesaplamadığını ortaya koyabilmek için kanıtların toplanması, bilgi alınması ve kayıtların kontrol edilmesi gerekmektedir. Bir vergi incelemesinde gerek mal ve/veya hizmet satışı yapılan mükellefler nezdinde gerekse mal ve/veya hizmet alımında bulunan tedarikçiler/hizmet sunanlar nezdinde bir vergi incelemesine bağlı olarak yapılan kayıtların çapraz kontrolü, ödemelerin araştırılması ve ödeme türünün belgeleriyle ispatlanması ve mal ve / veya hizmet alım ve satım süreci ile ilgili işlemlerin anlaşılması ve gerek incelemesi yürütülen mükelleflerin gerekse ona mal ve/veya hizmet tedarik eden /sunan mükelleflerin kapasitelerini ortaya koymaya yönelik belgelere, kayıtlara, ifadelere /beyanlara ulaşma çabalarının bütünü olarak tanımlanabilir (Sarısoy T. & Gözcü H., 2019, s. 12,13).

#### **2.6.4. Vergi İnceleme Yöntemi Açısından**

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

#### **2.6.4.1. Normal Vergi İncelemesi**

Normal vergi incelemesi; mükelleften bilgi ve belge alarak başlayıp yürütülen, mükellefin sağladığı katkılar ve bilgilendirmelerle devam ederek sonuçlanan vergi incelemesi türü olmaktadır (Güneş, Ş. 2011, s.834).

Normal İnceleme: Vergi incelemelerine esas itibariyle mükelleflerden bilgi ve belge alınarak başlanılır. Normal vergi incelemesi diye adlandırılan bu tür incelemeler, mükellefin sağladığı katkılarla devam ettirilerek sonuçlandırılır (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2013:99).

#### **2.6.4.2. Aramalı Vergi İncelemeleri**

İhbar ve / veya gerçekleştirilen incelemeler kapsamında vergi kaçakçılığına ilişkin göstergelerin bulunması durumunda, vergi kaçakçılığı gerçekleştiren mükellefler ile ilişki içerisinde bulunan diğer taraflara VUK 142 ve 147. maddeleri kapsamında yapılan vergi incelemelerine aramalı vergi incelemeleri denir.

Arama, vergi hukukunda önemli bir yeri olan inceleme müessesesini destekleyen ve idarenin bilgi ve belgelere ulaşmasını sağlama aracı olarak görev gören bir müessese olmaktadır. Arama işlemini gerçekleştiren vergi incelemesi türü aramalı vergi incelemesi olarak ifade edilmektedir (Doğrusöz, M. E., 2003).

Aramalı vergi incelemesi, normal vergi incelemelerinden ayrılmakta, belirli şartlar aranmasıyla birlikte olağan değil, olağandışı bir inceleme yöntemi olmaktadır (Erdem, T., 2011, s.167). Aramalı vergi incelemesi bir ihbar nedeniyle ya da inceleme sırasında mükellefin vergi kaçırdığına ilişkin deliller bulunması durumunda yapılmaktadır. Aramalı incelemenin yapılabilmesi için (VUK m.142);

- Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna neden göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi,

- Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi gerekmektedir.

Aramalı inceleme yapılmasını sağlayan unsurlardan biri “ihbar” olmaktadır. Mükelleflerin asılsız ihbarlar konusunda koruma altına alınması, aramada ihbarda belirtilen hususların bulunmaması durumunda nezdinde arama yapılan kişiye, istemesi durumunda ihbarda bulunan kişinin kim olduğu konusunda bilgi verilmektedir (VUK, m.142). Bu uygulama ile incelemeye alınan mükelleflere istemeleri durumunda adli yargı mercilerine başvurabilme ve inceleme nedeniyle karşılaşacakları maddi ve manevi zararların tazminini sağlama imkanı doğmaktadır (Koçak, H., 1999, s.61). Diğer yandan ihbarın doğru çıkması durumunda ihbar edenin kimliği açıklanmamakta ve kaçırılan vergi miktarına bağlı olarak “ihbar ikramiyesi” ödenmektedir. İhbarda bulunan kişinin ikramiye talebinin bulunması halinde, inceleme elemanının tarh edilmesi gereken vergi ve kesilmesi istenen ceza toplamının ne kadarının muhbirin haber vermesiyle oluştuğunu “ihbar ikramiyesi raporu” ile Maliye Bakanlığı'na bildirmesi gerekmektedir (Tekin, F., Çelikkaya, A., 2011, s.203).

Aramalı incelemedeki süreç normal vergi incelemesinden farklıdır. İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına ilişkin deliller varsa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar üzerinde, sulh yargıcından alınan gerekçeli bir arama kararı ile arama yapılabilir. Arama, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından gündüz ve çalışma saatleri içinde yapılır. Ancak, gündüz ve çalışma saatlerinde bağlanmış bir aramanın tutanaklarının düzenlenmesine, aramada el konulan ve incelemede yararlı olacağı düşünülen defter, belge ve eşyanın güvenliklerinin sağlanmasına ilişkin iş ve işlemlere gece de devam edilebilir (GİB, 2007b: 17).

Aramalı vergi incelemeleri, vergi kaçaklığı suçu işlenmesi durumunda ve bu suç ile unsurlarının ortaya çıkartılması için kullanılan vergi inceleme yöntemidir. Arama yapılabilecek durumlar VUK'un 142. Maddesi kapsamında hüküm altına alınmıştır. Bu madde kapsamında, vergi kaçaklığı suçunun işlendiğine ilişkin tespitlerin nasıl yapılacağına dair hükümlerde yer almaktadır. 142. Madde çerçevesinde, aramanın

yalnızca bir ihbar üzerine ya da vergi inceleme süreçlerinde, vergi inceleme elemanı tarafından vergi kaçakçılığına ilişkin şüphelerin / unsurların tespiti ile yapılabileceği belirtilmektedir.

İhbar üzerine başlatılan arama vergi incelemelerinde, en önemli hususlardan bir tanesi, konu ihbarın belirli şekil şartları taşıması hususudur. Diğer bir ifade ile ihbarın 3071 Sayılı Kanununun 4. Maddesinde hüküm altına alındığı şekilde, dilekçe ile yapılması ve bu dilekçede ad-soyad-imza ve adres bulunmasıdır. Şekli şartları sağlamanın dışında, dilekçelerin 3071 sayılı kanununun 6. Maddesi kapsamında; belirli bir konuyu ihtiva etmesi, yargının görev alanına giren konular ile ilgili olmaması ve şekli şartları taşıması gerekmektedir. Belirli bir konuyu ihtiva etmeyen ve yargı görev alanına giren konulardaki dilekçeler ile ilgili inceleme yapılmayacağı konu madde kapsamında hüküm altına alınmıştır.

Aramalı vergi incelemeleri için arama kararının alınması noktasında VUK 142. Maddede yer alan iki şart bulunmaktadır. Bu şartlar;

- Vergi inceleme yetkisi olanların aramaya ilişkin gereklilik görmesi ve bu gerekliliği gerekçeleri de açıklayacak şekilde yazılı olarak, arama kararı vermeye yetkili olan sulh hâkiminden talep etmesi.
- Sulh hâkimi tarafından gerekçeli yazı ile kendisinden talep edilen yerlerde arama yapılmasına ilişkin karar vermesi.

Sayılan bu iki şartın gerçekleşmemesi durumunda, arama yapılması imkân dâhilinde bulunmamaktadır.

Aramalı incelemede defter ve belgelerin incelenmek için alınması söz konusu olabilmektedir. Arama sırasında bulunan ve incelenmek için alınan bu defter ve belgeler ayrıntılı olarak bir tutanakla tespit edilmekte, bunların arama kararında açıkça yazılmamış olsa bile inceleme yapanın çalıştığı yere sevk veya celp edilmesi gerekmektedir (VUK, m.143). Arama sırasında el koyulan belge ve defterlerde vergi ile ilişkisi bulunmayan



belgelere de el koyulması olası olmaktadır. Böyle bir durumda vergiyle ilişkisi olmayan bu tür belgeler makbuz karşılığında mükellefe geri verilmektedir (VUK, m.144/2). Vergi hukukunda düzenlenmiş olan aramalı vergi incelemesi ile vergi matrahına etki edebilecek olup mükellef tarafından ibrazından kaçınılan ve gizlenmek istenen belgelerin ele geçirilmesi amacı güdülmekte ve aramalı vergi incelemesi kamu alacağı yönünden bir tedbir niteliği taşımaktadır (Karagözoğlu, H. F.,1977, s.266.).

## **2.7. VERGİ İNCELEMELERİNDE YER VE ZAMAN**

Vergi incelemelerinin nerede yapılacağına ilişkin hükümler, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik Kapsamındaki 13. madde çerçevesinde aşağıdaki hususlar önemlidir;

- Vergi incelemeleri vergi incelemesine taraf olan mükellefin iş yerinde yapılmalıdır.

- İş yerinin herhangi bir nedenle incelemenin gerçekleşmesine olanak sağlayamaması durumunda (örneğin ölüm ya da iş terki) incelemenin dairede yapılması mümkündür. Bu noktada önemli olan husus, incelemeye konu belgelerin ve defterlerin daireye getirilmesinin yazılı olarak talep edilmesidir.

- İnceleme dairede yapıldığı durumda, defter ve belgelerin belirli zamanda daireye teslim etmeyen ya da etmektan kaçınan mükellef, bu defter ve belgeleri ibraz etmemiş olarak kabul edilirler. Ancak haklı bir nedeni olan ve bunu sunan mükelleflerin defter ve belgeleri daireye ibraz etmeleri için uygun bir sürede uzatma verilmektedir.

Yine aynı yönetmeliğin 23. maddesi kapsamında inceleme süresi aşağıdaki gibi hüküm altına alınmıştır;

- İncelemeler en kısa sürede (mümkün olan) tamamlanmalıdır
- İncelemenin başladığı tarihten itibaren sayılmak üzere incelemenin tamamlanma süreleri aşağıdaki gibidir;

- Tam inceleme için bir yıl
- Sınırlı incelemeler için altı ay
- İncelemeler için vergi otoriteleri tarafından belirlenen sürelerin incelemeye yetmeyeceği anlaşıldığında, vergi incelemesine yetkili olanların, uzatım istemesi ve bu uzatımı gerekçeli bir yazı ile idareye bildirmesi mümkündür.
- Ek süre talebi değerlendirilir ve değerlendirmeden sonra altı ayı geçmeyecek şekilde ek süre verilmesi mümkündür.
- Vergi incelemesinin zamanında tamamlanmasına yönelik tedbirlerin alınması ilgili birimlerin sorumluluğundadır.
- Vergi inceleme görevi bir diğer inceleme elemanına devredilebilir. Bu durumda, yeni elemanın incelemeyi kalan sürede tamamlaması şarttır.
- Ek sürelerde dâhil olmak üzere, süresi içerisinde bir vergi inceleme raporu düzenlenmediği takdirde bu durum incelemeye görevliler tarafından yazılı olarak ilgili birimlere bildirilmek zorundadır.

## **2.8. VERGİ İNCELEME SÜRECİ**

Vergi İnceleme süreci çalışmamızda detaylı anlatılacağı üzere inceleme görevinin verilmesi ile başlayan ve çeşitli aşamalardan geçip incelemenin tamamlanması ile sona eren bir süreçtir. Bu bölümde inceleme sürecine başlamadan önce vergi incelmesinde denetim elemanların inceleme süreçlerindeki her bir adımda uygulaması gereken temel ilkelere değinilmiştir.

Vergi incelemesi belirli bir sistematığı olan ve bu sistematikteki adımlar kapsamında yürütülen bir süreçtir. Bu sürece ilişkin adımlar açıklanmadan önce, vergi

inceleme süreçlerindeki her bir adımda dikkate alınması gereken temel ilkelere değinilecektir. Bu ilkeler aşağıdaki gibidir;

- **Kamu Yararını Gözetmek:** Vergi incelemeleri sırasında hukuki sınırlar içerisinde kamu yararının korunması konusunda gerekli özen gösterilir.
- **Mükellef Haklarına Saygı Göstermek:** Vergi incelemeleri sırasında yasal düzenlemeler çerçevesinde mükellef haklarına gerekli özen gösterilir. Vergi incelemesinde amacın, ödenmesi gereken vergi tutarını doğru olarak tespit etmek olduğu göz önünde bulundurularak, mükellef lehine sonuçlar doğuracak hususlar da dikkate alınır.
- **Bağımsızlık ve Objektiflik:** Vergi müfettişleri, vergi incelemesi sırasında bağımsız olmak ve objektif davranmak zorundadırlar. Eylem ve işlemlerinde, tarafsızlıklarını ve bağımsızlıklarını zedeleyecek etkilere izin vermezler. Bağımsızlık, sorumlulukların tarafsız olarak yerine getirilmesi, objektiflik ise kararların önyargısız olarak alınması demektir.
- **Gerekli Mesleki Özeni Göstermek:** İncelemelerin başlangıcından, sonuçlandırılarak raporlanmasına kadar olan her aşamasında; mesleğin standartlarına titizlikle uyularak, aynı çalışmayı yapabilecek başka herhangi bir vergi müfettişinin sarf edeceği gayret ve özenden daha azını göstermeyecek şekilde çalışılır.
- **Mesleki Saygınlığı Korumak:** Vergi Müfettişleri görevleri sırasında irtibat kurduğu kişilere karşı; mesleki saygınlığın gerektirdiği şekilde nazik, ölçülü ve tutarlı davranır.
- **Mesleki Sırları Saklamak:** vergi müfettişleri, görevleri süresince, işletme ile ilgili öğrendikleri tüm detayları, bilgi ve belgeleri, iç işleyişleri, işletme sahiplerine ilişkin servet bilgilerini ve gizli kalması gereken diğer tüm

bilgileri ifşa etmemeli ve mesleki ahlak ve iş etiği kapsamında muhafaza etmelidir

- **Menfaat Sağlamaktan Kaçınmak:** müfettişler kullandıkları unvanlarını ve yetkilerini kullanarak kendileri ve / veya yakınları, diğer bireyler için bilerek ve isteyerek lehte menfaat sağlamalıdır. Vergi incelemeleri sürecinde iletişim içerisine girdikleri bireyler ile özel ilişkiye girmemeleri gereken vergi müfettişleri aynı zamanda bu bireyler ile herhangi bir ticari ilişkiye giremezler.
- **Çıkar Çatışmasından Kaçınmak:** vergi müfettişleri görevlerini, tarafsız, bağımsız bir şekilde icra etmek ile mükelleflerdir. Görevlerini etkileyen ve / veya etkilemesi muhtemel olaylar, kişiler ile ilişki içerisine girmemek ve bu durumlardan kaçınmak vergi müfettişlerinin önemli görevlerinden biridir. Vergi müfettişleri açısından değerlendirildiğinde, çıkart çatışmasında taraf olmamak, mükelleflerin şahsi sorumluluk alanındadır.
- **Diğer İlke ve Standartlara Uyum:** Vergi müfettişleri, Başkanlık tarafından belirlenen ya da belirlenecek diğer ilke ve standartlara da uyar.

Özetlemek gerekirse, vergi inceleme süreçlerinde, vergi inceleme görevini üstlenen bireylerin söz konusu ilkelerden ödün vermeden, süreçleri yürütmesi beklenmektedir.

### **2.8.1. Vergi İnceleme Görevinin Verilmesi**

Vergi inceleme sürecinin ilk adımı, vergi incelemesine ilişkin görev yazılı olarak verilen bir görevdir. Vergi incelemesine ilişkin yazılar belirli hususları içermek zorundadır. Söz konusu hususlar; inceleme türü, inceleme yapılacak mükellef ve konuya ilişkin bilgiler, incelemenin gerekçesi, inceleme dönemi ve inceleme süresi şeklindedir. İnceleme görevlendirme yazısında, bu hususların eksiksiz olarak yer alması önemlidir. Bu

noktada, inceleme görevi veren birim özenli bir şekilde her bir inceleme yazısının bu hususları ihtiva etmesine dikkat etmektedir.

Vergi incelemeleri, bir ya da birden çok vergi türüne ilişkin olabilir. Bu noktada, inceleme görevlendirmesi yapan birimin, tam ya da sınırlı inceleme olarak başlattıkları görevlendirmelerin içeriklerini değiştirme yetkileri bulunmaktadır. Önemli olan husus, bu değişikliğin nedeni ile birlikte nezdinde inceleme yürütülen mükellefe bildirilmesidir.

Vergi incelemeleri, vergi inceleme görevlendirme yazısında inceleme talep eden birim tarafından belirlenmiş konuda ve dönemde gerçekleştirilmek zorundadır. Diğer bir ifade ile inceleme görev yazısında yer almayan bir konu ya da dönem ile ilgili, mükelleflerden bilgi, belge ya da defter talep edilmesi mümkün değildir. Ancak, bir vergi inceleme sürecinde, vergi inceleme görev yazısında belirtilmiş konudan hariç olarak şüpheli ya da eleştirel bir durum belirlenirse, bu durum inceleme görevi veren birime bildirilmelidir.

## **2.8.2. İşe Başlama ve İncelemeye Hazırlık**

Vergi inceleme görevinin yazılı olarak inceleme görevlisine tebliğ edilmesinden itibaren on gün içerisinde vergi incelemesine başlanmalıdır. En geç on gün içerisinde incelemeye başlanılmadığı durumda, konu durum gerekçeli bir yazı ile bağlı olunan Grup Başkanlığı'na bildirilmelidir. Vergi inceleme görevine belirtilen zaman içerisinde başlanmamasına yönelik haklı bir gerekçe olması durumunda Grup Başkanlığı tarafından incelemeye başlamak için on gün daha ek süre verilebilmekte ya da inceleme görevi bir diğer inceleme elemanına tebliğ edilmektedir.

### **2.8.2.1. İnceleme Dosyası**

İnceleme dosyası, vergi inceleme sürecinde, işe başlama ve incelemeye hazırlık evresini de kapsayan, inceleme sürecinde yapılan tespitleri içeren bir dosyadır. İnceleme dosyasında aşağıdaki belgeler yer almalıdır;

- Vergi incelemesine ilişkin görevlendirme yazısı

- İşe başlama ve hazırlık evresindeki tespitler
- İnceleme konusu kapsamında mükellefin incelenen hesaplarına ilişkin hususlar
- Harici olarak yürütülen araştırmalar kapsamında elde edilen hususlar
- Kanun ve mevzuat hükümlerine aykırı işlemler
- İnceleme sürecinde ortaya çıkarılan matrah farkı, vergi farkı ve bunları hesaplanmasına ilişkin yöntemler
- İnceleme sürecinde yapılan yazışmalar, tutanaklar ve ilgili diğer tüm belgeler

İnceleme görevini veren birim tarafından, vergi inceleme görevinin devredilmesine yönelik bir karar verildiğinde, inceleme dosyası yazı ile Grup Başkanlığına gönderilmelidir.

### **2.8.3. İncelemeye Başlama ve İncelemeye Başlama Tutanağı**

İnceleme görevinin inceleme memuruna yazılı olarak tebliğ tarihinden itibaren en geç otuz gün içerisinde inceleme sürecinin başlamış olması gerekmektedir. Söz konusu süre içerisinde incelemeye başlanmaması durumunda, duruma ilişkin gerekçeleri de içeren bir yazının bağlı olunan Grup Başkanlığı'na iletilmesi şarttır. İncelemeye başlanmamasına ilişkin gerekçeli yazıyı değerlendiren Grup Başkanlığı haklı bir mazeretin var olduğuna kanaat getirdiği takdirde, incelemeye başlamak için ilgili inceleme elemanına on beş günü aşmamak kaydı ile ilave süre verebilmektedir ya da başka bir inceleme elemanını incelemeye başlamak üzere görevlendirmektedir.

Vergi incelemesine “incelemeye başlama tutanağı”nın imza altına alınması ile başlamak mümkündür. İncelemeye başlama tutanağının bir kopyası, incelenen mükellefe ya da incelenen mükellefin temsilcisine teslim edilmektedir.

Vergi inceleme tutanağında mükellefin ya da mükellefin temsilcisinin imzasının bulunması gerekmektedir. Mükellef ya da mükellefin temsilcisi tarafından imzalanan vergi inceleme tutanağının tarihi vergi incelemesinin inceleme başlama tarihi olarak kabul edilmektedir. Ancak, inceleme tutanağında, mükellef ya da mükellef temsilcisinin imzasının olmaması durumunda, inceleme tutanağının vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarih inceleme başlama tarihi olarak kabul edilmektedir.

### **2.8.3.1. İncelemeye Başlama Tutanağının Muhteviyatı**

Vergi incelemesine başlama tutanağının içeriğinde bazı unsurların olması şarttır. Bu unsurları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür;

- İncelenecek mükellefe ilişkin kimlik bilgileri / ticaret sicil bilgileri / adres bilgileri / faaliyet konusuna ilişkin bilgiler
- İncelemenin türü, konusu ve inceleme dönemi
- İnceleme başlatılmasının nedeni / gerekçesi
- İnceleme süreçlerinde mükellefin hak ve yükümlülüklerine ilişkin bilgilendirme
- İnceleme süreci birimde yürütülecek ise, incelenecek mükellefin rızası
- İncelemeye başlama tutanağının düzenlendiği yer, tarih, inceleme elemanının imzası, mükellefin imzası ya da mükellef temsilcisinin imzası

### **2.8.4. Defter ve Belgelerin Alınması**

İncelemeye başlama tutanağının imza altına alınmasından sonra, mükellefe ait defter ve belgelerin incelemeye konu kayıtların ve belgelerin değerlendirilmesi için alınması gerekmektedir. Mükelleflerden yasal defterleri ve belgeleri yazılı olarak talep edilmektedir. İlgili yazıda, mükellefler tarafından ibrazı istenen yasal defterlerin ve

belgelerin ibraz süresi, ibraz yeri ve ibraz edilmemesi durumunda uygulanacak müeyyidelere ilişkin bilgi yer almaktadır.

Mükelleflere ait yasal defter ve belgeler tutanak altına alınmak sureti ile teslim edilmektedir. Konu tutanakta, inceleme elemanı tarafından teslim alınan yasal defterlerin ve belgelerin mahiyetleri, teslim eden kişilerin kimlik bilgileri ve imzaları yer almaktadır.

### **2.8.5. İnceleme Tutanakları**

İnceleme sürecinde gerekli olması durumunda, vergilendirme ile ilgili olgular ve / veya hesaplar ile ilgili durumlar tutanaklar kapsamında tespit ve tevsik edilmektedir. Tutanakların taslak halleri, incelemeden geçen mükelleflerin olası itirazlarının tutanağa aktarılabilmesi için, mükellef tarafından talep edilmesi durumunda, iki gün öncesinden mükellefe verilmektedir. Mükelleflerin tutanakta yer alan tespitlere ilişkin itirazları ve mülahazaları tutanağa geçirilir. İnceleme tutanaklarından bir suret, tutanağı imza altına alan mükellefe ya da mükellef temsilcisine verilmek zorundadır.

İnceleme tutanaklarının ilgili mükellefler tarafından imzalanması için zorlama yapılmamaktadır. Mükellefler ya da mükellef temsilcileri tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde, tutanakta yer alan hususlar ile ilişkili olan hesapları gösteren yasal defterlerin, belgelerin mükellef rızası aranmaksızın tutulmaktadır. İnceleme sonucunda tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar ile ilgili kesinleşme hususu gerçekleşmeden de konu yasal defterler ve belgeler mükelleflere iade edilmemektedir. Ancak, mükellefler ya da mükellef temsilcileri söz konusu tutanakları imza altına aldıkları takdirde,

#### **2.8.5.1. İnceleme Tutanaklarında Yer Alacak Unsurlar**

İnceleme tutanaklarında yer alması zorunlu olan unsurlar aşağıdaki gibidir;

- İnceleme tutanağının düzenlendiği yer ve tarih
- İnceleme tutanağının ilgililerine ilişkin isim ya da unvan bilgileri,



- Vergilendirmeye konu olaylar ya da hesaplara ilişkin durumlar
- İncelenen mükellef tarafından yapılmış olan (varsa) itirazlar ve mülahazalar
- İlgili mükellefler tarafından sunulmuş olan özeldeler (varsa)
- Tutanakta yer alan unsurların, ilgililer tarafından okunduğunu ve anlaşıldığını içeren ifade
- Tutanak taslak halinin mükellef bilgisine sunulduğuna ilişkin ibare
- Mükellefin, Rapor Değerlendirme Komisyonu'nda dinlenme talebi olup olmadığına ilişkin ibare
- Mükellefe vergi inceleme süreçlerine ilişkin yürütülecek muhtemel işlemlerin, tutanak düzenlenmesinden önce kendisine açıklandığına ilişkin ibare

Vergi inceleme tutanakları, vergi inceleme raporlarının dayanağı olduğu için düzenlenecek olan raporlarda eleştiri ve tenkidi gerektirecek hususların tutanağa dayanması gerekmektedir. Vergi inceleme tutanakların inceleme için önemi de göz önünde bulundurulduğunda, tutanak tanzim edilirken yukarıdaki hususların önemli dikkate alınması gereklidir.

#### **2.8.6. İncelemenin Tamamlanması**

Vergi incelemesine ilişkin vergi inceleme raporları, Rapor Değerlendirme Komisyonu'na gönderilmek amacıyla ilgili grup ya da ekip başkanlıklarına teslim edilmektedir. Raporun grup ya da ekip başkanlıklarına teslim edildiği tarih, incelemenin sona erdiği tarih olarak kabul edilmektedir.

### 2.8.6.1. İnceleme Süresi

İncelemeye ilişkin görevlendirme yapan birim tarafından, incelemenin süresi içerisinde bitirilmesine ilişkin özen gösterilmektedir. Söz konusu inceleme süreleri aşağıdaki gibidir;

- İncelemeye başlanan tarihten itibaren, tam incelemelerde bir yıl
- İncelemeye başlanan tarihten itibaren sınırlı incelemelerde altı ay

Bu süreler içerisinde, yürütülen vergi incelemesinin zamanında tamamlanamayacağına anlaşılması durumunda, inceleme süresinin bitişinden itibaren on günden geç olmamak üzere, gerekçeleri de içeren bir yazı ile bağlı olunan grup başkanlığından ek süre talebi yapılabilmektedir. Ek süre talebinin gerekçelerini değerlendiren grup başkanlığı altı aydan fazla olmamak üzere ek süre verebilmektedir.

Vergi incelemeleri sürecinde, vergi incelemesi ile görevlendirilmiş elemanın, Başkanlık izni olmaksızın görevini diğer bir elemana devretmesi imkân dâhilinde değildir. Ancak, vergi inceleme görevinin diğer bir elemana devredilmesinin zorunlu olduğu durumlarda, bu yetkilendirmeyi Başkanlık yapmaktadır. Yeni inceleme elemanın atanması, inceleme sürelerini baştan başlatmamaktadır. Diğer bir ifade ile vergi incelemesine yeni olarak görevlendirilen inceleme memurunun incelemeyi kalan süresi içerisinde tamamlaması gerekmektedir.

### 2.8.7. Vergi İnceleme Raporlarının Düzenlenmesi

Vergi inceleme raporları, vergi türü ve vergi dönemi itibariyle ayrı ayrı olarak düzenlenmektedir;

- Vergilendirme dönemi bir yıldan az olan vergilere yönelik olarak düzenlenecek raporlarda, incelemeye ilişkin döneme ait matrah, vergi farkları ayrı ayrı gösterilmek şartı ile takvim yılı aşmamak şartı ile tek bir rapor olarak düzenlenebilmektedir.

- Vergi inceleme süreçlerinde tespiti yapılan birden çok vergi türüne ilişkin eleştiri gerektiren hususlara yönelik raporlar ayrı ayrı düzenlenmektedir.

- Vergi inceleme sürecinde tespit edilen eleştirel hususların diğer vergiye dayalı işlemlerin düzeltilmesini gerektirmesi durumunda, konu işlemlere ilişkin önerilere (incelemeden geçen mükellef ile ilgili ise) vergi inceleme raporları kapsamında yer verilebilmektedir. Ancak, konu farklı bir mükellef nezdindeki vergisel olayların düzeltilmesini gerektiriyor ise, söz konusu durum vergi inceleme görevini veren birime bildirilmek zorundadır.

- Vergi inceleme raporlarında, tarhiyat ve / veya ceza önerisi yer alacak ise; bu raporlar; (i) giriş bölümü (ii) usule yönelik incelemeler, (iii) hesaplara yönelik incelemeler, (iv) eleştirel hususlar, (v) sonuç olmak üzere beş temel bölümden oluşmalıdır.

- vergi inceleme süreci sonunda, vergiye yönelik herhangi bir eleştirel duruma rastlanmadığı durumda, ilgili birim tarafından bu durum incelemeden geçen mükellefe yazı ile bildirilmektedir.

Vergi incelemesine ilişkin raporların, Başkanlığın Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Bilgi İşletim Sistemi ile uyum sağlayacak niteliklerde düzenlenmesi gerekmektedir. Ayrıca Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından dinlenme talebi olan mükelleflere davet yazısı ile birlikte gönderilebilmesi için bir rapor tevdi yazısının da Başkanlığa iletilmesi gerekmektedir. Dinlenme talebi olmayan mükelleflerin vergi inceleme rapor düzenleme sürecinde bu adım pas geçilmektedir.

#### **2.8.7.1. İnceleme Sonucunda Düzenlenecek Raporlar**

Vergi inceleme süreçlerinin sonucunda dört temel rapor tipinde raporlar düzenlenmektedir.

### **2.8.7.1.1. Vergi İnceleme Raporu**

Vergi inceleme raporu; VUK kapsamında ve diğer kanunlar çerçevesinde yapılan vergi incelemeleri sonucunda düzenlenir ve birden fazla mükellefi, ya da vergi türünü ya da aynı mükellefin birden çok vergilendirme dönemini kapsayacak şekilde düzenlenebilmektedir.

Birde çok mükellefi ya da birden çok vergi türünü kapsayan incelemelerde, eleştiriye konu edilebilecek başkaca hususların tespit edilmesi durumunda, bu durumların tek bir rapor kapsamında ifade edilmesi önemlidir ve bu amaç doğrultusunda Vergi Tekniği Raporu olarak adlandırılan rapor da düzenlenebilmektedir. Söz konusu raporlar, vergi inceleme raporunun eki olarak sunulmaktadır.

### **2.8.7.1.2. Görüş ve Öneri Raporu**

Vergi incelemelerinin yürütülmesi sırasında; yürürlükteki Kanun, Tüzük, Yönetmelik, Bakanlar Kurulu Kararı ve Genel Tebliğlerde ve bunların uygulanmasında görülen eksikliklerin düzeltilmesi yoluyla yeniden konulması gereken hüküm ve usullere ilişkin görüş ve teklifler hakkında Görüş ve Öneri Raporu düzenlenir.

Mükelleflerin incelenmesine yönelik tespitler ve bu incelemelerde dikkat edilmesi gereken hususlar hakkında Görüş ve Öneri Raporu düzenlenebilir. Bu tür konularda Görüş ve Öneri Raporu düzenlenebilmesi için Görüş ve Öneri Raporu düzenlemek isteyen vergi müfettişinin daha önce konuyla ilgili olarak hazırlanmış olma ihtimali bulunan bir Görüş ve Öneri Raporu nedeniyle mükerrerliğe sebebiyet verilmemesi için yazılı olarak talepte bulunması gerekmektedir. Vergi müfettişinin bu talebi ilgili Grup Başkanlığı tarafından Başkanlığa gönderilecektir. Başkanlığın değerlendirmesi sonucunda uygun görülmesi hâlinde Görüş ve Öneri Raporu düzenlenebilecektir. Nezdinde inceleme yapılmakta olan mükellefle aynı veya irtibatlı alanlarda faaliyet gösteren mükellefler hakkında da aynı çerçevede işlem yapılması gerekmektedir.

Yapılan incelemelerde diğer kamu kurum ve kuruluşlarının görev alanı ile ilgili olarak tespit edilen hususlara; VUK 5. maddesindeki mahremiyet hükümleri dikkate alınarak ayrı olarak düzenlenecek Görüş ve Öneri Raporunda yer verilecektir.

Ayrıca, ihbar ikramiyesi ile 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamındaki meslek mensuplarının sorumlulukları hakkında da Görüş ve Öneri Raporu düzenlenir. Meslek mensuplarının mali sorumlulukları ile disiplin sorumlulukları ayrı ayrı müstakil bir rapor ile tespit edilir. Bu kapsamda sorumluluk raporu yazılabilmesi için meslek mensubunun yazılı savunması istenir. Savunma isteme yazısının tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde savunma yapılmaması durumunda ilgili meslek mensubu savunma hakkından vazgeçmiş sayılır.

#### **2.8.7.1.3. Vergi Tekniği Raporu**

Yürütölmekte olan incelemelerde birden fazla mükellefi, vergi türünü yada aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla Vergi Tekniği Raporu düzenlenebilir. Bu raporlar sonrasında düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluşturur. Takdir komisyonlarına veri teşkil etmek amacıyla da Vergi Tekniği Raporu düzenlenir.

#### **2.8.7.1.4. Vergi Suçu Raporu**

VUK'un 359. maddesi kapsamındaki fiillerin tespiti durumunda, aynı Kanunun 367. maddesi uyarınca Vergi Suçu Raporu düzenlenir.

#### **2.8.8. Raporların İlgili Rapor Değerlendirme Komisyonuna Gönderilmesi**

Vergi inceleme raporları, görüş ve öneri raporları, vergi tekniği raporları ve vergi suçu raporları, Rapor Değerlendirme Komisyonu'na bağlı olan grup ya da ekip başkanlıkları aracılığı ile ve Merkez Rapor Değerlendirme Komisyonuna iletilmesi gereken raporlar da komisyona iletilmek üzere ilgili ekip ya da grup başkanlıkları tarafından gönderilmektedir.

### **2.8.9. Defter ve Belgelerin İadesi**

Vergi inceleme sürecinde yazılı bir şekilde talep edilen vergi incelemesine konu yasal defterler ve belgeler, Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından rapora ait nihai değerlendirmenin yapıldığı bilgisinin incelemeyi yürüten inceleme elemanına bildirildiği tarihten itibaren on beş günü aşmayacak şekilde bir tutanak vasıtası ile iade edilmektedir. Bu noktada altını çizmek gereken husus; eğer yasal defterler ve / veya belgeler içerisinde suça delil teşkil eden unsurlar var ise ya da mükellefler konu tutanağı imzalamaktan çekinir ise, bir önceki cümlede bahsi geçen hüküm uygulanmamaktadır.

## **2.9. VERGİ İNCELEME SÜREÇLERİNDE HAK VE YÜKÜMLÜLÜKLER**

Vergi inceleme yapılırken mükellefin bir takım haklarının gözetilmesi gerekmektedir. Bu hakların gözetilmesi vergi idaresinin mükellefine karşı yükümlülüğüdür. Bunun yanı sıra mükellefin de vergi incelemesinin sağlıklı bir şekilde gerçekleşmesi için vergi mevzuatından doğan ödevlerini yerine getirmesi gerekmektedir. Mükelleflerin vergi incelemesine tabi olması, beyana dayalı mükellefiyet sonucunda doğal olarak ortaya çıkan bir yükümlülüktür.

### **2.9.1. Gelir İdaresi Başkanlığının Yayınladığı Vergi İnceleme Sürecinde Mükellef Hakları**

Vergi inceleme kapsamında mükellef hakları Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından aşağıdaki gibi belirlenmiştir (GİB, 2007);

- Vergi inceleme için gelen vergi inceleme memurunun yetkilerini gösteren bir belge talep etme hakkı
- Vergi incelemenin konusu ve hangi vergi türü ve hesap dönemine ilişkin olduğuna dair bilgi isteme hakkı
- Vergi incelemesinin her sürecinde vergi müfettişinden bilgi isteme hakkı

- Vergi incelemesinde ilk hesaplamalara göre teminat istenmesi halinde, teminat ya da kefil gösterememe ya da kefilin kabul edilmemesi nedeni ile haklarında ihtiyari haciz başlatılması durumunda hacze 7 gün içerisinde itiraz etme hakkı
- Nezdinde arama yapılmasının başlanması durumunda verilen arama kararının gösterilmesini isteme hakkı
- İhbara dayalı incelemelerde, ihbarda yer alan hususların var olmadığının ortaya çıkması durumunda, ihbarda bulunanı öğrenme hakkı
- İnceleme sürecinde gerekli olan durumlarda, tutanakları inceleme ve bu incelemeler kapsamında her türlü itirazı yapma hakkı, şerh koyma hakkı
- Vergi inceleme süresince ibraz edilmiş ve muhafaza altına alınmış defterlerin yerine yenilerini tasdik ettirmek ve yeni defterlere kayıt girme hakkı
- Vergi incelemesi sırasında ya da sonrasında vergi mahremiyetinin ihlali kapsamında şikâyette bulunma hakkı,

### **2.9.2. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Yayınladığı Vergi İnceleme Sürecinde Mükellef Hakları**

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından yayınlanan mükellef hak ve yükümlükleri de aşağıdaki gibi belirlenmiştir;

- Vergi İnceleme Elamanın Kimliğini Görme Hakkı: Mükellefler, Vergi Usul Kanunu'nun 136 ncı maddesine göre; vergi incelemesi yapanların kimliğinin işe başlamadan evvel kendilerine gösterilmesini isteyebilirler.
- İnceleme Konusunu ve Kapsamını Öğrenme Hakkı: Vergi Usul Kanunu' nun 140/1. maddesine göre; mükellefler vergi inceleme elemanlarından incelemenin mevzuu hakkında incelemeye başlamadan önce kendilerine açıklama yapılmasını isteyebilirler.

- Defter Belgelerini İncelemeye İbrahim Etmek İçin Ek Süre İsteme Hakkı: Vergi Usul Kanunu' na göre; mükellef zor durumda kalması nedeniyle defter ve belgelerini istenen sürede ibraz edemeyecek durumda ise, ek süre verilmesini isteme hakkına sahiptir.
- İncelemenin Her Safhasında Bilgi Alabilme Hakkı: Mükellef, vergi incelemesinin her safhasında inceleme süreci hakkında inceleme elemanından bilgi isteyebilir.
- İnceleme Sırasında Müşavir ve/veya Avukat Bulundurma Hakkı: Mükellef vergi incelemeleri ile ilgili görüşmelere, defter ve kayıtlarla ilgili olan yetkili Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler veya avukatların kendisiyle birlikte katılmasını sağlamak ya da kendisini temsilen yetkili bir temsilcisini göndermek hakkına sahip bulunmaktadır. (Mükellefi temsilen gelen kişilerin yasal olarak yetkilendirilmiş olmaları ve temsil belgesinin görüşmeler başlamadan önce inceleme elemanına verilmesi gerekir.)
- Vergi İnceleme Tutanaklarına İtiraz ve Görüşlerinin Yazılmasını İsteme Hakkı: Vergi Usul Kanunu'nun 145. Maddesine göre; mükellefler diledikleri itiraz ve mülahazaların vergi inceleme tutanaklarına kaydedilmesini isteyebilirler.
- Kayıtların İşlenmesi İçin Ek Süre İsteme Hakkı: Vergi Usul Kanunu'nun 146. maddesine göre; mükellef arama sonucunda el konulan defter ve belgelerin muhafaza altında olması sebebiyle zamanında yapılamayan kayıtlarını, defterlerin geri verilmesinden sonra 1 aydan az olmamak üzere verilecek uygun bir süre içinde yapabilir.
- İlgililerin Tutanağın İçerdiği Hususlardan Haberdar Olma Hakkı: 31/10/2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 17. maddesinin (d) bendinde yer alan "Tutanakta belirtilen hususların ilgililer tarafından okunduğunu ve doğruluğunun anlaşıldığını belirten ifade yer alır" düzenlemesi uyarınca; ilgililer vergi incelemesi sırasında düzenlenen tutanağı



okuma, içerdiği hususların doğruluğu, defter kayıtlarına, belgelere ve ifadelere uygunluğunu anladıktan sonra birlikte (Vergi İncelemesini yapan Yetkili ile) imzalama ve dolayısıyla tutanağın içerdiği hususlardan haberdar olma hakkına sahiptir.

- Tutanaktan Bir Nüsha Alma Hakkı: Vergi Usul Kanunu'nun 141. maddesinde göre; mükellef vergi incelemesi sırasında düzenlenen tutanaklardan bir nüsha almaya ve itirazların bulunması halinde bu itirazların tutanağa işlenmesini isteyebilirler.
- Mükelleflerin Rapor Değerlendirme Komisyonlarınca Dinlenmesini İsteme Hakkı: Rapor Değerlendirme Komisyonları gerekli gördüğü durumlarda ya da talepleri üzerine vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları hakkında mükellefi dinleyebilirler. Mükellefler, Rapor Değerlendirme Komisyonları tarafından dinlenmek için taleplerini, vergi inceleme tutanaklarına kaydedilmesini isteyebilecekleri gibi taleplerini içeren bir dilekçe ile rapor değerlendirme işlemi bitmeden Grup Başkanlıklarına da başvurabilirler.
- Müracat ve Şikayet Hakkı: 31/10/2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin "Vergi Müfettişlerinin Sorumlulukları" başlıklı 41. maddesinin (b) bendinde yer alan "Mesleğin gerektirdiği saygınlığı ve güven duygusunu sarsacak davranışlarda bulunamazlar" düzenlemesine aykırı davranışlara muhatap olan veya bu tip davranışlarla karşılaşan ilgililer (mükellef, vb.) aşağıda belirtilen yollarla müracaat ve şikayet haklarını kullanabilirler:
  - 1.CİMER'e (Cumhurbaşkanlığı İletişim Merkezi) a)Telefonla Başvuru (150) b)Mektupla Başvuru c)İnternetle Başvuru (www.tccb.gov.tr) d)Şahsen Başvuru
  - 2.Posta yoluyla Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na 3.www.vdk.gov.tr adresinden "İhbar ve Şikayet" bölümüne 4.VİMER'e (Vergi İletişim Merkezi) (444 0 189)

- Uzlaşma Hakkı: Mükellef, ikmalen, res'en veya idarece tarh edilen vergilerle, bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının (359. maddede yazılı fiillerle vergi ziyaya sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen cezalar hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, tarhiyat öncesi ya da tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunabilir.
- Dava Açma Hakkı: Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.

### **2.9.3. Vergi İnceleme Sürecinde Mükellef Yükümlülükleri**

Vergi incelemesi kapsamında mükellef yükümlükleri Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından aşağıdaki gibi belirlenmiştir;

#### **2.9.3.1. İncelemenin Yapılacağı Yere İlişkin Yükümlülükler**

- Vergi Usul Kanunu'nun 257. maddesine göre; mükellefler incelemeye yetkili memura müessesenin durumuna göre, çalışma yeri göstermekle ve resmi çalışma saatlerinde memurun müessesede alışmasını sağlamakla yükümlüdürler.
- Vergi Usul Kanunu'nun 257/5. maddesine göre; mükellef incelemeye yetkili olanlar tarafından işletmede Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesi gereğince envanter yapılması halinde araç, gereç ve personeliyle bu işlemlerin yapılması için gerekli yardım ve kolaylığı göstermekle yükümlüdür.
- Vergi Usul Kanunu'nun 148. maddesine göre; mükellefler vergi incelemesine yetkili kişilerin talep edecekleri her türlü bilgiyi vermek mecburiyetindedirler. (Mükellefler, Vergi Usul Kanunu'nun 151. maddesinde belirtilenler hariç olmak üzere, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten imtina edemezler. Bu zorunluluk hem iş sahibini, hem de işletmede çalışanları kapsar.
- Vergi Usul Kanunu'nun 141/2. maddesine göre; mükellefler vergilendirme ile ilgili olay ve hesap durumlarını içeren tutanakları imzalamaktan çekindikleri hallerde,

bunların dayanağı olan defter, belge ve kayıtların vergi inceleme elemanınca alıkonulması konusunda zorluk çıkarmamak mecburiyetindedirler. (Söz konusu defter ve belgeler, inceleme sonucunda ortaya çıkan vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer, bu defterlerin suç delili olmaması şartıyla, her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve vesikaları geri alabilirler)

### **2.9.3.2. Defter ve Belgelere İlişkin Yükümlükler**

- Vergi Usul Kanunu'nun 172. maddesine göre; defter tutmak zorunda olan mükellefler, aynı Kanuna göre tutmak zorunda oldukları defterlerden tasdike tabi olanları zamanında tasdik ettirmek, tuttıkları defterleri ve bunların dayanağını oluşturan belgeleri usulüne uygun bir şekilde tutmak ve ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmek zorundadırlar.
- Vergi Usul Kanunu'nun 256. maddesine göre; mükellefler muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin server, usb bellek, taşınabilir harici bellek ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri, muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. (Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler, tahrif edenler veya gizleyenler - varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili olanlara defter belgelerin ibraz edilmemesi gizleme demektir – hakkında V.U.K.' un 359. maddesinde yer alan cezalar uygulanır)

### **2.9.1.3. Beyan ve Ödemeye İlişkin Yükümlülükler**

- Mükellefler vergi matrahını doğru beyan etmek ve ödenmesi gereken vergileri vadesinde ödemek zorundadırlar.

## 2.10. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE İNCELEMELERİN ETKİN VE VERİMLİLİĞİ İÇİN ALINAN ÖNLEMLER

Vergi incelemesi, gelir dağılımındaki ve vergilendirmedeki adaletin sağlanması noktasında son derece önemli bir yere sahiptir. Vergi incelemeleri ile ödenmesi gerekli olan vergilerin doğrulukları araştırılmakta ve bu vasıta ile vergilemede verimlilik sağlanmaktadır. Verimlilik, günümüz modern vergi sistemlerinde vergileme ilkelerinden (adalet, eşitlik, kanuni olmak, belirli olmak, genellik, açıklık, uygunluk) bir tanesidir (Akdoğan, 2011, s. 203).

Verimlilik kavramı, özellikle Endüstri Devrimine kadar çok genel anlamda kullanılan bir kavram iken, Endüstri Devrimi ile başlayan sanayileşme süreçlerinin, teknolojik gelişmeler ile desteklenmesi ile artan devinimi kapsamında günümüzde önemli kavramlardan bir tanesi olarak kabul edilmektedir. Verimlilik en temel anlamda, elde olan kaynakların minimum kullanımı ile maksimal çıktı alınması ile ilgili bir kavramdır.

Verimlilik kavramını, vergileme süreçlerinde değerlendirdiğimiz takdirde; vergi verimlilik, İdare tarafından yapılan en az vergi toplama maliyetiyle en çok vergi geliri elde etme amacı doğrultusunda yürütülen süreçleri ifade etmektedir. Verimlilik kapsamında, vergileme süreçlerinden beklenen katma değer belirlenen bir dönem içerisinde elde edilmesi gerekmektedir (Özbilen, 2010, s. 248). Vergide verimliliğin sağlanması durumunda, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma eylemlerinin genel itibarıyla minimize edildiği bilinmektedir.

Vergisel anlamda verimliliğin sağlanması noktasında ve vergi gelirlerinin azalmaması hususunda, vergi mükelleflerinin tamamı tarafından anlaşılabilir vergi uygulama süreçlerinin var olması önemlidir (Türgay, 2011, s. 324).

Verimlilik kavramına göre daha geniş bir anlam içeren etkinlik kavramı literatürde farklı alanlarda farklı şekillerde yorumlanabilmektedir. Etkinlik kavramı maliyet tasarrufu anlamına gelen maliyet etkinliği şeklinde kullanılabildiği gibi verimlilik kavramıyla aynı anlamda da kullanılabilmektedir. Birbiri yerine kullanılan etkinlik ve verimlilik kavramları

arasındaki farka değinecek olursak; etkinlik girdi ve çıktılarının parasal değerle ifade edilemeyen durumlarda kullanılırken, verimlilik girdi ve çıktılarının parasal değerle ifade edilerek bir standartla karşılaştırılması gereken durumlarda kullanılmaktadır (Deniz, 2007: s.85-86).

Etkin bir vergi sisteminin varlığı, vergilemede verimlilik için önemli unsurlardan bir tanesidir. Vergi toplamadaki maliyetin düşük ve vergi tahsilatının yüksek olmasına yönelik verimlilik amacının gerçekleştirilmesi için, vergi inceleme süreçlerinin ve vergi otoritesinin yürüttüğü süreçlerin etkin işleyişe sahip olması önemlidir. Bu önem kapsamında, Türk Vergi Sisteminde incelemelerin verimliliğinin ve etkinliğinin sağlanması noktasında VDKB aktif rol oynamaktadır.

Başkanlık tarafından yürütülen çalışmalarda, uzmanlaşma ve iş bölümünün sağlanması amacıyla Başkanlık bünyesinde;

- Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları,
- Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlıkları,
- Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıkları,
- Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlıkları

kurulmuş ve yetki alanları belirlenmiştir. Bu gruplar tarafından yapılacak incelemelerde, Başkanlık tarafından yapılan araştırma ve ön incelemeler ile risk değerlendirmeleri neticesinde planlama yapılarak işgücünün verimli bir şekilde kullanılması amaçlanmaktadır.

Vergi incelemelerinde hangi esas ve usullerin geçerli olduğuna ilişkin çerçeve ilgili yönetmeliğin üçüncü maddesi kapsamında yer almaktadır. Vergi incelemeleri bu yönetmeliğin ilgili madde ve alt bentlerinde belirtilen hadler kapsamında ilgili Grup

Başkanlıkları tarafından yazılı olarak görevlendirilen vergi müfettişleri tarafından yürütülmektedir.

Vergi kaçakçılığı konusunda (organize vergi kaçakçılığı) tespit edilmesi, önlenmesi, araştırılması ve incelenmesine ilişkin yöntemler ve bu kapsamda geliştirilmesi gereken tekniklerin de çalışılmasına yönelik süreçler, “Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıkları” tarafından yürütülmektedir.

Örgütlü sermaye, transfer fiyatlandırması ve yurt dışından elde edilen kazançlara ilişkin vergi incelemeleri ise “Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlıkları” tarafından yürütülmektedir.

Küreselleşme ile paralel olarak gelişen bilgi teknolojileri ile uyumlu bir şekilde faaliyetlerin yürütülmesi amacı ile yine başkanlık bünyesinde Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Risk Analiz Sistemi oluşturulmuştur. Bu birim, her tip bilginin, datanın istatistikî yöntemler kapsamında gruplanmasını, mükellef faaliyetlerinin ve sektörlerinin karşılaştırmalı olarak analiz edilmesini ve bu vasıta ile olası risklerin saptanmasını sağlamaktadır.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Risk Analiz Sistemi tarafından yürütülen süreçlerde önemli olan, mükellefler tarafından sunulan dataların yanı sıra, finans kuruluşlarından ve mükellefler ile ilişki içerisinde olan diğer paydaşlardan veri elde etmek ve bu verilerin nitelikli bir hale gelmesini sağlamaktır. Nitelikli veriler, risk analiz programları vasıtası ile analiz edilmektedir.

Analizler ve karşılaştırmalar sonucunda, riskli sektörler belirlenmektedir. Ayrıca, riskli mükellefler ve mükelleflerin hangi alanlarda riskli olduğu da yine objektif kriterler kapsamında bu analizler sonucunda ortaya konulmaktadır.

Optimizasyon ve kaynakların verimli kullanılması, vergi inceleme süreçleri için de önemli hususlardır. Bu kapsamda 2018 yılında, elektronik ortamlarda denetim süreçlerinin kapasitesinin artırılması ve bu süreçlere yeni uygulamaların eklenmesi

başkanlığın amaç, hedef ve stratejilerine eklenmiştir. Elektronik denetim süreçlerinin altyapılarının kuvvetlendirilmesi ve bilgisayar destekli denetim faaliyetlerinin yaygınlaştırılması yönünde iş planları yapılmaktadır.

Her sürecin olduğu gibi denetim ve inceleme süreçlerinin etkin, verimli ve kaliteli olması istenen bir hedeftir. Bu kapsamda, kalitenin sağlanması denetim ve inceleme süreçlerinde etkinliğin ve verimliliğin gerçekleştirilebilmesi için yeni teknik ve yöntem çalışmalarına devam edilmektedir. Bu çalışmalar, her vergi türü kapsamında, vergi inceleme raporlarının genel usul ve esaslara uygun bir şekilde geliştirilmesi amacını da taşımaktadır. Eş zamanlı olarak, idare lehine sonuçlanan vergi inceleme sayılarının artırılması da teknik ve yöntem geliştirme çabaları içerisinde yer almaktadır.

Vergi denetimine ve incelemesine yönelik vergi denetim standartlarının sürdürülebilir kılınması noktasında, standart kelimesinin ana prensip ile eş anlamlı olarak kullanıldığıнын altının çizilmesi gerekmektedir. Bir anlamda, vergi denetim ve inceleme süreçlerinin ana prensiplerinin her bir inceleme süreci için aynı olması önemlidir. Bu kapsamda, uluslararası geçerliliği olan denetim ve muhasebe standartlarının ve bu standartlar ile uyumlu Türkiye’de uygulanan denetim ve muhasebe standartlarının çerçevesinin bilinmesi önemlidir. Söz konusu standartların dört temel başlığı vardır;

- Genel Standartlar
- Çalışma Standartları
- Raporlama Standartları
- Kalite Kontrol Standartları

Dört başlık altındaki standartlar çerçevesinde hazırlanan denetim standartları rehberinin yayımlanmasına ilişkin planın temel amacı, denetim süreçlerindeki gücün ve etkinliğin artırılmasıdır. Yine aynı amaç ve hedef doğrultusunda atılan adımlar aşağıdaki gibidir;

- İİTDK (İhbar ve İnceleme Taleplerini Değerlendirme Komisyonu) kurulmuştur.
- İhbar ve inceleme taleplerinin değerlendirilmesine yönelik olarak genelge yayımlanmıştır.
- İhbar ve inceleme taleplerini değerlendirme komisyonları oluşturulmuştur

Bu adımların alt hedeflerinde; vergi inceleme memurlarının gereksiz ve asılsız ihbarlar ile başlatılan vergi inceleme süreçlerinde işgücü ve zaman kaybı yaşamasını engellemektir. Vergi müfettişlerinin, inceleme kapsamında zaman ve işgücü kayıplarının önüne geçilmesi, gerçekten gerekli olan inceleme süreçlerinin daha kısa, etkin ve verimli olarak gerçekleşmesi anlamını taşımaktadır ve bu nedenle de başkanlık tarafından atılan yukarıda bahsi geçen adımlar son derece önemlidir.

Başkanlık tarafından yürütülmekte olan incelemelerin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılması, bu incelemelerin belirlenen ilke, standart ve yöntemlere uygun olarak kurumsal bir şekilde ve plan dâhilinde gerçekleşmesinin sağlanması amacıyla aşağıdaki faaliyetlerin geliştirilmesi planlanmaktadır.

- Vergi denetim faaliyetlerinin gelişen teknolojilere uygun bir şekilde yürütülebilmesi için elektronik denetim altyapısının oluşturulması ve gerçekleştirilen incelemelerde bilgisayar destekli denetim teknikleri kullanımının artırılmasını sağlayacak araçlar ile uygulamalar geliştirilerek vergi müfettişlerinin kullanımına sunulacaktır.
- Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Portalında bulunan Yönetici Takip Sistemi (YTS) üzerinden ihtiyaç duyulan istatistiki veriler yayımlanmaktadır. İlgili birimlerden gelecek talepler doğrultusunda söz konusu verilerin güncellenmesi ve yeni raporların oluşturulmasına yönelik çalışmalar yapılacak, Grup Başkanlarının gruplarına ait verileri içeren raporlara erişimleri sağlanacaktır.



- Vergi Müfettişleri tarafından düzenlenecek olan raporların standartlaştırılması, uygulama birliğinin sağlanması ve yargıda idare lehine işlemlerin arttırılması amacıyla “Vergi Müfettişlerince Düzenlenen Vergi İnceleme Raporlarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönerge” ve “Denetim Standartları Rehberi” hazırlanması için görevlendirmeler yapılmıştır.
- Vergi incelemelerinde etkinlik ve verimliliğin sağlanması ve vergi müfettişlerine yol göstermesi amacıyla belirlenen sektörlere ilişkin 28 adet sektörel vergi inceleme rehberi hazırlanmış olup vergi müfettişlerinin kullanımına sunulmuştur.
- Etkin bir turne sistemi oluşturmak amacıyla vergi müfettişlerinin turnelerde uyacakları usul ve esaslara ilişkin yönerge taslağı oluşturulmuş olup söz konusu yönergenin uygulamaya geçirilmesi planlanmaktadır.
- Organize Vergi Kaçakçılığı İle Mücadele Grup Başkanlıkları tarafından vergi kaçırma alanındaki gelişmelerle bunların ortaya çıkarılması ve nlenmesine yönelik yöntemler konusunda Elektronik Denetim Uygulamaları şube Müdürlüğü tarafından belirlenecek konularda, araştırmalar yapılarak düzenlenecek raporlar doğrultusunda riskli görülen mükellefler ve/veya sektörler nezdinde vergi incelemeleri başlatılacaktır.
- Başkanlık içi deneyim ve tecrübenin aktarılması amacıyla, düzenlenen vergi inceleme raporlarının vergi müfettişleri arasında etkin bir biçimde paylaşımı sağlanacaktır.
- Gelir İdaresi Başkanlığı ile gerekli eş güdüm ve işbirliği sağlamak amacıyla toplantılar düzenlenecektir.
- Mükelleflerin vergi iade taleplerine ilişkin olarak gerçekleştirilen iade incelemelerinin, en kısa sürede, etkin bir inceleme süreci sonucunda

gerçekleştirilmesini ve Grup Başkanlıklarında iade incelemelerinin Başkanlıkça belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde yürütülmesini sağlamak amacıyla taslak olarak oluşturulan “İade İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönerge”ye son hali verilerek onaya sunulacaktır. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Bilgi İşletim Sistemi ortamında vergi müfettişlerinin kullanımına açılan iade rehberleri güncellenecektir. İade inceleme ekibinde yer alan vergi müfettişlerinin katılacağı seminerler düzenlenerek sunumlar yapılacaktır.

- Gerek mükellef gerekse devletin hak ve hukukunun korunmasını teminen, vergi incelemelerinde uygulama birliğinin sağlanması amacıyla Rapor Değerlendirme Komisyonlarının daha etkin çalışmasına yönelik araştırmalar yapılacak ve gerekli uygulama değişiklikleri hayata geçirilecektir.
- Rapor Değerlendirme Komisyonlarının çalışma usul ve esaslarında uygulama birliğinin sağlanması amacıyla bir yönerge hazırlanacak ve yayımlanması sağlanacaktır.

## 2.11. VERGİ İNCELEME İSTATİSTİKLERİ

Türkiye’deki vergi incelemelerinin VDKB faaliyetleri kapsamında değerlendirilmesi noktasında. VDKB’nin faaliyet raporları ve bu raporlarda yer alan vergi incelemesine yönelik bilgiler, istatistikler kullanılmıştır. VDKB’nin 2018 yılı Faaliyet Raporunda yer alan vergi inceleme sonuçlarına yönelik öncelikle yapılan incelemelerin türlerine göre dağılımı, tarihi istenilen vergi ve önerilen ceza tutarları, incelenen mükellef sayısı, mükellef başına vergi inceleme sonuçları ve mükelleflerin inceleme oranları incelenmiştir.

**Tablo 9.** Vergi İncelemelerin Türe Göre Dağılımı

Yıllar	Sınırlı İnceleme	Tam İnceleme	Toplam İnceleme Sayısı
2014	111.692	37.355	149.047
2015	129.209	30.291	159.500
2016	144.820	40.642	185.462
2017	92.034	26.992	119.026
2018	101.422	33.681	135.103

2014-2018 yıllarında gerçekleştirilen vergi incelemelerinin çoğunlukla sınırlı inceleme olarak yürütüldüğü görülmektedir. 2018 yılında gerçekleştirilen toplam inceleme sayısı (\*toplam inceleme sayısı: bir mükellefin birden fazla dönemi incelenmesi durumunda her bir dönem ayrı bir inceleme olarak kabul edilerek hesaplanmıştır) 135.103 adettir ve 2018 yılında 44.376 mükellef incelemeye tabi tutulmuştur. 2018 yılında yapılan incelemeler kapsamında tarhı istenen toplam vergi 8.722.800,218 TL ve kesilmesi önerilen ceza tutarı 19.862.613.528 TL olarak oluşmuştur (VDKB, 2018).

**Tablo 10.** Tarhı İstenilen Vergi, Kesilmesi Önerilen Ceza

Yıllar	Tarhı İstenilen Vergi Tutarı	Kesilmesi Önerilen Ceza
2014	7.939.389.423,00	16.582.633.968
2015	9.803.999.983,00	18.843.082.627
2016	7.234.873.130,00	15.904.492.736
2017	5.878.506.580,00	14.370.585.724
2018	8.722.800.218,00	19.862.613.528

**Tablo 11.** RDK Değerlendirme Tarihine Göre İncelenen Mükellef Sayısı

Yıllar	2014 Yılı	2015 Yılı	2016 Yılı	2017 Yılı	2018 Yılı
<b>İncelenen Mükellef Sayısı</b>	54619	59385	51305	42458	43989

2014 yılında 55.284; 2015 yılında 58.676; 2016 yılında 49.817, 2017 yılında 44.182 ve 2018 yılında 44.376 mükellef incelenmiştir. 2014 yılında tarhı istenen vergi

7.939.389.423 TL ve önerilen ceza tutarı 16.582.633.968 TL; 2015 yılında tarhı istenilen vergi tutarı 9.803.999.983 TL ve kesilmesi önerilen ceza tutarı 18.843.082.627 TL, 2016 yılı için tarhı istenilen vergi 7.234.873.130 TL ve kesilmesi önerilen ceza tutarı 15.904.492.736 TL ve 2017 yılı için tarhı istenilen vergi 5.878.506.580 TL ve kesilmesi önerilen ceza 14.370.585.724 TL olmuştur. 2018 yılında yapılan incelemeler kapsamında tarhı istenilen toplam vergi 8.722.800,218 TL ve kesilmesi önerilen ceza tutarı 19.862.613.528 TL olarak oluşmuştur

**Tablo 6:** Mükellef Başına İnceleme Sonuçları

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

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

**Tablo 12:** Türkiye Genelindeki Mükelleflerin İnceleme Oranları

Yıllar	Mükellef Sayısı	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı
2014	2.472.658	55.284	2,24%
2015	2.527.084	58.676	2,32%
2016	2.541.016	49.817	1,96%
2017	2.636.370	44.182	1,68%
2018	2.727.208	44.376	1,63%

2014-2018 yılları için Türkiye genelinde mükelleflerin incelenme oranları incelendiğinde, VDK 2018 yılı faaliyet raporundan elde edilen bilgiler şu şekildedir; 2014 yılında toplam mükellef sayısı (faal gelir vergisi mükellefleri ve faal kurumlar vergisi mükellefleri) 2.472.658, incelenen mükellef sayısı 55.284 ve inceleme oranı 2,24 %'dir. 2018 yılında toplam mükellef sayısının 2.727.208 ve incelenen mükellef sayısının ise 44.376 olduğu görülmüştür ve bu inceleme oranının 1,63% olduğunu göstermektedir (VDK, 2018, Faliyet Raporu).



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DEKİ VERGİ İNCELEMESİ: VERGİ MÜFETTİŞLERİ ÜZERİNE BİR ALAN ARAŞTIRMASINA YÖNELİK BİR UYGULAMA

#### 3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE KAPSAMI

Yürütülen araştırmanın temel amacı, Türk vergi sistemi içerisinde, genel bütçeye en önemli kaynak sağlama faaliyetlerinden biri olan ve kayıt dışı ekonomi ile mücadele etme, vergi kaçakçılığını önleme hususlarında önemli bir sistematik olan vergi incelemelerini Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde görev yapan vergi müfettişleri üzerine yapılan alan araştırması farklı bir bakış açısıyla ele alınmak istenilmiştir. Bu temel amaç doğrultusunda, vergi incelemelerinin en önemli aktörleri olarak kabul edilen vergi müfettişlerinin, vergi incelemeleri hakkında görüşleri, vergi inceleme verimlilikleri, müfettiş özlük haklarına ilişkin görüşleri çerçevesinde; *“Vergi müfettişleri özlük hakları konusunda tatmin olmakta mıdır? Vergi müfettişlerinin mesleki yeterlik başarı algısı ne yöndedir? Vergi denetim birimlerinin tek çatı altında birleşmesi, incelemelerin etkinliğine ve verimliliğine katkıda bulunmuş mudur? Vergi incelemelerinin süreye bağlanması müfettişleri kısıtlamakta mıdır? Vergi İncelemesi Amaçları, Kaçakçılık ve Performans Değerlendirme görüşleri ne yöndedir? Vergi müfettişleri üzerinde Tehdit ve Baskı Algısı var mıdır? Vergi müfettişlerinin Vergi Tarhiyatı, Tahsilatı görüşleri ne yöndedir? Vergi incelemesi ile vergi hasılatı arasında doğru orantılı bir ilişki var mıdır? ”* araştırma sorularının yanıtları aranmıştır.

Türkiye’de vergi incelemesi ve vergi inceleme süreçlerine ilişkin fikirlerine başvurulmuş vergi müfettişlerinin vergi incelemeleri, inceleme performansı, özlük hakları, mesleki tatmin ve incelemelerin verimlilikleri temelli araştırma sorularına verdikleri yanıtlar kapsamında varılan sonuçlar ve öneriler aşağıda sunulmaktadır.

### 3.2. VERİ TOPLAMA ARACI VE HEDEFLERİ

Araştırmada veri toplama aracı olarak anket kullanılmıştır. Kullanılan anket iki bölümden oluşmaktadır. İlk bölüm, araştırma katılımcılarının demografik bilgilerine yönelik veri toplama amacı taşıyan “Kişisel Bilgiler” bölümüdür. Araştırmanın ikinci bölümde Türkiyede vergi incelemeleri ve müfettişlerin özlük haklarına ilişkin görüşlerini belirlenmesi hedefine yönelik, vergi inceleme elemanlarının görüşlerine başvurulma amacı ile geliştirilen yirmi ifade yer almaktadır. Katılımcıların, yirmi ifadenin yanıtları 5’li Likert ölçeği ile toplanmıştır.

Veri toplama aracı ile elde edilen verilerin istatistiksel analizleri SPSS 22.0 paket programı ile gerçekleştirilmiştir.

Veri toplama aracının (araştırma ölçeğinin) güvenilirliği Cronbach’s Alpha katsayısı hesaplanarak ölçülmüştür. Araştırma ölçeğinin taşıması gereken en önemli özellik; veri toplama aracının aynı şartlar altında tekrarlanan ölçümleri elde edip edemeyeceğinin belirlenmesi anlamına gelmektedir (Öncü, 1994, s. 124). Diğer bir ifade ile bir ölçeğin güvenilir olması, ölçek ile sürdürülebilir ve tekrarlayan ölçümlerin yapılabileceği anlamına gelmektedir (Alpar, 2011, s. 808).

Araştırma ölçeğinin Cronbach’s Alphasına ilişkin yapılan hesaplamaların yorumlanmasına yönelik değer aralıkları aşağıdaki gibidir;

- $0,00 < \alpha < 0,40$  : ölçek güvenilir değil
- $0,40 < \alpha < 0,60$  : güvenilirlik düşük seviyede
- $0,60 < \alpha < 0,80$  : ölçek oldukça güvenilir
- $0,80 < \alpha < 1,00$  : yüksek derecede güvenilirlik

**Tablo 13.** Cronbach's Alpha Katsayısı

Cronbach's Alpha Değeri	Ölçek İfade Sayısı
0,906	20

Araştırma ölçeğinin Cronbach's Alpha değeri  $\alpha = 0,906$  olarak hesaplanmıştır. Bu sonuç kapsamında ölçeğin yüksek derecede güvenilirliğe sahip olduğu söylenebilir.

### 3.3. ANALİZ VE BULGULAR

#### 3.3.1. Tanımlayıcı İstatistikler

Araştırma katılımcılarına yönelik tanımlayıcı istatistikler, anket sorularının birinci bölümü kapsamında yer alan on bir adet soruya verilen yanıtlar çerçevesinde hesaplanmıştır. Tanımlayıcı istatistikler kapsamında frekans ve oransal dağılımlar yer almaktadır.

**Tablo 14.** Anket Katılımcılarının Demografik Dağılımları

İstatistik		Frekans	Oransal Dağılım (%)
Cinsiyet	Erkek	136	85,0
	Kadın	24	15,0
Medeni Durum	Evli	128	80,0
	Bekâr	32	20,0



Eğitim Düzeyi	Lisans	129	80,6
	Yüksek Lisans	29	18,1
	Doktora	2	1,3
Yaş Grubu	20-29 Yaş	32	20,0
	30-39 Yaş	85	53,1
	40-49 Yaş	11	6,9
	50 Yaş ve Üzeri	32	20,0
Kurumdaki Unvan	Vergi Müfettiş Yrd.	42	26,2
	Vergi Müfettişi	118	73,8
Grup Başkanlığı	A	115	85,0
	B	45	15,0
Bağlı Olunan İl	Ankara	32	20,0
	İstanbul	96	60,0

	İzmir	32	20,0
Vergi Müfettişliği Unvanından Önce Sahip Olunan Unvan	Maliye Müfettişi	2	1,2
	Hesap Uzmanı	8	5,0
	Gelirler Kontrolörü	18	11,2
	Vergi Denetmeni	94	58,8
	Hiçbiri	38	23,8
Kurumda Bulunma Süresi	0-5 Yıl	32	20,0
	6-10 Yıl	64	40,0
	11-15 Yıl	32	20,0
	15 Yıl ve Üzeri	32	20,0
Ödül Sayısı	Hiç Almadım	125	78,1
	1-3	35	21,9
Görevli Olarak Yurt Dışında Bulunma	Hayır	160	100

(Yüksek Lisans ve Doktora Hariç)			
----------------------------------	--	--	--

Katılımcıların 136 tanesi (%85,0) erkek 24 tanesi (%15,0) kadındır.

Evlü olan katılımcı sayısı 128 (%80) ve bekâr olan katılımcı sayısı (%20,0)'dir.

Katılımcıların 129 tanesi (%80,6) lisans mezunu, 29 tanesi (%18,1) yüksek lisans mezunu ve 2 tanesi (%1,3) doktora mezunudur.

Araştırma katılımcılarının 32 tanesi (%20,0) 20-29 yaş aralığında; 85 tanesi (%53,1) 30-39 yaş aralığında; 11 tanesi (%6,9) 40-49 yaş aralığında ve 32 tanesi (%20,0) 50 yaş üzerindedir.

Katılımcıların unvanlarına göre dağılımları incelendiğinde vergi müfettiş yardımcısı unvanlı katılımcı sayısının 42 (%26,3) ve vergi müfettişi unvanlı katılımcı sayısının 118 (%73,8) olduğu görülmektedir.

Müfettişlerin 115 tanesi (%75,875) kurumda A Grubu grup başkanlığında görev yaparken, 45 tanesi (%28,125) kurumda B Grubu grup başkanlığında görev yapmaktadır.

Müfettişlerden 32 tanesi (%20,0) Ankara İline, 96 tanesi (%60,0) İstanbul İline ve 32 tanesi (%20,0) İzmir İline bağlı olarak görevlerini sürdürmektedir.

Katılımcıların vergi müfettişliğinden önceki unvanlarına göre dağılımları incelendiğinde, 2 (%1,2) katılımcının önceki unvanının maliye müfettişi; 8 (%5,0) katılımcının önceki unvanının hesap uzmanı; 18 (%11,2) katılımcının önceki unvanının gelirler kontrolörü ve 94 (%58,8) katılımcının önceki unvanının vergi denetmeni olduğu görülmüştür. 38 (%23,8) katılımcı daha önceki unvanlarını anket kapsamında verilen seçeneklerden biri olmadığına yönelik "hiçbiri" seçeneğini işaretleyerek yanıtlamıştır.

32 (%20,0) müfettişin kurumdaki çalışma süreleri 0-5 yıl arasındadır. Kurumdaki alışma süreleri 6-10 yıl olan müfettiş sayısı 64 (%40,0); 11-15 yıl olan müfettiş sayısı 32 (%20) ve 15 yıl üzerinde çalışma süresi olan müfettiş sayısı 32 (%20,0)'dir.

Müfettişlerin 125 tanesi (% 78,1) hizmetleri süresince ödül almadıklarını belirtmişken, 35 tanesi (%21,9) 1 ilâ 3 arasında dlleri olduğuna yönelik yanıtlama yapmışlardır.

Araştırma katılımcılarının hiçbiri, mesleki nedenlerden ötürü en az üç ay yurt dışında bulunmamıştır. (Yüksek Lisans ve Doktora Hariç)

### 3.3.2. Araştırma Sorularına İlişkin Analizler

Araştırma kapsamında, vergi inceleme ve denetleme süreçlerinde görev alan müfettişlere, vergi denetimi ve incelemesi süreçlerinin etkinliği ve verimliliğine yönelik değerlendirmeler içeren ve müfettişlerin sürdürdükleri mesleki faaliyetler ile ilgili şahsi değerlendirmelerini içeren 20 ifade yöneltilmiş ve bu ifadelere katılım düzeyleri sorulmuştur.

Bu çerçevede öncelikle, vergi sistemi içerisinde son derece önemli bir rol üstlenen ve tarafsızlıkları, bağımsızlıkları ve mesleki tecrübeleri son derece önemli olan vergi müfettişlerine ücret temelli sorulara yönelik değerlendirmeleri analiz edilmiştir. Araştırmadaki, cret temelli ifadeler; "elde ettiğim creti yeterli bulmuyorum" ve "daha yüksek ücretli iş teklifi aldığımda kurumdan ayrılımdı" şeklindedir. Bu ifadelere ilişkin katılımcılar tarafından verilen yanıtlar aşağıdaki tabloda sunulmaktadır.

**Tablo 15.** cret Temelli Sorulara Yönelik Değerlendirmeler

İfade	Değerlendirme	Frekans	Yüzde
Elde ettiğim creti yeterli bulmuyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	2	1,3
	Katılmıyorum	7	4,4
	Kararsızım	21	13,1

	Katılıyorum	91	56,9
	Kesinlikle Katılıyorum	39	24,4
Daha yüksek ücretli iş teklifi aldığında kurumdan ayrılım	Kesinlikle Katılmıyorum	2	1,3
	Katılmıyorum	2	1,3
	Katılıyorum	81	50,6
	Kesinlikle Katılıyorum	75	46,9

Müfettişlerin 130 tanesi (katılıyorum = 91 + kesinlikle katılıyorum = 39) elde ettikleri ücreti yeterli bulmamaktadır. % 81,3 oranına tekabül eden bu sayı, oldukça yüksektir. Bu noktada, vergi inceleme süreçlerinin en önemli aktörü olan vergi müfettişlerinin, bireylerin en temel iş tatmin ve işe ilişkin memnuniyet düzeyleri üzerinde etki sahibi olan ücret faktörü açısından memnuniyetsiz oldukları görülmektedir. Bu noktada, ücret açısından tatmin olmayan örneklem grubunun, daha yüksek ücretli bir iş teklifi aldığı noktada kurumdan ayrılması muhtemeldir. Bu hususta, ilgili ifadeye ilişkin katılımcı yorumları incelendiğinde, beklenti ile paralel bir durumun ortaya çıktığı görülmektedir. Müfettişlerin 156 tanesi ( katılıyorum = 81 + kesinlikle katılıyorum = 75) (% 97,5) daha iyi ücrete sahip bir iş teklifi aldığında kurumlarından ayrılma eğilimi taşımaktadır.

Vergi müfettişliği, önemli bir birikim gerektiren, mevzuat hükümlerine hâkim olmayı ve eş zamanlı olarak da uygulamadaki aksaklıkların farkındalığını gerektiren bir meslektir. Bu noktada, mesleği icra edenlerin kendilerini mesleklerinde yeterli ve başarılı görmeleri önemli bir husustur. Bu husus çerçevesinde vergi müfettişlerinin “yaptığım işte kendimi yeterli ve başarılı buluyorum” ifadesine yönelik katılım düzeyleri incelenmiştir.

**Tablo 16.** Mesleki Yeterlilik ve Başarı Algısı

İfade	Değerlendirme	Frekans	Yüzde
-------	---------------	---------	-------

Yaptığım işte kendimi yeterli ve başarılı buluyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
	Katılmıyorum	0	0
	Kararsızım	9	5,6
	Katılıyorum	48	30
	Kesinlikle Katılıyorum	103	64,4

Araştırma katılımcılarından yalnızca 9 kişi (%5,6) yaptıkları işte kendilerini yeterli ve başarılı bulup bulmadıklarına ilişkin değerlendirmede kararsız kalmıştır. Geriye kalan katılımcı grubu kendilerini işlerinde yeterli ve başarılı bulmaktadır.

Bilindiği gibi Vergi Denetim Kurulu'nun kurulmasından önce vergi inceleme süreçleri; vergi müfettişleri, hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenleri tarafından yürütülmekte idi. Vergi Denetim Kurulu'nun kuruluşundan sonra, tüm bu unvanlar ile vergi denetim ve inceleme süreçlerinin yürütenler vergi müfettişi unvanı altında toplanmıştır. Vergi denetim birimlerinin tek çatı altında birleştirilmesinin incelemelerin etkinliğine ve verimliliğine katkı sağlayıp sağlamadığına yönelik yöneltilen araştırma sorusuna verilen yanıtlar aşağıdaki gibidir;

**Tablo 17.** Vergi Denetim Birimlerinin Tek Çatı Altında Birleştirilmesine İlişkin Görüşler

İfade	Değerlendirme	Frekans	Yüzde
Vergi denetim birimlerinin tek çatı altında birleşmesi, vergi incelemelerinin etkinlik ve verimlilikleri üzerinde olumlu katkı sağlamıştır.	Kesinlikle Katılmıyorum	14	8,8
	Katılmıyorum	32	20
	Kararsızım	19	11,9
	Katılıyorum	56	35
	Kesinlikle Katılıyorum	39	24,4

Vergi denetim birimlerinin tek çatı altında birleşmesinin, vergi incelemelerinin etkinlik ve verimlilikleri üzerinde olumlu katkı sağladığı fikrine 95 (kesinlikle katılıyorum = 39 + katılıyorum =56) müfettişin katılım sağladığı görülmektedir. Vergi denetim

birimlerinin tek çatı altında birleşmesinin vergi incelemelerinin etkinlik ve verimlilikleri üzerinde olumlu katma değer sağlamadığını düşünen müfettişlerin sayısı da sadece 46 (kesinlikle katılmıyorum = 14 + katılmıyorum =32) kişidir.

Vergi denetim birimlerinin tek çatı altında birleşmesinin (vergi müfettişliği unvanı altında birleşilmesi) vergi inceleme ve etkinlik ve verimliliklerine yönelik olumlu katkı sağlaması beklenmektedir. Vergi müfettişlerinin bu konuda beklenti yönünde bir görüşe sahip oldukları araştırma kapsamında varılan sonuçlardan bir tanesidir. Bu noktada, irdelenmesi gereken bir konuda “kesinlikle katılmıyorum”, “katılmıyorum” ve “kararsızım” cevabının azımsanmayacak kadar yüksek (14+32+19=65) olmasıdır. Bu durumun tek çatı altında birleşmenin tam olarak gerçekleşmemesinden kaynaklı olduğu düşünülmektedir. Zaman içerisinde, VDK’nın yeniden kurgulanma sürecinde yapılacak düzenlemelerle, vergi incelemelerinde etkinliğin ve verimliliğin artmasıyla paralel vergi müfettişlerinin vergi denetiminde tek çatıya bakış açısında olumlu yönde artacağı düşünülmektedir.

İnceleme sürelerinin bir sistematığe bağlanması da Türk Vergi Sistemi için yeni bir uygulamadır. Bu uygulamaya yönelik vergi müfettişlerinin görüşleri aşağıdaki gibidir;

**Tablo 18.** Vergi İncelemeleri ve Süre

İfade	Değerlendirme	Frekans	Yüzde
İncelemelerin süreye bağlanması müfettişleri kısıtlamaktadır.	Kesinlikle Katılmıyorum	67	41,9
	Katılmıyorum	62	38,8
	Kararsızım	15	9,4
	Katılıyorum	6	3,8
	Kesinlikle Katılıyorum	10	6,3

Vergi müfettişlerinin, İncelemelerin süreye bağlanması müfettişleri kısıtlamakta olduğu görüşüne katılmadıkları görülmektedir (Kesinlikle katılmıyorum = 67 + katılmıyorum = 62).

Tam incelemelerin bir yıl, sınırlı incelemelerin ise altı ay içerisinde tamamlanmasını hüküm altına alan mevzuat kapsamında, vergi müfettişlerinin büyük bir çoğunluğunun bu süreleri yeterli bulduğu ve süreye bağlanmasının kısıtlayıcı bir olgu oluşturmadığı fikrinde olduğu görülmektedir.

**Tablo 19.** Vergi İncelemesi Amaçları, Kaçakçılık ve Performans Değerlendirme

İfade	Değerlendirme	Frekans	Yüzde
Vergi İncelemesi mükellefi cezalandırmak için yapılmaktadır.	Kesinlikle Katılmıyorum	73	45,6
	Katılmıyorum	65	40,6
	Kararsızım	6	3,8
	Katılıyorum	9	5,6
	Kesinlikle Katılıyorum	7	4,4
Bulduğum matrah farkları çoğunlukla mükelleflerin vergi kaçakçılığına eğiliminden kaynaklıdır.	Kesinlikle Katılmıyorum	20	12,5
	Katılmıyorum	45	28,12
	Kararsızım	18	11,2
	Katılıyorum	28	17,5
	Kesinlikle Katılıyorum	49	30,6
Bugün geldiğimiz noktada ülkemizde yapılan vergi incelemelerinin performansı nitelik açısından yeterli düzeyde değildir.	Kesinlikle Katılmıyorum	68	42,5
	Katılmıyorum	57	35,6
	Kararsızım	22	13,8
	Katılıyorum	11	6,9



	Kesinlikle Katılmıyorum	2	1,3
--	----------------------------	---	-----

Vergi müfettişleri, vergi incelemelerinin mükellefleri cezalandırma amacı ile yapılmadığını düşünmektedir. 73 müfettiş vergi incelemesi mükellefleri cezalandırmak için yapılmaktadır ifadesine kesinlikle katılmıyorum ve 65 müfettiş aynı ifadeye katılmıyorum şeklinde yanıt vermiştir.

Vergi müfettişleri, vergi incelemelerinin mükellefleri cezalandırma amacı ile yapılmadığını düşünmektedir. Bu noktada, vergi incelemelerinin amaçları ile kıyaslandığında, müfettişlerin vergi incelemesi amaçları ile aynı paralelde mesleki algıya sahip olduğu sonucuna varmak mümkündür.

Vergi incelemeleri sonucunda oluşan matrah farklılıklarının nedenlerine yönelik değerlendirme yapma noktasında yöneltilen “bulduğum matrah farkları çoğunlukla mükelleflerin vergi kaçakçılığına eğiliminden kaynaklıdır” ifadesine müfettişler % 48,12 oranında katılım göstermiştir. Yarıya yakın olan bu katılım düzeyi ile vergi mükelleflerinin daha az vergi ödeme algısının müfettişler tarafından onandığı ve hali hazırda az vergi ödemeye yönelik olarak beyan etme eğiliminin mükellefler tarafından sürdürüldüğünü söylemek mümkündür.

Vergi sisteminde, vergi tahsilatının doğru ve zamanında yapılmasının ekonomi ve bütçe açısından sahip olduğu kritik önem doğrultusunda, vergi denetim ve vergi inceleme süreçlerinin performansının değerlendirilmesi amacı ile müfettişlere yöneltilen; “bugün geldiğimiz noktada ülkemizde yapılan vergi incelemelerinin performansı nitelik açısından yeterli düzeyde değildir” ifadesine müfettişlerin genel olarak katılmadıkları görülmektedir (Kesinlikle katılmıyorum= 68 + katılmıyorum = 57). rneklemdaki Vergi müfettişleri ülkemizde yapılan vergi incelemelerinin performansı nitelik açısından yeterli olduğunu düşünmektedir.

Vergi denetimi ve vergi incelemesi temel olarak bir denetim mekanizmasıdır. Her denetim mekanizmasında ve türünde olduğu gibi, mekanizmayı sürdüren aktörlerin

tarafsız, bağımsız ve baskı altında kalmadan, mevzuat ve standartlara uygun denetim gerçekleştirmeleri gerekmektedir. Bu gerekliliğe yönelik müfettişlerin fikirlerinin alınmasına yönelik “İnceleme yaparken üzerimde, üçüncü kişi/kurumların tehdit ya da baskılarını hissetmem” ifadesine verilen yanıtlar aşağıdaki tabloda sunulmaktadır.

**Tablo 20.** Tehdit ve Baskı Algısı

İfade	Değerlendirme	Frekans	Yüzde
İnceleme yaparken üzerimde, üçüncü kişi/kurumların tehdit ya da baskılarını hissetmem.	Kesinlikle Katılmıyorum	63	39,4
	Katılmıyorum	63	39,4
	Kararsızım	16	10
	Katılıyorum	10	6,3
	Kesinlikle Katılıyorum	8	5

Vergi müfettişlerinin, inceleme sürecinde baskı ve tehdit unsurlarını hissettikleri görülmektedir (Kesinlikle katılmıyorum = 63 + katılmıyorum = 63).

Vergi inceleme süreçlerinde, mükelleflerin baskı ve veya tehditlerinin müfettişler tarafından hissediliyor olması, vergi sistemi açısından büyük bir tehlike olarak değerlendirilmektedir. Kamu adına denetim yapan vergi müfettişlerinin hissettikleri baskı yapılan vergi incelemelerini olumsuz etkilemektedir.

**Tablo 21.** Vergi Tarhiyatı, Tahsilatı ve Hasılatı

İfade	Değerlendirme	Frekans	Yüzde
İnceleme sonucu yapılan tahsilat tutarı, tarhiyat tutarına göre düşük olduğu için işime olan güvenim azalmaktadır.	Kesinlikle Katılmıyorum	53	33,1
	Katılmıyorum	63	39,4
	Kararsızım	12	7,5
	Katılıyorum	19	11,9
	Kesinlikle Katılıyorum	13	8,1
	Kesinlikle Katılmıyorum	41	25,6

Vergi incelemesi ile vergi hasılatı arasında doğru orantılı bir ilişki bulunmaktadır.	Katılmıyorum	59	36,9
	Kararsızım	24	15
	Katılıyorum	13	8,1
	Kesinlikle Katılıyorum	23	14,4

Vergi incelemeleri sonucunda ortaya konulan raporda sunulan matrah farkları nedeni ile tarh olan vergilerden daha düşük seviyede vergi tahsilatı yapılması vergi müfettişlerinin vergi inceleme süreçlerindeki görevlerine olan inançlarını ve güvenlerini azaltmaktadır.

Gelişmiş vergi sistemlerinde, vergi incelemeleri ile vergi tahsilatları arasında anlamlı ve pozitif bir ilişki olması beklenmektedir. Bu noktada, Türk vergi sisteminde, vergi inceleme süreçlerinin en önemli aktörlerinden olan vergi müfettişleri, vergi incelemesi ile vergi tahsilatı arasında anlamlı ve pozitif bir ilişki olduğunu düşünmemektedir.

## SONUÇ

Türkiye'deki vergi denetim ve inceleme süreçlerinde verimliliğin değerlendirilmesine yönelik yürütülen bu tez çalışması vergi denetim mekanizmasının en önemli aktörlerinden biri olarak kabul edilen vergi müfettişlerinin vergi denetim, vergi inceleme süreçlerine yönelik değerlendirmelerini içermektedir. Türkiye'de vergi incelemesi ve vergi inceleme süreçlerine ilişkin fikirlerine başvurulmuş vergi müfettişlerinin vergi incelemeleri, inceleme performansı, özlük hakları, mesleki tatmin ve incelemelerin verimlilikleri temelli araştırma sorularına verdikleri yanıtlar kapsamında varılan sonuçlar ve öneriler aşağıda sunulmaktadır.

Vergi müfettişleri, aldıkları ücretten tatmin olmamaktadır. Müfettişlerin genel kabulü, aldıkları ücretin yetersiz olduğu yönündedir. Bu yetersizlik tespiti ile paralel olarak da müfettişler, daha iyi ücrete sahip bir iş teklifi geldiğinde, kurumdan ayrılma eğilimi taşımaktadır. Müfettişlerin sahip oldukları bu eğilim, vergi inceleme ve denetleme süreçlerindeki etkinlik ve verimlilik düzeyini olumsuz etkileyecek bir husustur. Kalifiye ve yetişmiş elemanların devlet bünyesinden çıkması ve / veya kurum bünyesinden çıkması noktasında, aynı tecrübe ve bilgi düzeyine sahip elemanların istihdam edilmesi zaman alacaktır. Bu durumda da vergi denetim ve inceleme süreçlerinde aksamaların olması muhtemeldir. Dolayısıyla, vergi inceleme ve denetleme süreçlerinde hali hazırda görev yapan ve kuruma tecrübe ve mesleki bilgi açısından katma değer sağlayan vergi müfettişlerinin ücretlendirme politikalarının yeniden değerlendirilmesi önerilmektedir.

Ücret temelli sorulardan elde edilen sonuçlar ışığında vergi müfettişlerinin ücret faktörü açısından memnuniyetsiz oldukları ve ücret açısından tatmin olmayan örneklem grubunun, daha yüksek ücretli bir iş teklifi aldığı noktada kurumdan ayrılma eğilimi göstermesi muhtemeldir. Vergi müfettişleri, zorlu sınav süreçlerinin ardından verilen mesleki eğitimler, sonrasında tecrübeli üstatların refakatinde vergi incelemesinin uygulamasını öğretildiği, ardından gelen yetki ve yeterlik sınavları ile zorlu bir yetiştirilme süreci karşılaşmaktadır. Vergi müfettişliği önemli bir birikim gerektiren,

mevzuat hükümlerine hâkim olmayı gerektiren bir meslektir. Yetiştirilme sürecinde devletin vergi müfettişlerine sunmuş olduğu eğitim, maaş ve harcırah gibi maddi külfetler düşünüldüğünde, yetişmiş vergi müfettişlerinin memuriyetten çekilmesi halinde devletin yetişme sürecinde zaman kaybetmesine ve maddi kaynaklarının gereksiz sarfiyatına neden olmaktadır. Vergi müfettiş yardımcılarının mesleğe giriş tarihlerinden itibaren en az 18 ay sonra yetki sınavına girdikleri de düşünüldüğünde tek başlarına vergi incelemesi yapabilmeleri iki yıla yakın bir zaman zarfında gerçekleşmektedir. Bir vergi müfettiş yardımcısının yeterli sınavına girişi için ise mesleğe giriş tarihinden itibaren en az üç yıl geçmesi gerekli olup, yeterlik yazılı ve sözlü sınavlarından başarılı olan vergi müfettiş yardımcılarını bu süreç sonunda vergi müfettişi olarak atanmaya hak kazanırlar. Sonuç olarak gerek yetişme sürecinde devletin kaybettiği zaman, gerek devletin yetiştirme sürecinde sarf ettiği kaynaklar birlikte değerlendirildiğinde yetişmiş denetim elamanların kurumdan ayrılması devlet açısından zaman ve maddi kaynak israfına neden olmaktadır. Çözüm olarak vergi müfettişi özlük haklarının iyileştirilerek kurumdan ayrılışlarının önü kesilmesi ve vergi müfettişlerinin Vergi Denetim Kurumuna aidiyeti güçlendirilmelidir.

Örneklemedeki vergi müfettişlerine “Mesleki Yeterlilik ve Başarı Algısı” ilgili sorulan soruya ilişkin cevaplarında, yaptıkları işte kendini yeterli ve başarılı bulmaktadır. Araştırma katılımcılarından yalnızca 9 kişi (%5,6) yaptıkları işte kendilerini yeterli ve başarılı bulup bulmadıklarına ilişkin değerlendirmede kararsız kalmıştır. Örneklemedeki vergi müfettişlerinin %94,4 ü yaptığı işte yeterli ve başarılı bulması, mesleki teorik ve uygulamalı bilgi birikimine sahip olduklarını beyan etmişlerdir. Vergi müfettişlerinin gerek yetiştirilme aldıkları eğitimler gerek güncel mevzuat bilgisi birlikte değerlendirildiğinde mesleki faaliyetlerini yerine getirmek için yeterli düzeyde olmak zorundadırlar.

Vergi denetim birimlerinin tek çatı altında birleşmesinin (vergi müfettişliği unvanı altında birleşmesi) vergi inceleme ve etkinlik ve verimliliklerine yönelik olumlu katkı sağlaması beklenmektedir. Vergi müfettişlerinin bu konuda beklenti yönünde bir görüşe sahip oldukları araştırma kapsamında varılan sonuçlardan bir tanesidir. Bu noktada, irdelenmesi gereken bir konuda “kesinlikte katılmıyorum”, “katılmıyorum” ve

“kararsızım” cevabının azımsanmayacak kadar yüksek (14+32+19=65) olmasıdır. Bu durumun tek çatı altında birleşmenin henüz tam olarak gerçekleşmemesinden kaynaklı olduğu düşünülmektedir. Zaman içerisinde, VDK’nın yeniden kurgulanma sürecinde yapılacak düzenlemelerle, vergi incelemelerinde etkinliğin ve verimliliğin artmasıyla paralel vergi müfettişlerinin vergi denetiminde tek çatıya bakış açısında olumlu yönde artacağı düşünülmektedir.

Bu noktada, sorunun tek çatı altında birleşmenin henüz tam olarak gerçekleşmemesinden kaynaklı olduğu düşünülmektedir. Birleşme tam manasıyla gerçekleşmemiş, uzmanlaşma ve iş bölümünün sağlanması amacıyla ile müfettişler eski ünvanlarına göre farklı grup başkanlıklarında görevlendirilmiş ve mesleki birliktelik sağlanamamıştır. Mesleki birlikteliği bozan bu ayrımın giderilmesiyle vergi müfettişinin ve vergi inceleme verimlilikleri üzerinde olumlu etkileri olacaktır. VDK’nın yeniden kurgulanma sürecinin tamamlanarak tam birleşmenin gerçekleşmesi ile mesleki birlik sağlanacaktır. Yapılacak yeni bir düzenlemeyle vergi incelemelerinde uzmanlaşma ve iş bölümünün sağlanması amacıyla kurulacak grup başkanlıklarının, müfettişler arasında mesleki birliği sağlamaya yönelik olması ve tüm grup başkanlıklarındaki vergi müfettişlerin çalışma barışını zedelemeyecek şekilde kurulması gerekmektedir. Bu düzenlemeyle zaman içerisinde, mesleki birlikteliğin sağlanmasıyla birlikte vergi müfettişlerinin ve haliyle vergi incelemelerinin etkin ve verimliliğine pozitif etkisi olacağı düşünülmektedir.

Örnekteki vergi müfettişlerine, tam incelemelerin bir yıl, sınırlı incelemelerin ise altı ay içerisinde tamamlanmasını hüküm altına alan mevzuat kapsamında, İncelemelerin süreye bağlanması müfettişleri kısıtlamakta mıdır? Sorusu yöneltmiş vergi müfettişlerinin büyük bir çoğunluğunun bu süreleri yeterli bulduğu ve süreye bağlanmasının kısıtlayıcı bir olgu oluşturmadığı fikrinde olduğu görülmektedir. Vergi incelemelerinde uyulacak esaslar hakkında yönetmeliğin 23. Maddesindeki inceleme süreleri müfettişlerce yeterli görülmüştür.

Vergi müfettişleri, vergi incelemelerinin mükellefleri cezalandırma amacı ile yapılmadığını düşünmektedir. Vergi müfettişleri inceleme yaparken objektif olmak zorundadır. Bir yandan kamu menfaatini korumakla görevliyken bir yandanda mükellefin hak ve menfaatlerindeki korumakla mükelleftir. Bu noktada, vergi incelemelerinin amaçları ile kıyaslandığında, müfettişlerin vergi incelemesi amaçları ile aynı paralelde mesleki algıya sahip olduğu sonucuna varmak mümkündür.

Araştırma kapsamında varılan bir diğer sonuç, vergi müfettişlerinin buldukları matrah farklarının nedenlerinin vergi kaçaķçılıđı eğilimi ile açıklamalarıdır. Bu noktada, Türk vergi sisteminin daha etkin ve verimli sürdürülmesi için, her vergi mükellefinin verginin öneminin bilincinde olmasının sağlanması gerektiğinin altını çizmek gerekmektedir. Mükelleflerin, verginin önemi ve ekonomik katma değerine yönelik olarak bilinçlendirilmesine yönelik, özellikle tüzel kişi vergi mükelleflerinin zorunlu eğitimlere tabi tutulması ve eş zamanlı olarak vergi kaçaķçılıđına ve kayıt dışı ekonomiye yönelik ceza mekanizmalarının sertleştirilmesi önerilmektedir.

Vergi müfettişleri, bugün geldiğimiz noktada ülkemizde yapılan vergi incelemelerinin performansı nitelik açısından yeterli düzeyde görmektedir. Ülkemizde vergi incelemelerin performansı ile ilgili olarak VDK faaliyet programından elde ettiğimiz veriler ışığında, 2014-2018 yılları arası mükellef başına inceleme sonuçları da yıllara göre değişmektedir. Ancak 2018 yılında mükellef başına tarhı istenilen vergi tutarı bir önceki yıla göre %48, kesilmesi önerilen ceza tutarı ise bir önceki yıla göre %38 artmıştır. Bu sonuç vergi müfettişlerin ülkemizde yapılan vergi incelemelerinin performansı nitelik açısından yeterli düzeyde gördüğü sonucunu destekler niteliktedir. Ülkemizdeki vergi inceleme verileri üzerinde yasalaşan matrah artırım kanunlarının etkisi büyüktür, kanunlaşan matrah ve vergi artırım yasaları ile mükelleflerin arttırdıkları vergi türleri açısından vergi incelemesine tabi tutulamacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca mükelleflerin gerekli şartları sağlamaları durumunda devam eden vergi incelemeleri sonlandırılcağıda hüküm altına alınmaktadır. Tüm bunlar birlikte değerlendirildiğinde VDK faaliyet programlarından elde edilen yıllara göre vergi inceleme verilerinden sağlıklı bir analiz yapılamamaktadır.

Araştırma kapsamında varılan bir diğer sonuç, vergi müfettişlerinin, inceleme sürecinde baskı ve tehdit unsurlarını hissettikleridir. Bu noktada, bu sonuç oldukça vahim olarak değerlendirilmektedir. Devlet otoritesi ve yetkisi ile devlet faydasına yürütülen vergi inceleme süreçlerinde, mükelleflerin baskı ve veya tehditlerinin müfettişler tarafından hissediliyor olması, vergi sistemi açısından büyük bir tehlike olarak değerlendirilmektedir. Mükelleflerin, hangi büyüklükte olurlarsa olsunlar ve eğer mevzuat hükümlerine aykırı uygulamalar kapsamında matrah beyanında bulunmuşlar ve bu durumun tespit aşamasında mükelleflerin vergi cezası ödememek ve nakit çıkışına katlanmamak için bir takım yollar denemesi (rüşvet, tehdit vb.) imkân dâhilindedir. Ancak bu tip bir olumsuzluk deneyimlenmesi durumunda, vergi müfettişlerinin işlerini etkin ve verimli sürdürmesine yönelik kanun koyucu tarafından önlemlerin alınması da şarttır. Aksi takdirde, baskı ve tehdit ile yürüyen denetim süreçlerinden etkinlik ve verimlilik beklenmemesi gerekmektedir.

Vergi müfettişleri, yürüttükleri vergi inceleme süreçleri sonucunda bir rapor hazırlamakta ve matrah farkları nedeni ile vergi tarh ettirilmesine yönelik süreci başlatmaktadır. Bu tarh tutarlarının tahsil edilmesi ve eksik beyan edilen vergilerin ödenmesi, devlet bütçesi açısından önem arz etmektedir. Ancak bu noktada, vergi müfettişleri, yürüttükleri işlemler sonucunda tarhını önerdikleri vergiler ile tahsil edilen vergiler arasında önemli bir farklılık olduğunu söylemektedirler. Tarh ve tahsil arasındaki farklılık da vergi müfettişlerinin vergi inceleme süreçlerine olan inançlarını ortadan kaldırmaktadır. Vergi otoritesinin, tarh – tahsil arasındaki farklılıkları ortadan kaldıracak şekilde mekanizmalar işletmesi ve vergi müfettişleri tarafından ortaya konulan matrah farklarına yönelik vergi ve cezaları zamanında tahsil etmeye yönelik önlemler alması gerekmektedir. Bu sonuca paralel bir sonuç da, vergi müfettişlerinin vergi incelemeleri ile vergi hasılatı arasında anlamlı bir ilişki olmadığına yönelik görüşleridir.

Vergi inceleme süreçleri sonucunda tarh-tahsil dengesinin ülkemizde sağlanamıyor olmasının doğal bir sonucu, vergi incelemelerinin mali ve ekonomik amaçlarını gerçekleştirememesi ile sonuçlanmaktadır. Vergi incelemelerinin temelinde, doğru beyan edilmeyen vergi matrahlarının ortaya çıkartılması ve eksik beyanlar nedeni



ile zarara uğrayan devlet bütçesine finansman kaynağı oluşturulmasıdır. Ancak, vergi müfettişleri, kendileri tarafından bizzat yürütülen vergi inceleme süreçlerine ilişkin güvenlerini yitirmekle paralel olarak, vergi inceleme ve vergi hasılatı arasında bir ilişki kalmadığını savunmaktadır. Bu noktada, Türk Vergi Sisteminde, vergi inceleme ve vergi denetleme süreçlerinin daha etkin ve verimli olmasına yönelik olarak öncelikle, vergi inceleme süreçlerinde var olan baskı ve tehdit unsurlarının tamamının ortadan kaldırılması, vergi mükelleflerine verginin devlet bütçesi, sosyal refah ve kalkınma açısından ne denli önemli olduğunun anlatılmasına yönelik süreçlerin inşa edilmesi ve vergi kaçakçılığı cezasının ağırlaştırılması önerilmektedir.

**KAYNAKÇA****KİTAPLAR**

- Akbıyık, S. (2005). Vergi Uygulamaları Yönüyle Denetim ve Raporlama. Ankara: Ekin Kitabevi.
- Akdoğan, A. (2011). Kamu Maliyesi (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, A. (2014). Kamu Maliyesi. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, A. (2014). Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Alpar, R. (2011). Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistiksel Yöntemleri. Ankara : Detay Yayıncılık.
- Altuğ, F. (2000). Mali Denetim. Bursa : Ezgi Kitabevi Yayınları.
- Bozkurt, N. (2012). Bağımsız Denetim. Ankara: Siyasal Yayınevi.
- Can, İ., Şengöz, Y. ve Aydın, F. (2014). “Vergi, Vergilendirme ve Vergi Denetimi”, Ankara: TÜRMOB Yayınları
- Çetinoğlu, T., & Kurnaz, N. (2010). İç Denetimde Güncel Yaklaşımlar. Ankara: Umuttepe Yayıncılık.
- Devrim, F. (2002). Kamu Maliyesine Giriş. İzmir: İlkem Ofset.
- Durmuş, N., & Taş, O. (2008). Denetim. İstanbul : Alfa Basım Yayın.
- Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, Vergi Hukuku, Bursa 2013, s.148.
- Gerçek, A. (2009). Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünü, Bugünü ve Yarını. (Vergi Sorunları Dergisi, 254. Sayı Özel Eki). İstanbul: Kurtiş Matbaacılık, 6.
- Gerçek, A. (2002). Çağdaş Ülkelerde Gelir İdarelerinin Yeniden Yapılanmasına Yönelik Çalışmalar. Çağdaş Bir Vergi Ortamı Oluşturmak İçin; Türkiye’de Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Nasıl Yapılmalıdır?, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, Yayın No:13, 51-52.
- Güçlü, F. (2008). Muhasebe Denetimi: İlkeler ve Teknikler. Ankara: Detay Yayıncılık.

- Güneş, Ş. (2011). Temel Vergi Rehberi ve Revizyon, İstanbul: Süryay Sürekli Yayınlar,
- Gürbüz, H. (1990). Muhasebe Denetimi. İstanbul: Bilim Teknik Yayınları.
- Güredin, E. (1994). Denetim. İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım.
- H.U.D.Yayınları., “Denetim İlke ve Esasları”,
- HUK 50. Yıl Armağanı (1995) Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu, İstanbul, 1995
- Karagözoğlu, H. F. (1977). Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, Ankara: Ünal Matbaası
- Kaval, H. (2003). Muhasebe Denetimi. Ankara: Akademik Denetim Danışmanlık ve YMM A.Ş. Yayınları.
- Kepekçi, C. (2004). Bağımsız Denetim. Ankara: Siyasal Yayınevi.
- Maliye bakanlığı gelirler genel müdürlüğü. (2001). ABD iç gelir idaresi (IRS) incelemesi. Ankara: Türk Tarih Kurumu, 14.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2013:99
- Nadaroğlu, H. (2000). Kamu Maliyesi Teorisi. İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım.
- Nakip, M. (2003). Pazarlama Araştırma Teknikleri ve SPSS Destekli Uygulamalar. Ankara: Seçkin Kitabevi.
- Organ, İ. (2008). Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Organ, İ. (2008). “Vergi denetimi ve Türkiye uygulaması: sorunlar, çözüm önerileri”, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Öncü, H. (1994). Eğitimde Ölçme ve Değerlendirme. Ankara: Master Basım Sanayi ve Ticaret Ltd.Şti.
- Özbilen, Ş. (2010). Kamu Maliyesi. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özyer, M.A. (2004) , Vergi Usul Kanunu Uygulaması, İstanbul: Acar Matbaacılık A.S, S. (219)
- Sağbaş, İ. (2007). Vergi Teorisi Ders Notları. Ankara: Ece Matbaası
- Sarı, M. (2004). Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınevi.
- Selimoğlu Kardeş, S., Özbirecikli, M., Kurt, G., Uzay, Ş., Alagöz, A., & Yanık, S. (2014). Muhasebe Denetimi. Ankara: Gazi Kitabevi.

- Şeker, N.(1994), Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, İstanbul: Beta Yayınları,
- Tekin F. ve Çelikkaya A. (2011). “Vergi Denetimi”, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 4. Baskı.
- Tekin, F., & Çelikkaya, A. (2016). Vergi Denetimi. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Tekin, F., & Çetinkaya, A. (2014). Vergi Denetimi. İstanbul: Seçkin Kitabevi.
- Tekin, F., Çelikkaya, A. (2011). Vergi Denetimi. Ankara: Seçkin Yayıncılık,
- Türgay, T. (2011). Kamu Gelirleri ve Vergi Politikaları. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Uşul, H. (2015). Bağımsız Denetim. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Yeniçeri, H. (2014). “Türk Vergi Hukukunda Yoklama”, Bursa: Ekin Yayın Evi.

### SÜRELİ YAYINLAR

- Acar, İ., & Merter, M. (2005). Türkiye'de 1990 Sonrası Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu. Maliye Dergisi(205).
- Akdoğan, A. ,(1979). Vergi İncelemesi. Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Yayın No:127.
- Altuntaş, M. (2008). 59. Kuruluş Yılında Gelirler Kontrolörleri. E-Yaklaşım.
- Aslan, A. (1999). Ülke Hizmetinde 54. Yıl. Vergi Dünyası Dergisi(214).
- ASLAN, Abdullah, “Vergi Denetim Sistemi ve Hesap Uzmanları Kurulu”, Vergi Dünyası, Haziran 2002, Sayı: 250,
- Aydın, B. (2006). Kayıt Dışı Ekonomi-Vergi Denetimi-Ėdari Yapı-7. Maliye ve Sigorta Yorumları, 15 Mayıs 2006
- Aydoğmuş Mahmut, “Vergi Denetiminde Yeni Dönem”, Vergi Sorunları, Ankara, Eylül 2011, S. 276
- Azmi Demirci & Zihni Kartal, "Vergi İncelmesi ve Kapsamı" Vergi Dünyası, S.211, Mart 1999
- Bal, H. (2004). Geçiş Ülkelerinde Yolsuzluk ve Kayıtdışı Ekonomi: Kırgızistan Bavlul Ticaret Örneği. Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi, 6(9)

- Baykara, B. (2010). Vergi İncelemesinde 6009 Sayılı Kanun'dan Önceki ve Sonraki Durum ve Değerlendirilmesi – I. Yaklaşım Dergisi
- Baykara, B. (2007) "Vergi İncelemesi Sırasında Mükellefin Hakları" Vergi Dünyası Dergisi Ekim/2007
- Başaran Yavaşlar, F. ,(2010) Türk Hukukunda inceleme, hukuka uygun ve etik kamu denetimi, Vergi Sorunları Dergisi (261)
- Can, D., & Kapusuzoğlu, T. (2011). Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler. Vergi Dünyası(360).
- Can, İsmail. (2004), "Almanya'da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri", Maliye Dergisi
- Can, İ. (1981). Türkiye'de Vergi Denetimi Uygulaması ve Eleştirisi. Maliye Dergisi, (53)
- Çamlıkaya, Özgür. (2007), "Türkiye'de Vergi Gelirlerinin Arttırılması Yönünden Vergi İncelemesi", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı, İzmir.
- Çatıkkaş, Ö., & Gürsu, A. (2011). Aracı Kurumlarda Denetim Komitesi Uygulaması. İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım.
- Duran, M. (2004). A.B.D.'de Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yapısı. Vergi Sorunları Dergisi. (192)
- Doğrusöz, M. E. (2003). Vergi Hukukunda Arama. Yaklaşım Dergisi, (132)
- Erdin, Mustafa ve Nilüfer Kibar (2008). "Uluslararası Bakış Açısıyla Vergi İdarelerinde Risk Yönetimi". Vergi Dünyası Dergisi. (323)
- Ergen, Z. ve Kılınçkaya, L. (2014). Türkiye'de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi., Sosyoekonomi, Sayı:1
- Gerçek Adnan (2011), "Vergi Denetim Birimlerinin Birleştirilmesi ve Sonuçları", Yaklaşım Dergisi, Yıl 19, Ağustos 2011
- Karaca, C., & Demirgil, B. (2014). Vergilemede Mükellef Hakları ve Vergi İnceleme Elemanlarının Mali Sorumlulukları . Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi
- Karyağdı, N. (2006). Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi. Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2006/371,

- Kılıç, R. (2011). Vergi İdarelerinin Görevleri Açısından Modernizasyon İhtiyacı. Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 7(14).
- Kısakürek, M., Demir, M. (2006). Nakit Akım Tablosunun Hazırlanmasında Direkt – Endirekt Yöntem Tartışması. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (30)
- Küçük, Ş. (2011). Vergi Denetim ve İncelemesi Kökten Değişti. Yaklaşım Dergisi(219).
- Koçak, H. (1999) Vergi Dünyası Dergisi, (213)
- Nas, A. (2010). Vergi Sorumlusunun Hakları. Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Kazancı Hakemli Hukuk Dergisi.
- Oral, H. (2005). Avrupa Birliği'ndeki Vergi Uyum Çalışmaları ve Türkiye. TBB Dergisi
- Öner, E. (2005). 5345 Sayılı Kanunla Gelir İdaresinde Öngörülen Düzenlemeler ve Değerlendirilmesi-1. Yaklaşım Dergisi(152).
- Öner, E. (2005). Amerika Birleşik Devletleri Federal Vergi İdaresi: IRS. Ankara: Maliye Bakanlığı Yayınları, Yayın No: 2005/366
- Rakıcı, C. (2011). Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıt Dışılığı Önleme Fonksiyonu. Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 7(14).
- Şaşmaz M.Ü., Bayar Y., Öztürk Ö.F., Hotan G., (2018). "Tekstil Sektöründe Vergi Sorunları ve Çözüm Önerileri: Uşak İli Örneği" Vergi Sorunları Dergisi, Ekim 2018
- Şeker, Sakıp (1993) : "Vergi İncelemeleri Üzerine Genel Bir Değerlendirme" Yaklaşım Dergisi Mayıs 1993, S.5
- Şin, S. (2005). Avrupa Birliği Ve Türkiye'de Vergi Yapısı, Denetimi Ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası, Yayın No: 2005-17.
- T. Sarısoy & H. Gözcü (2019) , “Vergi İncelemelerinde ‘Karşıt tespit/İnceleme’ Kavramı ve Uygulama Örnekleri” Vergi Raporu Dergisi, Şubat 2019 S.233
- Tuncer, S. (2001). Hesap Mütahasssılığında Hesap Uzmanlığına. Vergi Dünyası, Haziran.
- Tuncer, S. (2011). Kamu Kuruluşlarında Yeniden Yapılandırma. Yaklaşım Dergisi, 19(224).
- Ulusoy, Mehmet Akif (2005), Vergi Dünyası S.286, Haziran 2005

- Yetkiner, E. (2001). ABD.'de Yapılan Vergi İncelemelerinde Dolaylı İspat Yöntemi ile Beyan Edilmeyen Gelirin Tespiti. Yaklaşım Dergisi, (98)
- Yumuşak, İbrahim (2004), "Vergi Uyumunun Yükseltilmesinde Vergi İncelmesinin Rolü" Vergi Dünyası, S.272, Nisan 2004,
- Yurteri, İsmet. (2011), "AB ve ABD'deki Vergi Denetimi ve Uygulanış Biçimleri ' 1- Almanya '". Yaklaşım 226.
- Yılmaz, Yiğit (2019), "Alman Vergi Sistemi ve Vergi Denetimine Genel Bir Bakış" Vergi Raporu Dergisi, S.237 Haziran 2019
- Toprak, M. B. (2011). Tam ve Sınırlı Vergi İncelemesi. E-Yaklaşım Dergisi, 219

## KANUNLAR

- "Türkiye Cumhuriyeti Anayasası" (2709), Resmi Gazete (17863), 09.11.1982.
- "Bankacılık Kanunu" (5411), Resmi Gazete (25983 Mük. ), 1/11/2005
- "Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi" (1), Resmi Gazete (30474), 10.07.2018.
- "Bazı Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde değişiklik yapılması hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnemesi" Resmi Gazete (30855) 7.08.2019
- "703 sayılı KHK" Resmi Gazete (30473), 09.07.2018
- "Katma Değer Vergisi Kanunu" (1984, 25 Ekim). Resmi Gazete, (Sayı: 18563)
- "Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" Resmi Gazete (28101), 31/10/2011
- "Vergi Usul Kanunu" (213), Resmi Gazete (10703, 10704, 10705), 10.01.1961-11.01.1961-12.1.1961).
- "Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" (2011, 10 Temmuz). Resmi Gazete, (Sayı:27990)

## ONLINE YAYINLAR

İnternet: Gelir İdaresi Başkanlığı. Gelir İdaresi Başkanlığının Tarihi Gelişimi  
<https://www.gib.gov.tr/kurumsal/gelir-idaresi-baskanliginin-tarihi-gelisimi>  
 Erişim Tarihi: 16.08.2019

İnternet: “What is the difference between the direct method and the indirect method for the statement of cash flows? Erişim adresi:  
<http://www.accountingcoach.com/blog/direct-and-indirect-method-cash-flows>,  
 Erişim Tarihi: 17.08.2019.

İnternet Erişim Adresi: <http://www.irs.gov/Businesses/Small-Businesses-&Self-Employed/IRS-Audits>, Erişim tarihi:17.08.2019

İnternet:<https://www.gov.uk/government/policies/reducing-tax-evasion-and-avoidance>,  
 adresinden 17 Ağustos 2019 tarihinde alınmıştır

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

İnternet: <http://www.qck.com/tax-investigations.html>, adresinden 17 Ağustos 2019 tarihinde alınmıştır.

İnternet: <http://www.hmrc.gov.uk/agents/compliance/appeals.htm>, adresinden 16 Ağustos 2019 tarihinde alınmıştır.

İnternet Erişim Adresi:

[https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren\\_Bestellservice/2017-03-08-datensammlungzur-steuerpolitik-20162017.pdf;jsessionid=053B1A43CE32EE96E04818E2B5280591?\\_\\_blob=publicationFile&v=6](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2017-03-08-datensammlungzur-steuerpolitik-20162017.pdf;jsessionid=053B1A43CE32EE96E04818E2B5280591?__blob=publicationFile&v=6) (Erişim tarihi:17.08.2019)

İnternet Erişim Adresi: <https://www.bmf.gv.at/ministerium/aufgaben-organisation/aufgaben-organisation.html>, Erişim Tarihi:17.08.2019

L“Office Europeende Lutte Antifraude OLAF, [https://ec.europa.eu/anti-fraud/about-us/supervisory-committee\\_fr](https://ec.europa.eu/anti-fraud/about-us/supervisory-committee_fr), (Erişim Tarihi:16.08.2019).

Hesap Uzmanları Kurulu. (2005). Tarihçe: HUK'un Kuruluşundan Önceki Vergi Denetimi. 06/02(2019 tarihinde <http://www.huk.gov.tr/Tarihce.html> adresinden alındı.



GİB. (2007b). Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi, İnternet Erişim adresi: [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/tum\\_yonleriyle\\_vergi\\_incelemesi.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/tum_yonleriyle_vergi_incelemesi.pdf)

Vural, M. (2008). Hesap Uzmanları Kurulunun Kuruluş Yıldönümü: Ülke Hizmetinde 63 Yıl. 06.02,2019 tarihinde [www.huk.gov.tr/makaleler.asp?idf=34](http://www.huk.gov.tr/makaleler.asp?idf=34) adresinden alındı.

## TEZLER

Bakır, G. B. (2009). “Türkiye’de Vergi Denetiminin Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemedeki Etkinliği” Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Erçoban, N. (2013). “Türk Vergi Sistemi’nde Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Azaltıcı Etkileri Bakımından Vergi Denetiminin Etkinliği”. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Gelen, Ş. (2015). “Vergi Denetiminde Yapısal Dönüşüm: Vergi Denetim Kurulu”. İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Finans

Gez, H. (2011). “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü ve Afyonkarahisar ilinde Faaliyet Gösteren Mükelleflere Yönelik Bir Uygulama”. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Koç, M. (2011). “Türkiye’de Vergi Kayıp Kaçağı ve Bunların Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi.

Merter, Mehmet Emin. (2004), “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Toplam Kalite Yönetimi”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı.

Tecim, B. A. H. (2008). “Kayıt Dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi”Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Şaan, Ayşe. (2008), “Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.

- Tüfekçi, Z. (2016). “Türkiye’de Vergi Denetiminin Örgütlenmesi: 646 Sayılı KHK Öncesi ve Sonrası”. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi.
- Uçkan, S. (2010). Türkiye’de Vergi İncelemesi.Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Yücelen, İ. H. (2009). “Türkiye’deki Vergi Denetim Teknikleri ve Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi”, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

## BİLDİRİLER

- Arslan, M. ve Biniş, M. (2014, Mayıs), Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi. Türkiye Maliye Sempozyumu, Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Antalya.
- Değirmendereli, Ali. (2014), “Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi”. Ss. 17–38 içinde 29. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya: 29. Türkiye Maliye Sempozyumu- Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, 16-20 Mayıs 2014 – Antalya.

## RAPORLAR

- VDKB (2018). Faaliyet Raporu. Erişim adresi:  
[https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019\\_002.pdf](https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019_002.pdf)
- Deniz, N. (2007). İyi Uygulama Örnekleri Çerçevesinde Kamu Yatırım ütçesinin Etkin Yönetimi ve Türkiye İçin Model Önerisi, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara.

## EKLER

### Ek-1: Anket Formu

## TÜRKİYE’DE VERGİ İNCELEMESİ: VERGİ MÜFETTİŞLERİ ÜZERİNE BİR ALAN ARAŞTIRMASI HAKKINDA AKADEMİK AMAÇLI ANKET ÇALIŞMASI

Sayın Katılımcı,

Bu anket çalışması iki bölümden oluşmaktadır. “Türkiye’de Vergi İncelemesi: Vergi Müfettişleri Üzerine Bir Alan Araştırması” hakkında yürütülen yüksek lisans tezine veri sağlamak amacı ile uygulanmaktadır. Ankete vereceğiniz yanıtlar, istatistiksel olarak analiz edilerek, toplu sonuçlar, sadece akademik amaçlar için kullanılacaktır. Çalışmaya yaptığınız katkılardan dolayı teşekkür ederim.

### I. Bölüm: Kişisel Bilgiler

1. Cinsiyetiniz?

Kadın

Erkek

2. Medeni Durumunuz?

Evli

Bekâr

3. Eğitim Düzeyiniz?

Lisans

Yüksek Lisans

Doktora

4. Yaşınız?

20-29

30-39 Yaş

40 -49 Yaş

50 Yaş ve Üzeri

5. Kurumdaki Unvanınız?

Vergi Müfettiş Yardımcısı

Vergi Müfettişi

Vergi Baş Müfettişi

6. Kurumda Görev Yaptığınız Grup Başkanlığı?

A Grubu

B Grubu

C Grubu

D Grubu

7. Bağlı Olduğunuz İl?

Ankara

İstanbul

İzmir

Diğer

8. Vergi Mfettişliğinizden nceki Unvanınız?

Maliye Müfettişi

Hesap Uzmanı

Gelirler Kontrolörü

Vergi Denetmeni

Hiçbiri

9. Kurumda Bulunma Süreniz?

1-5 Yıl

6-10 Yıl

11-15 Yıl

16-20 Yıl

21 Yıl ve zeri

10. Kariyeriniz Boyunca Aldığımız dl Sayısı?

Hiç Almadım

1-3

4-6

6'dan fazla

11. En Az Üç Ay Boyunca Mesleki Nedenler İle Yurt Dışında Bulundunuz Mu? (Yüksek Lisans ve Doktora Hariç)

Evet

Hayır

*Anketin ikinci bölümüne geçiniz...*

## II. Bölüm: Vergi İncelemeleri, Müfettiş Özlük Hakları İlişkin İfadeler

Aşağıda yer alan ifadelere katılım düzeyinizi belirtmenizi rica ediyorum. İfadeleri okuduktan sonra size en uygun olan yanıt karşılık gelen kutucuğa (X) işareti koyunuz ve ifadeler için sadece bir işaretleme yapınız.

### Katılım düzeyleri:

- 1 : Kesinlikle Katılmıyorum  
 2 : Katılmıyorum  
 3 : Kararsızım  
 4 : Katılıyorum  
 5 : Kesinlikle Katılıyorum

İfadeler	1	2	3	4	5
Elde ettiğim ücreti yeterli bulmuyorum					
Daha yüksek ücretli iş teklifi aldığımda kurumdan ayrılıyorum					
İyi bir iş çıkartıldığında, kurul tarafından onursal ya da maddi olarak ödüllendirilirim					
Daha önce yapmış olduğum iş dolayısıyla onursal ya da maddi olarak ödüllendirilmedim.					
Yaptığım işte kendimi yeterli ve başarılı buluyorum					
İnceleme yaparken üzerimde, üçüncü kişi / kurumların tehdit ya da baskılarını hissetmem					

Rapor değerlendirme komisyonları, raporların mevzuata uygunluğunu denetleyerek hataların önlenmesini sağlamaktadır					
Vergi denetim birimlerinin tek çatı altında birleşmesi, vergi incelemelerinin etkinlik ve verimlilikleri üzerinde olumlu katkı sağlamıştır					
İncelemelerin süreye bağlanması, müfettişleri kısıtlamaktadır					
İhbar ve incelemeleri değerlendirme komisyonu, sahte ihbarları tespit ederek incelemelerdeki zaman ve maliyet kaybını önlemektedir					
İnceleme sonucunda yapılan tahsilat tutarı, tarhiyat tutarına göre düşük olduğu için işime olan güvenim azalmaktadır					
Vergi incelemesi ile vergi hasılatı arasında doğru orantılı bir ilişki bulunmaktadır					
Yaptığım incelemelerde mükelleflerin vergi mevzuatındaki karışıklıklar nedeniyle yanlışla sürüklendiklerini tespit etmekteyim					
Vergi incelemelerinde sektörel uzmanlaşma sağlanması, incelemelerdeki etkinlik ve verimliliği de arttıracaktır					



Yaptığım incelemelerde mükelleflerin vergiye olan uyumunun ve vergi bilincinin yetersiz olduğunu görmekteyim					
Uzlaşma, vergi ceza indirimi gibi vergi azaltıcı mekanizmaların varlığı vergi incelemesinin etkinliğini ve verimliliğini olumsuz etkileyecektir					
Ülkemizde sıklıkla uygulanan vergi afları, vergi incelemelerinin verimliliğini azaltmaktadır					
Vergi incelemeleri mükellefleri cezalandırmak için yapılmaktadır					
Bulduğum matrah farkları çoğunlukla mükelleflerin kaçakçılığa eğilimlerinden kaynaklanmaktadır					
Bugün geldiğimiz noktada ülkemizde yapılan vergi incelemelerinin performansı nitelik açısından yeterli düzeye sahip değildir.					

*Anket bitmiştir katılımınız için teşekkür ederim...*